

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ХАРКІВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»

ОБЛІК, АУДИТ І ОПОДАТКУВАННЯ: БАКАЛАВРСЬКИЙ КУРС

ЧАСТИНА 1

Навчальний посібник

для студентів спеціальностей 071 «Облік і оподаткування»

першого (бакалаврського) рівня вищої освіти

усіх форм навчання

вищих навчальних закладів

Рекомендовано
редакційно-видавничою
радою університету,
протокол № 1 від 28.01.2022 р.

Харків
НТУ «ХПІ»
2022

УДК 657.1

ББК

Рецензенти:

Л.Л. Калініченко, д-р екон. наук, проф.,
Харківський національний університет ім. В.Н. Каразіна
О.Г. Кірдіна, д-р екон. наук, проф.,
Український державний університет залізничного транспорту

*Затверджено вченою радою НТУ «ХПІ»
як навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей,
протокол № 1 від 28.01.2022 р.*

Авторський колектив: С.О. Кузнецова, доц. (розділи 1-2), А.С. Колесніченко, доц. (розділ 3), О.О. Фальченко, доц. (розділ 4), Н. М. Побережна, доц. (розділ 5), О.В. Мелень, доц. (розділ 6), С. В. Брік, доц. (розділ 7), Т. В. Давидюк, проф. (розділ 8), Т. А. Жадан, доц. (розділ 9), Н. Ю. Мардус, проф. (розділ 10), Н. Ю. Єршова, проф. (розділ 11).

О __ Облік, аудит і оподаткування: бакалаврський курс. Частина 1: Навчальний посібник для студентів спеціальностей 071 «Облік і оподаткування» / Колектив авторів. За ред. проф. Мардус Н. Ю. – Харків : НТУ «ХПІ», 2022. - 523 с.

ISBN

Навчальний посібник підготовлений відповідно до навчального плану студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної та заочної форм навчання і спрямований на закріплення знань студентів, отриманих ними в процесі вивчення дисциплін, передбачених навчальним планом.

Іл. Табл. Бібліогр. назв.

УДК 657.1

ББК

ISBN

© НТУ «ХПІ», 2022

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	8
1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК.....	10
1.1 Предмет, метод і методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємстві.....	10
1.2 Бухгалтерський баланс.....	14
1.3 Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис.....	19
1.4 Документація, інвентаризація, оцінювання і калькуляція в системі бухгалтерського обліку.....	35
1.5 Облік основних господарських процесів.....	45
1.6 Облікові реєстри, техніка, форми та організація обліку на підприємстві.....	50
Контрольні запитання.....	53
Список рекомендованої літератури.....	53
2. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК I.....	55
2.1 Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості.....	55
2.2 Облік основних засобів та нематеріальних активів.....	65
2.3 Облік фінансових інвестицій.....	76
2.4 Облік запасів.....	83
2.5 Облік витрат та калькулювання собівартості продукції.....	89
Контрольні запитання.....	96
Список рекомендованої літератури.....	96
3. ОПОДАТКУВАННЯ.....	98
3.1 Сутність та функції податків.....	98
3.2 Елементи оподаткування.....	101
3.3 Класифікація податків.....	106
3.4 Непрямі податки.....	109

3.5 Прямі податки.....	115
3.6 Природно-ресурсні податки і платежі.....	126
3.7 Місцеві податки і збори.....	129
3.8 Світовий досвід та проблеми оподаткування.....	132
Контрольні запитання.....	135
Список рекомендованої літератури.....	136
4. ОБЛІК ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	138
4.1 Поняття видів економічної діяльності підприємств.....	138
4.2 Облік підприємств торгівлі.....	142
4.3 Облік підприємств сільського господарства.....	152
4.4 Облік будівельних підприємств.....	162
4.5 Облік автотранспортних підприємств.....	172
Контрольні запитання.....	178
Список рекомендованої літератури.....	178
5. ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ.....	180
5.1 Фінансова звітність. Її ціль, склад і загальні вимоги до неї	180
5.2 Баланс підприємства: визначення, оцінка та методика складання.....	189
5.3 Звіт про фінансові результати діяльності (Звіт про сукупний дохід»).	197
5.4 Призначення і структура звіту про рух грошових коштів.....	208
5.5 Звіт про власний капітал: визначення та методика складання.....	216
Контрольні запитання.....	225
Список рекомендованої літератури.....	226
6. ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ.....	227
6.1 Загальні принципи організації податкового обліку в Україні.....	227
6.2 Облік та звітність з податку на додану вартість.....	233
6.3 Облік та звітність з податку на прибуток підприємств.....	242

6.4 Облік та звітність з податку з доходів фізичних осіб та єдиного соціального внеску.....	246
6.5 Податковий облік та звітність за спрощеною системою оподаткування.....	253
6.6 Податковий облік та звітність за платою за землю.....	257
6.7 Податковий облік та звітність акцизного податку.....	259
6.8 Податковий облік та звітність митних операцій.....	262
6.9 Податковий облік та звітність з екологічного податку.....	264
6.10 Податковий облік та звітність зі збору за першу реєстрацію транспортного засобу.....	265
6.11 Податковий облік та звітність зі збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства.....	268
6.12 Податковий облік та звітність зі збору за спеціальне використання води.....	269
6.13 Податковий облік та звітність з плати за користування надрами.....	271
6.14 Податковий облік та звітність туристичного збору.....	272
6.15 Збір за місця для паркування транспортних засобів.....	273
Контрольні запитання.....	275
Список рекомендованої літератури.....	276
7. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК II.....	277
7.1 Фінансовий облік власного капіталу.....	277
7.2 Фінансовий облік довгострокових зобов'язань.....	286
7.3 Облік поточних зобов'язань.....	288
7.4 Фінансовий облік доходів та результатів діяльності підприємства....	295
7.5 Облік операцій і цінностей не належних підприємству.....	306
Контрольні запитання.....	315
Список рекомендованої літератури.....	315

8. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК	318
8.1 Управлінський облік в інформаційній системі підприємства.....	318
8.2 Витрати підприємства: економічний зміст, класифікація та методи вивчення поведінки.....	322
8.3 Методи обліку витрат і калькулювання.....	331
8.4 Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку.....	338
8.5 Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень.....	339
8.6 Бюджетування в системі управлінського обліку.....	344
Контрольні запитання.....	355
Список рекомендованої літератури.....	356
9. КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ....	358
9.1 Сутність, завдання та функції контролю фінансово-господарської діяльності.....	358
9.2 Види і форми контролю фінансово-господарської діяльності.....	368
9.3 Методи і методичні прийоми здійснення контролю фінансово-господарської діяльності.....	372
9.4 Суб'єкти контролю фінансово-господарської діяльності та їх характеристика.....	378
9.5 Організація проведення контролю фінансово-господарської діяльності.....	384
9.6 Відповідальність за порушення у фінансово-господарській сфері.....	394
Контрольні запитання.....	408
Список рекомендованої літератури.....	409
10. АУДИТ.....	411
10.1 Сутність і предмет аудиту.....	411
10.2 Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення.....	425

10.3 Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання.....	436
10.4 Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю.....	443
10.5 Планування аудиту.....	453
10.6 Аудиторські докази та робочі документи аудитора.....	460
10.7 Аудиторський звіт та інші підсумкові документи	466
Контрольні запитання.....	474
Список рекомендованої літератури.....	475
11. АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	477
11.1 Аналіз господарської діяльності: предмет, об'єкти, зміст, завдання та роль в управлінні сучасним підприємством.....	477
11.2 Метод і спеціальні прийоми аналізу господарської діяльності	479
11.3 Інформаційне забезпечення та організація аналізу господарської діяльності.....	483
11.4 Аналіз фінансового стану підприємства за даними фінансової звітності.....	486
11.5 Аналіз прибутку і рентабельності.....	490
11.6 Аналітичне обґрунтування виробничої програми та оцінка її виконання.....	496
11.7 Аналіз основних засобів підприємства.....	499
11.8 Аналіз матеріальних ресурсів підприємства.....	504
11.9 Аналіз трудових ресурсів підприємства.....	509
11.10 Аналіз витрат підприємства та собівартості продукції.....	514
11.11 Аналіз реалізації продукції та виконання договірних зобов'язань...	517
Контрольні запитання.....	521
Список рекомендованої літератури.....	522

ПЕРЕДМОВА

Актуальність спеціальності 071 «Облік і оподаткування» обумовлена тим, що для кожного суб'єкту господарювання, незалежно від виду діяльності та розміру бізнесу законодавчо встановлено ведення обліку і оподаткування, що робить фахівця з даної спеціальності найбільш затребуваним.

Облік, аудит і оподаткування діяльності підприємств є і надалі залишатиметься однією з найважливіших функцій управління, котра формує необхідну для його ефективності та досягнення поставлених цілей інформацію і передбачає прийманням ефективних управлінських рішень на підставі обліково-аналітичного забезпечення. Вище зазначене потребує якісної підготовки фахівців із спеціальності 071 «Облік і оподаткування» і потребує значної кількості навчально-методичних матеріалів, тому, своєчасне створення навчального посібника «Облік, аудит і оподаткування: бакалаврський курс» для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування» усіх форм навчання забезпечить формування у студентів аналітичного мислення шляхом опанування теоретичних знань і набуття практичних навичок за спеціальністю «Облік і оподаткування».

Навчальний посібник який укладений колективом авторів кафедри «Обліку і фінансів» (за ред. проф. Мардус Н. Ю.) і є напрацюванням авторів-викладачів навчальних дисциплін, які належать до циклу професійної підготовки з обліку, аудиту і оподаткування, містить 11 розділів, кожен з яких відповідає окремій дисципліні з фаху, містить короткі контрольні питання для перевірки знань та рекомендовану літературу. Зміст розділів висвітлюють теоретико-методологічні аспекти обліку, аудиту, оподаткування, аналізу, а також їх сучасні проблеми та перспективи розвитку і призначений як для допомоги студентам у засвоєнні лекційного матеріалу, так і для набуття практичних навичок з фаху.

Матеріал викладено у стислій і доступній формі, що полегшує його сприйняття та запам'ятовування. Навчальний посібник за змістом та оформленням відповідає встановленим вимогам до навчальних видань. Особливої актуальності навчальний посібник набуває під час дистанційного навчання.

Навчальний посібник запропоновано, насамперед, для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування» усіх форм навчання, а також навчальний посібник рекомендовано для аспірантів і викладачів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей, бухгалтерів-практиків, економістів, керівників та інших фахівців, які вивчають комплекс дисциплін з питань збору, обробки, накопичення, контролю та передачі фінансової інформації.

1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

1.1 Предмет, метод і методичні прийоми бухгалтерського обліку та їх використання на підприємстві

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

Для відображення господарської діяльності, що здійснюється на підприємстві, її кількісних і якісних характеристик, в обліку застосовують різні вимірники: **натуральні, трудові, грошові**.

Таблиця 1.1 – Вимірники в бухгалтерському обліку

Натуральні вимірники	Трудові вимірники	Грошовий вимірник
Забезпечують кількісне і якісне відображення облікових об'єктів в одиницях ваги, об'єму, площі, потужності тощо. Вони мають свої переваги і недоліки.	Використовують для визначення затраченої праці в одиницях робочого часу	Застосовують для узагальнення, обчислення вартості об'єктів обліку.
Ваги (кілограми), міри довжини (метри), об'єму (літри), площі (квадратні метри), кількості (штук).	Хвилини, години, дні	Національна валюта України (гривні, копійки)

Бухгалтерський облік поділяється на фінансовий облік й управлінський облік (рис. 1.1).

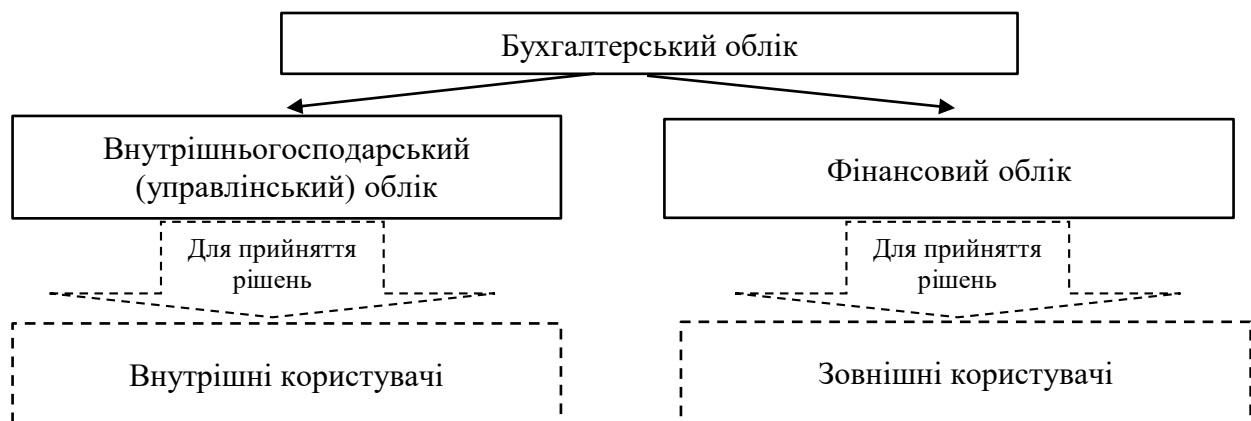


Рисунок 1.1 – Поділ бухгалтерського обліку

Предмет бухгалтерського обліку в широкому розумінні – все те, що пов'язане з отриманням *необхідної інформації* про суб'єкт господарювання, його господарську діяльність та ресурси. У вузькому розумінні, предметом обліку є сукупність процедур, пов'язаних з виявленням, вимірюванням, реєстрацією, накопиченням, узагальненням, зберіганням та передачею інформації про господарську діяльність користувачам для прийняття рішень.

Суб'єкт господарювання, як правило, наділений засобами, майном, здійснює господарську діяльність, направлену на отримання фінансового результату і зобов'язаний відповідно до чинного законодавства вести бухгалтерський облік і складати звітність.

Об'єкт бухгалтерського обліку – це конкретний засіб (майно), джерело його утворення та його рух в процесі відтворення (рис. 1.2).

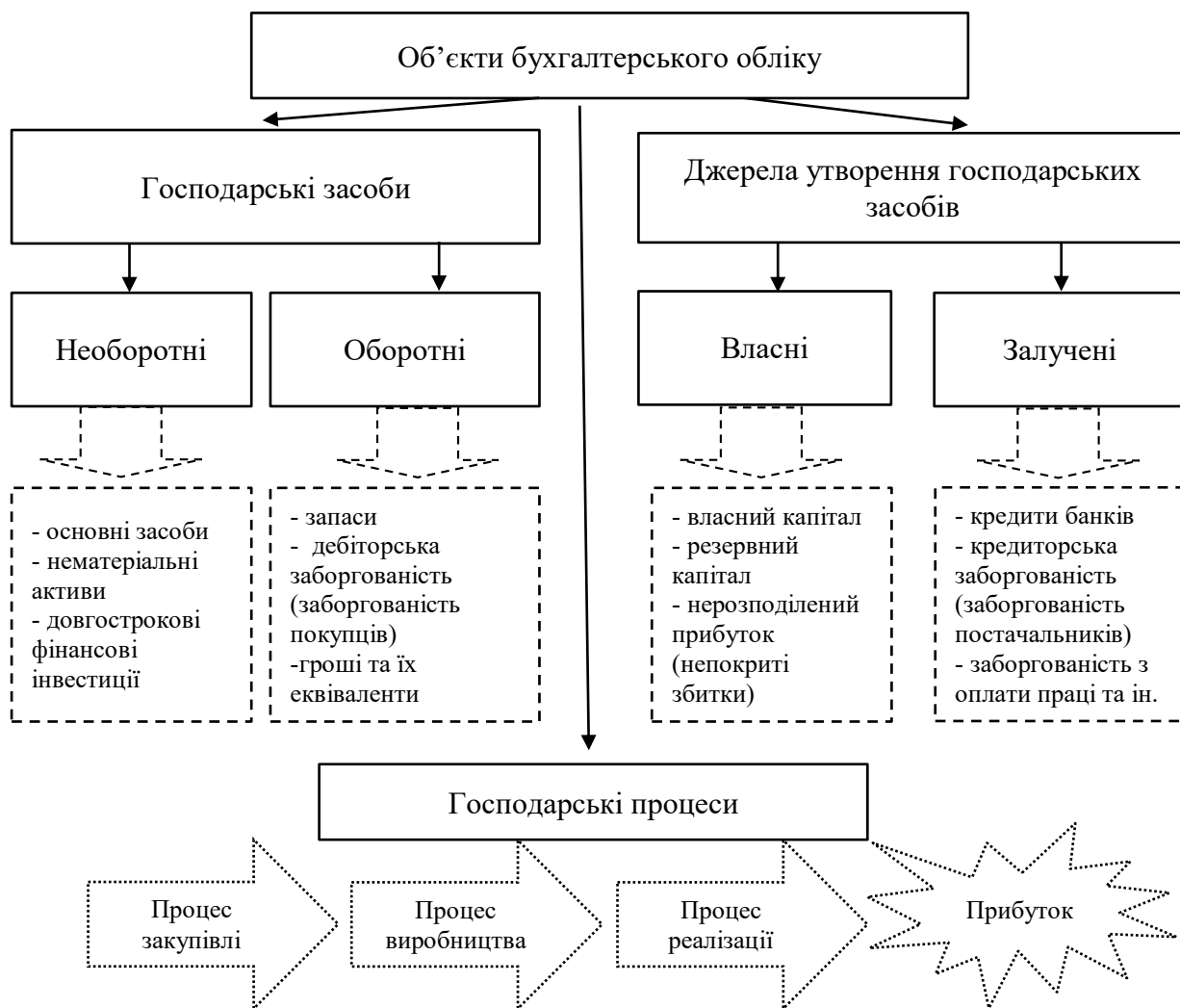


Рисунок 1.2 – Об'єкти бухгалтерського обліку

Господарський процес як частина кругообороту господарських засобів складається з первинних елементів – господарських операцій.

Господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни у структурі об'єктів бухгалтерського обліку підприємства.

Ознаки господарської операції:

- час;
- місце;
- об'єкти бухгалтерського обліку;
- суб'єкти (юридичні і фізичні особи) та ін.

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет.

Бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою таких методів:

- 1) хронологічного і систематичного спостереження;
- 2) вимірювання господарських засобів і процесів;
- 3) реєстрації та класифікації даних з метою їх систематизації;
- 4) узагальнення інформації з метою звітності.

Перелічені методи дають змогу формувати бухгалтерську інформацію для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Облікові дані формуються за допомогою таких інструментів – **елементів методу бухгалтерського обліку**:

- 1) документування;
- 2) інвентаризація;
- 3) оцінка;
- 4) калькулювання;
- 5) бухгалтерські рахунки;
- 6) подвійний запис;
- 7) бухгалтерський баланс;
- 8) фінансова звітність.

Дані елементи методу бухгалтерського обліку забезпечують технологію облікового процесу – трансформацію даних за окремими господарськими операціями в різноманітну інформацію для управління.

Документування – спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо). Кожна господарська операція фіксується за допомогою документа, заповненого з дотриманням певних вимог, що надають йому юридичної сили.

Інвентаризація – метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку. Проводиться шляхом опису, підрахунку, виміру, зважування й оцінки всіх залишків засобів і коштів, тобто виявлення фактичної наявності й стану залишків майна підприємства і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку.

Оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінки натуральні й трудові вимірники (характеристики) господарських засобів перераховують у вартісні. У бухгалтерському обліку оцінка об'єктів обліку ґрунтується переважно на показнику фактичних витрат на їх створення чи придбання (історичної собівартості).

Калькулювання – це метод обчислення собівартості виготовлення продукції або виконаних робіт, наданих послуг.

Бухгалтерські рахунки – спосіб поточного групування у встановленому порядку. Рахунок – це локальна інформаційна система для групування економічно однорідних об'єктів обліку.

Подвійний запис – метод відображення господарської операції на рахунках; техніка бухгалтерського обліку. Подвійний запис є продуктом кругообігу господарських засобів, відображає подвійність господарських процесів. Суть його полягає у подвійному відображенні в бухгалтерському обліку кожної господарської операції: за дебетом одного і кредитом іншого рахунка однієї і тієї ж суми.

Бухгалтерський баланс – метод узагальнення даних через рахунки і подвійний запис. Баланс показує склад майна суб'єкта господарювання за видами (складом і використанням) і джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику.

Фінансова звітність – метод узагальнення й одержання підсумкових показників за звітний період. Фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності.

Методичні прийоми бухгалтерського обліку взаємопов'язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять одне ціле – метод бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік в Україні ведеться відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національних положень (Стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО).

1.2 Бухгалтерський баланс

Баланс – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його **активи, зобов'язання та власний капітал** у грошовому виразі на певну дату (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

За формою баланс – таблиця, на лівій стороні якої відображають склад і розміщення *господарських засобів* і яка називається **активом**, а на правій стороні, що називається **пасивом**, відображають **джерела формування господарських засобів** (рис. 1.3).

Баланс			
Актив		Пасив	
Склад і розміщення господарських засобів (активи підприємства)	Сума	Джерела формування господарських засобів (зобов'язання та власний капітал підприємства)	Сума

Рисунок 1.3 – Структура бухгалтерського балансу

Стаття – це елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим НП(С)БО.

Стаття балансу – об'єднання в економічно однорідні групи у бухгалтерському балансі всіх господарських засобів підприємства та джерела їх формування. Статті балансу мають загальну назву, окремий код, їх записують окремими сумами. Статті бухгалтерського балансу поділяють на активні і пасивні.

Показники про амортизацію і знос необоротних активів, зменшення складових власного капіталу наводяться в балансі в дужках.

Статті активу характеризують **господарські засоби**: основні засоби, запаси, кошти, розрахунки з покупцями (дебіторську заборгованість) та ін.

Статті пасиву характеризують **джерела власних і залучених засобів**: зареєстрований капітал, прибуток, кредити банку, розрахунки з постачальниками (кредиторську заборгованість).

Загальні підсумки активу і пасиву балансу повинні бути рівні між собою.

$$\text{Актив} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання} \quad (1.1)$$

Діючий баланс підприємства має такі форму і структуру (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2 – Групування статей балансу за розділами

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

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

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 – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Підприємства, які складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за НП(С)БО, складають проміжну фінансову звітність, яка охоплює відповідний період (І квартал, перше півріччя, дев'ять місяців), наростаючим підсумком з початку звітного року у складі балансу та звіту про фінансові результати.

Для мікропідприємств, малих підприємств, які визнані такими відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність».

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

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

Для їх розгляду використаємо такі умовні позначення:

А — актив балансу,

П — пасив балансу,

З — загальна сума змін.

І тип. Приклад: на рахунок в банку надійшли грошові кошти від дебітора в сумі 10 000 грн. Результат: сума коштів на рахунку в банку збільшилася на 10 000 грн; дебіторська заборгованість зменшилась на 10 000 грн (рис. 1.4).

$$A + Z - Z = P \quad (1.2)$$

Баланс			
Актив		Пасив	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Стаття активу «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» (–)	– 10 000	Пасив залишається без змін	Змін не відбулося
Стаття активу «Гроші та їх еквіваленти» (+)	+ 10 000		
Баланс	Валюта балансу	Баланс	Валюта балансу

Рисунок 1.4 – Схема змін в активі бухгалтерського балансу (І тип)

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

II тип. Приклад: через відсутність вільних коштів зобов'язання перед постачальником за отримані товари (поточна кредиторська заборгованість) в сумі 50 000 грн була оплачена за рахунок короткострокового кредиту банку (овердрафт).

Результат: поточні зобов'язання перед банком по короткостроковому кредиту (овердрафт) збільшилися на 50 000 грн в пасиві балансу; кредиторська заборгованість перед постачальником зменшилась на 50 000 грн (рис. 1.5).

$$A = P + Z - Z \quad (1.3)$$

Баланс			
Актив		Пасив	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Актив залишається без змін	Змін не відбулося	Стаття пасиву «Короткострокові кредити банків» (+)	+ 50 000
		Стаття пасиву «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (–)	– 50 000
Баланс	Валюта балансу	Баланс	Валюта балансу

Рисунок 1.5 – Схема змін в пасиві бухгалтерського балансу (II тип)

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

III тип. Приклад: підприємство отримало виробничі запаси від постачальника на суму 20 000 грн, але гроші за них постачальнику ще не сплатило (тобто господарська операція на умовах наступної оплати) (рис. 1.6).

Результат: стаття балансу «Запаси» збільшилися на 20 000 грн; заборгованість перед постачальником збільшилася на 20 000 грн. На цю ж суму збільшилась і валюта балансу.

$$A + Z = \Pi + Z \quad (1.4)$$

Баланс			
Актив		Пасив	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Стаття активу «Запаси» (+)	+20 000	Стаття пасиву «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (+)	+ 20 000
Баланс	Валюта балансу	Баланс	Валюта балансу

Рисунок 1.6 – Схема змін в активі та пасиві бухгалтерського балансу при їх збільшенні (III тип)

Відбулося збільшення статей активу і пасиву балансу.

IV тип. Приклад: з рахунка у банку сплачена заборгованість підприємства перед бюджетом з податку на прибуток в сумі 1 000 грн.

Результат: грошові кошти на рахунку в банку зменшилися на 1 000 грн, заборгованість перед бюджетом зменшилася на 1 000 грн. На цю ж суму зменшилась і валюта балансу (рис. 1.7).

$$A - Z = \Pi - Z \quad (1.5)$$

Відбулося зменшення статей активу і пасиву балансу.

Баланс			
Актив		Пасив	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Стаття активу «Гроші та їх еквіваленти» (-)	- 1 000	Стаття пасиву «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» (-)	- 1 000
Баланс	Валюта балансу	Баланс	Валюта балансу

Рисунок 1.7 – Схема змін в активі та пасиві бухгалтерського балансу при їх збільшенні (IV тип)

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

1.3 Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис

Рахунки бухгалтерського обліку — це спосіб поточного обліку, контролю та групування за економічно однорідними видами господарських засобів, їх джерел та операцій. Для обліку залишку і руху певного виду господарських засобів використовують окремий рахунок.

Рахунки мають вигляд двосторонніх таблиць, на яких окремо обліковуються збільшення і зменшення об'єктів обліку. Ліву частину рахунка називають **дебетом**, праву — **кредитом**. У міру здійснення господарських операцій їх реєструють за дебетом або кредитом рахунка. Підсумок сум операцій за дебетом рахунка називають **дебетовим оборотом**, а підсумок сум операцій за кредитом рахунка — **кредитовим оборотом**. Кінцевий залишок засобів на рахунку називають **кінцевим сальдо**, або **залишком на кінець періоду**.

Умовно всі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на:

- активні;
- пасивні.

Активні рахунки призначені для обліку активів підприємства.

В активних рахунках початковий залишок (сальдо) і всі збільшення реєструють за дебетом рахунка, а всі зменшення – за кредитом (рис. 1.8).

Дт (+)	Активний рахунок	Кт (–)
Сальдо – початковий залишок		
Збільшення «+»		Зменшення «–»
Оборот дебетовий		Оборот кредитовий
Сальдо — кінцевий залишок		

Рисунок 1.8 – Схема активного рахунка

Враховуючи це, періодично, після узагальнення даних за дебетом і кредитом рахунків, визначається кінцеве сальдо. В активних рахунках його визначають за таким алгоритмом: до початкового дебетового сальдо додають оборот за дебетом рахунка і віднімають оборот за кредитом рахунка.

$$C_{\text{кінц.}}^A = C_{\text{поч. деб.}} + \sum \text{обор. деб.} - \sum \text{обор. кред.} \quad (1.6)$$

Пасивні рахунки відображують облік джерел формування активів.

В пасивних рахунках початковий залишок (сальдо) і всі збільшення показуються за кредитом рахунка, а всі зменшення – за дебетом (рис. 1.9).

Дт (–)	Пасивний рахунок	Кт (+)
		Сальдо – початковий залишок
Зменшення «–»		Збільшення «+»
Оборот дебетовий		Оборот кредитовий
		Сальдо — кінцевий залишок

Рисунок 1.9 – Схема пасивного рахунка

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

$$C_{\text{кінц.}}^П = C_{\text{поч. кред.}} + \sum \text{обор. кред.} - \sum \text{обор. деб.} \quad (1.7)$$

В активних рахунках сальдо може бути лише дебетовим або вони можуть зовсім не мати сальдо. У пасивних рахунках сальдо може бути лише кредитовим або вони можуть зовсім не мати сальдо.

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

Наприклад: надходження сировини і матеріалів на підприємства веде до збільшення залишку таких активів як матеріали. На цю суму одночасно

зростає заборгованість перед постачальниками, тому бухгалтерська господарська операція має подвійне відображення на рахунках цієї суми.

Подвійний запис – запис кожної господарської операції у дебеті одного рахунка, кредиті іншого рахунка в однаковій сумі.

За допомогою подвійного запису в обліку забезпечується відображення цих господарських операцій в їхньому взаємозв'язку і взаємозалежності. Такий підхід забезпечує контроль за правильністю виконання і зумовлює рівність оборотів за дебетом і кредитом рахунків.

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

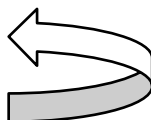
Запис, який розкриває назву рахунків, що дебетуються і кредитуються та суму господарської операції називають **бухгалтерською проводкою**. Порядок запису на рахунках бухгалтерського обліку розглянемо на прикладі (табл. 1.3).

1-а операція. Підприємство отримало з рахунка в банку в касу готівку на суму 6 000 грн.

Щоб скласти бухгалтерську проводку треба відповісти на питання: що на підприємство надійшло? Надійшла готівка в касу. Необхідно скористатися Планом рахунків бухгалтерського обліку і знайти активний рахунок 30 «Готівка». Далі визначити, що на рахунку 30 «Готівка» відбулося збільшення, що по структурі активного рахунка (рис. 1.8) відображається на стороні дебета (Дт+). Далі необхідно визначити рахунок, на якому відбулося зменшення

Згідно з Планом рахунків це активний рахунок 31 «Рахунки в банках». По структурі активного рахунка – зменшення відображається на стороні кредита (Кт–). На цю операцію необхідно зробити таку бухгалтерську проводку:

Дт 30 «Готівка» (A+)
Кт 31 «Рахунки в банках» (A–)



6 000 грн

Таблиця 1.3 – Баланс підприємства «Старт» станом на 31.12.20X1 р.

Баланс			
Актив		Пасив	
Стаття	Сума	Стаття	Сума
Основні засоби (10)	300 000	Зареєстрований капітал (40)	320 000
Виробничі запаси (20)	40 000	Нерозподілений прибуток (44)	30 000
Малоцінні та швидкозношувані предмети (22)	10 000	Розрахунки з постачальниками (63)	60 000
Готівка (30)	1 000	Розрахунки з оплати праці (66)	23 000
Рахунки в банках (31)	82 000		
Баланс	433 000	Баланс	433 000

На підставі даної бухгалтерської проводки роблять запис на рахунках бухгалтерського обліку. Для цього на основі залишків балансу відкривають рахунки на початок звітного періоду (рис. 1.10).

Відкриття рахунків полягає в тому, що за кожним з них записують сальдо на початок звітного періоду.

2-а операція. З каси підприємства виплачена заробітна плата робочому (аванс) у сумі 5 000 грн.

Дт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (П–)

Кт 30 «Готівка»

(A–)

5 000 грн

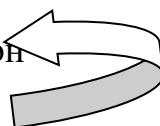
3-я операція. Підприємство погасило з рахунка в банку заборгованість перед постачальником у сумі 50 000 грн у безготівковій формі.

Дт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (П–)

Кт 31 «Рахунки в банках»

(A–)

50 000 грн



4-а операція. Від постачальників надійшли МШП (малоцінні та швидкозношувальні предмети) на суму 24 000 грн (тобто господарська операція на умовах наступної оплати).

Дт 22 «МШП»	(А+)	24 000 грн
Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	(П+)	

На рис. 1.10 відобразимо бухгалтерські записи щодо кожної операції.

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

- синтетичні,
- аналітичні.

Синтетичні рахунки – це рахунки, що групують ресурси підприємства, джерела їхнього формування в узагальненому грошовому вимірюванні за економічно-однаковими ознаками, а облік на цих рахунках називають синтетичним.

Аналітичні рахунки – це рахунки, що відкривають з метою розширення систематичного обліку для деталізації складу засобів підприємства та джерел формування господарських засобів, а облік, що ведеться на цих рахунках, називають аналітичним.

Записи в аналітичних рахунках і відповідному синтетичному рахунку роблять по мірі виконання господарських операцій.

31 Рахунки в банках (Активний рахунок)		Кт (-)
Дт (+)	Сп = 82 000	
		6 000 1
		50 000 3
Об Дт	0	Об Кт
	Ск=82 000+0-56 000= =26 000	

30 Готівка (Активний рахунок)		Кт (-)
Дт (+)	Сп = 1 000	
1	6 000	5 000 2
Об Дт	6 000	Об Кт
	Ск=1 000+6 000- -5 000=2 000	

22 Малоцінні та швидкозношувальні предмети (Активний рахунок)		Кт (-)
Дт (+)	Сп = 10 000	
4	24 000	
Об Дт	24 000	Об Кт
	Ск=10 000+24 000 =34 000	

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (Пасивний рахунок)		Кт (+)
Дт (-)	Сп = 60 000	
3	50 000	24 000 4
Об Дт	50 000	Об Кт
		Ск=60 000+24 000- -50 000=34 000

66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (Пасивний рахунок)		Кт (+)
Дт (-)	Сп = 23 000	
2	5 000	
Об Дт	5 000	Об Кт
		Ск=23 000+0-5 000= =18 000

Рисунок 1.10 – Схема бухгалтерських рахунків з наведених господарських операцій

Приклад: синтетичний рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» містить такі дані (в грн) (рис. 1.11)

63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (Пасивний рахунок)		
Дт (-)		Кт (+)
		Сп = 60 000
3	50 000	24 000 4
Об Дт	50 000	24 000 Об Кт
		Ск=60 000+24 000- -50 000=34 000

Рисунок 1.11 – Схема записів на синтетичному рахунку 63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Цей синтетичний рахунок об'єднує двох конкретних постачальників:

- постачальник «Альфа»;
- постачальник «Бета».

В аналітичних рахунках цих підприємств будуть такі записи (рис. 1.12):

Як видно, аналітичні рахунки мають детальнішу інформацію, ніж синтетичні. Так, якщо дані синтетичного рахунка містять суму кредиторської заборгованості, їхнє виникнення та погашення, то аналітичний облік дає інформацію щодо конкретних постачальників і стан розрахунків з кожним із них. Між аналітичними рахунками і відповідним синтетичним рахунком є тісний взаємозв'язок, який полягає в тому, що сальдо і господарські операції, що відображуються у дебеті і кредиті синтетичного рахунка, мають бути відображені у дебеті та кредиті відповідних аналітичних рахунків. Такий спосіб забезпечує рівність сальдо та оборотів на синтетичних та аналітичних рахунках.

63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками» /Постачальник «Альфа» (Пасивний рахунок)		Кт (+)
Дт (-)		
		Сп = 24 000
3	20 000	4 000
Об Дт	20 000	4 000
		Об Кт
		Ск=24 000+4 000- -20 000=8 000

63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками» /Постачальник «Бета» (Пасивний рахунок)		Кт (+)
Дт (-)		
		Сп = 36 000
3	30 000	20 000
Об Дт	30 000	20 000
		Об Кт
		Ск=36 000+20 000- -30 000=26 000

Рисунок 1.12 – Схема записів на аналітичних рахунках до синтетичного рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Інформацію поточного синтетичного і аналітичного обліку періодично узагальнюють по підприємству в цілому за допомогою **оборотних відомостей**.

Узагальнення даних обліку починається з підрахунку оборотів та залишків з дебетом і кредитом з наступним обчисленням кінцевих сальдо синтетичних та аналітичних рахунків.

Оборотні відомості є способом періодичного узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку, засобом перевірки записів в обліку, а також засобом перевірки правильності складання балансу.

Розрізняють два види оборотних відомостей:

- за синтетичними рахунками;
- за аналітичними рахунками.

Порядок складання оборотної відомості за синтетичними рахунками на прикладі тих рахунків, що були наведені вище (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4 – Оборотна відомість за синтетичними рахунками підприємства «Старт» за січень 20X2 р.

Рахунки	Сальдо на 1 число місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
10 «Основні засоби»	300 000				300 000	
20 «Виробничі запаси»	40 000				40 000	
22 «МПП»	10 000		24 000		34 000	
30 «Готівка»	1 000		6 000	5 000	2 000	
31 «Рахунки в банках»	82 000			56 000	26 000	
40 «Зареєстрований капітал»		320 000				320 000
44 «Нерозподілений прибуток»		30 000				30 000
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»		60 000	50 000	24 000		34 000
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»		23 000	5 000			18 000
Разом	433 000	433 000	85 000	85 000	402 000	402 000

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

- початкових сальдо;
- оборотів;
- кінцевих сальдо.

Тотожність підсумків *початкових сальдо* впливає з *балансового методу*.

Збіг *підсумків дебетових оборотів з підсумком кредитових оборотів* рахунків впливають із застосування *методу подвійного запису* в бухгалтерському обліку.

Рівність *підсумків кінцевих сальдо* за дебетом і кредитом рахунків впливає з *двох попередніх рівностей*.

Якщо підсумок по дебету всіх синтетичних рахунків не збігається з підсумками по кредиту рахунків, то це вказує на помилки в поточному

бухгалтерському обліку, причинами яких можуть бути неправильні записи початкових сальдо на активних і пасивних рахунках.

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

Розглянемо оборотну відомість за аналітичними рахунками на прикладі рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (таблиця 1.5).

Таблиця 1.5 – Оборотна відомість за аналітичними рахунками до рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» підприємства «Старт» за січень 20X2 р.

Рахунки	Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
– постачальник «Альфа»		24 000	20 000	4 000		8 000
– постачальник «Бета»		36 000	30 000	20 000		26 000
Разом		60 000	50 000	24 000		34 000

Оборотну відомість наведеної форми застосовують для узагальнення даних аналітичного обліку розрахунків з дебіторами, кредиторами, підзвітними особами, робітниками та службовцями підприємства та ін., на яких аналітичний облік ведуть лише в грошовому виразі. За аналітичними рахунками, в яких обліковуються матеріальні цінності, початкові сальдо, обороти та кінцеві сальдо відображають як у грошовому так і в кількісному вимірюванні.

Таким чином, оборотні відомості характеризують величину і рух конкретних видів господарських засобів. Це дає можливість контролювати збереження і правильність витрачання матеріальних цінностей.

Всі рахунки, які використовуються в обліку, за тією чи іншою ознакою можна поєднати в однорідну групу. Тому з метою правильного розуміння й обґрунтованого використання всі рахунки класифікують за певними ознаками.

Класифікація рахунків – це одночасно їх перелік, необхідний для відображення господарської діяльності.

Класифікація рахунків сприяє вивченню змісту і будови рахунків.

Рахунки класифікують за ознаками: відношення до балансу (активні, пасивні, забалансові); за ступенем деталізації інформації (синтетичні, субрахунки, аналітичні); відношення до інших рахунків (постійні або реальні та тимчасові або номінальні).

За основними ознаками рахунки бухгалтерського обліку класифікують:

- за економічним змістом;
- за призначенням і структурою.

Класифікації рахунків за економічним змістом:

– рахунки господарських засобів (активів) (10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 30 «Готівка»);

– рахунки джерел господарських засобів (пасивів) (63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»);

– рахунки господарських процесів (70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації»).

Класифікація рахунків за призначенням і структурою відповідає на запитання, як саме обліковуються ті або інші засоби, джерела їх утворення та господарські процеси на бухгалтерських рахунках, що саме відображається за дебетом та кредитом рахунка та що характеризує залишок (сальдо) відповідного рахунка (рис. 1.13).

Основні рахунки призначені для обліку стану та руху господарських засобів та їх джерел.

Матеріальні та нематеріальні рахунки призначені для обліку наявності та руху (надходження і використання) матеріальних та нематеріальних цінностей підприємства.

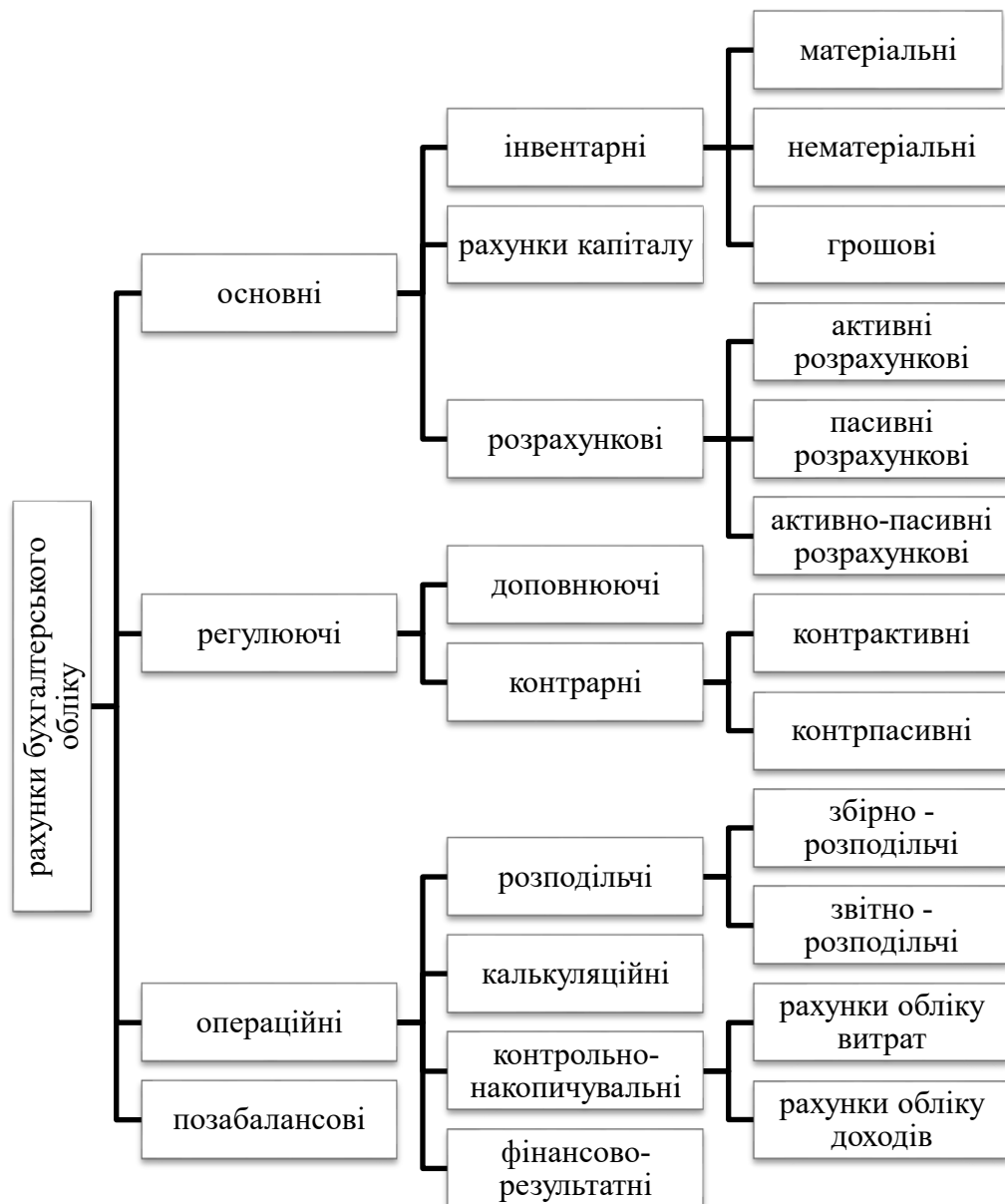


Рисунок 1.13 – Класифікація рахунків за призначенням і структурою

До **матеріальних рахунків** належать рахунки: 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 28 «Товари», до **нематеріальних рахунків** – 12 «Нематеріальні активи» та ін. Цій групі рахунків властиві такі риси: всі вони є активними; записи за дебетом означають збільшення, а за кредитом – зменшення засобів, що обліковуються; залишок може бути тільки дебетовим, що вказує на наявність засобів; аналітичний облік здійснюється як у грошовому, так і в натуральному вимірнику.

Грошові рахунки призначені для обліку наявності руху грошових коштів підприємства в національній та іноземній валюті в касі, на рахунках у банках, а також грошових документів. До них належать рахунки: 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках».

Розрахункові рахунки призначені для обліку і контролю розрахункових відносин даного підприємства з іншими підприємствами й особами.

Активні розрахункові рахунки призначені для обліку дебіторської заборгованості й розрахунків за нею. До них належать рахунки: 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та ін.

Пасивні розрахункові рахунки відображають розрахункові відносини з кредиторами, тобто за зобов'язаннями даного підприємства перед іншими підприємствами, організаціями та особами. До них належать рахунки: 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та ін.

До **активно-пасивних розрахункових рахунків** відносять 64 «Розрахунки за податками і платежами», 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Рахунки капіталу призначені для обліку і контролю стану та руху власного капіталу та забезпечення зобов'язань. До цієї групи входять рахунки: 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» та ін.

Регулюючі рахунки призначені для уточнення показників основних рахунків і окремих статей балансу. Самостійного значення регулюючі рахунки не мають, тому кожен із них розглядається в сукупності з основними рахунками.

Доповнюючі регулюючі рахунки завжди збільшують суму залишку основного рахунка, що регулюється. Якщо основний рахунок активний, то і регулюючий доповнюючий його рахунок також активний; якщо основний рахунок пасивний, то і доповнюючий його рахунок також пасивний. Таким чином, є активні й пасивні доповнюючі рахунки.

Прикладом *активного доповнюючого рахунка* є аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати», який ведеться у складі синтетичного рахунка 20 «Виробничі запаси».

Прикладом *пасивного доповнюючого рахунка* є рахунок 48 «Цільове фінансування і цільове надходження», на якому відображаються суми субсидій, асигнувань із бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо. Наприкінці звітної періоду невикористані кошти за рішенням відповідних органів можуть бути приєднані до зареєстрованого чи додаткового капіталу, збільшуючи останні.

Контрактивні рахунки призначені для обліку сум, на які зменшується залишок основного рахунка, який стоїть в активі балансу, а самі є пасивними рахунками:

- субрахунок 131 «Знос основних засобів» – пасивний, але його наводять довідково в активі балансу в рядку відразу після рядка «Первинна вартість основних засобів», оскільки він є регулюючим;

- субрахунок 285 «Торгова націнка» (пасивний) до субрахунка 282 «Товари в торгівлі»;

- рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» (пасивний) до рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Контрпасивні рахунки призначені для обліку сум, на які зменшується залишок основного рахунка, який стоїть у пасиві балансу, а самі є активними рахунками. Прикладом такого рахунка є субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», на якому протягом календарного року обліковують суми використаного прибутку (нарахування дивідендів, виплати за облігаціями, відрахування у статутний, резервний капітал тощо), які потім списують на зменшення суми за субрахунком 441 «Прибуток нерозподілений». Аналогічно здійснюється облік за рахунком 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», контрпасивними рахунками якого є рахунки 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал».

Операційні рахунки призначені для відображення господарських процесів, тобто процесів постачання, виробництва і реалізації, а також результатів діяльності підприємства. Ці рахунки призначені для накопичення інформації щодо витрат, доходів та фінансових результатів, і більшість з них не мають сальдо.

Збірно-розподільчі рахунки призначені для попереднього збирання витрат, пов'язаних зі здійсненням загальновиробничих функцій, з метою наступного їх розподілу за відповідними об'єктами. Прикладом збірно-розподільчого є рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом рахунка протягом місяця накопичують витрати, пов'язані з організацією, управлінням та обслуговуванням виробництва, а наприкінці місяця за відповідним критерієм їх розподіляють (списують) між рахунками 23 «Виробництво» та «Собівартість реалізації». Виконавши розподільчу функцію, рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» закривається, і сальдо немає.

Близькими до збірно-розподільчих є рахунки 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут». Однак зібрані протягом місяця за дебетом суми витрат за цими рахунками наприкінці місяця не розподіляють, а списують відповідно до чинного положення прямо на дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Звітно-розподільчі рахунки використовують для розмежування витрат і доходів між суміжними звітними періодами (місяцями, роками) з метою рівномірного включення витрат у затрати виробництва або відображення в обліку одержаних доходів. Використання цих рахунків дає змогу відповідно до принципу бухгалтерського обліку нарахування та відповідності доходів і витрат визначити правильні результати діяльності підприємства за звітний період.

Звітно-розподільчі рахунки можуть бути активними і пасивними. До активних відносять рахунки 39 «Витрати майбутніх періодів», 38 «Резерв сумнівних боргів», до пасивних – 69 «Доходи майбутніх періодів», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Калькуляційні рахунки призначаються для обліку витрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг. За будовою вони є активними (23 «Виробництво», 15 «Капітальні інвестиції»).

Рахунки обліку витрат призначені для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) 90 «Собівартість реалізації».

Рахунки обліку доходів призначені для узагальнення інформації про одержані доходи підприємства (70 «Дохід від реалізації», 71 «Інші операційні доходи»). Так рахунки набувають ознак пасивних, а тому протягом звітного періоду доходи відображають за кредитом, а в кінці звітного періоду списуються (за вирахуванням непрямих податків) на фінансові результати. Сальдо на цих рахунках немає.

Фінансово-результатні рахунки призначені для виявлення результатів господарської діяльності підприємства шляхом порівняння доходів і витрат та визначення результату: прибутків чи збитків. До цих рахунків належить рахунок 79 «Фінансові результати», призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства.

Ще прикладом фінансово-результатного рахунка є пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Цей рахунок 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 і нерозподіленого чистого прибутку й при складанні бухгалтерського балансу відображається в пасиві; дебетове сальдо показує суму непокритих збитків і записується в пасиві балансу з від'ємним знаком (у дужках). Списання збитків здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

Позабалансові рахунки призначені для обліку наявності та руху цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні.

1.4 Документація, інвентаризація, оцінювання і калькуляція в системі бухгалтерського обліку

Технологічно бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання і реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. Суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування.

Документ (лат. *dokumentum*) буквально означає свідоцтво, доказ.

Бухгалтерський документ – письмове свідоцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення.

Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документацією. Документація є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки служить для первинного спостереження за господарськими операціями, і обов'язковою умовою для відображення їх в обліку.

Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій. Первинні документи мають бути складені під час господарської операції.

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Використання електронного документообігу і цифрового підпису регулюється законами України "Про електронні документи та електронний документообіг", "Про електронні довірчі послуги".

Електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Склад та порядок розміщення обов'язкових реквізитів електронних документів визначається законодавством. Електронний документ може бути створений,

переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму. 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. Відносини, пов'язані з використанням електронних цифрових підписів, регулюються законом. Використання інших видів електронних підписів в електронному документообігу здійснюється суб'єктами електронного документообігу на договірних засадах.

Оригіналом електронного документа вважається електронний примірник документа з обов'язковими реквізитами, у тому числі з електронним цифровим підписом автора. У разі надсилання електронного документа декільком адресатам або його зберігання на кількох електронних носіях інформації кожний з електронних примірників вважається оригіналом електронного документа.

Юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму. Допустимість електронного документа як доказу не може заперечуватися виключно на підставі того, що він має електронну форму. Електронний документ не може бути застосовано як оригінал свідоцтва про право на спадщину, документа, який відповідно до законодавства може бути створений лише в одному оригінальному примірнику, крім випадків існування централізованого сховища оригіналів електронних документів, в інших випадках, передбачених законом.

Електронний документообіг – 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. Порядок електронного документообігу визначається державними органами, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності згідно з законодавством.

Суб'єкти електронного документообігу повинні **зберігати електронні документи** на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях. Строк зберігання електронних документів на електронних носіях інформації повинен бути не меншим від строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері.

Щоб бути доказовим і мати юридичну силу, ***документ має містити обов'язкові реквізити:***

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

Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Для 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.

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

Інвентаризація є способом спостереження наступної реєстрації господарських операцій, що не охоплюються в момент їх звершення; це спосіб підтвердження правильності й достовірності бухгалтерського обліку та звітності.

Інвентаризація проводиться шляхом перевірки в натурі наявності майна (господарських засобів) підприємства шляхом описування, перерахунку, зважування, вимірювання й оцінювання їх залишків і порівняння одержаних результатів з даними бухгалтерського обліку. Це дає змогу встановити розходження між даними обліку і фактичною наявністю засобів, тобто надлишки або нестачі, які оформляють відповідними документами і відображають в обліку.

За повнотою охоплення перевіркою засобів, коштів і розрахунків, інвентаризацію поділяють на **повну і часткову**.

Повна інвентаризація передбачає суцільну перевірку всіх засобів та джерел підприємства. **Часткова** інвентаризація охоплює визначену частину засобів і джерел, наприклад, наявність грошей у касі, готової продукції на складі, незавершеного виробництва тощо.

Залежно від характеру інвентаризацію поділяють на **планову і позапланову**. **Планова** інвентаризація здійснюється за раніше складеним планом відповідно до розробленого і затвердженого графіка її проведення (наприклад, перед складанням річного звіту). **Позапланову** інвентаризацію проводять за розпорядженням керівника підприємства, на вимогу слідчих або контролюючих органів, у разі ревізії або зміни матеріально відповідальних осіб. Найбільш ефективними є **раптові часткові інвентаризації**, оскільки вони підвищують відповідальність матеріально відповідальних осіб щодо своєчасного оприбуткування й списання матеріальних цінностей, правильності їх зберігання, запобігають зловживанням.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної фінансової звітності в обсязі;
- у разі передачі майна державного підприємства в оренду;

- у разі зміни матеріально відповідальних осіб;
- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань;
- за судовим рішенням;
- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха;
- у разі припинення підприємства;
- у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу);

Відображення в обліку результатів інвентаризації. На час проведення інвентаризації діяльність підрозділу (комори, складу, сховища), як правило, припиняється. Інвентаризаційні описи складають у декількох примірниках, один з яких передають матеріально відповідальній особі, при цьому матеріально відповідальна особа на кожному описі ставить свій підпис про матеріальну відповідальність за перелічені в ньому цінності. Дані інвентаризаційних описів порівнюють з даними бухгалтерського обліку і складають порівняльні відомості, де визначають результат інвентаризації. Внаслідок такого порівняння встановлюють відповідність або невідповідність облікових і фактичних даних, тобто:

- а) фактичний і бухгалтерський запис збігаються;
- б) фактичний залишок менше облікового – нестача;
- в) фактичний залишок більше облікового – надлишок.

Затверджені результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше грудня звітного року.

Результати інвентаризації відображають в обліку в такому порядку:

– надлишки основних засобів, товарів і матеріалів, цінних паперів, коштів, іншого майна підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно до доходів діяльності або збільшення фінансування;

– нестачу цінностей у межах затверджених норм природного убутку списують за рішенням керівника підприємства на валові витрати або на зменшення фінансування;

– понаднормові нестачі цінностей, а також втрати від псування відносять на винних осіб за цінами, за якими розраховують розмір шкоди;

– понаднормові втрати і нестачі матеріальних цінностей та готової продукції, якщо винних не встановлено, зараховують на збитки або зменшення фінансування.

Кожне підприємство щорічно до дати балансу зобов'язане проводити суцільну інвентаризацію всіх активів і зобов'язань.

Для проведення інвентаризації на підприємстві створюють інвентаризаційну комісію, а якщо обсяг робіт великий, то й робочі інвентаризаційні комісії.

У загальному випадку інвентаризацію здійснюють на підставі наказу (розпорядження) керівника підприємства про її проведення.

Для документування результатів інвентаризації підприємства можуть використовувати як затверджені бланки інвентаризаційних описів, актів інвентаризації та звіральних відомостей, так і самостійно розроблені бланки.

Протокол інвентаризаційної комісії керівник підприємства затверджує протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації.

Оцінка – це спосіб вартісного вимірювання господарських засобів, джерел їх утворення.

Оцінка включає три елементи:

- 1) об'єкт або подію;
- 2) належну до кількісної оцінки властивість (якість, ознаку, характеристику);
- 3) шкалу виміру або сукупність одиниць виразу властивості.

Мета оцінки – формулювання основного завдання, яке слід вирішити в результаті оцінки. Формулювання мети оцінки передбачає:

повне і правильне найменування об'єкта оцінки;

б) вид активів, які оцінюються;

в) вид майнових прав, які оцінюються;

г) дату оцінки.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку МСБО/МСФЗ передбачають можливість декількох різних основ оцінки одночасно з різним ступенем та в різних комбінаціях. Виділяють такі **бази оцінки**:

– **історична (фактична) собівартість**, тобто активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів та їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання. Зобов'язання відображаються за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання або за сумою грошових коштів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання під час звичайної діяльності підприємства;

– **поточна собівартість** – активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку було б сплачено в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент. Зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на цей момент;

– **вартість реалізації (погашення)** – активи відображаються в обліку за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації. Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів, яку, як очікується, буде сплачено для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства;

– **теперішня вартість** – активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, мають генерувати об'єкт обліку під час звичайної діяльності підприємства. Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих грошових коштів, які, як очікуються будуть необхідні для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

Суть калькулювання як елементу методу бухгалтерського обліку полягає в обчисленні у грошовому вираженні витрат підприємства на придбання, виробництво окремого виду матеріальних цінностей, виробів (виконання робіт, надання послуг) і витрат на реалізацію (збут).

Калькулювання спрямовано на виявлення собівартості результату виробництва.

Процес калькулювання включає такі етапи:

- 1) Групування витрат; розмежування витрат між об'єктами калькулювання.
- 2) Визначення собівартості продукції, робіт, послуг.
- 3) Відображення собівартості виробів у калькуляції.
- 4) Контроль плану із собівартості щодо нормативу.
- 5) Аналіз собівартості та визначення результату.

Отже, ***калькулювання*** – це групування, розмежування та розподіл витрат між: об'єктами калькуляції, обчислення їх фактичної собівартості з метою контролю за результатами праці, прийняття управлінських рішень щодо підвищення ефективності виробництва.

Об'єктами калькулювання виступають продукти праці – види продуктів, напівфабрикатів, часткових продуктів (деталі, вузли) різного ступеня готовності, робіт, послуг, за якими необхідна інформація про їхню собівартість.

Рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). *За дебетом рахунку 23 «Виробництво»* відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, *за кредитом* – вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90).

Виділяють такі економічні елементи витрат:

1) матеріальні витрати (витрати операційної діяльності сировини і матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин тощо);

Дт 23 «Виробництво» (А+) 5 000 грн
 Кт 20 «Виробничі запаси» (А –)

2) витрати на оплату праці (витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві, оплата відпусток, компенсаційні та інші виплати);

Дт 23 «Виробництво» (А+) 10 000 грн
 Кт 661 «Розрахунки за виплатам працівникам» (П+)

3) відрахування на соціальні заходи – Єдиний соціальний внесок (ЄСВ) 22% (10 000 грн · 22 % = 2 200 грн);

Дт 23 «Виробництво» (А+) 2 200 грн
 Кт 65 «Розрахунки за страхування» (П+)

4) амортизація (сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів);

Дт 23 «Виробництво» (А+) 1 000
 Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (П+) грн

5) інші операційні витрати (вартість робіт і послуг сторонніх організацій, сума податків і зборів, витрати від курсових різниць, знецінення запасів, списання та уцінка активів, сума фінансових санкцій тощо).

Дт 23 «Виробництво» (А+) 300
 Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (П+) грн

Калькулювання собівартості виробленої продукції на рахунку 23°«Виробництво» представлено на рисунку 1.14.

Дт (+)		23 Виробництво (Активний рахунок)	Кт (-)	
		Сп = 0		
1		5 000		
2		10 000		
3		2 200		
4		1 000		
5		300		
Об Дт		18 500		Об Кт
		Ск=18 500		

Рисунок 1.14 – Калькулювання собівартості виробленої продукції на рахунку 23 «Виробництво»

Облік витрат за елементами здійснюють всі без винятку підприємства, організації. Для цього у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено окремий клас рахунків 8 «Витрати за елементами».

Існує необхідність перегрупувати виробничі витрати, виділити серед них основні – безпосередньо спрямовані на виробництво продукту, витрати на обслуговування, управління, збут та реалізацію. Тому використовується інший об'єкт обліку витрат – *за статтями собівартості*: групування витрат за їх призначенням і роллю у процесі виробництва (НП(С)БО 16 «Витрати»). Групування за статтями собівартості – об'єкт аналітичного обліку (рис. 1.15).

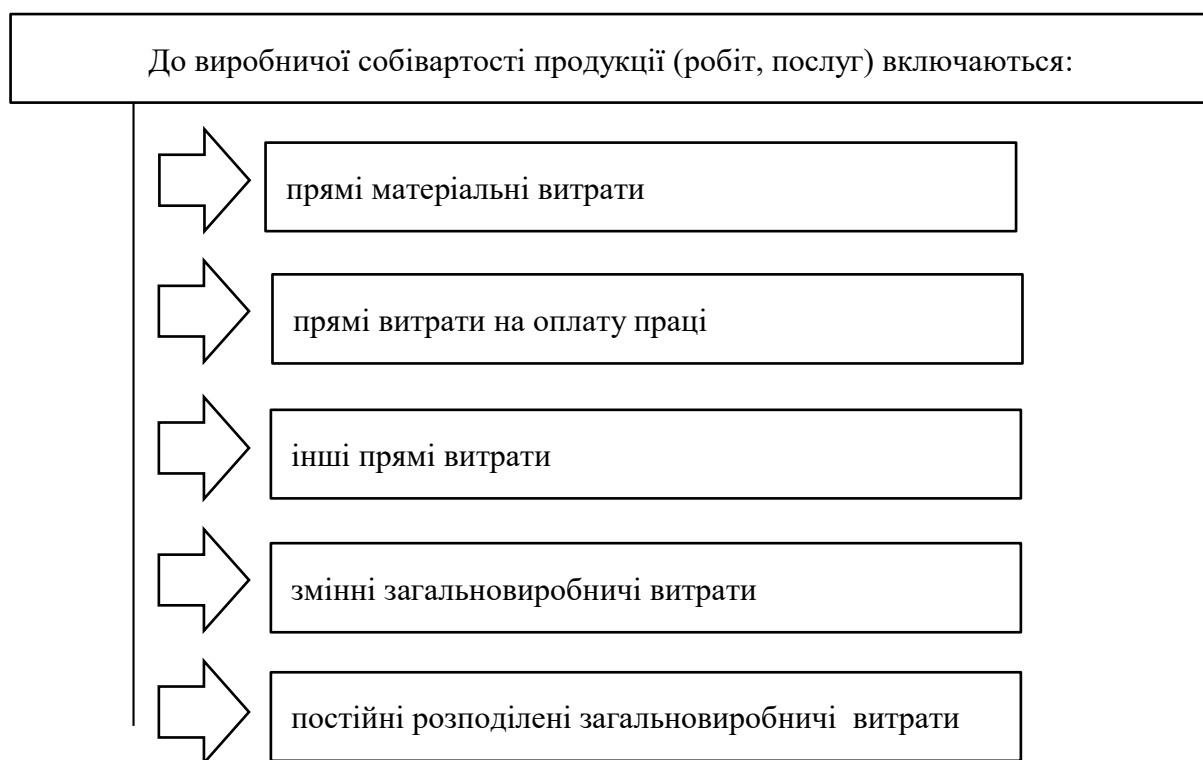


Рисунок 1.15 – Калькулювання собівартості виробленої продукції на рахунку 23° «Виробництво»

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством. Деталізація групування витрат за статтями собівартості залежить від специфіки виробничого процесу та потреб управління.

1.5 Облік основних господарських процесів

Під господарським процесом розуміють сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання.

Господарські процеси або процеси операційного циклу – постачання (придбання), виробництво, реалізація (збут) відображають процес кругообороту капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин (рис. 1.16).

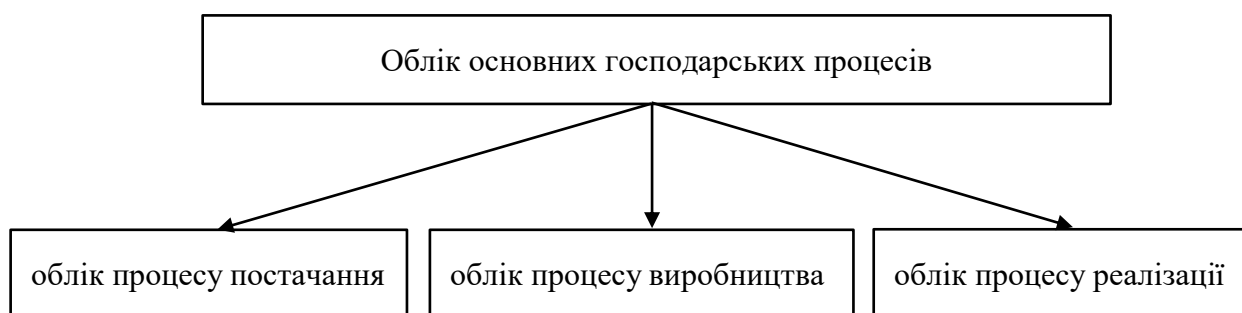


Рисунок 1.16 – Облік основних господарських процесів

Облік процесу постачання. Процес постачання є невід'ємною складовою кругообороту капіталу підприємства і полягає в забезпеченні підприємства необхідними для його діяльності засобами – сировиною та матеріалами, паливом і запасними частинами, іншими матеріальними цінностями відповідно до укладених угод і договорів щодо матеріально-технічного забезпечення підприємства.

Підприємство купує матеріальні цінності й сплачує їхню вартість. Крім того, воно сплачує вартість витрат за доставку матеріальних цінностей на підприємство, витрати зі страхування, транспортування, розвантаження тощо. Таким чином, фактична вартість придбаних матеріальних цінностей складається з купівельної вартості та транспортно-заготівельних витрат.

Основними завданнями бухгалтерського обліку придбання матеріальних цінностей є:

- правильне і своєчасне встановлення обсягів закупівлі;
- облік надходження матеріальних цінностей на підприємство;

– облік розрахунків з постачальниками за придбані засоби та підрядниками за транспортно-заготівельні витрати;

– визначення фактичної собівартості закуплених матеріальних ресурсів.

У результаті виконання цих завдань засобами бухгалтерського обліку формуються показники, необхідні для управління підприємством, а саме:

- 1) кількість придбаних матеріальних ресурсів за номенклатурою;
- 2) обсяг і структура придбаних матеріальних ресурсів;
- 3) сума транспортно-заготівельних та інших витрат;
- 4) оплата вартості придбання і транспортно-заготівельних витрат;
- 5) загальна вартість (фактична собівартість) придбаних ресурсів.

Для обліку процесу постачання використовують систему синтетичних та аналітичних рахунків. Операції з придбання матеріальних цінностей обліковують безпосередньо на рахунках обліку запасів: 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари» та ін.

Облік розрахунків з постачальниками за отримані від них матеріальні цінності та іншими організаціями за надані послуги (транспортно-експедиторські, страхування тощо) здійснюють на рахунках: 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та ін. Одночасно з придбанням матеріальних цінностей відображають суму сплачених податків (податок на додану вартість, акцизний податок тощо) на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Приклад: придбані виробничі запаси у постачальника на суму 1 200 грн у тому числі ПДВ 20 % (200 грн).

Дт 20 «Виробничі запаси» (А+)	
Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (П+)	1 000 грн
Відображено податковий кредит з податку на додану вартість	
Дт 641 «Розрахунки за податками й платежами/ПДВ» (П–)	
Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (П+)	200 грн

Облік процесу виробництва. Важливим у процесі кругообороту капіталу є процес виробництва, який являє собою сукупність операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг. Він здійснюється в результаті взаємодії факторів виробництва: засобів праці, предметів праці й живої праці.

Бухгалтерський облік має на меті: здійснення обліку витрат матеріальних, трудових та фінансових ресурсів на виробництво продукції; визначення обсягів (кількості) отриманої продукції (виконаних робіт, наданих послуг); розрахунок витрат на продукцію, виробництво якої не завершено (незавершене, виробництво); розрахунок вартості (собівартості) готової продукції та калькулювання собівартості одиниці продукції.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» **витратами** визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть **бути достовірно оцінені**. Для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно порівнювати доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів, що відповідає основному принципу бухгалтерського обліку – **нарахування та відповідності доходів і витрат**.

Витрати виробництва – це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції.

Синтетичний облік процесу виробництва здійснюють на таких рахунках: 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 15 «Капітальні інвестиції», 39 «Витрати майбутніх періодів», рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Облік процесу реалізації. Завершальним етапом кругообороту капіталу підприємства є процес реалізації, який здійснюється на основі угод про поставку виробленої підприємством продукції.

Процес реалізації – це сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам. У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми.

Обліковими завданнями реалізації готової продукції, робіт і послуг є:

- забезпечення інформації про обсяг і структуру реалізованої підприємством продукції (робіт і послуг);
- облік і контроль виконання договірних зобов'язань щодо поставки товарної продукції;
- облік нарахування та сплати належних до обсягу реалізації податків та зборів;
- визначення ціни реалізації та фінансових результатів як у цілому за підприємством, так і за окремими видами продукції, робіт і послуг.

Процес реалізації, пов'язаний, з одного боку, з відвантаженням виробником готової продукції та передачі її покупцеві, а з іншого — з одержанням грошових коштів та їх еквівалентів і їх зарахуванням на рахунки продавця.

На синтетичному рахунку **90 «Собівартість реалізації»** узагальнюється інформація про фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг. *За дебетом* цього рахунка відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), *за кредитом* – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

При відвантаженні готової продукції покупцеві та передачі виконаних робіт і наданих послуг замовнику дебетують рахунок 90 «Собівартість реалізації» і кредитують рахунки 26 «Готова продукція» (галузь – виробництво), 28 «Товари» (галузь – торгівля) та ін.

Операції відображаються на основі таких **первинних документів**: накладні, ордери, акти прийому-передачі, товарно-транспортні накладні, рахунки, рахунки-фактури, довіреності та ін.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Наприкінці місяця сума дебетового обороту за рахунком 90 «Собівартість реалізації» списується з кредита на дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

На дебет рахунка 79 «Фінансові результати» також списують із кредита відповідних рахунків адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Отже, **рахунок 90 «Собівартість реалізації» є номінальним**, обороти за дебетом і кредитом якого характеризують фактичну собівартість реалізації, яка є складовою валових витрат для податкового обліку і формує витратну (дебетову) сторону рахунка 79 «Фінансові результати» та є необхідною базою для складання фінансової звітності й податкової декларації.

На рахунку **70 «Доходи від реалізації»** узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу (непрямих податків, зборів). *За кредитом* цього рахунка протягом місяця відображають суму загального доходу (виручки) разом із сумою непрямих податків і зборів, що включені до ціни продажу, а *за дебетом* – щомісячне відображення належної суми непрямих податків і зборів, що підлягають перерахуванню їх одержувачам (як правило, бюджету), щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Отже, рахунок 70 «Доходи від реалізації» є номінальним і формує дані про доходи (виручку) від реалізації продукції для потреб складання фінансової звітності й податкової декларації.

На рахунках доходів і витрат накопичується інформація в розрізі видів та груп продукції. Наприкінці місяця (звітного періоду) рахунки доходів і витрат закриваються списанням їх даних на фінансові результати. При цьому на суму

одержаних чистих доходів дебетують рахунок 70 «Доходи від реалізації» і кредитують рахунок 79 «Фінансові результати», а на суму понесених витрат дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 90 «Собівартість реалізації». Отже, рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним, *за кредитом* якого відображають суму чистих доходів від реалізації продукції, а *за дебетом* – фактичну собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг та адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності.

Порівнюючи одержані доходи та понесені витрати визначають фінансовий результат: перевищення суми одержаних чистих доходів над витратами показує прибуток, а перевищення витрат над чистими доходами показує збиток. Наприкінці звітного періоду (місяця, кварталу) сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і рахунок 79 «Фінансові результати» при цьому закривають.

1.6 Облікові реєстри, техніка, форми та організація обліку на підприємстві

Обліковий реєстр – це спеціальна таблиця, призначена для відображення документально оформлених господарських операцій у системі рахунків, накопичення та зберігання облікової інформації.

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

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 із обов'язкових умов якості й оперативності обліку.

Запис у регістрах бухгалтерського обліку виконується 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 регістрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Записи господарських операцій у регістрах називаються обліковою реєстрацією.

Форма бухгалтерського обліку – система взаємопов’язаних облікових регістрів з певною методикою відображення господарських операцій, хронологічними і систематичними записами.

На підприємствах, установах і організаціях України широко використовуються наступні форми обліку: Журнал-Головна, Журнально-ордерна, Меморіально-ордерна, спрощена, електронна.

Форма обліку Журнал-Головна є найпростішою формою бухгалтерського обліку. Назва форми походить від назви головного регістру, в якому поєднується хронологічний запис із систематичним. У цьому регістрі поєднано Журнал реєстрації операцій і Головну книгу. Кожна господарська операція одночасно реєструється і відображається на відповідних синтетичних рахунках, для кожного з яких відводиться подвійна графа – для запису дебетових і кредитових оборотів. Досить легко можна контролювати дотримання подвійного запису щодо кожної операції. Журнал-Головну як основний регістр відкривають на поточний рік.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на широкому застосуванні системи накопичувальних і групувальних облікових регістрів — журналів і допоміжних відомостей до них. Основними обліковими регістрами журнально-ордерної форми є журнали. Це комбіновані регістри синтетичного, а в багатьох випадках і аналітичного обліку. В них поєднано хронологічний і систематичний облік, що відповідає самій назві регістрів: вони одночасно служать журналами (оскільки записи в них здійснюються в

хронологічному порядку) і ордерами (оскільки місячні підсумки журналів за кореспондуючими рахунками замінюють собою меморіальні ордери).

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку характеризується застосуванням книг для ведення синтетичного обліку і 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 вказують короткий зміст і підставу здійснення господарської операції, кореспондуючі рахунки за даною операцією та суму.

Спрощена форма обліку – використовується підприємствами малого та середнього бізнесу та передбачає два варіанта ведення бухгалтерського обліку:

- а) проста форма бухгалтерського обліку;
- б) форма бухгалтерського обліку з використанням (веденням) реєстрів обліку малого підприємництва.

Електронна форма обліку передбачає збір, передачу, систематизацію, обробку бухгалтерської інформації за допомогою програмного забезпечення.

Електронна форма обліку передбачає введення первинної документації про господарські операції в комп'ютерну систему бухгалтером. Крім того, бухгалтер здійснює візуальний контроль, виправляє помилки, обробляє інформацію, складає звіти.

Електронна форма обліку найбільш повно відповідає вимогам, що пред'являються до бухгалтерського обліку, забезпечуючи повний взаємозв'язок даних синтетичного і аналітичного обліку. Співвідношення ступеню автоматизації та ручної роботи залежить від виду програми. Так, в залежності від фінансових можливостей і потреб того чи іншого підприємства автоматизація бухгалтерського обліку може бути повною або частковою.

У теперішній час існує велика кількість програмних засобів автоматизації обліку.

Контрольні запитання

1. Характеристика ролі бухгалтерського обліку в прийнятті управлінських рішень.
2. У чому полягає сутність предмета і методу бухгалтерського обліку?
3. Назвіть класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку.
4. Дайте характеристику специфічних облікових прийомів (методів) бухгалтерського обліку.
5. Дайте характеристику будови бухгалтерського балансу.
6. Наведіть детальну класифікацію рахунків за призначенням і структурою.
7. Дайте визначення такому елементу методу бухгалтерського обліку як рахунки.
8. У чому полягає значення подвійного запису?
9. Розкрийте сутність таким елементам методу бухгалтерського обліку як документація, інвентаризація, оцінювання і калькуляція.
10. Наведіть характеристику обліку основних господарських процесів.
11. Обґрунтуйте облікові реєстри, техніку та форми обліку на підприємстві.

Список рекомендованої літератури:

1. Бухгалтерський облік. Основи теорії та практики: підручник / А. Г. Загородній [та ін.] ; Нац. ун-т «Львів. Політехніка». 4-те вид., доопр. і допов. – Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2018. 279 с.
2. Бухгалтерський облік (загальна теорія): практикум / М. М. Коцупатрий [та ін.] ; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана". – Київ : КНЕУ, 2019. 231 с.
3. Бухгалтерський облік: підручник / [Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін.] ; Тернопіл. нац. екон. ун-т. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 459 с.
4. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / Т. В. Давидюк, О. В. Манойленко, Т. І. Ломаченко, А. В. Резніченко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. 392 с.

5. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / О. В. Топоркова, Т. А. Наумова, Н. С. Ковалевська, І. В. Янчева, І. С. Коробкіна – Х. : Видавництво Іванченка І.С., 2017. 443 с.

6. Довгопол Н. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Н. В. Довгопол, Т. В. Полозова, М. О. Радченко ; Харків. нац. ун-т радіоелектроніки. – Харків : ХНУРЕ, 2021. 299 с.

2. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І

2.1 Облік грошових коштів та дебіторської заборгованості

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *грошові кошти (гроші)* – це готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Основним документом, який визначає порядок ведення касових операцій у національній валюті України є Положення № 148.

Касові операції – операції суб'єктів господарювання між собою та з фізичними особами, пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

Каса – приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів.

Суб'єкти господарювання, які відкрили поточні рахунки в банках і зберігають на цих рахунках свої кошти, здійснюють розрахунки за своїми грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах, у *безготівковій формі, а також у готівковій формі* з дотриманням обмежень та в порядку, установленому законодавством України.

Суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами:

- 1) між собою – у розмірі до 10 000 гривень включно;
- 2) з фізичними особами – у розмірі до 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Обмеження стосується також розрахунків під час оплати за товари, придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок готівки, одержаної за допомогою електронного платіжного засобу.

Готівка, що надходить до кас, оприбутковується в день одержання готівки в повній сумі.

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

Підприємство зобов'язане розробити та затвердити внутрішнім документом порядок оприбуткування готівки в касі підприємства.

Підприємство зобов'язане визначити та затвердити внутрішнім документом місце та спосіб зберігання відокремленими підрозділами щоденних ***фіскальних звітних чеків*** (щоденних Z-звітів) у електронній формі, формат їх зберігання, який має забезпечувати візуальний перегляд щоденних Z-звітів представниками центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, а також відповідальну за зберігання цих чеків особу.

Підприємство, що здійснює операції з готівкою в національній валюті, ***ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки) установлює, виходячи з потреби прискорення обігу готівки та своєчасного її надходження до кас банків.***

Підприємства мають право тримати в позаробочий час у своїх касах готівкову виручку (готівку) у межах, *що не перевищують самостійно встановлений ними ліміт каси.*

Готівкова виручка (готівка) здається суб'єктами господарювання:

1) самостійно (у тому числі із застосуванням платіжних пристроїв та через пункти надання фінансових послуг);

2) через відповідні служби, яким згідно із законодавством надано право на перевезення валютних цінностей та інкасацію коштів;

3) через підприємства, які отримали ліцензію Національного банку України на надання банкам послуг з інкасації.

Підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку:

– *одержану в банку* для виплат, що належать до фонду оплати праці понад установлений ліміт каси **протягом 5 робочих днів**;

– для виплат, які належать до фонду оплати праці та здійснюються **за рахунок готівкової виручки**, понад установлений ліміт каси протягом **3 робочих днів**.

Касові операції оформляються:

- 1) касовими ордерами;
- 2) видатковими відомостями;
- 3) розрахунковими документами;
- 4) документами за операціями із застосуванням електронних платіжних засобів;

5) іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівки.

Касові документи можуть бути:

- паперовими;
- електронними (оформлені відповідно до вимог законодавства України у сфері електронного документообігу).

Використання удосконаленого **електронного підпису**, удосконаленої електронної печатки та простого електронного підпису здійснюється на довірчих засадах за технологією, визначеною суб'єктом господарювання та відповідно до вимог Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронні довірчі послуги» і нормативно-правових актів Національного банку з питань застосування електронного підпису та електронної печатки в банківській системі України.

Приймання готівки в касу проводиться за **прибутковим касовим ордером**, підписаним головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником підприємства. До прибуткових касових ордерів можуть додаватися документи, які є підставою для їх складання.

Про приймання установами/підприємствами готівки в касу за прибутковими касовими ордерами видається квитанція (що є відривною частиною прибуткового касового ордера).

Видача готівки з кас проводиться за *видатковими касовими ордерами* або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки підписуються керівником і головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником. До видаткових ордерів додаються заяви на видачу готівки, розрахунки.

Усі факти надходження та вибуття готівки на підприємстві відображаються в касовій книзі типової форми № КО-4 .

Касова книга – документ установленної форми, що застосовується для здійснення первинного обліку готівки в касі.

Підприємства відображають у касовій книзі усі надходження і видачу готівки в національній валюті.

Аркуші касової книги нумеруються та прошнуровуються, опечатуються відбитком печатки, за наявності її в установі/на підприємстві. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчуються підписами керівника і головного бухгалтера підприємства.

Записи в касовій книзі здійснюються у двох примірниках. Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги – «Вкладні аркуші касової книги», залишаються в касовій книзі. Другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги – «Звіт касира», є документами, за якими касири звітують щодо руху грошей у касі. Перші і другі примірники мають однакові номери.

Виправлення в касовій книзі не допускаються. Підприємства за умови забезпечення належного зберігання касових документів мають право вести касову книгу в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів.

Рахунок 30 «Готівка» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства.

Рахунок 30 «Готівка» має такі субрахунки:

301 «Готівка в національній валюті»

302 «Готівка в іноземній валюті»

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

Основні господарські операції, які здійснюються в касі (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Облік грошових коштів у касі

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
	дебет	кредит
Одержано кошти з банку в касу	301	311
Одержано готівкою виручку від продажу товарів	301	70
Оплачено готівкою витрати на монтаж або ремонт основних засобів	152	301
Передано гроші з каси до банку	311	301
Видано підзвітній особі	372	301
Зараховано на поточний рахунок виручку, здану касиром	311	301
Проведено передоплату за інтернет-видання	39	301
Погашено заборгованість перед постачальниками та підрядниками	63	301
Виплачено заробітну плату працівникам підприємства	66	301

Для бухгалтерського обліку наявності та руху грошових коштів на поточному рахунку в національній валюті призначений рахунок **31 «Рахунки у банках»**. Він активний, призначений для обліку засобів господарства, основний, грошовий. *За дебетом* цього рахунка ведеться облік надходження грошових коштів на поточний рахунок у національній валюті, а *за кредитом* – списання перерахованих та виданих грошових коштів із поточного рахунка.

Поточний рахунок – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору та вимог законодавства України.

Порядок відкриття банківських рахунків (п. 38 розділу III Інструкції № 492):

– представник суб'єкта господарювання пред'являє паспорт та документ, який підтверджує його повноваження (наприклад, це може бути довіреність чи наказ);

– представник подає заяву про відкриття поточного рахунку (додаток 2 до Інструкції № 492). Заява має бути підписаною керівником юридичної особи;

– надається копія належним чином зареєстрованого установчого документа. Наприклад, це може бути статут, засновницький договір. Якщо документи юрособи оприлюднені на порталі електронних сервісів, то цього можна не робити.

– перелік підписів осіб, які можуть розпоряджатися.

Після відкриття поточного рахунку банк видає (продає) підприємству *чекову книжку*. Чек являє собою розпорядчий документ банку на видачу готівки з поточного рахунку у банку.

Виписка банку з поточного рахунка – це зведений документ грошових операцій. У ній зареєстровані всі операції, як безготівкові, так і готівкові. Виписка надається підприємству щоденно або в інші терміни залежно від кількості операцій. У ній зазначаються дати на початок виписки і кінець, сальдо – також на початок і кінець виписки та всі операції за дебетом і кредитом. Кожна одержана виписка повинна бути оброблена: перевірено сальдо початкове даної виписки з кінцевим попередньої, з'ясовано зміст кожної операції і проставлено кореспондуючі рахунки, проведено арифметичну перевірку правильності оборотів і визначення кінцевого сальдо.

Безготівкові розрахунки здійснюються за типовими банківськими документами в електронному вигляді. Передбачені такі банківські документи, які визначають форму безготівкових розрахунків:

- 1) платіжні доручення;
- 2) платіжні вимоги-доручення;
- 3) платіжні вимоги, акредитиви;
- 4) розрахункові чеки;
- 5) меморіальні ордери.

Платіжне доручення – це банківський документ, який виписується власником рахунка платника і містить розпорядження обслуговуючому банку про перерахування зазначеної суми на рахунок одержувача. У документі зазначаються реквізити платника: назва, ідентифікаційний номер, номер поточного рахунка, код (МФО) банку, а також аналогічні реквізити одержувача, сума (числом і буквами) та код і призначення платежу.

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в іноземній валюті призначені субрахунки 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті в гривні із застосуванням валютного курсу на початок дня, дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу).

Під валютним курсом слід розуміти встановлений Нацбанком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

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

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дебітори – це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їхніх еквівалентів або інших активів.

Згідно з НП(С)БО 10 дебіторська заборгованість поділяється на:

- довгострокова
- поточна.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначено її суму.

Дебіторська заборгованість класифікується за такими групами, з

використанням відповідних рахунків (субрахунків):

- заборгованість орендаря за фінансовою орендою, яка відображається в балансі орендодавця;
- заборгованість, забезпечена векселями;
- надання позики;
- заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги;
- заборгованість за розрахунками (з бюджетом, за виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків);
- інша дебіторська заборгованість.

Договір – це юридичний і економічний документ, що визначає номенклатуру і обсяг поставки чи роботи, строки, ціни, вид транспортування, форму розрахунків, а також санкції за невиконання умов договору. Оформляється виникнення дебіторської заборгованості транспортними документами на відвантаження продукції, актами виконаних робіт і платіжними документами.

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» має такі субрахунки:

- 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
- 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
- 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ»
- 364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням»

За дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації:

Дт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» (А+)

Кт 70 «Дохід від реалізації» (П+)

Сума податків, що виникають у процесі реалізації, зменшує дохід підприємства і відображається на рахунках:

Дт 70 «Дохід від реалізації» (П-)

Кт 64 «Розрахунки за податками і платежами» (П+)

Одночасно списується собівартість реалізованої готової продукції:

Дт 90 «Собівартість реалізації» (А+)

Кт 26 «Готова продукція» (А-)

За кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу та інші види розрахунків.

Згідно з випискою банку з поточного рахунка в національній чи іноземній валюті:

Дт 31 «Рахунки в банках» (А+)

Кт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» (А-)

Сальдо рахунка відображає заборгованість покупців та замовників за одержані продукцію (роботи, послуги).

У статті Балансу 1125 «Дебіторська заборгованість за продукцію товари, роботи, послуги» відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем, якщо така інформація наводиться в окремій статті), скоригована на резерв сумнівних боргів (нетто).

Стаття Балансу 1125		Сальдо за Дт рах. 36 і 34 (якщо векселі		мінус сальдо за Кт рах. 38 (у
«Дебіторська заборгованість	=	одержані не	–	частині заборгованості за
за продукцію товари,		відображено окремо в		продукцію, товари, роботи,
роботи, послуги»		ряд. 1120)		послуги).

Підзвітні особи – це працівники, які одержали грошовий аванс для оплати витрат, доручених підприємством.

Розрахунки з підзвітними особами виникають в основному при оплаті дрібних господарських витрат і витрат у відрядженнях. Перелік осіб, яким видається аванс під звіт, встановлюється наказом керівника, що служить

документом на видачу авансу на господарські потреби, а в разі видачі авансу на відрядження оформлюється, крім того, і посвідчення про відрядження.

Готівка видається під звіт:

1) на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини на строк не більше 10 робочих днів;

2) на закупівлю брухту чорних металів і брухту кольорових металів – на строк не більше 30 робочих днів від дня видачі готівки під звіт;

3) на всі інші виробничі (господарські) потреби – на строк не більше двох робочих днів, уключаючи день отримання готівки під звіт.

Облік розрахунків із підзвітними особами ведеться на рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». На дебет цього рахунка відноситься сума виданого авансу:

Дт 372 «Розрахунки з підзвітними особами» (A+)

Кт 30 «Каса» (A-)

За кредитом рахунка 372 обліковуються витрачені суми:

а) на відрядження:

Дт 92 «Адміністративні витратами» – за відрядження загальногосподарського персоналу.

б) на господарські витрати:

Дт 20 «Виробничі запаси»

Дт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – на вартість придбаних запасів або оплачених витратах на їх перевезення, зберігання

Дт 15 «Капітальні інвестиції» – при оплаті витрат на капітальне будівництво, придбання основних засобів та нематеріальних активів

Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Щодо кожного авансового звіту визначається результат використання авансу. Аналітичний облік розрахунків із підзвітними особами організується у розрізі особових рахунків і щодо кожної авансової суми окремо.

2.2 Облік основних засобів та нематеріальних активів

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів; надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких *більше одного року* (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

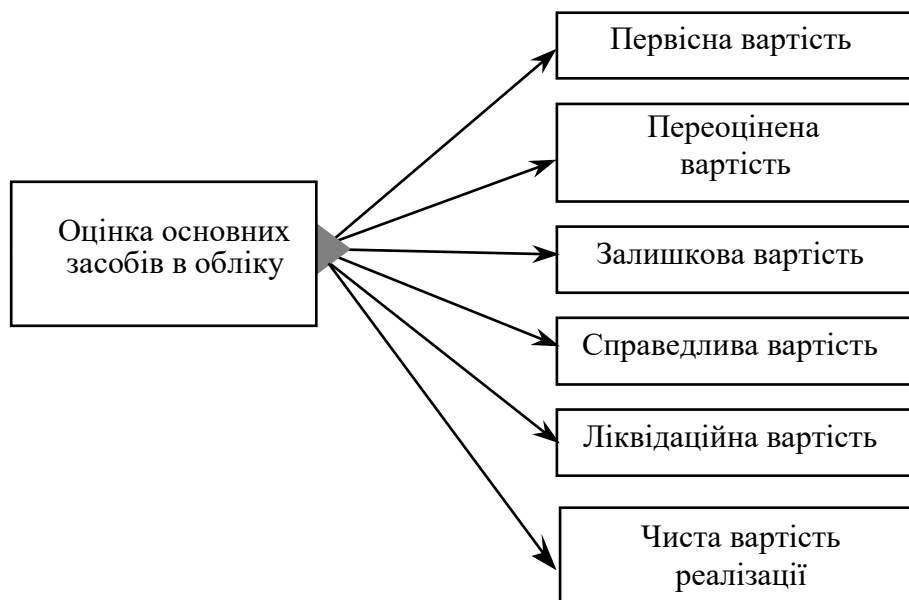


Рисунок 2.1 – Способи оцінки основних засобів, що використовуються в бухгалтерському обліку, відповідно до НП(С)БО 7

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу).

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Ліквідаційна вартість – 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 (ліквідацією).

Чиста вартість реалізації необоротного активу – справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Для обліку основних засобів у плані рахунків передбачено рахунок 10 «Основні засоби» (рис. 2.2, 2.3).

Дт (+)	Рахунок 10 «Основні засоби»	Кт (-)
- надходження основних засобів (за первісною вартістю) - витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів - сума дооцінки	- вибуття основних засобів - сума уцінки	

Рисунок 2.2 – Зміст господарських операцій, що відображається за рахунком 10 «Основні засоби»

На кожну групу основних засобів на рахунку 10 відкрито окремий субрахунок:

Рахунок 10 «Основні засоби» має такі субрахунки:

100 «Інвестиційна нерухомість»

101 «Земельні ділянки»

102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»

103 «Будинки та споруди»

104 «Машини та обладнання»

105 «Транспортні засоби»

106 «Інструменти, прилади та інвентар»

107 «Тварини»

108 «Багаторічні насадження»

109 «Інші основні засоби».

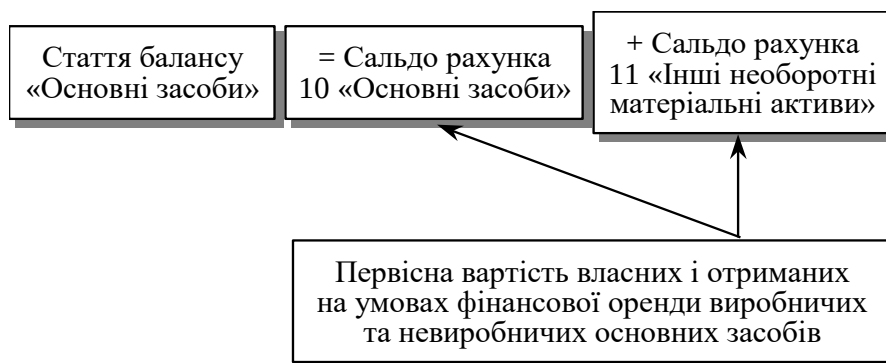


Рисунок 2.3 – Зміст статті балансу «Основні засоби»

Надходження основних засобів здійснюється в результаті:

- придбання за плату;
- будівництво (підрядним і господарським способами);
- внесення засновниками до статутного капіталу;
- безоплатне одержання;
- отримання в обмін на неподібні об'єкти.

При передачі кожного об'єкта основних засобів в експлуатацію комісією, яка створена за наказом керівника підприємства і здійснює приймання об'єкта, складається **Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (Ф № 03-1)**. У цьому документі вказується первісна вартість об'єкта, місце експлуатації, його відповідність технічним умовам.

Інвентарна картка (Ф № 03-6) – реєстр аналітичного обліку основних засобів. У ній містяться такі дані: інвентарний номер, назва об'єкта, коротка технічна характеристика, місце експлуатації, дата введення в експлуатацію, рік випуску або будівництва, норма амортизації, дата вибуття з експлуатації, відомості про переоцінку, реконструкцію, модернізацію об'єкта та ін.

Придбання об'єктів основних засобів за плату, а також їхнє будівництво являють собою капітальні інвестиції підприємства, для обліку яких призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції» (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Придбання основних засобів за національну валюту

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
Отримано верстат від постачальника	152	631	25 000,00
Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	631	5 000,00
Включено до первісної вартості верстата витрати на монтаж і налагодження	152	631	3 500,00
Оплачено вартість монтажу та налагодження	631	311	3 500,00
Введено в експлуатацію верстат	104	152	28 500,00
Перераховано кошти в оплату вартості придбаного верстата	631	311	30 000,00

Первісна вартість самостійно виготовленого об'єкта ОЗ формується в тому ж порядку, що й при придбанні ОЗ за грошові кошти, тобто складається з витрат, перелічених у п. 8 П(С)БО 7. Але є тут і свої особливості – порядок відображення в обліку операцій із самостійного виготовлення ОЗ ***залежить від того, яким способом вони створені:***

- господарським (тобто власними силами підприємства);
- підрядним (тобто із залученням сторонніх організацій);
- змішаним (комбінованим).

При ***підрядному способі*** до вартості самостійно виготовленого ОЗ включають вартість робіт (послуг), виконаних (наданих) підрядниками.

При ***господарському способі*** вартість виготовленого підприємством самостійно об'єкта ОЗ включає прямі матеріальні витрати; витрати на оплату праці; ЄСВ, нарахований на заробітну плату працівників, зайнятих у виготовленні ОЗ; загальновиробничі витрати; вартість послуг сторонніх організацій; амортизацію необоротних активів, які використовуються при виготовленні ОЗ; інші витрати.

Усі витрати на будівництво об'єкта ОЗ визнають капітальними інвестиціями і збирають на субрахунку 151 «Капітальне будівництво», а витрати на виготовлення об'єкта ОЗ – на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». Тож навіть при господарському способі виконання будівельно-монтажних робіт зі зведення об'єкта ОЗ для власних потреб забудовник збирає витрати на рахунку 15, а рахунок 23 «Виробництво» не застосовує.

Вибуття основних засобів відбувається в результаті:

- реалізації;
- ліквідації;
- безоплатної передачі;
- внеску до статутного капіталу інших підприємств;
- невідповідності критеріям визнання активом.

При вибутті основних засобів комісія, створена за наказом керівника підприємства, складає *Акт на списання основних засобів*, в якому вказуються такі дані: первісна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу за час експлуатації, залишкова вартість, причина вибуття, витрати, пов'язані з вибуттям об'єкта, а також сума отриманого доходу. На підставі акта здійснюються відповідні записи в аналітичному і синтетичному обліку основних засобів.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їхньої залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям основних засобів.

В обліку операцій з реалізації ОЗ спираються на два основні нормативні акти – НП(С)БО 7 та НП(С)БО 27.

Згідно з вимогами НП(С)БО 27 об'єкти ОЗ, щодо яких прийнято рішення про їх реалізацію, підлягають переведенню до складу **необоротних активів, утримуваних для продажу**. Для обліку таких активів призначений спеціальний «запасний» субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» (табл. 2.3).

За дебетом субрахунку 976 відображають також витрати, пов'язані з ліквідацією (демонтажем) об'єкта ОЗ (заробітну плату працівників, відрахування на соціальні заходи, послуги сторонніх організацій тощо).

Об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі).

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

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

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання, за одним з методів, наведених на рис 2.4.

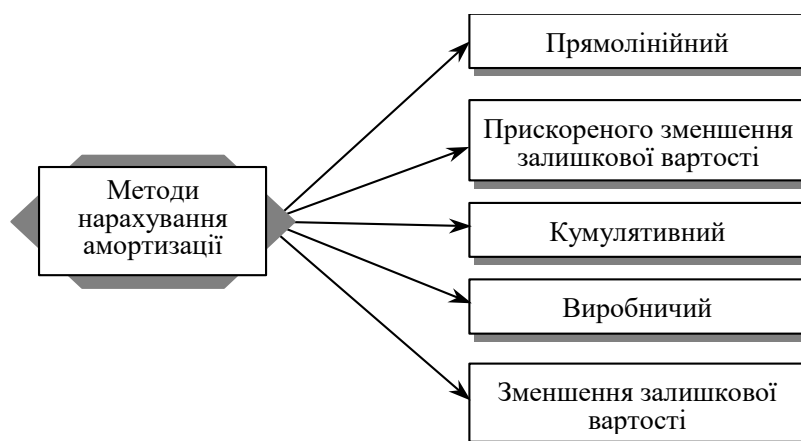


Рисунок 2.4 – Методи нарахування амортизації, рекомендовані НП(С)БО 7

Для накопичення інформації про амортизовану вартість необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, передбачено рахунок 13 «Знос необоротних активів» (контрактивний, з пасивною структурою) (рис. 2.5).

Дт (-)	Рахунок 13 «Знос необоротних активів»	Кт (+)
Зменшення амортизації необоротних активів	Нарахування амортизації необоротних активів	

Рисунок 2.5 – Зміст господарських операцій, що відображаються за рахунком 13 «Знос необоротних активів»

Таким чином, на рахунках обліку суму нарахованої амортизації відображають **залежно від напряму використання об'єктів основних засобів.**

Облік амортизації основних засобів показано в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Відображення амортизації в обліку підприємства

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються при виробництві продукції (якщо ця сума може бути безпосередньо віднесена до конкретного об'єкта витрат)	23	131	6 500,00
Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються при виробництві продукції (якщо ця сума не може бути безпосередньо віднесена до конкретного об'єкта витрат), для управління виробництвом та обслуговування виробничого процесу	91	131	2 100,00
Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються в адміністративних цілях	92	131	4 200,00
Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються для реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	93	131	1 300,00

Бухгалтерський облік витрат на ремонти / поліпшення ОЗ залежить від того, на що спрямовані ремонтні заходи:

– ***на підтримання об'єкта в робочому стані*** та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, нагляд, обслуговування, ремонт). За нормами п. 15 НП(С)БО 7 витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта ОЗ у робочому стані (проведення техогляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, ***включають до складу витрат звітного періоду.*** Відповідно до

П(С)БО 16 витрати на ремонт і технічне обслуговування ОЗ відносять до складу:

собівартості готової продукції (рахунок 23); загальновиробничих витрат (рахунок 91); адміністративних витрат (рахунок 92); витрат на збут (рахунок 93);

– *на його поліпшення*, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання такого об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція). Таким чином, якщо ремонтні заходи привели до підвищення якісних характеристик об'єкта ОЗ та отримання в майбутньому економічних вигод у більшому обсязі, ніж очікувалося на початку його використання, витрати, пов'язані з проведенням таких заходів, у повному обсязі **відносять на збільшення первісної вартості об'єкта ОЗ**. Витрати на проведення поліпшень об'єкта ОЗ у періоді їх здійснення групують за дебетом **субрахунків 151 і 152**. Після закінчення робіт з поліпшення такого об'єкта суму витрат відносять на збільшення його первісної вартості – у дебет відповідних субрахунків **рахунка 10**.

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Придбаний або отриманий об'єкт нематеріальних активів зараховують на баланс, якщо одночасно виконуються такі умови:

- 1) підприємство здійснює контроль над ним;
- 2) існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням;
- 3) його вартість може бути достовірно визначена.

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

- витрати на дослідження;

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

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений *рахунок 12 «Нематеріальні активи»*.

За дебетом рахунка 12 «Нематеріальні активи» відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, *за кредитом* – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 «Нематеріальні активи» має такі субрахунки:

- 121 «Права користування природними ресурсами»
- 122 «Права користування майном»
- 123 «Права на комерційні позначення»
- 124 «Права на об'єкти промислової власності»
- 125 «Авторське право та суміжні з ним права»
- 127 «Інші нематеріальні активи»

Об'єкти нематеріальних активів можуть поступати на підприємство в результаті:

- придбання за грошові кошти (у національній або іноземній валюті);
- створення;
- обміну на інші немонетарні активи;
- отримання як внеску до статутного капіталу;
- безоплатного отримання.

Придбаний за грошові кошти в національній валюті об'єкт нематеріальних активів зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається із (п. 11 НП(С)БО 8):

- ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок);
- мита;
- непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, в якому він придатний для використання за призначенням.

До первісної вартості нематеріальних активів, придбаних повністю або частково за рахунок позикових коштів, **не включаються фінансові витрати.**

Витрати, пов'язані зі створенням нематеріального активу, капіталізують **за дебетом субрахунка 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».** При введенні нематеріального активу в господарський оборот накопичені витрати списують з кредиту субрахунка 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» в дебет відповідного субрахунка рахунка 12 «Нематеріальні активи».

Ліквідація нематеріальних активів. Якщо від використання об'єкта нематеріального активу неможливо отримати економічні вигоди, то його потрібно ліквідувати, тобто виключити зі складу активів. Рішення про списання нематеріального активу з балансу приймає компетентна комісія підприємства.

На підставі *акта за формою № НА-3* у бухгалтерському обліку списують суму накопиченої амортизації (Дт 133 – Кт 12) і залишкову вартість об'єкта нематеріального активу (Дт 976 – Кт 12). Причому при визначенні залишкової вартості в повному обсязі враховують і суму амортизації, нараховану в місяці вибуття об'єкта, тобто в останньому місяці його експлуатації.

2.3 Облік фінансових інвестицій

Фінансовий інструмент – контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) *фінансового активу* в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

Фінансові активи, в свою чергу, включають:

- 1) грошові кошти, які не обмежені для використання, та їх еквіваленти;
- 2) дебіторську заборгованість, яка не призначена для перепродажу;
- 3) *фінансові інвестиції, що утримуються до погашення*;
- 4) фінансові активи, призначені для перепродажу;
- 5) інші фінансові активи.

Фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора (згідно з П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку про фінансові інвестиції регламентує **НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»** (рис. 2.6, 2.7).



Рисунок 2.6 – Класифікація фінансових інвестицій



Рисунок 2.7 – Оцінка фінансових інвестицій від шляхів надходження

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю.

Собівартість фінансової інвестиції складається з:

- 1) ціни її придбання;
- 2) комісійних винагород;
- 3) мита;
- 4) податків;
- 5) зборів;
- 6) обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Облік довгострокових фінансових інвестицій. Для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном призначений рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

- 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»
- 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»
- 143 «Інвестиції не пов'язаним сторонам»

За дебетом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображається **вартість довгострокових інвестицій**.

За кредитом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» – їх **вибуття** (списання) чи зменшення вартості, а також **одержання дивідендів** від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за **амортизованою собівартістю**. Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (**дисконт** або **премія** при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення **за методом ефективної ставки відсотка** (рис. 2.8).

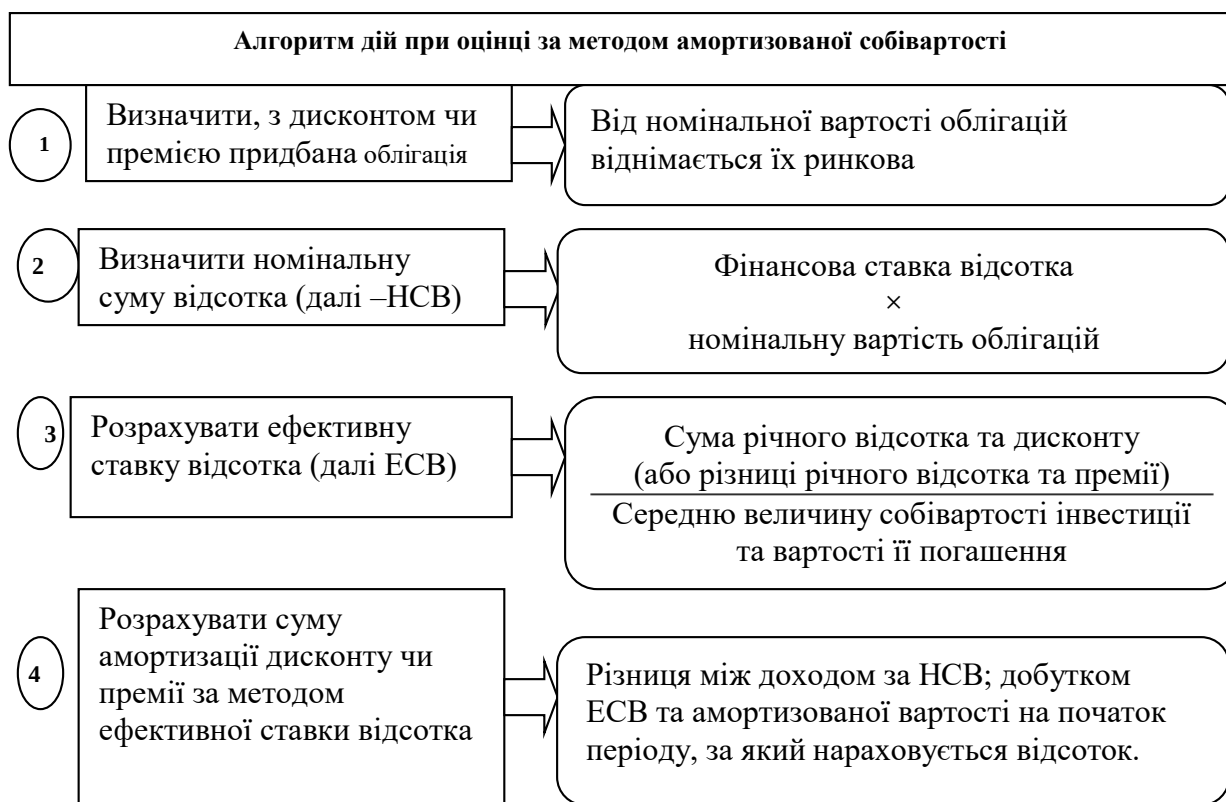


Рисунок 2.8 – Алгоритм оцінки фінансових інвестицій за методом амортизованої собівартості

Оцінка та облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі.

На кожен дату балансу вартість фінансових інвестицій переглядають. При

цьому НП(С)БО 12 установив 4 методи оцінки фінансових інвестицій на дату балансу:

- за справедливою вартістю (п. 8);
- за собівартістю з урахуванням зменшення корисності (п. 9);
- за амортизованою собівартістю (п. 10);
- за методом участі в капіталі (п. 11).

Метод участі в капіталі – це один з методів оцінки фінансових інвестицій на дату балансу. Причому слід зазначити, що найпоширеніші в нас саме інвестиції, які обліковуються методом участі в капіталі.

Правила бухгалтерського обліку фінансових інвестицій установлено НП(С)БО 12. Відповідно цей стандарт дає відповідь та пояснює які інвестиції обліковують методом участі в капіталі (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Інвестиції, що обліковують за методом участі в капіталі

Вид фінансової інвестиції	Коментар
Фінансові інвестиції в асоційовані підприємства	Визначення терміна «асоційоване підприємство» можна знайти в п. 4 П(С)БО 23 «Розкриття інформації про пов’язані сторони». Асоційованим називають підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора. Про всяк випадок скажемо, що схоже визначення дає й § 3 МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства». Там асоційованими називають підприємства, на які інвестор має суттєвий вплив
Фінансові інвестиції в дочірні підприємства	Дочірнє підприємство – підприємство, що перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства (п. 4 П(С)БО 19 «Об’єднання підприємств»). Під контролем розуміють вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою отримання вигод від його діяльності (п. 4 П(С)БО 19).
Фінансові інвестиції у спільну діяльність із створенням юридичної особи (спільного підприємства)	Під спільною діяльністю розуміють господарську діяльність із створенням або без створення юридичної особи, яка є об’єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними*. При цьому спільний контроль передбачає розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльн

Суттєвий вплив (п. 3 НП(С)БО 12) – повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об’єкта

інвестування без здійснення контролю цієї політики. Свідченням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути:

- 1) володіння 20 або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;
- 2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;
- 3) участь у прийнятті рішень;
- 4) взаємообмін управлінським персоналом;
- 5) забезпечення підприємства необхідною інформацією.

Метод участі в капіталі не застосовують, якщо (пп. 17 і 22 НП(С)БО 12):

- фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом 12 місяців з дати придбання;
- асоційоване, дочірнє або спільне підприємство веде діяльність в умовах, що обмежують його можливість передавати кошти інвестору (або учаснику спільного підприємства) протягом періоду, що перевищує 12 місяців.

Правила визначення вартості фінансових інвестицій на дату балансу за методом участі в капіталі сформульовано в п. 12 НП(С)БО 12. Суть цього методу в тому, що ***фінансові інвестиції на дату балансу відображають за вартістю, яку визначають з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування.***

Не враховують зміни власного капіталу, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування. При цьому балансову вартість фінансових інвестицій **збільшують (зменшують)** на:

- суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період. Одночасно балансову вартість фінансових інвестицій зменшують на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування;
- частку інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період, крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку).

Крім того, балансову вартість інвестицій в асоційоване підприємство зменшують на суму зменшення корисності інвестицій, яку визначають за правилами НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Облік поточних фінансових інвестицій.

Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції, які легко реалізуються та призначаються для утримання протягом терміну, що не перевищує одного року. Тобто вони використовуються для вигідного розміщення тимчасово вільних грошових коштів підприємства. В основному це інвестиції в легкореалізовані цінні папери.

Поточні фінансові інвестиції поділяються на еквіваленти грошових коштів та інші поточні фінансові інвестиції. Визначення еквівалентів грошових коштів передбачено п. 7 МСБО 7 “Звіт про рух грошових коштів”, у якому зазначається, що інвестиції можуть бути класифіковані як еквіваленти, якщо вони:

- вільно конвертуються у відому суму грошових коштів;
- характеризуються незначним ризиком зміни вартості;
- мають короткий строк погашення, наприклад протягом трьох місяців.

Як правило, еквіваленти грошових коштів утримуються для погашення короткострокових зобов’язань, а не для інвестиційних цілей.

Інші поточні фінансові інвестиції – це:

- інвестиції, терміном менше одного року (крім еквівалентів грошових коштів);
- інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства, які придбані та утримуються для продажу протягом 12 місяців;
- інвестиції у спільну діяльність, які придбані й утримуються з метою їх подальшого продажу протягом 12 місяців.

Інформація про рух поточних фінансових інвестицій узагальнюється на **рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції»**, призначеному для обліку інвестицій в акції, облігації, депозитні сертифікати, придбані з метою перепродажу протягом дванадцяти місяців.

Рахунок 35 має два субрахунки:

351 «Еквіваленти грошових коштів» – для обліку високоліквідних фінансових інвестицій, які характеризуються незначним ризиком зміни вартості та термін погашення яких не перевищує три місяці;

352 «Інші поточні фінансові інвестиції» – для обліку інших поточних фінансових інвестицій.

За дебетом рахунка 35 «Поточні фінансові інвестиції» відображаються вартість придбаних еквівалентів грошових коштів (субрахунок 351) та інших поточних фінансових інвестицій (субрахунок 352) за їхньою собівартістю й суми дооцінки при збільшенні справедливої (ринкової) вартості. За кредитом рахунка 35 списуються балансова вартість реалізованих (таких, що вибули) інвестицій та суми їх переоцінки. Сальдо дебетове відображає справедливую вартість фінансових інвестицій на дату балансу. У бухгалтерському балансі сальдо за рахунком 35 відображається у складі поточних активів.

Поточні фінансові інвестиції згідно з НП(С)БО 12 первісно оцінюються та відображаються в обліку за собівартістю. Собівартість включає ціну придбання та всі додаткові витрати, які були понесені при придбанні фінансових інвестицій, а саме: комісійні винагороди, гонорари, мито, податки, банківські збори та ін.

Доходи (дивіденди, відсотки тощо), які отримані або підлягають отриманню за поточними фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора.

Якщо поточні фінансові інвестиції продаються, різниця між вартістю від реалізації та балансовою вартістю визнається прибутком або збитком.

Поточні інвестиції при безпосередньому придбанні оцінюються і відображаються в бухгалтерському обліку за собівартістю, що формується відповідно до активів, які були передані в оплату (рис. 2.9).



Рисунок 2.9 – Первісна оцінка фінансових інвестицій

У кінці звітного періоду рахунки 74 та 97 закриваються на субрахунок 793 «Результат іншої діяльності».

2.4 Облік запасів

Запаси – активи підприємства, які:

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

Первісна вартість запасів, придбаних за плату, складається з витрат підприємства, пов'язаних із придбанням. До них включаються:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів).

Так, не включаються до первісної вартості:

- понаднормовані втрати і нестачі запасів, що виникли під час транспортування запасів;
- проценти за користування позиками, одержаними для придбання запасів;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів.

Запаси надходять на підприємство в результаті їх придбання у постачальників відповідно до укладених договорів із ними, внеску засновників підприємства до статутного капіталу, обміну на неподібні активи, безоплатної передачі, оприбуткування раніше не врахованих запасів на балансі.

Приймання й оприбуткування запасів, що надійшли від постачальників, здійснюють на підставі товарно-транспортної накладної (форми № 1-ТН, № 1-ТТН (хліб), № 1-ТН /алкогольні напої/ та ін.) з використанням штампу про оприбуткування або прибуткового ордера (типова форма № М-4).

Для обліку виробничих запасів передбачено рахунок 20. Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність і рух запасів сировини і матеріалів (рис. 2.10).

Дт (+)	Рахунок 20 «Виробничі запаси»	Кт (-)
• надходження запасів • дооцінка запасів		• витрачання на виробництво • відпуск на сторону

Рисунок 2.10 – Зміст господарських операцій, що відображається за рахунком 20 «Виробничі запаси»

Оприбутковують придбані запаси на відповідному рахунку (субрахунку) класу 2 у кореспонденції з рахунком 63 (або 68).

Для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів передбачено одноіменний рахунок 22.

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству.

Інакше обліковують надходження запасів, придбаних *підзвітними особами*. У такому разі не буде жодних розрахунків з постачальниками, що відображаються на рахунку 63. Водночас виникає необхідність відобразити видачу підзвітних сум. Для обліку розрахунків з підзвітними особами призначено **субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами»**. Саме в кореспонденції із цим субрахунком і оприбутковуватимуть на баланс запаси, які придбала підзвітна особа.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) належать предмети терміном служби менше одного року незалежно від їх вартості; предмети які за своєю вартістю не належать до основних засобів незалежно від термінів служби. Операції з придбання матеріалів, які використовуються для виробництва продукції подано у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Облік надходження запасів, придбаних за грошові кошти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
Варіант 1. Перша подія – отримання матеріалів				
1	Отримано матеріали від постачальника	201	631	20 000,00
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН)	641/ПДВ	631	4 000,00
3	Оплачено придбані матеріали	631	311	24 000,00
Варіант 2. Перша подія – перерахування передоплати				
1	Перераховано постачальнику передоплату за матеріали	371	311	24 000,00
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН)	641/ПДВ	644/1	4 000,00
3	Оприбутковано придбані матеріали	201	631	20 000,00
4	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	4 000,00
5	Здійснено залік заборгованостей	631	371	24 000,00

Оцінка вибуття запасів. Причина використання облікових цін – коливання ціни на один і той же вид запасів протягом звітного періоду.

Облікова ціна – ціна, за якою запаси відображаються у поточному обліку.

Методи визначення облікових цін:

- ідентифікованої собівартості одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

За ідентифікованою собівартістю оцінюються запаси, що використовуються для спеціальних замовлень і проєктів, а також запаси, які не замінюють одне одного.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Метод ФІФО (від англ. *FIFO – first in first out*) базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво або продаж, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітнього місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей, цін.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі **середнього проценту торговельної націнки товарів. Собівартість реалізованих товарів** визначається як **різниця між продажною (роздрібною) вартістю** реалізованих товарів і **сумою торговельної націнки** на ці товари.

Як правило, облік товарів у підприємствах роздрібною торгівлі ведеться за цінами продажу. Для відображення різниці між вартістю товарів у цінах продажу і купівельною (первісною) їх вартістю без ПДВ застосовується **регулюючий контрактивний (пасивний за структурою) субрахунок 285 «Торгова націнка»**.

На субрахунку 285 «Торгова націнка» підприємства роздрібною торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання). Списання за

розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 або способом сторно зворотною кореспонденцією цих рахунків. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунка 28.

Поняття, оцінка і синтетичний облік готової продукції. Готова продукція належить до запасів, її визнання та оцінка здійснюються згідно з НП(С)БО 9.

Готова продукція – це продукція, яка повністю закінчена виробництвом, відповідає вимогам, стандартам, договору із замовником і здана на склад або передана замовнику.

Первинні документи: акт (накладна) про здавання на склад (передачу замовнику).

Регістр аналітичного обліку – картка складського обліку матеріалів (форма № М 12).

Регістри синтетичного обліку:

- повна форма – журнал-ордер 11;
- скорочена – журнал-ордер 5, Відомість 5.1;
- спрощена – Відомість 2-м (або В-2).

Готова продукція обліковується на активному рахунку **26 «Готова продукція»**. Рахунок призначено для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства.

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

За дебетом рахунка 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю.

Списання готової продукції на склад із виробництва здійснюється бухгалтерським проведенням:

Д-т 26 К-т 23.

Відвантаження продукції зі складу покупцям оформлюється накладною, рахунком-фактурою, податковою накладною, платіжною вимогою-дорученням. Собівартість відвантаженої продукції списується в дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»:

Д-т 901 К-т 26.

Витрати, пов'язані з реалізацією продукції (реклама, транспортування, пакування тощо) обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут». Вони належать до витрат періоду і в кінці звітного періоду в повній сумі списуються з кредиту рахунка 93 в дебет субрахунку 791. У дебет субрахунку 791 списується також і собівартість реалізованої продукції:

Д-т 791 К-т 901;

Д-т 791 К-т 93.

Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів.

Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції.

2.5 Облік витрат та калькулювання собівартості продукції

Собівартість продукції – якісний показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства. Чим ефективніше функціонує підприємство, тим менша собівартість продукції (виконаних робіт, наданих послуг), тим більший прибуток і вища рентабельність.

Калькулювання собівартості продукції – прийом обліку, який дозволяє створити інформаційну базу для вибору виробничої стратегії та ціноутворення, оцінки ефективності діяльності окремих підрозділів та роботи окремих керівників або структурних підрозділів.

Основні елементи процесу калькулювання собівартості:

- 1) облік витрат на виробництво;
- 2) облік виходу продукції (результату виробництва);
- 3) обчислення питомої собівартості (собівартості одиниці продукції).

Метою калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) є формування інформації про:

- величини витрат на всіх стадіях виготовлення продукції;
- економічних показників, необхідних для контролю витрат, планування собівартості продукції, прийняття управлінських рішень щодо раціонального витрачення всіх видів ресурсів, виявлення найвигіднішого асортименту продукції для впровадження у виробництво та покращення фінансових результатів діяльності.

Принципи калькулювання собівартості продукції:

- 1) розробка науково обґрунтованої класифікації витрат на виробництво;
- 2) визначення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць;
- 3) вибір методів розподілу загальновиробничих витрат;
- 4) поділ витрат за періодами;
- 5) вибір способів розрахунку собівартості калькуляційних одиниць.

Основні етапи калькуляційних розрахунків собівартості продукції:

- 1) групування витрат за статтями та об'єктами обліку витрат;
- 2) визначення витрат і калькулювання собівартості продукції допоміжних виробництв та віднесення їх на основне виробництво;
- 3) визначення собівартості остаточного браку;
- 4) оцінка зворотних відходів;
- 5) оцінка незавершеного виробництва;
- 6) розподіл затрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- 7) розрахунок собівартості кожного об'єкта калькулювання та його калькуляційної одиниці.

Методи обліку витрат – це сукупність способів та прийомів, у процесі яких здійснюється групування і розподіл витрат за об'єктами калькулювання (носіями витрат) для обчислення собівартості окремих видів та одиниць продукції.

Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

1. Залежно від об'єкта обліку витрат:

- позамовний метод;
- попроцесний метод;
- попередільний метод.

2. Залежно від повноти включення витрат у собівартість продукції

- калькуляція повної собівартості;
- калькулювання неповної собівартості (директ-костинг).

3. Залежно від оперативності обліку та методу контролю затрат:

- калькулювання фактичних витрат;
- калькулювання нормативних витрат (стандарт-костинг).

Облік витрат за елементами передбачає групування витрат за ознакою їх однорідності, незалежно від того, на які конкретно цілі витрати здійснені.

Так, елемент «Матеріальні витрати» включає:

- сировину й основні матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- паливо і енергію;
- будівельні матеріали;
- запасні частини;
- тару і тарні матеріали;
- допоміжні та інші матеріали.

До елементу «Витрати на оплату праці» належать:

- заробітна плата за окладами й тарифами;
- премії та заохочення;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Елемент «Відрахування на соціальні заходи» охоплює такі витрати:

- відрахування єдиного соціального внеску;

Елемент «Амортизація» включає:

- амортизацію основних засобів;
- амортизацію нематеріальних активів;
- амортизацію інших необоротних активів.

Елемент «Інші операційні витрати» включає:

- витрати на відрядження;
- послуги зв'язку;
- матеріальну допомогу;
- плату за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Для обліку витрат за елементами у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки **класу 8 «Витрати за елементами»**. За дебетом цих рахунків протягом звітного періоду здійснюється відображення витрат у міру їх виникнення, а за кредитом списання у кінці звітного періоду на дебет рахунка 79 «Фінансові результати», або на дебет рахунків класу 9 «Витрати діяльності», якщо облік витрат на підприємстві ведеться за схемою розгорнутого обліку. Рахунки класу 8 залишків не мають.

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

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

Структура собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) відображена на рис. 2.11.

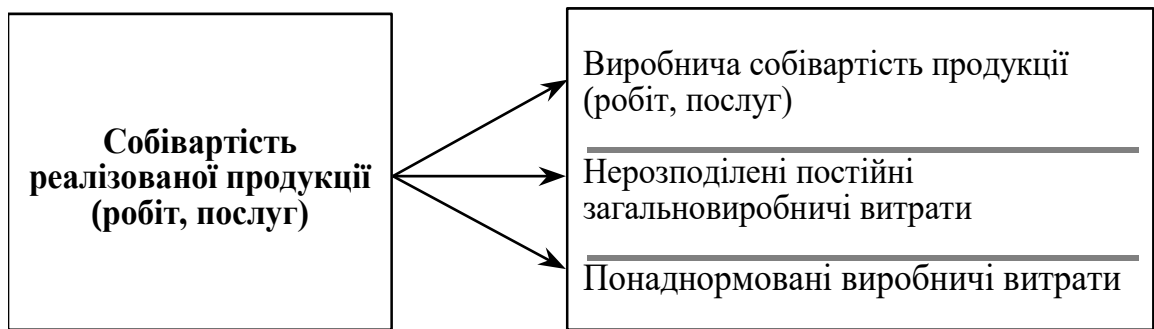


Рисунок 2.11 – Структура собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) – основна складова собівартості реалізованої продукції, яка формується протягом звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво».

Структура виробничої собівартості показана на рис. 2.12.

Рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

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

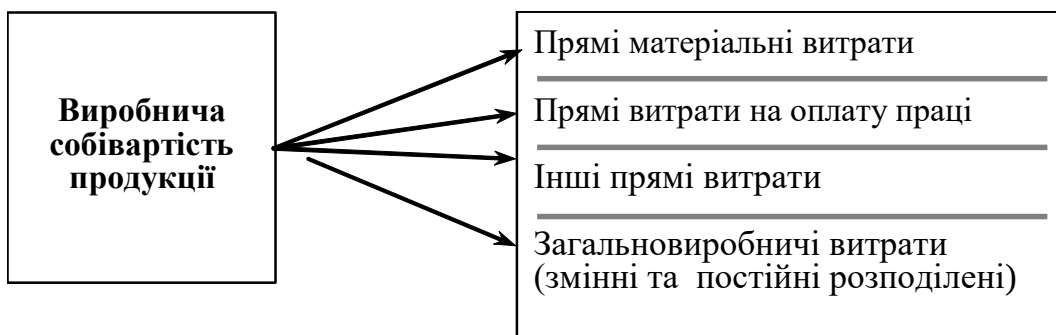


Рисунок 2.12 – Структура виробничої собівартості

Прямі витрати включаються до виробничої собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) на підставі первинних документів про витрати

матеріалів, сировини та інших виробничих запасів, документів про виробітку робітників, розрахунків бухгалтера про відрахування на соціальні заходи та інші. Особливістю прямих витрат є те, що вони включаються у собівартість окремих видів продукції, робіт та послуг без попереднього розподілу.

Облік і розподіл загальновиробничих витрат. Загальновиробничі витрати у момент їх здійснення неможливо прямо віднести до конкретного об'єкта обліку витрат (наприклад, амортизація будівлі цеху, в якому виготовляють різні види виробів). Тому такі витрати обліковують на окремому активному накопичувально-розподільчому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і періодично (у кінці звітного періоду) розподіляють і списують на об'єкти обліку витрат пропорційно встановленій базі розподілу.

Ставка розподілу загальновиробничих витрат – це відношення суми загальновиробничих витрат до загальної величини бази розподілу їх.

$$\text{Ставка розподілу загальновиробничих витрат} = \frac{\text{Уся сума загальновиробничих витрат}}{\text{Загальна величина бази їх розподілу}}$$

$$\begin{array}{l} \text{Сума ЗВВ, що} \\ \text{належить до} \\ \text{конкретного об'єкта} \\ \text{калькулювання} \end{array} = \text{Ставка розподілу загальновиробничих витрат} \times \begin{array}{l} \text{Частина бази розподілу, що} \\ \text{належить до конкретного} \\ \text{об'єкта, що калькулюється} \end{array}$$

Базу розподілу загальновиробничих витрат кожне підприємство обирає самостійно, орієнтуючись на загальноприйнятую практику та рекомендації відповідного міністерства.

Як **база розподілу загальновиробничих витрат** можуть бути використані:

- прямі витрати праці у людино-годинах;
- прямі витрати на оплату праці в грошовому вимірнику;
- відпрацьовані машино-години (машино-зміни та ін.) на виготовленні окремих видів продукції;

- усі основні витрати;
- прямі витрати сировини та матеріалів;
- усі основні витрати за мінусом вартості сировини і матеріалів та ін.

Для обліку загальновиробничих витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено збірно-розподільчий рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», зміст записів за яким відображено на рис. 2.13.

Дт (+)	91 «Загальновиробничі витрати»	Кт (-)
• Витрати за статтями, здійснені протягом місяця		• Щомісячні списання накопичених витрат на рахунок 23 «Виробництво» або на рахунок 90

Рисунок 2.13 – Зміст записів за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати»

Таким чином, рахунки загальновиробничих витрат у кінці звітного періоду закриваються і у заключному балансі підприємства не відображаються.

Реалізована протягом звітного періоду продукція, надані послуги, виконані роботи накопичуються на рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції». Зміст записів за цим рахунком відображено на рис. 2.14.

Дт (+)	90 « Собівартість реалізованої продукції»	Кт (-)
• Виробнича собівартість реалізованої протягом року продукції, робіт, послуг		• Списана у кінці звітного року виробничої собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рисунок 2.14 – Зміст записів за рахунком 90 «Собівартість реалізованої продукції»

Для обліку зазначених витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». Зміст записів за цими рахунками наведено на рис. 2.15.

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

92 « Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 « Інші операційні витрати»	
Дт (+)	Кт (-)
Витрати за статтями, здійснені протягом року	Списання накопичених витрат у кінці звітнього року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рисунок 2.15 – Зміст записів за рахунком 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»

Контрольні запитання

- Надайте характеристику обліку безготівкових операцій.
- Надайте характеристику обліку касових операцій.
- Яким чином класифікується дебіторська заборгованість?
- За яких умов об'єкт основних засобів визначається активом?
- Дайте визначення нематеріального активу.
- Наведіть склад нематеріальних активів.
- Розкрийте економічну сутність поняття «фінансові інвестиції».
- Який склад первісної вартості фінансової інвестиції?
- Обґрунтуйте облік поточних фінансових інвестицій.
- Надайте характеристику субрахунку 203 «Паливо».
- Надайте характеристику бухгалтерському обліку готової продукції.
- Дайте визначення понять «собівартість» та «калькуляція».

Список рекомендованої літератури:

- Брік, С. В. Фінансовий облік I : теорія та практика : навч. посіб. для студентів денної та заоч. форм навч. спеціальності 071 "Облік і оподаткування"

та 241 "Готельно-ресторанна справа" / С. В. Брік ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". - Харків : НТУ "ХПІ", 2018. - 158 с.

2. Височан О. С. Фінансовий облік : навч. посіб. / О. С. Височан, О. О. Височан; Нац. ун-т "Львів. політехніка". – 2-ге вид., перероб. і допов. – Львів : Сорока Т. Б., 2017. – 450 с.

3. Фінансовий облік : підручник / [Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін.] ; Західноукр. нац. ун-т. - 2-ге вид., допов. та перероб. - Тернопіль : ЗУНУ, 2020. - 481 с.

4. Кузнецова С. О. Фінансовий облік I [Електронний ресурс] : текст лекцій / С. О. Кузнецова ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Електрон. текст. дані. – Харків, 2020. – 156 с. – URI: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/49607>.

5. Іщенко Я.П. Фінансовий облік I: підручник / Я.П. Іщенко, О.А. Подолянчук, Н.І. Коваль. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2020. – 496 с.

6. Канцір І. А. Фінансовий облік : теоретичні та прикладні аспекти : навч. посібник / І. А. Канцір, І. Є. Старко, М. М. Антонійчук ; Львів. техн.-екон. коледж, Нац. ун-т "Львів. політехніка". – Львів : Растр-7, 2017. – 292 с.

7. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навчальний посібник / за заг. ред. С. О. Кузнецова, – Х. : Видавництво Іванченко І. С., 2019. – 226 с.

3. ОПОДАТКУВАННЯ

3.1 Сутність та функції податків

Ускладнення функцій держави обумовлює розширення його потреб в фінансових ресурсах, що призводить до зростання значення податків та їх фінансової функції. Однак розмір податкових доходів держави носить обмежений характер – при досягненні визначеного рівня, податки, поряд з іншими об'єктивними причинами, викликають збільшення витрат виробництва і подорожчання товарів і послуг, що в результаті негативно впливає на показники економічного зростання. Примусовий характер вилучення податків слугує основою для виникнення суперечностей між платником податків як суб'єктом податку, з одного боку, і державною владою, з іншого боку. У зв'язку з цим особливо важливо в побудові податкової системи врахувати інтереси всіх учасників податкових відносин.

Принцип оптимальності оподаткування виражається через створення оптимальних, з точки зору реалізації фінансової функції податків, передумов для економічного зростання, досягнення соціальної справедливості вибору об'єктів оподаткування, ставок податків, податкових пільг тощо.

Складність розуміння природи податків при вивченні сутності цієї наукової категорії обумовлена тим, що податок – поняття не тільки економічне, але правове та соціальне, прямо пов'язане з інститутом держави, тобто може бути вираженим через міждисциплінарний підхід. Таким чином, залежно від цілей і завдань дослідження необхідно виділити економічний, правовий або соціальний аспекти податків.

Для розкриття особливої природи податку важливо не просто зазначити поєднання в ньому трьох сутнісних аспектів, але також встановити оптимальне співвідношення між ними.

Соціальна ознака податку обумовлена відображенням суспільних відносин шляхом використання різних видів податків.

Оскільки з усього різноманіття соціальних відносин податки виражають

відносини, пов'язані з розподілом створених матеріальних благ, іншими словами, – економічні відносини, вони мають *економічну складову*.

Правова природа податку – це сутність зовнішнього рівня, найбільш близька до прояву податку на вищому рівні суспільних відносин. Правові аспекти сутності податків в більшій мірі пов'язані з зовнішніми ознаками податків, їх конкретними видами, умовами їх застосування в рамках законодавчо визначеної податкової системи кожної держави на кожному історичному етапі його розвитку. Правова сутність податку є найбільш мінливою. Її основа дозволяє в більшій мірі проявити залежність податків від конкретних історичних умов існування того чи іншого суспільства, держави, устрою.

На рис. 3.1. представлено співвідношення трьох сутностей податку як явища суспільного життя.

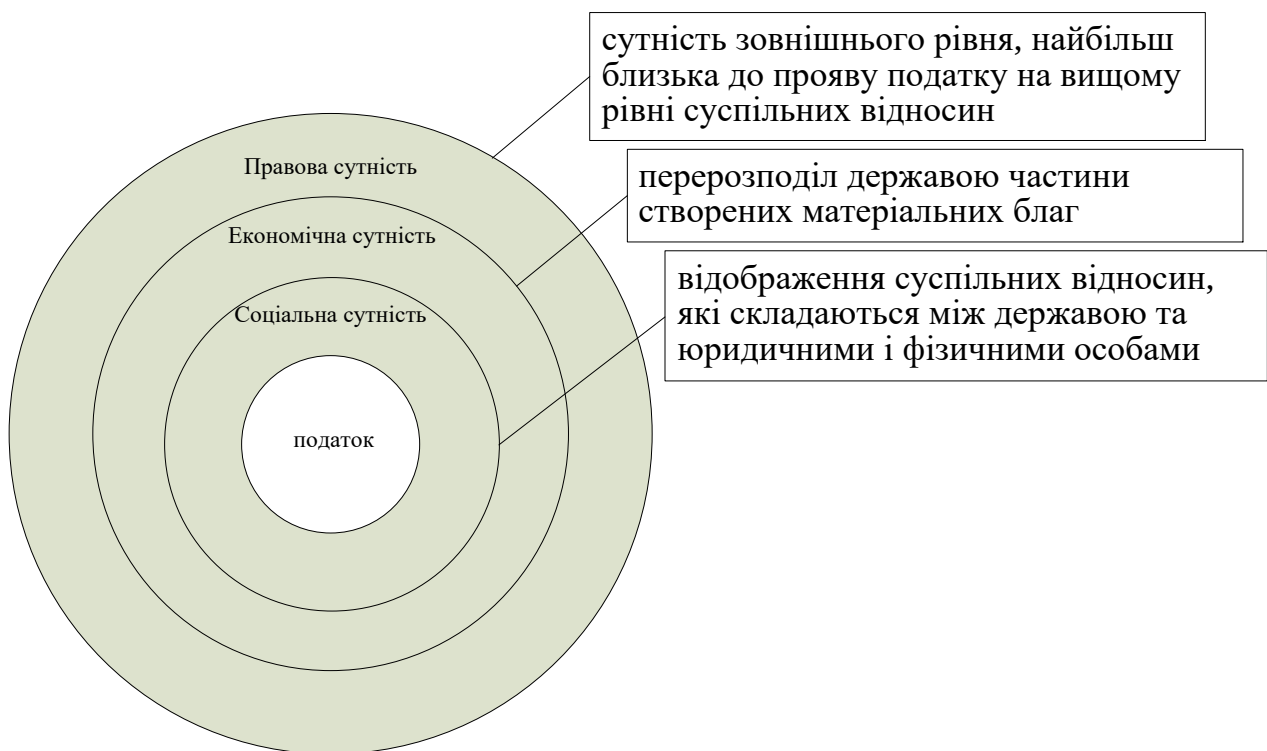


Рисунок 3.1 – Вираження сутності податку через різні рівні

Соціальна природа податків характеризується відносинами, які

складаються між державою та юридичними і фізичними особами.

Економічна сутність проявляється в тому, що за допомогою податків держава здійснює присвоєння частини створених матеріальних благ, реалізує їх перерозподіл в процесі виконання своїх функцій.

З організаційно-правової точки зору податок – це обов’язковий платіж, що стягується з юридичних і фізичних осіб, шляхом відчуження належних їм грошових коштів у визначених законом розмірах та у встановлені терміни.

Розглядаючи податки як особливе економічне явище та складову фінансових відносин, необхідно визначити їх відмітні ознаки, які з одного боку, дозволяють виділити податки з великого різноманіття форм фінансових відносин, а з іншого боку, – об’єднати ряд податкових платежів єдиним поняттям «податки». Іншими словами, необхідно сформулювати ті риси, які характерні для кожного податку і для всього їх різноманіття в цілому. Такими ***характерними рисами, або ознаками податків*** є:

- імперативність, яка означає, що суб’єкт податку не має права відмовитися від покладеного на нього обов’язку безоплатно внести частину свого доходу (відповідно до закону), а у випадку невиконання обов’язку у дію вступають встановлені законом санкції щодо її примусового вилучення;

- зміна форми власності, яка означає, що частина доходу суб’єкта безоплатно переходить у власність держави, знеособлюється і використовується державою на свій розсуд;

- індивідуальна безповоротність і безоплатність податкових платежів, це означає, що сплачена частина доходу у формі податку не повернеться суб’єкту у і він не отримує ніяких прав, в тому числі права на участь у розподілі «податкової» частини свого доходу.

- легітимність, яка означає не тільки визнання податків на основі законодавчого права, але і їх стягнення тільки з законних операцій.

Розвиток системи оподаткування обумовив появу ряду податків, що істотно відрізняються один від одного. Незважаючи на ці відмінності, всі види податків складаються з визначених елементів, властивих кожному окремому

податку, який застосовується. Елементи податків слугують інструментами реалізації податкової політики.

Економічна природа податків реалізується за допомогою різних функцій.

Найважливішою функцією податків є **фіскальна** (лат. *fiscus* – державна скарбниця). Відповідно до цієї функції податки виконують своє основне призначення – насичення доходної частини бюджету, доходів держави для задоволення потреб суспільства.

Фіскальна функція - основна, характерна для всіх держав. З її допомогою утворюються державні грошові фонди і створюються матеріальні умови для функціонування держави. Значення фіскальної функції зростає, що пояснюється розширенням і ускладненням функцій держави.

Регулююча функція слугує своєрідним доповненням попередньої і стосується як регулювання виробництва, так і регулювання споживання (наприклад непрямі податки).

Контрольна функція реалізується в ході оподаткування при регламентації державою фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій, одержанні доходів громадянами, використанні ними майна.

Крім цього, існують інші підходи до визначення функцій податків, відповідно до яких, зокрема, розподільну функцію розширюють через ряд підфункцій, таких як: стимулююча, де стимулюючу та інші.

Стимулююча (дестимулююча) функція створює орієнтири для розвитку або згортання виробничої діяльності. Як і регулююча, вона може бути пов'язана із застосуванням механізму пільг, зміною об'єкта оподаткування, зменшенням оподатковуваної бази.

3.2 Елементи оподаткування

У складі елементів оподаткування можна виділити три групи:

1. обов'язкові елементи, які визначені в податковому законодавстві та без яких податок не вважається встановленим;

2. факультативні – визначаються податковим законодавством щодо деяких податків, вони не є обов'язковими для кожного з податків, однак можуть встановлюватися вибірково;

3. додаткові – не встановлені на законодавчому рівні, але практично можуть бути виділені як самостійні елементи податку і є його важливими і необхідними характеристиками.

Додаткові елементи мають велике значення для аналізу податків, використання їх як інструментів обраної податкової політики.

Податок вважається встановленим лише в тому випадку, коли визначені наступні **обов'язкові елементи податку**:

- платники податків;
- об'єкт оподаткування;
- база оподаткування;
- податковий період;
- податкова ставка;
- порядок обчислення податку;
- порядок і терміни сплати податку.

Платник податків – це суб'єкт податку, учасник податкових правовідносин. Платниками податків можуть визнаватися організації та фізичні особи, на яких відповідно до податкового законодавства покладено обов'язок сплачувати податки і збори.

Необхідно зауважити, що платник податків не завжди сплачує податок за рахунок власних коштів. При певних умовах платник податків може перекласти сплату податку на іншого суб'єкта, який внаслідок цього буде носієм податку, або фактичним платником.

Об'єкт оподаткування - предмет, який підлягає оподаткуванню.

Об'єктами податків можуть виступати: операції з реалізації товарів, (робіт, послуг), майно, прибуток, дохід, вартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) та інші об'єкти, що мають вартісну, кількісну чи іншу фізичну характеристику. Обов'язок по сплаті податку

виникає у платників податків у зв'язку з наявністю у них тих чи інших об'єктів оподаткування.

Податкова база являє собою вартісну, фізичну або іншу характеристику об'єкта оподаткування. Враховуючи кількісне вираження об'єкта податку, необхідно зазначити, що податкова база взаємопов'язана з об'єктом оподаткування.

Для обчислення податку до податкової бази застосовується **податкова ставка**. Податкова ставка являє собою величину податкових нарахувань на одиницю виміру податкової бази, інакше кажучи, це величина податку на одиницю оподаткування.

Залежно від виду податкової бази застосовують тверді (специфічні) і часткові (адвалорні) ставки. Тверді встановлюються в абсолютній сумі на одиницю виміру податкової бази, в тих випадках, коли податкова база має не вартісної оцінки. Такі ставки застосовуються для оподаткування окремих товарів акцизами, вони також можуть застосовуватися в оподаткуванні природних ресурсів.

Адвалорні ставки виражаються в певних частках (як правило, у відсотках) від податкової бази, в тих випадках, коли податкова база має вартісну оцінку. Їх, в свою чергу, поділяють на пропорційні, прогресивні і регресивні.

Пропорційні ставки залишаються незмінними по відношенню до податкової бази незалежно від її величини.

Прогресивні ставки збільшуються, а регресивні зменшуються в міру зростання податкової бази. Необхідно зауважити, що існують два варіанти прогресії (регресії): проста і складна.

При простій прогресії (регресії) зростаюча (знижується) ставка застосовується щодо всієї податкової бази. При складній прогресії (регресії) податкову базу поділяють на частини (ступені), кожна з яких обкладається своєю ставкою, тобто зростаючі (знижувальні) ставки застосовуються не до всієї податкової бази, а до частини, що перевищує попередній щабель.

Встановлення ставок за схемою складної прогресії вигідніше для платників податків, які мають більш високі доходи або дороге майно, що виступають об'єктами оподаткування, оскільки підвищення суми податків відбувається не так різко як у випадку ставок, встановлених по схемі простий прогресії.

Прогресивні ставки розглядаються як сприятливі для малозабезпечених платників податків, а регресивні – для більш заможних платників податків.

У багатьох економічно розвинених країнах такі ставки застосовуються відносно оподаткування доходів як корпоративних, так і особистих. Прогресивні ставки часто використовуються в прибуткових податках. Встановлюючи той чи інший вид ставки, держава використовує його як інструмент для досягнення певних цілей. Так, наприклад, здійснюючи перехід до плоскої шкали прибуткового оподаткування (пропорційної ставки) податку держава розраховує на виведення з тіні реальних доходів платників податків і, як наслідок, збільшення надходжень даного податку в бюджетну систему країни.

Податковий період – це час, протягом якого формується і після закінчення якого визначається податкова база і обчислюється сума податку, що підлягає сплаті. Податковим періодом може виступати календарний рік або інший період часу для окремих податках. Необхідність цього елемента податку визначається двома обставинами. По-перше, тим, що багатьом об'єктам оподаткування (отримання прибутку, реалізація товарів і ін.) властива повторюваність і тривалість у часі. По-друге, питання про використання податкового періоду взаємопов'язане з дотриманням принципу однократності оподаткування.

Встановлення податкового періоду дозволяє точно визначити часові межі виконання обов'язку щодо сплати податку. При цьому, податковий період необхідно відрізнити від поняття звітного періоду. В рамках податкового періоду може бути встановлено кілька звітних періодів, після закінчення яких

необхідно здавати в податкові органи податкові розрахунки і здійснювати сплату авансових платежів по відповідних податках.

Порядок обчислення податку – сукупність визначених дій платника податків (податкового агента або податкового органу) щодо розрахунку суми податку, що підлягає сплаті до бюджету за податковий період, виходячи з податкової бази, податкової ставки і податкових пільг.

Як правило, платник податків самостійно обчислює суму податку, що підлягає сплаті за податковий період, але у випадках передбачених податковим законодавством обов'язок обчислення податку може бути покладений на податкові органи або податкового агента.

Порядок сплати податку – це нормативно встановлені способи процедури внесення податку в бюджет.

Практика оподаткування дозволяє виділити три основні способи сплати податків:

- сплата на основі податкової декларації платника податків після закінчення податкового періоду;
- сплата податку з джерела виплати доходу податковим агентом;
- сплата на основі податкового повідомлення податкових органів.

Декларація – це письмова заява платника податків про свої доходи, їх джерела, пільги і нараховану суму податку.

Терміни сплати податку – це дата або період, протягом якого платник податків зобов'язаний фактично внести податок у бюджет. Терміни сплати податків і зборів визначаються календарною датою або закінченням періоду часу, який обчислюється роками, кварталами, місяцями, тижнями і днями, а також вказівкою на подію, яка має настати або відбутися, або дія, яка має бути вчинена.

Терміни сплати податків і зборів встановлюються до кожного податку і збору. Зміна встановленого терміну сплати податку і збору допускається тільки в порядку, передбаченому податковим законодавством, і здійснюється у формі відстрочки, розстрочки, податкового кредиту тощо.

Податкові агенти – особи, на які відповідно до податкового законодавством покладено обов’язки щодо розрахунку, утриманню у платника податків і перерахуванню до відповідного бюджету (позабюджетного фонду) податків.

Одержувач податку – бюджет або позабюджетний фонд.

Джерело податку – дохід платника податків (носія податку), з якого буде виплачуватися податок. У деяких випадках можуть збігатися об’єкт оподаткування і джерело податку (податок на прибуток і податок на доходи фізичних осіб). У майнових податків об’єкт оподаткування і джерело сплати податку не збігаються. Джерелом сплати майнових податків можуть виступати як власні, так і позикові кошти, залучені платником податку для цієї мети.

3.3 Класифікація податків

Розвиток практики оподаткування призвів до появи різних видів податків, що обумовило необхідність запровадження їх класифікації, тобто розробки системи угруповання податків за різними ознаками. Класифікація податків є цінною для вивчення як в науковому аспекті, так і в практичному плані для побудови раціональної та ефективної податкової системи. Крім цього, систематизація податків сприяє більш правильному тлумаченню податкового законодавства.

Угруповання податків також необхідна в цілях гармонізації податкових систем різних країн. Більше тридцяти років тому у країн Європейського Союзу виникла проблема гармонізації непрямих податків. Було вирішено замінити численні податки з обороту єдиним податком на додану вартість. Для виконання цього рішення необхідно було визначати, які саме податки входять до цієї групи та підлягають заміні.

Незважаючи на наявні відмінності, можна виділити ряд найбільш характерних ознак, за якими в більшості випадків проводиться класифікація податків.

За формою сплати – розрізняють натуральні і грошові податки. На ранніх стадіях розвитку оподаткування податки часто стягувалися в натуральній формі (данина, оброк носили переважно натуральну форму).

В сучасних податкових системах податки у більшості випадків мають грошову форму.

Відповідно до належності до рівня влади і управління, або за ієрархічною ознакою виділяють загальнодержавні податки і податки адміністративно-територіальних утворень. У державах з федеральним устроєм виділяють федеральні, регіональні (суб'єктів федерації) і місцеві податки. В унітарних державах можна виділити загальнодержавні та місцеві податки.

Загальнодержавні (федеральні) податки вводяться в дію і застосовуються на основі загальнодержавного чи федерального законодавства.

В Україні діють наступні загальнодержавні податки та збори: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; збір за першу реєстрацію транспортного засобу; екологічний податок; рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України; рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні; плата за користування надрами; плата за землю; збір за користування радіочастотним ресурсом України; збір за спеціальне використання води; збір за спеціальне використання лісових ресурсів; мито.

За регіональними та місцевими податкам відповідні рівні влади мають у своєму розпорядженні повноваження щодо порядку їх введення на своїх територіях і встановлення певних елементів даних податків. Конкретні повноваження регіональних і місцевих органів щодо відповідних рівнів податків відрізняються по країнах і залежать від податкового законодавства цих країн.

Місцеві податки, що діють в Україні: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок.

До місцевих зборів, які відповідно до законодавства можуть використовуватися в Україні, належать: збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

В останні роки з'явився особливий вид податків – міждержавні. Наприклад, податок в країнах ЄС на імпорتنу сільськогосподарську продукцію, кошти від якого зараховуються до єдиного бюджету співтовариства.

За суб'єктом сплати податків вони поділяються на податки, що стягуються з фізичних або юридичних осіб. При цьому важливо зазначити, що в деяких податкових системах є податки, платниками яких виступають як фізичні, так і юридичні особи (наприклад, земельний податок).

За об'єктом оподаткування виділяють податки, які:

- сплачуються з доходів (податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб);
- стягуються з операцій від реалізації продукції, робіт, послуг (податок на додану вартість, акцизи);
- стягуються з з майна (податок на майно організацій, податок на майно фізичних осіб);
- сплачуються при користуванні природними ресурсами (земельний податок, рентна плата тощо).

За характером використання розрізняють податки загальні (універсальні) і цільові (спеціальні). Податки загального призначення знеособлені, вони надходять до бюджетів відповідних рівнів бюджетної системи і використовуються для покриття будь-яких передбачених видатків бюджетів. Цільові (спеціальні) податки призначені для формування джерел фінансування певних витрат. Вони можуть бути консолідовані (об'єднані) в бюджеті або надходять в спеціальні позабюджетні фонди, але в будь-якому випадку суми надходжень по цих податках направляються на заздалегідь визначені цілі.

За ознакою сталості (тривалості застосування) розрізняють звичайні та надзвичайні податки. Звичайні податки не мають обмежень за термінами

застосування та з моменту введення застосовуються в кожному податковому періоді. Надзвичайні податки вводяться в силу будь-яких надзвичайних обставин (війна, техногенна катастрофа тощо) Вони носять разовий або тимчасовий характер і припиняють свою дію з подоланням цих обставин.

Дуже поширеною класифікацією податків виступає їх поділ на *прямі і непрямі*.

Об'єктом прямих податків може бути дохід або майно платника податків, тоді як непрямі податки стягуються з господарських операцій (реалізація відповідних товарів, робіт і послуг, ввезення або вивезення за межі митної території та ін.).

Різниця в способі стягнення полягає в тому, що сплата прямих податків здійснюється платником податку за рахунок своїх доходів, а непрямі стягуються шляхом включення їх до ціни товару (робіт, послуг), яку оплачує споживач. У податкових відносинах зі сплати непрямих податків беруть участь і юридичний платник податків - суб'єкт, який реалізує товари, роботи, послуги, вартість яких він визначає з врахуванням непрямого податку, і носій податку (фактичний платник податків) – особа, яка купує ці товари, роботи і послуги (споживач). Таким чином, непрямыми податками економісти називають податки на витрати, споживання, а прямими – податки на присвоєння та накопичення матеріальних благ. При включенні непрямих податків в ціну товару може виникати характерний для них ефект перекладання податку на покупця (споживача) даних товарів, робіт і послуг. На ділі цей критерій «перекладення податку» не завжди відповідає дійсності.

Непрямі податки не завжди практично можуть бути перекладені на споживача, оскільки ринок може не прийняти товар за підвищеними цінами з урахуванням включеного в них непрямого податку. Прямі податки, за сприятливих обставин, можуть бути перекладені на споживача через механізм росту цін, що включають завищений прибуток.

Серед найбільших прямих податків, які діють в Україні, слід назвати: податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, серед непрямих – податок на додану вартість, акциз.

3.4 Непрямі податки

Універсальним непрямим податком, який широко застосовується в податкових системах європейських країн, зокрема, в Україні, виступає **податок на додану вартість** (далі – ПДВ).

Податковий кодекс України (прийнятий 2 грудня 2010 року за № 2755-VI, із змінами та доповненнями, далі – ПКУ) регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Основні елементи оподаткування щодо ПДВ регулюються положеннями ПКУ, зокрема, цим питанням повністю присвячений Розділ V цього кодексу.

Згідно зі статтею 180.1 ПКУ для цілей оподаткування **платником податку на додану вартість** є:

1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному статтею 183 ПКУ;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

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

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

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

Для цілей оподаткування господарські відносини між управителем майна з власної господарської діяльності та його діяльності з управління майном прирівнюються до відносин на основі окремих цивільно-правових договорів. Норми цього підпункту не поширюються на управителів майна, які здійснюють управління активами інститутів спільного інвестування, фондів банківського управління, фондів фінансування будівництва та фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону;

6) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави (у тому числі майна, визначеного у статті 243 Митного кодексу України), незалежно від того, чи досягає вона загальної суми операцій із постачання товарів/послуг, визначеної пунктом 181.1 статті 181 цього Кодексу, а також незалежно від того, який режим оподаткування використовує така особа згідно із законодавством;

7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

8) особа - інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.

Об'єктом оподаткування (згідно з пунктом 1 статті 185 ПКУ) є операції платників податку на додану вартість з:

а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 (Стаття 186. Місце постачання товарів та послуг) ПКУ, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ;

в) ввезення товарів на митну територію України;

г) вивезення товарів за межі митної території України;

е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається, виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

Статтею 193 ПКУ визначено **ставки податку на додану вартість**. В пункті 1 статті 193 зазначено, що ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

а) 20 відсотків;

б) 0 відсотків;

в) 7 відсотків по операціях з: постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру

лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні; та ін.;

г) 14 % по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції.

Ще одним із видів непрямого оподаткування, що застосовується в Україні, є **акцизний податок**. Він виступає важливим фінансовим інструментом регулювання економічних і соціальних процесів у державі. Запроваджуючи акцизний податок на тютюнові та горілчані вироби, держава сприяє обмеження їх споживання. При акцизному оподаткуванні імпорту здійснюється захист власних товаровиробників. Оподаткування предметів розкоші має на меті перерозподіл доходів між різними верствами населення.

Застосування акцизного податку дозволяє вилучати частку прибутку підприємств-монополістів з виробництва окремих товарів.

Акцизний податок – це непрямий податок, який включається до ціни окремих товарів, що визначені законодавством як підакцизні, з'явився в Україні разом з ПДВ і замінив податок з обороту.

Основою акцизного податку виступає диференційований підхід до оподаткування різних товарів та товарних груп, тому його відносять до категорії специфічних акцизів.

За своєю економічною сутністю акцизний податок – фінансовий інструмент перерозподілу доходів між різними верствами населення і підприємницькими структурами. Як правило, ставки акцизного податку встановлюються в твердих сумах з одиниці товару. Це дозволяє ефективніше впливати на процес виробництва та реалізації товарів.

Високі ставки акцизного податку обумовлюють зростання тіньової економіки, ухилення від оподаткування та появу великої кількості неякісної фальсифікованої продукції.

Згідно зі статтею 212 ПКУ *платниками акцизного податку* є:

- особи, постійні представництва, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;

- особи - суб'єкти господарювання, постійні представництва, які ввозять підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;

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

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

- особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законом відповідно до пункту 213.3 статті 213 ПКУ;

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

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

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

– особа – суб'єкт господарювання роздрібною торгівлю, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів та інші.

Пунктом 1 статті 215 ПКУ визначено, що до *підакцизних товарів* належать:

– спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво (крім квасу "живого" бродіння);

– тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;

– пальне, у тому числі товари (продукція), що використовуються як пальне для заправлення транспортних засобів, обладнання або пристроїв з двигунами внутрішнього згорання із запалюванням від стиснення, з двигунами внутрішнього згорання з іскровим запалюванням, з двигунами внутрішнього згорання з кривошипно-шатунним механізмом та коди яких згідно з УКТ ЗЕД не зазначені у підпункті 215.3.4 пункту 215.3 цієї статті (крім газу природного у газоподібному стані за кодом 2711 21 00 00 згідно з УКТ ЗЕД);

– автомобілі легкові, кузови до них, причеи та напівпричеи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;

– електрична енергія.

Відносно оподаткування акцизним податком окремих видів підакцизних товарів (продукції) застосовуються наступні *ставки*:

– адвалорні;

– специфічні;

– одночасно адвалорні та специфічні.

Крім акциза, в Україні діє ще один важливий непрямий податок – мито.

Мито – це загальнодержавний податок, встановлений Податковим та Митним кодексами України, який нараховується та сплачується відповідно до Митного кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Митне оподаткування – один із напрямів митної політики держави, спосіб митного регулювання. Становлення і розвиток митної справи в Україні

здійснюється в напрямку уніфікації із загальноприйнятими в міжнародній практиці нормами і стандартами.

3.5 Прямі податки

Одним з основних прямих податків, які застосовуються в Україні, є *податок на прибуток*.

Платниками податку - резидентами є (згідно зі ст. 133 ПКУ):

1) суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами, крім:

- бюджетних установ;
- громадських об'єднань, політичних партій, релігійних, благодійних організацій, пенсійних фондів, ОСББ, профспілок, метою яких не може бути одержання і розподіл прибутку серед засновників, членів органів управління, інших пов'язаних з ними осіб, а також серед працівників таких організацій;
- суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

З метою оподаткування центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, веде реєстр всіх установ та організацій.

Установи та організації не є платниками податку на прибуток лише після внесення таких установ та організацій до Реєстру неприбуткових організацій та установ контролюючими органами в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

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

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

Платниками податку - нерезидентами є:

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

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

Об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ (ст. 134 ПКУ).

Якщо передбачено здійснення коригування шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому випадку відбувається:

1) зменшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);

2) збільшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Якщо передбачено здійснення коригування шляхом зменшення фінансового результату до оподаткування, то в цьому випадку відбувається:

1) збільшення від'ємного значення фінансового результату до оподаткування (збитку);

2) зменшення позитивного значення фінансового результату до оподаткування (прибутку).

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), **визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, не перевищує сорока мільйонів гривень**, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень ПКУ.

Якщо у платника, який прийняв рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень III розділу ПКУ, в будь-якому наступному році річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, перевищує сорок мільйонів гривень, такий платник визначає об'єкт оподаткування, починаючи з такого року, шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці, визначені відповідно до положень цього розділу ПКУ (абзац дев'ятий п.п.134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПКУ).

Для цього до річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

Таким чином, сума прибутку, з якого сплачується даний податок, розраховується за формулою (3.1):

Оподаткований прибуток = Фінансовий результат до оподаткування, визначений за правилами бухгалтерського обліку +(-) податкові різниці (3.1)

Розмір ставка податку на прибуток коливається протягом останніх років. Так, ставка податку складала по періодах:

до 2011 року – 25%;

- з 2011 р. – поетапне зниження до 23%,
- з 2012 – до 21%,
- з 2013 – до 19%,
- з 2014 – по сьогодні – 18%.

Крім цього, слід зазначити, що згідно з положеннями ПКУ діють окремі випадки щодо застосування ставок з цього податку.

Розглянемо деяк із них.

Під час провадження страхової діяльності юридичних осіб - резидентів одночасно із ставкою податку на прибуток 18% цієї статті, ставки податку на дохід встановлюються у таких розмірах:

- 1) 3 відсотки за договорами страхування від об'єкта оподаткування;
- 2) 0 відсотків за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема, договорів страхування додаткової пенсії.

Ставки 0, 4, 5, 6, 12, 15, 18 і 20 відсотків застосовуються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України у випадках, передбачених статтею 141.4 ПКУ.

Під час провадження букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно із ставкою податку на прибуток 18%, ставка податку на дохід встановлюється у розмірі:

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

Податок на дохід, визначений як об'єкт оподаткування, є частиною податку на прибуток.

Порядок обчислення податку на прибуток підприємств має ряд особливостей.

Податок нараховується платником самостійно.

Відповідальність за повноту утримання та своєчасність перерахування до бюджету податку, покладається на платників податку, які здійснюють відповідні виплати.

Податковим (звітним) періодом є квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, крім виробників сільськогосподарської продукції.

У разі коли особа ставиться на облік контролюючим органом як платник податку протягом податкового (звітного) року, податковий (звітний) рік розпочинається з дати, на яку припадає початок такого обліку, і закінчується останнім календарним днем такого податкового (звітного) року.

У 2021 році встановлено єдиний строк подання річної декларації з податку на прибуток – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного року. Цей строк застосовується всіма платниками податку на прибуток, незалежно від податкового періоду.

Крім цього, необхідно зазначити, що існують випадки, коли податок на прибуток не справляється. Так, від оподаткування податком на прибуток звільняються (ст. 142 ПКУ) прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями інвалідів і є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, крім підакцизних товарів, послуг із поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари, де протягом

попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці.

Зазначені підприємства та організації громадських організацій інвалідів мають право застосовувати цю пільгу за наявності дозволу на право користування такою пільгою, який видається уповноваженим органом відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні».

У разі порушення вимог щодо цільового використання вивільнених від оподаткування коштів платник податку зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання з цього податку за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, а також сплатити пеню, нараховану відповідно до ПКУ.

Ще одним важливим прямим податком, який діє на території України, є ***податок на доходи фізичних осіб***.

Платниками податку є:

- фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; податковий агент.

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї таким міжнародним договором діяльності.

Ставки податку з доходів фізичних осіб є значно диференційованими і можуть бути представлені наступним чином (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Ставки податку з доходів фізичних осіб в Україні

Вид доходу	Ставка податку	Посилання на ПКУ (IV розділ)
1	2	3
Доходи, що отримані у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат та винагород, які виплачують платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно – правовими договорами	18%	п.167.1
Стипендія (в т.ч. її індексація, нарахована відповідно до закону), що виплачується учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту (в сумі перевищення над значенням прожиткового мінімуму для працездатної особи, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн.)	18%	п.165.1.26
Доходи, що отримані фізичною особою – підприємцем від здійснення господарської діяльності	18%	п.177.1
Доходи громадян, що отримані від здійснення незалежної професійної діяльності	18%	п.178.2
Суми надмірно витрачених коштів, що були отримані на відрядження або під звіт, та не повернуті протягом встановленого строку	18%	п.170.9
Доходи, що отримані від надання майна в оренду (суборенду, емфітевзис), житловий найм (піднайм).	18%	п.170.1
Інвестиційний дохід від проведення платником податків операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, вираженими в інших, ніж цінні папери, формах (крім доходу від операцій, зазначених в п.п. 165.1.2 та 165.1.40 ПКУ)	18%	п.170.2
60 відсотків суми одноразової страхової виплати за договором довгострокового страхування життя у разі досягнення застрахованою особою певного віку, обумовленого у такому страховому договорі, чи її доживання до закінчення строку такого договору	18%	п.170.8.2
Викупна сума у разі дострокового розірвання страхувальником договору довгострокового страхування життя	18%	п.170.8.2
Сума коштів, з якої не було утримано (сплачено) податок та яка виплачується вкладнику з його пенсійного вкладу або рахунка учасника фонду банківського управління у зв'язку з достроковим розірванням договору пенсійного вкладу, договору довірчого управління, договору недержавного пенсійного забезпечення	18%	п.170.8.2
Кошти або вартість майна (послуг), що надаються працедавцем як допомога на поховання платника податку (в сумі перевищення над значенням подвійного розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн.)	18%	п.165.1.22
Частина благодійної допомоги, що підлягає оподаткуванню з урахуванням норм п.п.170.7 ПКУ	18%	п.170.7
Дохід, отриманий платником податку за зданий (проданий) ним брукхт дорогоцінних металів, крім доходу, отриманого за брукхт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України	18%	п.164.2.18
Вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому числі на реабілітацію осіб з інвалідністю, на території України платника податку та/або членів його сім'ї першого ступеня споріднення, які надаються його роботодавцем – платником податку на прибуток підприємств безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) один раз на календарний рік, за умови, що вартість путівки (розмір знижки) не перевищує 5 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня податкового (звітного) року	не оподатковується	п.165.1.35

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
Виграші, призи, подарунки		
Виграш або приз (крім виграшів та призів в лотерею) на користь резидентів або нерезидентів	18%	п.167.1
Виграш або приз в лотерею	18%	п.167.1
Інші виграші або призи	18%	п.167.1
Подарунки (а також призи переможцям та призерам спортивних змагань) – у частині, що не перевищує 25 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі	не оподатковується	п.165.1.39
Грошові виграші в спортивних змаганнях (крім винагород спортсменам – чемпіонам України, призерам спортивних міжнародних змагань, у тому числі спортсменам-інвалідам, які визначені в п.п. "б" п.165.1.1 ПКУ)	18%	п.167.1
Кошти, майно, майнові або немайнові права, вартість робіт, послуг, що подаровані платнику податку, оподатковуються за правилами для оподаткування спадщини (див. розділ "Спадщина")	0% 5% 18%	п.174.6
Відсотки		
Відсоток на поточний або депозитний банківський рахунок	18%	п.167.5.1
1	2	3
Відсотковий або дисконтний дохід по іменних ощадних (депозитних) сертифікатах	18%	п.167.5.1
Відсоток на вклад (депозит) в кредитних спілках	18%	п.167.5.1
Плата (відсоток), що розподіляється на пайові членські внески членів кредитної спілки	18%	п.167.5.1
Дохід, що виплачується компанією, яка управляє активами інституту спільного інвестування	18%	п.167.5.1
Дохід за іпотечними цінними паперами (іпотечними облігаціями та сертифікатами)	18%	п.167.5.1
Дохід у вигляді відсотків (дисконту), що отриманий власником облігацій від їх емітента	18%	п.167.5.1
Дохід по сертифікатах фонду операцій з нерухомістю та дохід, отриманий в результаті викупу (погашення) сертифікатів фонду операцій з нерухомістю	18%	п.167.5.1
Проценти та дисконтні доходи, нараховані на користь фізичних осіб з будь-яких інших доходів, ніж ті, що зазначені у п.п.170.4.1 ПКУ	18%	п.170.4.3
Дивіденди, роялті		
Дивіденди, які нараховуються на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юридичною особою – резидентом, що нараховує такі дивіденди, за умови, що таке нарахування жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів	не оподатковується	п.165.1.18
Дивіденди по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування)	5%	п.167.5.2
Дивіденди по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток	9%	п.167.5.4
Роялті	18%	п.170.3.1

Кінець таблиці 3.1

1	2	3
Продаж нерухомості		
Дохід від продажу (обміну) не частіше одного разу протягом звітного податкового року житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку (включаючи земельну ділянку, на якій розташовані такі об'єкти, а також господарсько-побутові споруди та будівлі, розташовані на такій земельній ділянці), а також земельної ділянки, що не перевищує норми безоплатної передачі, визначеної статтею 121 Земельного кодексу України (зокрема, для ведення особистого селянського господарства – не більше 2,0 гектара; для ведення садівництва – не більше 0,12 гектара; для будівництва і обслуговування жилого будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка) у селах - не більше 0,25 гектара, в селищах – не більше 0,15 гектара, в містах – не більше 0,10 гектара; тощо) залежно від її призначення, та за умови перебування такого майна у власності платника податку понад три роки	не оподатковується	п.172.1
Дохід від продажу протягом звітного податкового року більш як одного з об'єктів нерухомості, зазначених у пункті 172.1 ПКУ, або від продажу об'єкта нерухомості, не зазначеного в пункті 172.1 ПКУ	5%	п.172.2
Дохід від продажу (обміну) об'єкта незавершеного будівництва	5%	п.172.2
Продаж рухомого майна		
Дохід від продажу (обміну) об'єкта рухомого майна протягом звітного податкового року (крім винятку, див. нижче)	5%	п.173.1
Дохід від продажу (обміну) протягом звітного (податкового) року одного з об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда	не оподатковується	п.173.2
Дохід від продажу (обміну) протягом звітного (податкового) року двох та більше об'єктів рухомого майна (легкового автомобіля, мотоцикла, мопеда) підлягає оподаткуванню	5%	п.173.2
Спадщина		
Вартість власності, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступенів споріднення	0%	п.174.2.1
Вартість власності, зазначеної в підпунктах "а", "б", "г" пункту 174.1 статті 174 ПКУ, що успадковується особою, яка є особою з інвалідністю I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування, та вартість власності, зазначеної в підпунктах "а", "б" пункту 174.1 ПКУ, що успадковуються дитиною з інвалідністю	0%	п.174.2.1
Грошові заощадження, поміщені до 2 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у державні цінні папери (облігації Державної цільової безпроцентної позики 1990 року, облігації Державної внутрішньої виграшної позики 1982 року, державні казначейські зобов'язання СРСР, сертифікати Ощадного банку СРСР) та грошові заощадження громадян України, поміщені в установи Ощадного банку України та колишнього Укрдержстраху протягом 1992-1994 років, погашення яких не відбулося	0%	п.174.2.1
Вартість будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцями, які не є членами сім'ї спадкодавця першого ступеня споріднення	5%	п.174.2.2
Будь-який об'єкт спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, та будь-який об'єкт спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента	18%	п.174.2.3
Доходи нерезидентів та іноземні доходи		
Доходи з джерелом їх походження в Україні, що нараховуються (виплачуються, надаються) на користь нерезидентів	За ставками, визначеними для резидентів	п.170.10.1
Іноземні доходи	18%	п.170.11.1

Об'єктом оподаткування резидента є:

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

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

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід.

Якщо загальний місячний оподатковуваний дохід платник податку отримує у вигляді заробітної плати, то сума ПДФО буде розраховуватися наступним чином (3.2):

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{податкова соціальна пільга}) * 0,18 \quad (3.2)$$

Податкова соціальна пільга (далі – ПСП) – це встановлена законодавством сума, на яку зменшується нарахована заробітна плата для розрахунку податку на доходи. У разі застосування податкової соціальної пільги в 2021 році формула для розрахунку ПДФО виглядає так (3.3):

$$\begin{aligned} \text{Податок на доходи} = & (\text{Нарахована зарплата} - \\ & \text{Податкова соціальна пільга}) * 18\% \end{aligned} \quad (3.3)$$

Крім цього, на сьогоднішній день в Україні діє загальнодержавний збір – військовий збір, який стягується за ставкою 1,5% з доходів фізичних осіб (згідно із Законом України від 28.12.14 № 71 - VIII «Про внесення змін до ПКУ та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи»).

Утримання військового збору з доходу фізичних здійснюється таким чином (ЗП – це нарахована заробітна плата):

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП грн.} - \text{ПСП грн.}) * 18\%$$

$$\text{Військовий збір} = \text{ЗП грн.} * 1,5\%$$

Працівник отримує: ЗП – ПДФО – Військовий збір.

3.6 Природно-ресурсні податки і платежі

Дана група податків та платежів, як і інші податки, виконує фіскальну функцію. Держава при цьому реалізує своє право отримувати дохід від власності, якою вона володіє. Такий підхід дозволяє отримати частину коштів, необхідних для фінансування заходів по збереженню і відновленню природного середовища. При цьому, слід зазначити, що цій групі податків в більшій мірі, ніж іншим, властива регулююча функція, оскільки вони є фінансовим інструментом державного регулювання природокористування.

Серед природно-ресурсних податків і платежів, що діють в Україні, слід виділити екологічний податок та рентні платежі.

Екологічний податок відповідно до Податкового кодексу України є загальнодержавним обов'язковим платежем, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року.

Платниками екологічного податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її

континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Не є платниками екологічного податку:

1) за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) суб'єкти діяльності у сфері використання ядерної енергії, які:

- до останнього календарного дня (включно) звітного кварталу, у якому придбано джерело іонізуючого випромінювання, уклали договір щодо повернення відпрацьованого закритого джерела іонізуючого випромінювання за межі України до підприємства – виробника такого джерела;

- здійснюють поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи, в частині діяльності, пов'язаної з такими відходами;

2) за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, державні спеціалізовані підприємства з поводження з радіоактивними відходами, основною діяльністю яких є зберігання, переробка та захоронення тих радіоактивних відходів, що знаходяться у власності держави, а також дезактивація радіаційно забруднених об'єктів;

3) за розміщення відходів суб'єкти господарювання, які розміщують на власних територіях (об'єктах) виключно відходи як вторинну сировину.

При визначенні платників екологічного податку виділяють лише стаціонарні джерела забруднення.

Ставки екологічного податку наведено у статтях 243, 245-246, 247-248 ПКУ. Розмір ставки екологічного податку залежить від виду забруднюючої речовини, класу небезпечності розміщених відходів.

Об'єкт і база оподаткування можуть бути представлені наступним чином (рис. 3.2).

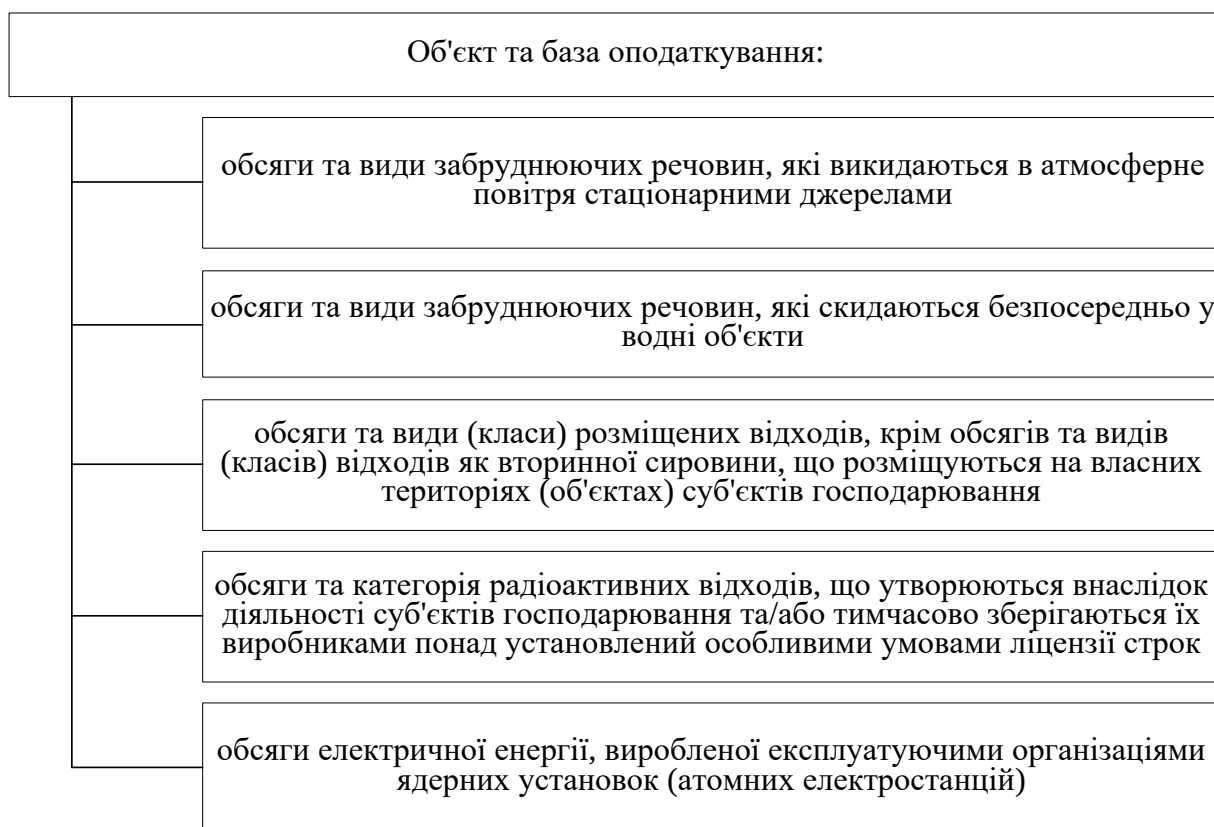


Рисунок 3.2 – Екологічний податок: об'єкт і база оподаткування

Статтею 250 ПКУ для цього податку визначено базовий податковий (звітний) період, що дорівнює календарному кварталу.

Рентна плата є загальнодержавним податком, який справляється за користування надрами для видобування корисних копалин; за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; за користування радіочастотним ресурсом України; за спеціальне використання

води; за спеціальне використання лісових ресурсів; за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

В Україні видами рентної плати відповідно до різних об'єктів можуть виступати:

- рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин;
- рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
- рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України
- рентна плата за спеціальне використання води;
- рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів;
- рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

3.7 Місцеві податки і збори

Відповідно до ст. 10 ПКУ *до місцевих податків* в Україні належать:

- податок на майно;
- єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Місцеві ради в обов'язковому порядку встановлюють єдиний податок і податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю).

Забороняється введення загальнодержавних і місцевих податків і зборів, не передбачених Податковим кодексом України.

До податку на майно включають такі податки:

- податок на нерухомість;

- плата за землю;
- податок на авто.

Розглянемо характеристику кожного з них.

Податок на нерухомість сплачують фізичні особи тільки у випадку, якщо розмір загальної площі, яка сукупно належить такій особі, перевищує 120 кв.м. (для будинку) і 60 кв. м. (для квартири) і 180 кв. м. (за різнотипних форм володіння). Ставка податку становить не більше 1,5% від розміру мінімальної зарплати за 1 кв. м. При цьому, передбачена доплата за квартиру понад 300 кв.м. і будинок понад 500 кв.м. – 25 тис. грн.

Громадяни сплачують податок раз на рік на підставі повідомлення податкової служби, а підприємства щоквартально самостійно здійснюють авансові платежі.

В структурі **плати за землю** об'єднані два види податків:

- земельний податок;
- орендна плата.

Об'єктом оподаткування цим податком виступають земельні ділянки, які перебувають у власності або оренді, а також земельні паї, які знаходяться у власності. Що стосується сплати податку єдиноподатниками, то в разі, якщо земельна ділянка використовується з метою підприємницької діяльності, то сплата податку не здійснюється, і навпаки, якщо не використовується - то сплата податку є обов'язковою.

Податок на авто належить до нового виду податку, що підлягає сплаті власниками легкового автотранспорту, з року випуску якого минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість якого перевищує 375 розмірів мінімальної зарплати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Ринкову вартість встановлює Мінекономіки і публікує зазначену інформацію на своєму сайті.

Серед місцевих зборів особливу роль виконує **єдиний податок**.

Платники єдиного податку розділені на чотири групи:

перша група – СПД, які займаються виключно роздрібним продажем товарів. Додаткові умови: відсутність найманих працівників, розмір річного доходу - до 1 000 000 грн. Ставка – до 10% розмірів прожиткового мінімуму. У цій групі знаходяться особи, які займаються ринковою торгівлею;

– друга група – СПД, які здійснюють діяльність з надання побутових та інших послуг, як населенню, так і юридичним особам, але тільки платникам єдиного податку. Додаткові умови: до 10 осіб найманих працівників, розмір річного доходу – до 5 млн. грн. Ставка – до 20% мінімальної заробітної плати;

– третя група – СПД і підприємства. Додаткові умови (без обмеження за кількістю найманих працівників): розмір річного доходу – до 7 млн. грн. Ставка - 3% від доходу (для платників ПДВ), 5% від доходу (при включенні ПДВ до складу єдиного податку);

– четверта група – до цієї групи можуть бути включені виключно виробники сільськогосподарської продукції. Четверта група – це результат трансформації фіксованого сільськогосподарського податку.

Платниками *туристичного збору*, згідно з ПКУ, є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на території адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, про встановлення туристичного збору, та тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі).

Згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, справляння збору може здійснюватися з тимчасового розміщення у таких місцях проживання (ночівлі):

а) готелі, кемпінги, мотелі, гуртожитки для приїжджих, хостели, будинки відпочинку, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, пансіонати та інші заклади готельного типу, санаторно-курортні заклади;

б) житловий будинок, прибудова до житлового будинку, квартира, котедж, кімната, садовий будинок, дачний будинок, будь-які інші об'єкти, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі).

Ставка збору встановлюється за рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, за кожен добу тимчасового розміщення особи у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 цієї статті, у розмірі до 0,5 відсотка – для внутрішнього туризму та до 5 відсотків – для в'їзного туризму від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення.

3.8 Світовий досвід та проблеми оподаткування

Експерти в галузі вивчення податків та систем оподаткування зазначають, що сучасні податкові режими в розвинених країнах характеризуються високим ступенем складності. Правові податкові системи досі налічують різні лазівки для платників податків, в результаті використання яких казна часто недоотримує значні суми надходжень. Через це податкові режими втрачають ефективність, набувають ознак несправедливості та неузгодженості з пріоритетами розвитку держави. Крім цього, слід зазначити, що в сучасних умовах господарювання майже всі вони є застарілими й тими, що не відповідають наявним викликам.

Економічна картина побудови господарських відносин демонструє використання країнами світу різних податкових режимів та податкових систем. Так, в країнах Європи велика частка доходів бюджету формується за рахунок ПДВ, в Сполучених Штатах цього податку немає. Незважаючи на відмінності у застосуванні, в більшій частині держав податкові системи мають свої недоліки. Причинами втрати ефективності можуть виступати приблизно однотипні передумови за своєю сутністю та природою.

Однією з таких причин експерти називають так звані втрачені можливості будівельного буму.

Західні вчені та економісти зазначають, що житлове будівництво принесло несподівані прибутки власникам житла у великих містах світу. За останні п'ять років ціни на житло там зросли (в тому числі, через дефіцит землі) в середньому на 34%, що в тому числі призвело до витіснення молоді з середовища домовласників. Тобто склалася така ситуація, коли додатково отримані доходи могли б стати прямим джерелом поповнення бюджетів. Проте надходження по лінії податку на нерухомість в багатих країнах світу залишалися на рівні 6% від загальної суми податкових надходжень. Ця цифра в країнах Заходу практично не змінилася з часів, які передували буму нерухомості.

Ще одна особливість полягає в тому, що оподаткування в багатьох країнах не відповідає іншим пріоритетам держави. Влади ряду країн світу стикаються з проблемами зростаючого розшарування суспільства: в деяких державах нерівність між верствами населення сягає сьогодні значень, максимальних за останні 50 років.

У промислово розвинених країнах – членах ОЕСР 10% населення, що належать до найбільш багатих верств, заробляють в середньому в 9 разів більше, ніж 10% найбідніших верств. Протягом останніх років у деяких країнах (крім Сполучених Штатів) спостерігається переміщення акцентів в оподаткуванні робочої сили від прогресивних податків на доходи фізичних осіб в сторону регресивного податку на фонд заробітної плати і внеску в систему соціального забезпечення.

Крім цього, аналітики звертають увагу на проблему нездатності податкових систем адаптуватися до технологічних змін. Зростання важливості інтелектуальної власності призвело до неможливості на практиці точно встановити, в якій країні фактичним центром акумулювання грошей виступає транснаціональна корпорація. За деякими оцінками, транснаціональні корпорації виводять до «низько податкових» юрисдикцій до 40% прибутку.

Слід зазначити, що впровадження в життя наявних рішень подібних проблем призводить лише до ще більшого ускладнення податкових кодексів, а також сприяє створенню нових лазівок для ухилення від оподаткування.

Однією з провідних ідей у напрямі удосконалення податкових систем вважають необхідність посилення країнами оподаткування щодо таких об'єктів як нерухомість і спадщина. Ці непопулярні податки є найбільш ефективними. Головним чином, це пов'язано з тим, що світові тенденції у володінні нерухомістю свідчать про постійне формування надприбутків. Радикальним заходом в цьому напрямку міг би стати податок на землю, базою якого буде вартість такої землі.

Неоднозначним залишається питання щодо доцільності оподаткування капіталу. Економісти скептично ставляться до оподаткування видів капіталу, відмінних від майна, оскільки таке оподаткування негативно впливає на інвестиційну привабливість. Однак, в умовах скорочення конкуренції в багатьох галузях бізнесу зростають можливості щодо отримання ренти з економіки: мова йде про те, що в принципі податки на капітал можуть обкладати цю ренту без особливого збитку для збереження стимулів до розвитку.

В цьому контексті деякі експерти вважають, що недопущення виведення прибутків з-під оподаткування можливе за рахунок більш детального аналізу самих інвесторів. В результаті, прибуток залишається у акціонерів у вигляді дивідендів і зворотного викупу акцій.

Крім цього, існує позиція, відповідно до якої поки триває поляризація ринку праці між високооплачуваними фахівцями і всіма іншими, податки на доходи низькооплачуваних працівників мають бути низькими, або повністю бути відсутніми. Так, у країнах Північної Америки доцільно відмовитися від регресивної системи оподаткування заробітної плати. Регресивне оподаткування передбачає великі обов'язкові відрахування в бюджет при більш низьких доходах платника податків.

З одного боку, це стимулює людей заробляти більше, щоб заощадити на ставці податку, з іншого – регресивний, оподаткування – це значне навантаження на найменш соціально захищені верстви населення. Відмова від регресивної системи оподаткування заробітної плати може бути компенсована посиленням оподаткування у сфері споживання.

Значною проблемою у побудові ефективної системи оподаткування залишається розрив між нормативними положеннями та встановленими регуляторами й діючою податковою системою. Тобто, виникають ситуації, коли внесення коригувань до законодавчої бази в галузі оподаткування лише технічно вилучає старі податки та необґрунтовано додає нові.

На практиці це виражається через нестабільність податкового законодавства в країні, а також заплутаність податкової системи, через що виникають труднощі у функціонуванні бухгалтерських служб організації. Крім цього, це впливає на правильність розрахунків необхідних платежів – виникають помилки при обчисленні того чи іншого податку.

З огляду на це, ставиться під сумнів соціальна орієнтованість податкової системи країни, що відбувається в умовах ускладнення податкових розрахунків, і як наслідок, збільшення сум нарахованих обсягів пені та штрафів від порушень у податковій дисципліні. Значна кількість законодавчих актів, які встановлюють ставки податків, а також порядок обчислення податкової бази цих податків, дуже неоднозначно декларують обов'язкові елементи податків. Лише через деякий час після публікації цих законів з'являються інструкції відповідних органів щодо надання роз'яснень для правильного обчислення тих чи інших податків.

Таким чином, грамотність і простота податкової системи, а відповідно сплати податків є ключовим моментом, як у виконанні державою покладеної на неї фіскальної функції, так і в підвищенні мотивації до розвитку у сфері бізнес-систем, без чого неможливо в цілому підвищення конкурентоспроможності країни. Тому вирішення проблем оподаткування є одним з першочергових в

системі державного управління і буде залишатися актуальним у тривалій перспективі.

Контрольні запитання

1. Обґрунтуйте, у чому полягає соціальна, економічна та правова сутність податків.
2. Назвіть основні ознаки податків.
3. Поясніть, що розуміють під фіскальною та регулюючою функцією податків.
4. Назвіть та надайте характеристику елементам оподаткування.
5. Поясніть, для чого необхідна класифікація податків.
6. Охарактеризуйте податок на додану вартість: платники, база оподаткування, ставки, порядок нарахування та сплати.
7. Охарактеризуйте поняття акцизу та видів ставок.
8. Охарактеризуйте податок на прибуток: платники, база оподаткування, ставки, порядок нарахування та сплати, застосування пільг.
9. Охарактеризуйте податок на доходи фізичних осіб: платники, база оподаткування, ставки, порядок нарахування та сплати.
10. Назвіть платників, ставки та порядок обчислення екологічного податку.
11. Сформулюйте особливості використання країнами світу різних податкових режимів та податкових систем.
12. Проаналізуйте проблеми розвитку систем оподаткування: міжнародний аспект.

Список рекомендованої літератури:

1. Варналій З. С. Податкова система: [підручник] / З.С. Варналій, М.В. Романюк. – К.: Знання України, 2019. – 567 с
2. Волохова І. С. Місцеві фінанси та перспективи поглиблення фінансової децентралізації в Україні: Монографія / І. С. Волохова. Одеса: Атлант, 2014. 462 с.

3. Воронська О. О. Податки в Україні: від теорії до практики: Навчальний курс. К.: Акцент ПП. 2018. 464 с.

4. Греца Я. В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика : монографія. Ужгород: ТОВ «РІКУ», 2020. 420 с.

5. Колесніченко А. С. Неоліберальний курс як філософія податкової системи / А.С. Колесніченко // *Основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах євроінтеграції* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції викладачів, аспірантів та студентів, 28 травня 2019 р. / редкол.: Т.Г. Маренич [та ін.]; Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка. – Х.: «Стильна типографія», 2019. – 338 с. – С. 243-247.

6. Облік, аудит і оподаткування: теорія та практика [Електронний ресурс] : навч. посібник / Т. В. Давидюк [та ін.] ; заг. ред. Т. В. Давидюк ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Електрон. текст. дані. – Харків, 2021. – 607 с. – URI: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/52695>.

7. Податкова система: навч. посібник / [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.

8. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України: документ 2755-17, редакція від 01.01.2018 року. URL : www.rada.gov.ua

9. Frecknall-Hughes, Jane (2014). The Theory, Principles and Management of T

10. Pistone Pasquale, Roeleveld Jennifer, Hattingh Johann, Nogueira João Félix Pinto & West Craig (2019). Fundamentals of Taxation: Introduction to Tax Policy. Tax Law and Tax Administration. Amsterdam : IBFD.

t

i

o

n

A

n

4. ОБЛІК ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

4.1 Поняття видів економічної діяльності підприємств

Економічна діяльність – процес виробництва продукції (товарів і послуг), який здійснюється з використанням певних ресурсів: сировини, матеріалів, устаткування, робочої сили, технологічних процесів і тому подібне.

Економічна діяльність характеризується витратами на виробництво, процесом виробництва і випуском продукції.

Вид діяльності має місце, коли об'єднуються ресурси (устаткування, робоча сила, технологічні засоби, сировина і матеріали) для виробництва конкретної продукції або надання послуги. Вид діяльності характеризується використанням ресурсів, виробничим процесом, випуском продукції і наданням послуг. Один вид діяльності може складатися з одного процесу або з ряду процесів (наприклад, у будівництві, виробництві транспорту і тому подібне).

Основний вид економічної діяльності – це визначальна ознака у формуванні і стратифікації сукупностей статистичних одиниць для проведення державних статистичних спостережень. Органи державної статистики розраховують основний вид економічної діяльності на підставі даних державних статистичних спостережень відповідно до статистичної методології за підсумками діяльності підприємств за рік.

Другорядний вид економічної діяльності – будь-який інший (окрім основного) вид економічної діяльності.

Допоміжні види економічної діяльності – види діяльності, які здійснюються переважно у сфері обслуговування виробництва і призначаються для використання тільки цією одиницею (управління підприємством, бухгалтерський облік, транспортування, складування, закупівля, збут, ремонт, технічне обслуговування і тому подібне).

Статистичне спостереження в країні здійснюється згідно **Класифікації видів економічної діяльності (КВЕД)**. Кожен суб'єкт підприємницької діяльності при реєстрації отримує код за КВЕД.

КВЕД – це статистичний інструмент для впорядкування економічної інформації. В той же час Класифікація видів економічної діяльності встановлює основи для підготовки статистичних даних по видах економічної діяльності.

Основний принцип КВЕД – об'єднання підприємств, які роблять подібні товари або послуги або використовують подібні процеси для створення товарів або послуг (тобто сировина, виробничий процес, методи або технології), в групи.

Основне призначення КВЕД – визначати і кодувати основні і другорядні види економічної діяльності юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців.

Крім того, КВЕД призначений забезпечувати:

- статистичний облік підприємств і організацій за видами економічної діяльності;
- проведення державних статистичних спостережень економічної діяльності і аналізу статистичної інформації на макrorівні (складання показників національних рахунків – рахунків виробництва і утворення доходу, таблиці "витрати-випуск");
- зіставлення національної статистичної інформації з міжнародної через застосування єдиної статистичної термінології, статистичних одиниць і принципів визначення і зміни видів економічної діяльності підприємств і організацій.

Об'єктами класифікації у КВЕД є види економічної діяльності юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців, що їх на вищих рівнях класифікації групують в галузі.

Галузь – це сукупність усіх виробничих одиниць, які беруть участь переважно в однакових або подібних видах економічної діяльності.

Галузь промисловості – це сукупність підприємств, виділена за єдністю економічного призначення продукції, що виробляється, однорідністю споживаної сировини і матеріалів, спільністю виробничо-технічної бази,

технологічних процесів, специфічним професійним складом кадрів та умовами праці.

Види економічної діяльності були згруповані в нормативному документі «Класифікація видів економічної діяльності». КВЕД гармонізовано з Класифікацією видів економічної діяльності Статистичної Комісії Європейського Союзу (NACE) на рівні класів, що дозволяє використовувати її для зіставлення національних статистичних даних з даними Статистичної Комісії Європейського Союзу. Для забезпечення можливості порівняння з даними Міжнародної стандартної галузевої класифікації видів економічної діяльності ООН (ISIC) в структурі КВЕД додана графа «Код ISIC».

Система статистичних класифікацій не статична і тому, зважаючи на зміни у світовій економіці та суспільстві, виникає потреба в перегляді центральних статистичних класифікацій.

Перегляд статистичних класифікацій здійснюють принаймні один раз на 5-10 років. Наприклад, версії Міжнародної стандартної галузевої класифікації всіх видів економічної діяльності (ISIC) прийнято в 1948, 1958, 1968, 1989, 2002 роках. Останній всесвітній перегляд Міжнародної стандартної галузевої класифікації всіх видів економічної діяльності (ISIC) Статистична комісія ООН розпочала в 1999 році. Перегляд ініційовано у зв'язку зі швидким розвитком технологій, особливо у сфері інформаційної та телекомунікаційної діяльності, появою нових типів спеціалізації компаній, поділом праці, новими концептуальними підходами до класифікації професійних і адміністративних послуг.

В Україні національні статистичні класифікації видів економічної діяльності, продукції, товарів створювали, використовуючи європейські класифікації в незмінному вигляді. Упровадження Класифікації видів економічної діяльності, яку було побудовано на базі NACE, відбувалось протягом 1997-2000 років згідно з розробленим планом заходів, а, починаючи з січня 2001 року, за цією Класифікацією здійснювали організування статистичних спостережень, формування зведених статистичних даних. З 2006

року набула чинності друга редакція Класифікації видів економічної діяльності, побудована на базі NACE.

З метою приведення редакції КВЕД у відповідність з новою редакцією базової міжнародної статистичної класифікації видів діяльності NACE і перегляду окремих позицій національного рівня класифікації у зв'язку із структурними змінами в економіці України була розроблена нова редакція КВЕД.

За правилами діючого КВЕД код складається згідно ієрархічного кодування із застосуванням літеро-цифрової класифікації. Де «літерні» позначення – «Y» (секції від A до Q) та «YY» (підсекції, які є в наявності тільки в секціях «C» та «D»), «цифрові» – «XX» (розділ), «XX.X» (група), «XX.XX» (клас) та «XX.XX.X» (підклас).

Деталізація коду підприємця залежить від рівня, на якому він буде використовуватися. Структура коду в залежності від рівня використання

– Y YY XX – міжнародна класифікація Статистичної комісії Організації Об'єднаних Націй.

– Y YY XX.XX – кодифікація Європейського Союзу.

– Y YY XX.XX.X - національне класифікування України.

За допомогою вірного кодування визначається головний та другорядний вид економічної діяльності юридичних та фізичних осіб в Україні. Відображення в ЄДРПОУ в більшій мірі має цінність для органів державної статистики, а вже в другу чергу – безпосередньо для підприємців.

У формуванні коду вирішальною рисою є головний вид діяльності. Те саме стосується і створення груп подібних організацій з метою отримання статистичної інформації державними органами статистики. Завдяки обов'язковому кодуванню при реєстрації підприємців, статистичні данні відстежуються і в рамках держави, і за її межами.

Підприємцям треба знати, що види економічної діяльності, а точніше їх коди за класифікатором, змінюються за заявою в будь-який час. Зміни доступні

лише державним органам статистики на підставі статистичних спостережень та у порядку, який встановлює українське законодавство.

Бухгалтерський облік у багатьох випадках визначається особливостями галузі, а не виду діяльності, тому окремі види діяльності об'єднані за галузевою ознакою. Водночас, окремі секції КВЕД поєднують види діяльності, облік в яких кардинально відрізняється. Є такі секції в КВЕД, які об'єднують багато видів діяльності з різними особливостями господарювання, що впливають на облік. З таких видів діяльності розглянуто тільки окремі, які суттєво відрізняються один від одного.

4.2 Облік підприємств торгівлі

Торгова діяльність може здійснюватися в сферах роздрібної і оптової торгівлі, а також в торгово-виробничій сфері (громадському харчуванні).

Торгівля – це господарська діяльність, пов'язана з реалізацією товарів.

Торгівля – це будь-які операції, які здійснюються за договорами купівлі-продажу, постачання і іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на товари.

Споживач – фізична особа, яка придбаває, замовляє, використовує або має намір придбати чи замовити продукцію для особистих потреб, безпосередньо не пов'язаних з підприємницькою діяльністю або виконанням обов'язків найманого працівника

Продавець – суб'єкт господарювання, який згідно з договором реалізує споживачеві товари або пропонує їх до реалізації

Товар – це продукт праці, вироблений для обміну або продажу, який має споживчу вартість.

Торговими об'єктами є:

1) у сфері оптової торгівлі: товарний склад (універсальний, спеціалізований, змішаний), магазин-склад;

2) у сфері роздрібної торгівлі: магазин, який може бути: продовольчим, непродовольчим, змішаним (по товарній спеціалізації); універсальним,

спеціалізованим, вузькоспеціалізованим, комбінованим, неспеціалізованим (за товарним асортиментом); індивідуальним обслуговуванням, самообслуговуванням, торгівлею за зразками, торгівлею за замовленням (за методом продажу товарів); павільйон; кіоск; намет, палатка; лоток, рундук; товарний склад; магазин-склад.

Особливості галузі зумовлюють особливості обліку в ній:

- у торгівлі немає витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, але є витрати, пов'язані зі зберіганням і реалізацією товарів. Ці витрати називають витратами звернення і враховують на рахунках 93 «Витрати на збут» і 92 «Адміністративних витрати».

- торгові підприємства закупають товари за купівельними цінами, а продають дорожче - за цінами продажу. У торгівлі облік придбаних товарів ведеться за цінами продажу, якщо інші методи оцінки використовувати недоцільно.

- фінансовий результат від реалізації товарів в торгівлі визначають як різницю між цінами продажу без ПДВ (доходом від реалізації) і купівельними цінами (собівартістю) реалізованих товарів і витратами обігу.

Специфічні рахунки для обліку в торгівлі:

- 28 «Товари» (з відповідними субрахунками), окрім субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», який не є специфічним тільки для торгових підприємств;

- 902 «Собівартість реалізованих товарів»;

- 702 «Дохід від реалізації товарів»;

- 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» – для обліку витрат обігу.

Товари належать до запасів підприємства і враховуються відповідно П(С)БО 9. Оцінка запасів здійснюється при їх придбанні, вибутті і на дату балансу. Запаси при придбанні (отриманні) або виготовленні зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісною вартістю запасів, які придбані за плату, є їх собівартість.

У оптовій торгівлі товари зазвичай враховують на субрахунку 281 «Товари на складі», в роздрібній – на рахунку 282 «Товари в торгівлі»; у роздрібній торгівлі можуть використовуватися обидва субрахунки: 281 – для обліку товарів на складі підприємства роздрібною торгівлі, 282 – для обліку товарів в торговому залі.

У роздрібній торгівлі, якщо облік товарів ведеться за цінами продажу, на них при оприбутковуванні встановлюється торгова націнка.

Витрати підприємств торгівлі класифікуються:

- за видами діяльності;
- за ступенем реагування на зміну обсягів діяльності;
- за періодами.

Витрати обігу – це представлені в грошовій формі витрати підприємства торгівлі на здійснення процесу реалізації товарів, які складають за своєю суттю собівартість послуг з доведення товарів від виробника до споживача.

Прибуток торгівлі визначають на рахунку 79, як різницю між доходом від реалізації та собівартістю реалізованих товарів і витратами обігу.

Оптова торгівля – це діяльність по придбанню і відповідному перетворенню товарів для подальшої їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності.

Оптова торгівля може здійснюватися через оптові бази, товарні склади, склади-холодильники, склади-магазини. Вона, зазвичай, є проміжною ланкою між виробником продукції і роздрібною торгівлею.

Ціна товару оптовій торгівлі складається з оптової ціни промислового підприємства (яка сформована з собівартості і прибутку підприємства) і оптово-збутової націнки.

Розрахунки з покупцями в оптовій торгівлі здебільшого здійснюють у безготівковій формі, в роздрібній – виручка поступає готівкою в каси торгового підприємства.

Дохід від реалізації товарів згідно з принципом нарахування признається по даті відвантаження товарів.

Купівельна вартість реалізованих товарів списується в дебет рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів», дохід від реалізації відображається за кредитом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів».

У бухгалтерському обліку оптового торговельного підприємства придбані товари оприбутковують за первісною вартістю, згідно з П(С)БО 9 «Запаси». Собівартість реалізованих товарів оптові торговельні підприємства можуть визначати за допомогою методів оцінювання, передбачених П(С)БО 9.

Синтетичний облік товарів торгівлі підприємства ведуть на рахунок 28 «Товари».

По дебету субрахунків 281-284 відображають надходження товарів і збільшення їх вартості, а по кредиту – вибуття товарів і зменшення їх вартості в результаті переоцінки.

На субрахунку 281 «Товари на складі» ведуть облік руху і наявності товарних запасів, які зберігаються на оптових і розподільних базах, складах, овочесховищах, морозильниках і тому подібне

На субрахунку 282 «Товари в торгівлі» враховують рух і наявність товарів, які зберігаються на підприємствах роздрібною торгівлі.

Субрахунок 283 «Товари на комісії» призначений для обліку товарів, переданих на комісію за договорами комісії і іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають переходу права власності на цей товар до їх продажу.

На субрахунку 284 «Тара під товарами» ведуть облік наявності і руху тари під товарами і порожньої (зворотною) тари.

Субрахунок 285 «Торгова націнка» використовують підприємства роздрібною торгівлі для організації обліку товарів за продажними цінами; на ній відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною і продажною (роздрібною) вартістю товарів.

На субрахунку 286 «Необоротні активи і групи вибуття, утримувані для продажу» враховують наявність і рух необоротних активів і груп вибуття, які визнають утримуваними для продажу відповідно до П(С)БО 27.

Аналітичний облік товарів ведуть за їх назвами, видами, сортами і тому подібне.

Роздрібна торгівля – це діяльність з продажу товарів безпосередньо громадянам і іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, у тому числі на розлив в ресторанах, кафе, барах, інших підприємствах ресторанного господарства.

Роздрібна торгівля здійснюється через магазини (продовольчі, непродовольчі, спеціалізовані, універмаги, універсами, торгові комплекси і тому подібне), дрібно-роздрібну мережу (намети, кіоски, ятки, павільйони, торгові автомати), пересувну мережу (автокрамниці, авторозвозки, лавки-автопричепи, візки, розноски, столики). У роздрібній торгівлі товари реалізуються, як правило, кінцевому споживачеві – населенню.

Ціна товару роздрібній торгівлі складається з ціни оптової торгівлі (чи підприємства) і торгової націнки.

У роздрібній торгівлі, якщо облік товарів ведеться за цінами продажу, на них при оприбуткуванні встановлюється торгова націнка.

У балансі сальдо 28 «Товари» рахунків згортається по усіх субрахунках; у валюту балансу включається купівельна вартість товарів.

Роздрібні ціни фіксуються суб'єктом господарювання в реєстрі роздрібних цін, де відзначається: назва товару, артикул, марка, тип, гуртова відпускна ціна (ціна постачальника) з посиланням на документ, що її засвідчує, розмір торгової надбавки, встановлена роздрібна ціна.

Бухгалтерський облік товарів на підприємствах роздрібної торгівлі подібний до їх обліку на оптових підприємствах, за винятком певних відмінностей.

Роздрібні підприємства реалізують товари не із складів, а із спеціалізованих торгових залів, обладнаних відповідним торговим устаткуванням (прилавками, холодильниками і тому подібне).

Синтетичний облік товарів, розміщених в торгових залах, ведуть на окремому субрахунку 282 «Товари в торгівлі», на дебеті якого відображають

надходження товарів в магазин із складу або від постачальників, а на кредиті – їх реалізацію.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною вартістю) реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари.

Відповідно до П(С)БО 15 дохід (виручка) від реалізації товарів визначається у разі наявності усіх нижчеприведених умов:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товари;
- підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованими товарами;
- сума доходу може бути достовірно визначена;
- є упевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

У роздрібній торгівлі у більшості випадків передача ризиків і вигод від володіння товаром співпадає з передачею юридичного права власності у момент відпустки товарів покупцям. Визначення торгової націнки на реалізовані товари проводиться по одному з двох варіантів за вибором підприємства і є елементом його облікової політики, яка не змінюється впродовж року:

- по кожному моменту відвантаження;
- за розрахунком середньої торгової націнки на реалізовані товари.

Для численної групи товарів, які реалізуються через мережу роздрібною торгівлі, встановлюються гарантійні терміни обслуговування. Витрати, пов'язані з гарантійним обслуговуванням, можуть враховуватися в періоді їх фактичного виконання, або по можливості планового формування фінансових результатів торгове підприємство створює забезпечення витрат на виконання гарантійних зобов'язань. Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» **забезпечення** - зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на

дату балансу. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене, зокрема: витрат на виплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення, виконання гарантійних зобов'язань, реструктуризацію, виконання зобов'язань відносно обтяжливих контрактів і тому подібне. Залишок забезпечення переглядається і коригується (виторговує або донараховується) на кожну дату балансу.

На початок звітного року наказом керівника затверджується методика нарахування забезпечення. За кредитом рахунку 47 «Забезпечень майбутніх витрат і платежів» відображаються витрати, пов'язані з нарахуванням забезпечення, за дебетом - фактичні витрати за операціями, для яких це забезпечення створене.

Особливості обліку тари. *Тара* – це предмети, які призначені для упаковки, зберігання, транспортування, передпродажної підготовки і продажу продукції або товарів. Класифікація тари:

- одноразового використання (безповоротна)
- багатократного використання – безповоротна і зворотна (заставна і незаставна), зворотною тарою вважається при визначенні її такий в договорах постачання продукції або купівлі-продажу товарів.

Залежно від призначення тари і її використання вона може враховуватися як запаси або як необоротні матеріальні активи на таких субрахунках:

- 204 «Тара й тарні матеріали» – усі види тари (окрім інвентарної) і матеріали для виготовлення і ремонту тари;
- 284 «Тара під товарами» – тара під товарами і порожня;
- 115 «Інвентарна тара» – тара для внутрішніх потреб підприємства;
- 109 «Інші основні засоби» – тара для внутрішнього використання з терміном служби більше одного року і вартістю більше встановленої на підприємстві межі.

Торгова діяльність, окрім оптової і роздрібною, охоплює і інші види торгівлі, зокрема комісійну.

Комісійна торгівля – це вид торгово-посередницької діяльності, при здійсненні якої стосунки сторін регулюються договором, згідно з яким комітент (особа, яка дає доручення про укладення відповідних цивільно-правових договорів) доручає комісіонерові (особа, яка виконує прийняті доручення) за винагороду здійснити угоду від імені останнього.

Комітент – особа, яка дає доручення про укладення відповідних цивільно-правових договорів.

Комісіонер – особа, яка виконує прийняті доручення.

Договір комісії може бути укладений на визначений строк або без визначення строку, з визначенням або без визначення території його виконання, з умовою чи без умови щодо асортименту товарів, які є предметом комісії. Комітент може бути зобов'язаний утримуватися від укладення договору комісії з іншими особами. Істотними умовами договору комісії, за якими комісіонер зобов'язується продати або купити майно, є умови про це майно та його ціну. Комітент повинен виплатити комісіонерові плату в розмірі та порядку, встановлених у договорі комісії.

Магазини не мають права приймати на комісію:

- товари, відповідно до законодавства вилучені з обороту або роздрібний продаж яких заборонений або обмежений;
- товари, що не підлягають поверненню або обміну на аналогічний товар.

Прийом товарів на комісію оформляється документом, складеному в двох екземплярах. Перший екземпляр передається комітенту, другий залишається у комісіонера. Якщо на комісію здається одночасно декілька товарів, їх найменування і ціни указуються в переліку товарів, прикладеному до документа, що засвідчує прийом товарів.

Організація обліку операцій комісійної торгівлі має ряд особливостей.

У комітента вартість товарів, переданих на комісію, враховуються на рахунку 283 «Товари на комісії». Аналітичний облік ведеться за видами товарів і комісіонерами. Вартість послуг комісіонера відноситься у комітента на рахунок 93 «Витрати на збут». Дохід по товарах, переданих на комісію, може

визнаватися комітентом у момент вступу від комісіонера засобів від реалізації товарів.

У комісіонера товари, отримані на комісію, враховуються на забалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

Комісіонер відображає у бухгалтерському обліку вартість своїх послуг на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», по кредиту якого показується збільшення доходу на усю вартість відвантаженого покупцеві товару, а по дебету – сума, яка підлягає перерахуванню комітентові. Отже, чистим доходом комісіонера від реалізації товарів на комісійних принципах являється комісійна винагорода.

Здійснення торгових операцій на умові розстрочки платежу (продаж в кредит). Продаж товарів у розстрочку здійснюється фізичним особам, які мають постійний дохід незалежно від їх місця проживання.

Перелік товарів, що продаються у розстрочку, визначає суб'єкт господарювання самостійно.

Продаж товарів у розстрочку здійснюється на підставі договору купівлі-продажу товарів у розстрочку, який укладається між суб'єктом господарювання та фізичною особою (покупцем), відповідно до якого суб'єкт господарювання зобов'язується передати обумовлений товар, а покупець провести розрахунки за товар у строки та у розмірах, передбачених договором.

Договір між суб'єктом господарювання і покупцем, який здійснюватиме оплату товару шляхом відрахувань з його заробітної плати (стипендії) за місцем роботи (навчання), складається у трьох примірниках: перший залишається у суб'єкта господарювання, другий передається покупцеві, третій підприємству (установі, організації), що видало довідку.

У разі проведення розрахунків з покупцями, які здійснюватимуть оплату товару шляхом внесення готівки до каси суб'єкта господарювання або шляхом безготівкового перерахування через банківські установи, договір укладається у двох примірниках: один залишається у суб'єкта господарювання, другий передається покупцеві.

Під час продажу товарів у розстрочку з покупців на користь суб'єкта господарювання на суму, що відповідає ціні товару, проданого у розстрочку, можуть нараховуватися відсотки, розмір яких встановлюється договором.

Право власності на товари, передані у розпорядження покупця, переходить до нього після проведення кінцевого розрахунку.

Суб'єкт господарювання зобов'язаний передати покупцеві товари, які за якістю відповідають вимогам нормативних документів, умовам договору, а також надати необхідну, достовірну, доступну та своєчасну інформацію про такі товари.

Продаж товарів у розстрочку і внесення чергових платежів здійснюються за цінами, що діють на день продажу. Наступна зміна цін на товари, продані у розстрочку, не тягне за собою перерахунку.

У разі придбання товару неналежної якості та вимоги покупця розірвати договір розрахунки з ним у разі підвищення ціни на товар проводяться виходячи з його вартості на час пред'явлення відповідної вимоги, а в разі зниження ціни - виходячи з вартості товару на час купівлі. Кошти, сплачені за товар, у тому числі відсотки за придбання товару у розстрочку, повертаються покупцеві у день розірвання договору, а в разі неможливості повернути гроші у день розірвання договору - в інший строк за домовленістю сторін, але не пізніше ніж протягом семи днів.

Розрахунки за продані у розстрочку товари проводяться один раз на місяць у строки, визначені договором.

Погашення суми розстрочки здійснюється шляхом внесення готівки до каси суб'єкта господарювання або шляхом безготівкового перерахування через банківські установи.

Суб'єкт господарювання веде бухгалтерський облік і складає звітність з продажу товарів у розстрочку в установленому порядку.

При реалізації товарів на виплат їх продажна вартість повністю включається в об'єм роздрібного товарообігу за датою остаточного розрахунку (за кредитом рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів»).

Відсотки, які підлягають сплаті покупцями за наданий кредит, за спеціальним розрахунком відносяться на прибутки майбутніх періодів і відображаються записом за дебетом рахунку 36 «Розрахунків з покупцями і замовниками» і кредиту рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів». При цьому відсотки за кредит розраховуються за кожен місяць із застосуванням $\frac{1}{2}$ річного розміру відсотків від фактичного кредиту, яким покупець користувався в місяці, за який сплачений черговий внесок до повного погашення заборгованості.

4.3 Облік підприємств сільського господарства

Сільське господарство – це вид господарської діяльності з виробництва продукції, яка пов'язана з біологічними процесами її вирощування і призначена для споживання в сирому і переробленому вигляді і для використання в нехарчових цілях.

Сільськогосподарське підприємство (включаючи селянське (фермерське), риболовне й рибальське господарство) – це юридична особа, основним видом діяльності якої є вирощування й переробка сільськогосподарської продукції, виручка від реалізації якої становить не менше ніж 75 % загальної суми виручки.

Сільськогосподарська продукція (сільськогосподарські товари) – товари (продукція), які вирощуються, відгодовуються, виловлюються, збираються, виготовляються, виробляються, переробляються безпосередньо виробником цих товарів (продукції), а також продукти обробки та переробки цих товарів (продукції), якщо вони були вироблені на власних або орендованих потужностях (площах).

Сільськогосподарський товаровиробник – юридична особа незалежно від організаційно-правової форми або фізична особа-підприємець, основною діяльністю якої є виробництво сільськогосподарської продукції та/або розведення, вирощування, вилов риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробка на власних чи орендованих потужностях, у

тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, а також здійснення операцій з її постачання, причому в такій діяльності питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менше 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно.

Виробники сільськогосподарської продукції – сільськогосподарські товаровиробники, фізичні особи (у тому числі домогосподарства, фізичні особи, які здійснюють діяльність, пов'язану з веденням особистого селянського господарства, самозайняті особи у сфері сільського господарства), які займаються сільськогосподарською діяльністю.

Специфіка сільського господарства настільки значна, що для обліку в нім затверджений окремий стандарт П(СБО 30 «Біологічні активи», в якому визначені біологічні активи і регламентований порядок їх визнання, оцінки і обліку.

Біологічні активи – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити іншим способом економічні вигоди.

Біологічні перетворення – процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Група біологічних активів – сукупність подібних за характеристиками, призначенням і умовами вирощування тварин або рослин.

Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити іншим способом економічні вигоди впродовж періоду, який не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні і відгодівлі.

Довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

Додаткові біологічні активи – біологічні активи, отримані в процесі біологічних перетворень.

Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом, якщо існує вірогідність отримання підприємством в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, і їх вартість може бути достовірно визначена.

Об'єктом бухгалтерського обліку є окремих вид біологічних активів або їх група.

Придбаний (отриманий) біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби».

Біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»

Сільськогосподарську продукцію після неї первинного визнання оцінюють і відображають відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

- останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності істотних негативних змін в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє підприємство);
- ринковими цінами на подібні активи, відкоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або міри завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;
- додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

У разі відсутності даних про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за нинішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, вичисленою відповідно П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»

Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом, якщо існує імовірність отримання підприємством у майбутньому

економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Об'єктом бухгалтерського обліку є окремих вид біологічних активів або їх група.

Придбаний (одержаний) біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до П(С)БО 7 або П(С)БО 9.

Особливості обліку пов'язані переважно з урахуванням засобів виробництва, витрат і готової продукції:

- головним засобом виробництва в сільському господарстві є земля як основний засіб виробництва, вона не зношується, амортизація на неї не нараховується ні у бухгалтерському, ні в податковому обліку; земельні ділянки мають різну продуктивність, яку можна підвищувати при розумному використанні, земельні ділянки територіально знаходяться в різних місцях, тому виробництво здійснюється на великих площах з переміщенням сільськогосподарських машин і механізмів.

- специфічними засобами виробництва є живі організми – тварини і рослини, вирощування яких залежить від природних і біологічних чинників і триває часто декілька років; в процесі вирощування тварин і рослин (біологічних активів) змінюються їх вік, вага або розміри, функції – вони починають давати продукцію, приплід і тому подібне;

- бухгалтерський облік повинен забезпечити облік змін у них тварини і рослини, вирощування яких залежить від природних і біологічних факторів і триває часто кілька років;

- бухгалтерський облік повинен забезпечити облік змін у біологічних активах – приплід, приріст живої маси, початок плодоношення і тому подібне, що вимагає специфічних методів і прийомів;

- витрати на виробництво і прибуток в сільському господарстві визначають один раз на рік, на відміну від інших видів діяльності;

– тривалість виробничих циклів визначає необхідність розмежування витрат за виробничими циклами, які не співпадають з календарним роком, - витрати попередніх років під урожай поточного року, витрати поточного року під урожай майбутніх років і ін;

– облік витрат ведеться за видами культур, за видами і віковими групами тварин, за виробничими підрозділами і тому подібне;

– готова продукція у багатьох підгалузях сільського господарства, особливо в рослинництві, виходить одноразово в період дозрівання рослин;

– значна частина сільськогосподарської продукції використовується для власних потреб – корма, насіння, що вимагає чіткого відображення в обліку руху продукції;

– вплив природних умов зумовлює сезонність сільськогосподарського виробництва, тому витрати на виробництво тут визначаються один раз на рік, на відміну від інших видів діяльності;

– від однієї сільськогосподарської культури або одного виду худоби отримують кілька видів продукції, що потребує відповідного розмежування витрат;

– готова продукція в багатьох підгалузях сільського господарства, особливо в рослинництві, отримується одноразово в період дозрівання рослин, що висуває жорсткі вимоги до організації обліку виходу продукції, її збереження, переробки та реалізації.

Специфічні рахунки для обліку в сільському господарстві:

- 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;
- 155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів»;
- 16 «Довгострокові біологічні активи» ;
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» (насіння, корми, отрутохімікати тощо);
- 21 «Поточні біологічні активи»;
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

– 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

– 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

Рахунки 107 «Тварини» і 108 «Багаторічні насадження» використовують для обліку довгострокових біологічних активів, у тому числі багаторічних насаджень, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

До складу доходів сільськогосподарських підприємств входять виручка від реалізації продукції, товарів, матеріалів і основних засобів, виконання робіт та надання послуг на сторону, суми, одержані від інших господарств як дохід на вкладений лай, придбані акції і сертифікати, відсотки за зберігання грошей на рахунках у банку тощо.

До складу витрат сільськогосподарських підприємств включають вартість наданих сторонніми організаціями та особами послуг чи виконання робіт та придбаних товарно-матеріальних цінностей, а також нараховану оплату праці найманим особам, податки та інші платежі, які згідно з діючим законодавством включають до витрат виробництва.

Прибуток визначається по кожному виду діяльності окремо шляхом порівняння доходів та витрат

Для складання балансу використовують дані інвентаризаційних описів про наявність цінностей та відомості обліку основних засобів, де відмічають вартість одержаних та списаних об'єктів та суму нарахованої амортизації за звітний період.

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг.

Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва та для обґрунтування цінової політики підприємства.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, розподілених загальновиробничих та наднормативних виробничих витрат.

Сільськогосподарські підприємства для обліку витрат використовують рахунок 23 «Виробництво», рахунки класу 8 «Витрат за елементами» і рахунки класу 9 «Витрат діяльності». При цьому, залежно від розміру підприємства і за його вибором можуть застосовуватися різні методи відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

Невеликі за розміром сільськогосподарські підприємства мають можливість відображати витрати операційної діяльності лише на рахунках 8 класу, без використання рахунків 9 класу і рахунку 23 «Виробництво».

Великі за розміром сільськогосподарські підприємства для обліку витрат повинні застосовувати рахунок 23 і рахунку 9 класу. При цьому, за рішенням керівника підприємства одночасно можуть використовуватися і рахунку 8 класу.

Відображення витрат здійснюють на дебеті рахунку 23 «Виробництво» за статтями калькуляції, перелік і склад яких встановлюється підприємством самостійно і залежать від виду виробництва, специфіки галузі, різноманітності технологічних процесів і тому подібне.

За кредитом рахунку 23 «Виробництво» відображають вихід продукції рослинництва, тваринництва і списання робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами. При цьому продукцію рослинництва, тваринництва впродовж року списують за плановою собівартістю, яку у кінці року доводять до рівня фактичною. Роботи і послуги, надані допоміжними виробництвами, у кінці місяця списують на об'єкти споживачів послуг з фактичної собівартості одиниці.

Тваринництво є одним з двох основних видів діяльності сільськогосподарська підприємств. Частина тваринництва у продукції сільського господарства перевищує 40 %.

Основний об'єкт обліку в тваринництві – тварини по їх видах, організацією бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку сільськогосподарського підприємства тварини визнають активом за таких умов:

- підприємству перейшли ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на тваринного;
- підприємство здійснює управління твариною як активом і контроль за її використанням;
- є упевненість, що підприємство витягне в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням тварини в сільськогосподарській діяльності;
- вартість тварини можна достовірно визначити.

Економічні вигоди від використання біологічного активу визначають, враховуючи його фізичний стан.

На сільськогосподарських підприємствах відбуваються безперервні процеси, в результаті яких змінюється кількісний або якісний склад тварин. Такі процеси обумовлені і біологічними перетвореннями (отримання приплоду, збільшення маси тварин), і діяльністю людини (придбання, реалізація, забій або переклад тварин з групи в групу). Усі операції, пов'язані з рухом тварин на фермі, необхідно належним чином задокументувати у відповідних первинних документах.

Основне надходження поточних біологічних активів тваринництва на сільськогосподарське підприємство – це їх приплід.

Синтетичний облік основного стада тварин і робочої худоби сільськогосподарські підприємства ведуть, використовуючи субрахунки до рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи». У дебеті цих субрахунків відображають надходження тварин в результаті: придбання у постачальників або населення, отримання як внеску до статутного капіталу або безоплатного отримання, перекладу молодняку тварин або тварин на відгодівлі до основного стада і тому подібне, а в кредиті – вибуття тварин в результаті продажу,

вибракування з основного стада і перекладу до групи тварин на відгодівлі або передаваності на забій, відмінка і тому подібне.

Аналітичний облік довгострокових біологічних активів тваринництва ведуть по видами тварин.

Синтетичний облік поточних біологічних активів тваринництва ведуть на субрахунках 212 та 213. По дебету цих субрахунків відображають надходження тварин в результаті: придбання у постачальників або населення, отримання приплоду, отримання як внеску до статутного капіталу або безоплатного отримання, вибракування з основного стада і перекладу до групи тварин на відгодівлі і тому подібне, а також приріст живої маси тварин, а за кредитом – вибуття тварин в результаті продажу, перекладу молодняку тварин або тварин на відгодівлі до основного стада, передаваність на забій, відмінку і тому подібне.

Оприбуткування приплоду – первісне визнання поточних біологічних активів.

Рослинництво є основною галуззю сільськогосподарського виробництва. Воно забезпечує потребу населення в продуктах харчування, є базою для розвитку тваринництва, дає сировину для промисловості.

Рослинництво має специфічні особливості, які також впливають на ведення бухгалтерського обліку. Для нього характерний сезонний характер виробництва, час між періодами виконання технологічних процесів і отримання готової продукції. Виробничі витрати в рослинництві здійснюються впродовж тривалого часу, причому дуже нерівномірно, технологічний процес залежить від природних умов і не може бути прискорений.

Рослинництво як галузь народного господарства характеризується рядом особливостей :

- вплив природних чинників;
- вплив соціальних чинників.

Оцінюють біологічні активи рослинництва аналогічно до оцінювання біологічних активів тваринництва за методикою. Проте є певні особливості.

Рослини (окрім багаторічних насаджень), які не досягли зрілості і технологічний процес створення яких не завершений, але справедливу вартість яких не достовірно визначити, визнають активами і відображають у складі поточних біологічних активів. Якщо ж справедливу вартість рослин на дату балансу достовірно визначити неможливо, то їх відображають у бухгалтерському обліку і звітності як незавершене виробництво і оцінюють за виробничою собівартістю, яку визначають відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин, їх підвиди або окремі культури, а об'єктом бухгалтерського обліку незрілих довгострокових біологічних активів – види багаторічних насаджень.

Значна частина продукції рослинництва використовується у вигляді кормів і підстилки для сільськогосподарської худоби і птаха.

Сільськогосподарську продукцію, насіння і корми, які поступають з виробництва протягом року, оцінюють за плановою собівартістю з коригуванням у кінці року після розрахунку фактичної собівартості. Насіння і корми виробництва попереднього року оцінюють за фактичною собівартістю попереднього року. Різні натуральні одиниці виміру плодовоовочевої продукції (штуки, щіпки) призводять до кілограма. Для обліку насіння і кормів використовують субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Облік насіння ведеться за видами і ботанічними сортами, кормів – за видами. Насіння зерна зберігається окремо, оформляється відповідними спеціальними документами.

Облік насіння ведеться за видами і ботанічними сортами, кормів – за видами.

Об'єктами обліку *витрат* в рослинництві є окремі сільськогосподарські культури, а також зроблені роботи в незавершеному виробництві (витрати під урожай наступного року)

Значна частина продукції рослинництва використовується в господарствах на кормові цілі. Відповідно до діючого порядку обліку на рахунку 23 «Виробництво» ведеться не лише виробництво цієї продукції, але і її переробка, з доведенням до стану, придатного для згодовування твариною. Для цього відкривають аналітичні рахунки:

- заготівля сінажу;
- заготівля силосу.

Окремим об'єктом обліку витрат в рослинництві є види сільськогосподарських робіт під урожай майбутнього року. Аналітичний облік витрат під урожай майбутнього року ведеться за кожним найменуванням робіт, а саме: зайняв озимини зернових на зерно; внесення органічних добрив; внесення мінеральних добрив; зайняв овочевих культур на зиму; снігозатримання; підготовка теплиць.

Об'єктом розрахунку *собівартості* в рослинництві є окремий вид основної, супутньої і побічної продукції, отриманої при вирощуванні сільськогосподарських культур.

Об'єктами калькуляції є конкретні види продукції, робіт і послуг.

Фінансовий результат за звітний рік від сільськогосподарської діяльності наводиться за такими показниками:

- дохід (витрати) від первісного визнання одержаної сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів за кожною групою біологічних активів;
- витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, за кожною групою біологічних активів;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від реалізації сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів;
- фінансовий результат (прибуток, збиток) від зміни справедливої вартості біологічних активів.

4.4 Облік будівельних підприємств

Будівництво – це спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.

Об'єкт будівництва – сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Підгалузі будівництва:

- житлове;
- промислове;
- транспортне;
- сільськогосподарське;
- культурно-побутове та ін.

Особливості галузі будівництва:

- тривалість виробничих циклів зумовлює велику питому вагу незавершеного виробництва і особливі умови розрахунків із замовниками;
- об'єкти будівництва непорушні, немає переміщення об'єктів до покупця, але мають місце витрати на переміщення будівельних машин і механізмів до об'єкта будівництва, на спорудження тимчасових (нетитульних) споруд;
- будівельні організації, як правило, до початку робіт знають конкретного замовника, з яким укладають договір, від якого отримують кошти на будівництво і який приймає об'єкт на місці після закінчення будівництва;
- будівельні ділянки розкидані по великій території, перебувають на значній відстані від керівництва, їх місце постійно змінюється, що послаблює контроль за виконанням робіт, зберіганням матеріалів;
- наявність допоміжних виробництв, різноманітність видів робіт (монтажні, штукатурні, оздоблювальні, санітарно-технічні, електротехнічні тощо) та їх різна трудомісткість ускладнюють первинний та аналітичний облік;

– об'єкти будівництва знаходяться просто неба, кліматичні умови призводять до матеріальних втрат внаслідок дії дощу, морозу, снігу, вітру.

У будівництві для визначення ціни на будівельну продукцію складається кошторисна документація, на підставі якої здійснюється розрахунок кошторисної вартості будівництва. Склад кошторисної документації залежить від розробки проектної документації і технічної складності об'єкта. Незалежно від того, хто складає кошторисну та технічну документацію – підрядник або замовник, така документація підлягає погодженню сторонами, є невід'ємною частиною договору і як правило залишається незмінною до завершення виконання робіт.

Будівництво здійснює підрядник (будівельно-монтажна організація) на кошти замовника.

Підрядник – юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові. Підрядник здійснює будівництво згідно законодавчо встановленим нормам: ДБН, СНП, ГОСТ, ДСТУ.

Замовник – учасник контракту, який визначає умови складання контракту, приймає закінчені роботи і здійснює розрахунки за них з підрядником.

Замовник виконує такі функції:

- здійснює фінансування будівництва;
- визначає умови укладення підлеглого контракту;
- здійснює контроль за ходом будівництва;
- приймає зроблені об'єкти;
- здійснює розрахунки з підрядниками тощо.

Генеральний підрядник – підрядник, який залучає до виконання робіт третіх осіб (субпідрядників), залишаючись відповідальним перед замовником за результат їхньої роботи.

Субпідрядник – підрядник, який у порядку, визначеному договором підряду та на підставі договору субпідряду, укладеному з генеральним підрядником, залучається до виконання робіт.

Тільки генеральний підрядник має відносини як із замовником, так і з субпідрядником. Він же відповідає перед замовником за виконання, належне виконання зобов'язань останнім і за виконання замовником своїх обов'язків за договором.

Взаємовідносини між замовником і підрядником регулюється будівельним контрактом на весь час будівництва.

Будівельний контракт – договір про будівництво. За договором будівельного підряду замовник зобов'язаний прийняти та оплатити підряднику зроблені будівельно-монтажні роботи.

За договором підряду підрядник зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу на завдання замовника з його або своїх матеріалів. Замовник, в свою чергу, зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу.

Дохід за будівельним контрактом – це передбачена контрактом кошторисна вартість, скоригована на суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за цим контрактом.

Витрати за будівельним контрактом – собівартість робіт за будівельним контрактом.

Відхилення від ціни за будівельним контрактом – це зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо узгоджених обсягів робіт, конструктивно якісних характеристик або термінів виконання будівельного контракту.

Претензія за будівельним контрактом – це сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту.

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом – це додаткові суми, які замовник або інша сторона платить підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту.

П(С)БО 18 передбачає такі види будівельних контрактів:

- контракт з фіксованою ціною – договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, яка буде випускатися на об'єкті будівництва;
- контракт за ціною «витрати плюс» – договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої величини).

На практиці полягають саме такі договори; згідно ДБН ціни можуть бути твердими або динамічними.

Оскільки будівництво триває, як правило, кілька місяців або років, оплата виконаних робіт здійснюється поетапно за обсяги вироблених протягом звітного періоду робіт.

Замовник може здійснювати будівництво господарським, підрядним або змішаним способом.

Господарський спосіб є організаційною формою будівництва, при якій будівельні і монтажні роботи виробляють власними силами підприємства або організації-забудовники.

Підрядний спосіб будівництва є організаційною формою виконання будівельно-монтажних робіт постійно-діючих підлеглими будівельними і монтажними організаціями на підставі договорів підряду із замовниками (забудовниками).

При будівництві як підрядним, так і господарським способом підприємство-замовник відносить витрати на субрахунок 151 «Капітальне будівництво» за статтями, з яких потім складається собівартість будівництва. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва.

Аналітичний облік ведуть за об'єктами будівництва за статтями витрат: матеріали, заробітна плата, витрати на експлуатацію машин та обладнання, накладні витрати, інші витрати.

При змішаному способі будівництва частина будівельно-монтажних робіт виконують підрядним способом, а інші - господарським.

Бухгалтерський облік в будівництві відрізняється від інших видів економічної діяльності:

- технологія будівельного виробництва зумовлює використання великої кількості тимчасових будівель, споруд і пристосувань, які зводять лише на період будівництва основних об'єктів, а по його завершенню демонтують і збирають, бухгалтерський облік зведення таких тимчасових споруд залежить від джерел його фінансування, титульні споруди, зведення яких передбачено в кошторисної документації, враховують на балансі у замовника, а не титульні, які споруджують за рахунок підрядника, враховують на його балансі;

- в ході будівельного виробництва використовують велику кількість запасів (як за обсягом, так і за номенклатурою), що ускладнює бухгалтерський облік запасів будівельних підприємств, а також вимагає організації короткого контролю за їх використанням;

- в будівництві ціна, визначена в інвесторської кошторисної документації, дає замовнику можливість отримувати данні не тільки про собівартість робіт, а й про суми покриття відшкодування операційних витрат і доходів, тому правильна організація бухгалтерського обліку витрат і доходів підрядних будівельних підприємств дуже важлива;

- собівартість будівельно-монтажних робіт формують витрати за договором будівельного підряду, до складу яких входять не тільки прямі і загальновиробничі витрати, але можуть належати і адміністративні витрати;

- у дохід за будівельними контрактами входить передбачувана контрактом ціна, а також сума відхилень, претензій та заохочувальних виплат за таким договором, визнають і оцінюють дохід за будівельним контрактом за рівнем завершеності передбачених їм будівельно-монтажних робіт.

Облік грошових коштів, оплати праці, основних засобів і т.п. ведеться, як і в інших галузях.

Методи нарахування амортизації основних засобів будівельні організації вибирають, як правило, різні для різних груп основних засобів; частіше прямолінійний, для деяких видів будівельних машин, виробничий.

На рахунках бухгалтерського обліку запаси відображають за первісною вартістю. Однак іноді первісної вартості запасів можна визначити лише в кінці місяця, хоча ці запаси вже витрачені в процесі будівництва. Це пов'язано з тим, що до первісної вартості запасів, крім ціни постачальника, входять ще й транспортно-заготівельні та інші витрати, які іноді протягом місяця можуть бути невідомими. Тому облік запасів у будівельних підприємств може бути по плановим обліковими цінами.

Покупні матеріали включають у вартість будівництва за вартістю франко-об'єктний склад, а власні – за собівартістю. Основним документом для списання витрат на оплату праці та виконаних робіт є наряд на відрядну роботу (індивідуальний, бригадний).

Рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій підприємства-забудовники відображають на субрахунку 205 «Будівельні матеріали». Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у міру надходження їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.

Устаткування й будівельні матеріали, що передані підряднику для монтажу й виконання будівельних робіт, списується з субрахунку 205 на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» після підтвердження їх монтажу й використання.

В процесі будівельного виробництва підприємства використовують різноманітні тимчасові будівлі, споруд та пристосування. Роботи, пов'язані із

зведенням і розбиранням таких будівель і споруд та встановленням пристроїв, називають некапітальних, а самі будівлі і споруди – тимчасовими. Наприклад, перед початком виконання будівельно-монтажних робіт будівельний майданчик захищають від прилеглих територій будівельним парканом, який, закінчивши будівництво, демонтують і розбирають.

Тимчасові будівлі і споруди поділяють на титульні та нетитульні.

Титульні будівлі і споруди – тимчасові будівлі і споруди, які споруджують відповідно до зведеним кошторисним розрахунком вартості будівництва. Величину витрат на зведення титульних будівель і споруд визначають або калькуляційних методом за даними проекту організації будівництва, або за усередненими відсотковими показниками.

Нетитульні тимчасові будівлі і споруди відрізняються від титульних тим, що їх спорудження, зведення, розбирання, амортизація, поточний ремонт і переміщення відбуваються за рахунок загальновиробничих витрат підрядника.

Витрати на будівництво тимчасових будівель і споруд підрядник враховує на окремому аналітичному рахунку «некапітальні роботи» до рахунку 23 «Виробництво». Після зведення титульних будівель і споруд підрядник передає їх на баланс забудовника і списує їх вартість з кредиту рахунку 23 «Виробництво» в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Передаючи нетитульні будівлі і споруди в експлуатацію, акумульовані витрати на їх придбання, спорудження, монтаж списують з кредиту рахунку 23 «Виробництво» в дебет субрахунка 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди». На 113 субрахунку тимчасові будівлі і споруди враховують за первісною вартістю.

У бухгалтерському обліку тимчасові нетитульні споруди відображаються:

- як оборотні активи на рахунку 22 «МШП» – якщо призначені протягом операційного циклу або 12 місяців з дати балансу;
- як необоротні активи на рахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» – якщо призначені для використання протягом терміну, який перевищує один рік або один операційний цикл.

Для виготовлення тимчасових нетитульних споруд власними силами (як правило, цим займаються допоміжні служби будівельного підприємства) витрати враховують:

- на рахунку 23 «Виробництво» – якщо тимчасові нетитульні споруди належать до оборотних активів;
- на рахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» – якщо тимчасові нетитульні споруди належать до необоротних активів.

Є певні особливості в обліку будівельних матеріалів, найбільші особливості в обліку доходів, витрат, розрахунків із замовниками.

Доходи і витрати впродовж виконання будівельного контракту признаються з урахуванням міри завершеності робіт на дату балансу, якщо фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Класифікація витрат визначається будівельною організацією самостійно з метою отримання даних про витрати при організації планування, бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку, аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт, прийняття адміністративних рішень.

Облік витрат по будівельних контрактах включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням цього контракту (прямі);
- загальновиробничі витрати, які розподіляються між об'єктами будівництва (з урахуванням специфіки робіт, які виконуються) пропорційно до прямих витрат, об'ємів доходу, прямих витрат на оплату праці, відпрацьованої будівельними машинами і механізмами часу і тому подібне.

Виробнича собівартість будівельно-монтажних робіт складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також змінних загальновиробничих та постійних розподілених

загальновиробничих витрат, пов'язаних з виконанням будівельно-монтажних робіт.

Дохід будівельної організації при виконанні будівельних робіт включає:

- ціну будівельного контракту;
- суму відхилень від ціни за будівельним контрактом;
- суму претензій, яку підрядник може вимагати від замовника;
- суму заохочувальних виплат на користь підрядника над ціну контракту.

Кошти, одержані в результаті застосування майнової відповідальності за порушення замовниками умов договору підряду, відображаються підрядником у складі доходу від виконання договору підряду.

Доходи і витрати за кожним договором підряду відображаються в бухгалтерському обліку окремо.

Дохід за будівельним контрактом оцінюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню.

Оцінка доходу впродовж виконання будівельного контракту переглядається коли:

- узгодження із замовником відхилень, які змінюють ціну будівельного контракту в періоди після його укладення;
- зміни погодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, які передбачають її зміни.

Фінансовий результат по будівельному контракту з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;
- вірогідного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і міри завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;

- можливості достовірного визначення і оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом, з попередньою оцінкою таких витрат.

Фінансовий результат по будівельному контракту за ціною «витрати плюс» може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- вірогідного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

- можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від вірогідності їх відшкодування замовником.

Якщо фінансовий результат по будівельному контракту не може бути оцінений достовірно, то:

- дохід признається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, відносно яких існує вірогідність їх відшкодування;

- витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, впродовж якого вони були зроблені.

4.5 Облік автотранспортних підприємств

Автомобільний транспорт є однією з найважливіших сфер підприємницької діяльності. Він виконує майже 80% об'єму вантажних перевезень і більше 90% пасажирських перевезень, а також є учасником процесу діяльності усіх інших видів транспорту.

Автомобільний транспорт (АТ) – галузь транспорту, яка забезпечує потреби населення і громадського виробництва в перевезеннях пасажирів і вантажів автомобільними транспортними засобами.

Автомобіль – колісний транспортний засіб, який приводиться в рух джерелом енергії, має не менше чотирьох коліс, призначений для руху безрейковими дорогами і використовується для перевезення людей і вантажів, буксирування транспортних засобів, виконання спеціальних робіт.

Автомобільний транспортний засіб – колісний транспортний засіб (автобус, вантажний і легковий автомобіль, причіп, напівпричіп), який використовується для перевезення пасажирів, вантажів або виконання спеціальних робочих функцій.

Послуга з перевезення пасажирів або вантажів – перевезення пасажирів або вантажів транспортними засобами на договірних умовах із замовником послуги за плату.

Транспортні засоби за своїм призначенням розділяються на:

- транспортні засоби загального призначення;
- транспортні засоби спеціалізованого призначення;
- транспортні засоби спеціального призначення.

Види господарських операцій і основні складові елементи транспортного процесу в АТП:

- експлуатаційні перевезення пасажирів і вантажів;
- гаражне обслуговування і зберігання рухомого складу, технічне обслуговування і ремонт автомобілів, причепів і їх агрегатів;
- транспортно-експедиційне обслуговування;
- перегін нових автомобілів із заводів;
- зміст і експлуатація транспортних агрегатів, технічне обслуговування;
- переміщення вантажів і пасажирів дорогами між пунктами відправлення їх призначення;
- розвантаження вантажів або висадка пасажирів в пунктах призначення;

Вантажоперевезення і пасажироперевезення підлягають обов'язковому ліцензуванню.

Умови перевезення вантажів визначаються договором між перевізниками і замовниками:

Договір про перевезення вантажів – двостороння угода між перевізником, вантажовідправником або вантажоодержувачем, який є юридичним документом, яким регламентуються об'єм, термін і умови

перевезення вантажів, права, обов'язки і відповідальність сторін відносно їх стримування.

Перевізник – фізична або юридична особа - суб'єкт господарювання, яке робить послуги з перевезень вантажів або здійснює за власні засоби перевезення вантажів автомобільними транспортними засобами.

Замовник – вантажовідправник або вантажоодержувач, який уклав з перевізником договір про перевезення вантажів.

Транспортна послуга – перевезення вантажів і комплекс допоміжних операцій, які пов'язані з доставкою вантажів автомобільним транспортом.

Особливості обліку в АТП:

- на АТП мають місце такі виробничі процеси – процес постачання (купівля бензину, запчастин, контейнерів); процес реалізації послуг; відтворення технічного стану засобів праці;

- витрати АТП визначаються по видах виробництв: основне, допоміжне, обслуговуюче;

- калькуляційною одиницею є відповідні одиниці виміру окремих видів перевезень (робіт, послуг);

- значну частину загальних витрат представляють витрати на паливно-мастильні матеріали (ПММ), ремонт, технічне обслуговування (ТО);

- для нарахування амортизації рухомого складу у бухгалтерському обліку часто вибирають виробничий метод;

- водіям і технічному персоналу видається спеціальний одяг, який враховується на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети» або 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» (залежно від облікової політики підприємства).

До основних засобів АТП відносять:

- рухомий склад (вантажні і легкові автомобілі, причепа, рухливі контейнери, крани, навантажувально-розвантажувальні машини);

- адміністративні будівлі, гаражі, споруди;

- виробничий і господарський інвентар.

У структурі основних засобів переважають машини — вони представляють близько 90 % усіх основних засобів.

Основні засоби на АТП оцінюються згідно П(С)БО 7. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкту (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція і тому подібне), який призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від використання об'єкту.

Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкту основних засобів.

Синтетичний облік ведуть на субрахунку 105 «Транспортних засобів» рахунку 10 «Основні засоби».

Облік орендованого транспорту ведуть на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

Аналітичний облік ведуть за кожним об'єктом автотранспорту в експлуатації згідно з інвентарною карткою обліку основних.

Якщо придбаний автотранспортний засіб не передбачається використовувати в господарській діяльності, то сума ПДВ, сплачена продавцеві, відображається за дебетом субрахунку 105 «Транспортні засоби».

До основних запасів АТП відносять:

- паливо і мастильні матеріали (субрахунок 203);
- запасні частини (субрахунок 207);
- МШП (рахунок 22).

Аналітичний облік паливно-мастильних матеріалів ведуть за кожним субрахунком за їх видами (марками), місцями зберігання і матеріально відповідальними особами.

Запасні частини — це окремі вузли, агрегати і деталі транспортних засобів, призначені для заміни зношених частин.

Для обліку запасних частин відкриваються субрахунки:

- запчастини нові на складі;
- запчастини, які підлягають ремонту, але придатні для використання;

– запчастини, які були в експлуатації, не вимагають ремонту і придатні для використання.

Ремонт – комплекс операцій з відновлення справності або працездатності, відновлення ресурсу автомобіля або його складників.

Вартість ремонтів відносять до складу витрат поточного періоду, якщо їх виконання не призводить до поліпшення об'єктів ремонту (до збільшення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від використання об'єкту).

Технічне обслуговування автомобілів – операція або комплекс операцій з підтримки працездатності або справності автотранспортного засобу в період його використання за призначенням, зберігання і транспортування.

Мета технічного обслуговування і ремонту – зміст автотранспортних засобів в технічно справному стані і належному зовнішньому вигляді, забезпечення надійності, економічності, безпеки руху і екологічної безпеки.

Ремонт і технічне обслуговування автомобілів можуть виконувати ремонтні майстерні, станції технічного обслуговування або інші сторонні організації. Якщо робота силами підприємства витрати фіксують за дебетом субрахунки 23 «Виробництво». Якщо вказані роботи робить стороння організація, то на підставі її рахунку і акту прийнятих робіт робиться запис: Дт23 Кт 63.

Об'єктами обліку витрат на виробництво на автотранспортних підприємствах являються групування витрат за видами виробництва (основного і допоміжного), господарськими підрозділами (автоколонами, цехами), видами перевезень і транспортними послугами, а також за продукцією і послугами допоміжних виробництв. Облік витрат ведуть за кожним видом послуг, залежно від їх специфіки.

Метою обліку витрат і визначення собівартості перевезень (робіт, послуг) є визначення фактичних витрат на їх виконання, обчислення фактичної собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг), здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів.

Під елементами витрат розуміють економічно однорідні види витрат. Групування витрат за економічними елементами здійснюється для організації контролю за рівнем витрат у цілому по підприємству, визначення загального обсягу використаних підприємством матеріальних, трудових і грошових коштів.

Групування витрат за статтями калькуляції призначене для організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів перевезень, обчислення витрат в розрізі структурних підрозділів підприємства.

Собівартість робіт і послуг, що надаються одними допоміжними підрозділами іншим, а також основному виробництву, визначається виходячи з фактичної суми витрат. Собівартість робіт і послуг, що виконуються виробничими підрозділами для власних потреб, визначається виходячи з прямих витрат.

Собівартість перевезень (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою та здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення.

Калькулювання собівартості – це визначення розміру витрат у грошовій формі на виробництво одиниці певного виду робіт (послуг) по окремих видах витрат.

Момент (дата) виникнення доходу від наданих автопослуг фіксується в первинних документах, які надходять до бухгалтерії, актах виконаних робіт, товаротransпортних накладних, реєстрах проданих квитків і т.п. Факт і дата отримання коштів не мають значення для дати визначення доходу від автопослуг у бухобліку. Проте факт оплати свідчить про отримання економічних вигід від здійснення діяльності. У бухгалтерському обліку при цьому закриваються рахунки дебіторів.

Специфікою обліку доходів автотранспортних послуг є те, що за окремими видами послуг, таких як продаж квитків на автобуси, дати надання

послуги та отримання коштів збігаються. Тому принцип (метод) нарахувань у часі збігається з методом касовим.

Основою оцінки доходу є затверджені тарифи на перевезення вантажів та пасажирів. Тарифи можуть бути договірними (вільними) та регульованими державою.

Відображаючи дохід від послуг, одночасно слід вказувати собівартість наданих послуг. Для автопослуг характерна відсутність незавершеного виробництва, тому всі витрати діяльності АТП одразу списують на фінансовий результат (рахунок 79).

Доходи від перевезень обліковують на субрахунку 703 «Доходи від реалізації робіт і послуг». Причому це не залежить від того, основним чи допоміжним видом діяльності підприємства є транспортні послуги. Додатково підприємства можуть відкривати аналітичні рахунки за видами послуг.

Контрольні запитання:

1. Охарактеризуйте поняття видів економічної діяльності підприємств.
2. Вкажіть основне призначення та основний принцип КВЕД.
3. Охарактеризуйте особливості властиві обліку підприємств оптової торгівлі.
4. Охарактеризуйте особливості властиві обліку підприємств роздрібною торгівлі.
5. Вкажіть основні рахунки для обліку тари торгівельних підприємств.
6. Вкажіть основні рахунки для обліку комісійної торгівлі.
7. Охарактеризуйте особливості властиві обліку сільськогосподарських підприємств.
8. Вкажіть основні рахунки бухгалтерського обліку для обліку в сільському господарстві.
9. Охарактеризуйте особливості властиві обліку будівельних підприємств.
10. Вкажіть, як формується фінансовий результат по будівельному контракту.

11. Охарактеризуйте особливості властиві обліку автотранспортних підприємств.

12. Вкажіть мету обліку витрат і визначення собівартості автотранспортних підприємств.

Список рекомендованої літератури:

1 Шот А.П. Облік і оподаткування за видами економічної діяльності : конспект лекцій. Львів : 2018. 117 с.

2 Коба О.В., Миронова Ю.Ю. Облік за видами економічної діяльності : навч. посіб. Полтава : ПолтНТУ, 2018. 206 с.

3 Малюга Н.М., Пархоменко В.М. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч.посіб. Київ : НАСОНА, 2019. 120 с.

4 Малюга Н.М., Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : навч.посіб. Київ : ТОВ «Консультант», 2018. 68 с.

5 Панасюк В.М., Римар Г.А. Бухгалтерський облік : навч.посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 68 с.

6 Зарудна Н.Я., Кундеус О.М., Яковець Т.А. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності : навч. посіб. Тернопіль : Крок, 2016. 281с.

7 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

8 Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 451 с.

5. ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ

5.1 Фінансова звітність. Її ціль, склад і загальні вимоги до неї

Звітність – це завершальна стадія й елемент методу бухгалтерського обліку; система узагальнених показників, що характеризують підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства.

За економічним змістом звітність поділяють на оперативну, фінансову, бухгалтерську, податкову та статистичну.

– оперативна або управлінська звітність (внутрішньогосподарська звітність для всіх рівнів керівництва підприємством). Основною задачею такої звітності є надання інформації для прийняття рішень на поточний період.

– фінансова звітність - документи, що містять інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, про рух грошових коштів підприємства за звітний період тощо. Така звітність єдина для всіх суб'єктів господарювання і з нею працюють керівники, замовники, постачальники, банки тощо. Базується на бухгалтерському обліку підприємства.

– податкова (бухгалтерська звітність, яку складають суб'єкти господарювання - платники податків і яка характеризує стан розрахунків з державою по податках.) Формується у бухгалтерському обліку, шляхом коригування її за правилами податкового законодавства.

– статистична (звітність, що складають усі суб'єкти господарювання і яка надає інформацію органам державної статистики для оцінки стану і розвитку економіки держави і планування макроекономічних показників). Складається на підставі даних бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку.

Класифікація звітності підприємств:

1) за порядком регулювання і ролі в управлінні:

– загальнодержавна (встановлюється Міністерством фінансів, Держкомстатом, Державною податковою адміністрацією);

– внутрішньогосподарська (звіти окремих підрозділів підприємства,

бюджети, аналіз витрат, звіти про контроль).

2) *за місцем використання:*

- зовнішня (включає бухгалтерську, статистичну, спеціальну, використовується як підприємством так і за його межами)
- внутрішня (використовується менеджерами різних рівнів, встановлена наказом про облікову політику підприємства).

3) *за змістом звітних даних:*

- типова (відбиває однакові по змісту показники для усіх видів діяльності і форм власності);
- спеціалізована (характеризує діяльність підприємства окремої галузі економіки або її підгалузей).

4) *за обсягом показників розрізняють:*

а) індивідуальну, консолідовану та зведену фінансову звітність.

Індивідуальна звітність складається за показниками діяльності однієї юридичної особи і виконує дві функції: інформаційну і контрольну.

Консолідована звітність - відбиває фінансовий стан юридичної особи і її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Звітність складає і подає материнське підприємство.

Порядок складання консолідованої звітності визнається НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». При цьому фінансова звітність дочірніх підприємств, що використовується для консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу, що і звітність материнської компанії.

Дочірні підприємства повинні застосовувати єдину облікову політику для подібних операцій та інших подій за схожих обставин, що і материнське підприємство.

Зведена звітність складають міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у сфері керування яких знаходяться підприємства державної і комунальної власності.

б) *коротку та повну:*

- коротка (має скорочене число показників за місяць або квартал)
- повна (має всі затверджені показники, включаючи показники короткої звітності).

5) за терміном складання:

– періодична звітність (місячна і квартальна звітність); Вона відображає фінансовий стан і результати діяльності підприємства наростаючим підсумком з початку року за відповідний місяць, квартал. Аналіз періодичної звітності дозволяє виявляти недоліки в роботі підприємства, швидко їх ліквідувати, попереджати їх появу в майбутньому. Періодична звітність складається, як правило, станом на 31 березня, 30 червня, 30 вересня, 31 грудня поточного року і представлена Балансом та Звітом про фінансові результати.

– річна (відбиває характеризує всі сторони господарської діяльності та фінансові результати роботи підприємства за рік).

6) за ступенем узагальнення даних:

- первинна звітність (звітність окремого підприємства);
- зведена (отримана шляхом об'єднання первинної звітності).

7) за терміном подання:

- термінова (подається протягом 4 х днів після закінчення звітного періоду);
- звичайна (подається у встановлений органом управління, до сфери управління, якого належить підприємство термін).

8) за способом подання:

- телеграфна,
- поштова;
- електронна;
- власноручно.

Основною метою складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства для прийняття

визначених рішень. Інформаційні потреби основних користувачів фінансових звітів відображено в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 – Інформаційні потреби основних користувачів фінансових звітів

Користувачі звітності	Інформаційні потреби
Інвестори, власники	Придбання, продаж і володіння цінними паперами. Участь у капіталі підприємства. Оцінка якості керування. Визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу.
Керівники підприємства	Регулювання діяльністю підприємства
Банки	Своєчасне повернення кредитів і одержання відсотків.
Постачальники та інші кредитори	Своєчасність сплати рахунків
Замовники та клієнти	Можливість одержання необхідних товарів, послуг.
Працівники підприємства	Стабільність та прибутковість підприємства. Збереження робочих місць, оплата праці та пенсійне забезпечення.
Уряд	Своєчасність та повнота сплати податків
Органи державного керування	Формування макроекономічних показників. Вплив діяльності підприємства на добробут суспільства (зайнятість, екологію).

Відповідно до П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» до складу фінансової звітності підприємства входять:

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан підприємства) (Форма 1).
2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (Форма 2).
3. Звіт про рух грошових коштів (Форма 3).
4. Звіт про власний капітал (Форма 4).
5. Примітки до річної фінансової звітності.

Усі ці форми складаються зі статей (елементів), що поєднуються у відповідні розділи. Кожна форма фінансової звітності має своє призначення і містить визначену інформацію.

Кожна стаття (або елемент) фінансової звітності може бути відбита в цій звітності якщо вона відповідає наступним критеріям:

- існує імовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена;
- інформація є суттєвою (відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності).

Таблиця 5.2 – Призначення основних форм звітності

Форми фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
Баланс (Звіт про фінансовий стан підприємства)	Наявність економічних ресурсів, що контролюються підприємством, на дату балансу	Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності і платоспроможності підприємства; прогнозування майбутніх потреб у позиках; оцінка і прогнозування змін в економічних ресурсах.
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)3.	Доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період	Оцінка і прогнозування: прибутковості діяльності підприємства; структури доходів і витрат.
Звіт про рух грошових коштів	Генерування і використання коштів протягом звітного періоду	Оцінка і прогнозування змін у надходженні та витратах грошових коштів
Звіт про власний капітал	Зміни в складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	Оцінка і прогнозування змін у власному капіталі
Примітки до річної фінансової звітності	Обрана облікова політика. Інформація, невідображена безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язково за П(С)БО. Додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості.	Оцінка і прогнозування: - Облікової політики; - Ризиків, що впливають безпосередньо на підприємство, його ресурси, зобов'язання; - Діяльності підрозділів підприємства і т.п.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду (31 березня, 30 червня, 30 вересня, 31 грудня). Протягом звітного року складається проміжна звітність – місячна і квартальна, котра охоплює визначений період і складається наростаючим підсумком з початку звітного

року. Для знов створених підприємств звітний період може бути менш 12 місяців, але не може бути більше 15 місяців.

Підприємства створені із січня по вересень включно повинні складати місячну, квартальну звітність і річну звітність. Їхній звітний період буде менше 12 місяців. Наприклад, підприємство створене 15 травня. Отже, звітний період для нього буде з 15 травня по 31 грудня - 7,5 місяців.

Підприємства, створені в період з жовтня по грудень включно фінансову звітність за звітний рік не складають, а їхній перший звітний період буде наступний рік за роком створення. Тому, звітний рік буде більш 12 місяців. Так, наприклад, підприємство створене 1 листопаду поточного року. Його перший звітний період буде складати 14 місяців, включаючи листопад і грудень минулого року і 12 місяців наступного року. Звітним періодом ліквідованого підприємства є період з початку року до моменту його ліквідації.

Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства. Термін її подання встановлюється Кабінетом Міністрів України.

1) проміжна звітність (крім консолідованої) здається підприємствами не пізніше 25 числа місяця наступного за звітним кварталом;

2) річна - не пізніше 28 лютого року, що йде за звітним роком;

3) проміжна (І квартал, перше півріччя, дев'ять місяців) або річна фінансова звітність подається підприємствами органам доходів і зборів у строки, передбачені для подання Декларації з податку на прибуток підприємств та разом з такою Декларацією (проміжна - протягом 40 календарних днів що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя), річна - протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року);

4) ліквідаційний баланс публікується протягом 45 днів з дати складання;

5) підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують МСФЗ, річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність, складені на основі таксономії фінансової звітності, разом з відповідними

аудиторськими звітами, подають до центру збору фінансової звітності не пізніше 1 червня року, наступного за звітним.

Датою надання фінансової звітності для підприємств вважається день фактичної її передачі по приналежності, а у випадку розсилання її поштою - дата одержання адресатом кореспонденції, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата.

Якісні характеристики фінансової звітності визначені III розділом НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

До них відносяться:

- доступність (дохідливість) – Для досягнення цього необхідно щоб користувачі мали достатні знання і були зацікавлені у вивченні цієї інформації.

- доречність інформації – тобто інформація повинна бути такою, яка дає можливість вчасно оцінити минулі й дійсні події, дає можливість правильно їх скоригувати. Доречною є тільки суттєва інформація. Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» та МСФЗ 1 «Перше представлення фінансової звітності», суттєвою є інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі даних фінансових звітів.

- достовірність (правдивою) - для цього інформація не повинна містити помилки і перекручування, що можуть вплинути на прийняття рішень користувачами фін. звітності.

- порівнянність показників звітності - полягає в тім, що користувачі можуть порівнювати:

- а) фінансові звіти одного підприємства за різні звітні періоди;

- б) фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни.

Для того, щоб звітність була засобом керування і контролю, вона повинна ґрунтуватися на визначених принципах (правилах, якими слід керуватися при

вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності):

- автономності підприємства;
- принцип безперервності діяльності.
- принцип періодичності;
- історичної (фактичної) собівартості;
- принцип нарахування і відповідності доходів і витрат;
- принцип повного висвітлення та принцип послідовності;
- обачності;
- єдиного грошового вимірника.

Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити необхідні дані (розкривати інформацію).

Таблиця 5.3 - Загальні дані звітності підприємства

Зміст інформації	Пояснення
1	2
Дані про підприємство	Назва підприємства, організаційно-правова форма та місцезнаходження (країна, де зареєстровано підприємство, адреса його офісу), короткий опис основної діяльності підприємства, назва органу, у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової) компанії, середню кількість працівників підприємства протягом звітного періоду; дату затвердження звітності та орган управління підприємством, що її затвердив
Дата звітності та звітний період	У кожному фінансовому звіті вказується дата, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбачено- го НП(С)БО 1, то причину і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності
Валюта звітності та одиниця її виміру	У фінансовій звітності вказується валюта, в якій відображені елементи звітності, та одиниця її виміру
Відповідна інформація за звітний період і аналогічний період попереднього року	Вказується необхідна інформація для порівняння фінансових звітів за різні періоди
Облікова політика підприємства та її зміни	Опис принципів оцінки статей звітності, опис методів обліку окремих статей звітності

Кінець таблиці 5.3

1	2
Консолідація фінансових звітів	Визначають підприємства, що мають дочірні підприємства
Припинення (ліквідація) окремих видів діяльності	Вказується при реальному припиненні або ліквідації окремих видів діяльності підприємства
Обмеження щодо володіння активами	Надаються існуючі обмеження правового змісту, що передбачені у законодавчих актах, договорах, угодах, установчих документах підприємства тощо
Участь у спільних підприємствах	Вказуються види діяльності підприємства на підставі договорів про спільну діяльність
Виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування	Заповнюється за наявності помилок минулих років, що були встановлені у звітному році
Переоцінка статей фінансових звітів	Проведення операцій з переоцінки активів за відповідними П(С)БО
Інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними П(С)БО	Виконуються вимоги відповідних НП(С)БО щодо розкриття відповідної інформації
У примітках до фінансових звітів розкриваються: – інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами), – інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності	

Основними етапами процесу підготовки і складання фінансових звітів є наступні етапи:

- 1) вивчення працівниками бухгалтерій нових нормативно-правових документів, змін і доповнень до чинних законів і нормативних документів, які стосуються змісту, структури і порядку складання і представлення звітності;
- 2) закриття рахунків доходів і витрат;
- 3) визначення чистого фінансового результату звітного періоду;
- 4) підготовка головним бухгалтером наказу по підприємству, установі про інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей та проведення інвентаризації залишків на рахунках активів і зобов'язань;
- 5) корегування облікових даних за результатами інвентаризації;
- 6) заповнення фінансової звітності за формами, передбаченими Міністерством фінансів України згідно додатків 1, 2 до НП(С)БО 1 та П(С)БО 25;

- 7) корегування показників звітності і /або підготовка Приміток по подіях після дати баланс;
- 8) розглядання і затвердження річної фінансової звітності відповідно засновницьким документам підприємств, установ;
- 9) подання фінансової звітності.

5.2 Баланс підприємства: визначення, оцінка та методика складання

Баланс - звіт про фінансовий стан підприємства, що відображає на визначену дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Відповідно до Національного П(С) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» баланс складається станом на кінець останнього дня звітного періоду - кварталу, року.

Як і інші форми фінзвітності, баланс включає заголовок, розділи і статті.

У заголовку пишемо: найменування підприємства, його організаційно-правову форму і місцезнаходження; дату, на яку складений звіт; валюту, у якій складений звіт; коди, передбачені чинним законодавством.

Баланс складається з двох частин: активу і пасиву (табл. 5.4).

Таблиця 5.4 – Структура балансу підприємства

Актив	Пасив
I - Необоротні активи. (рах. 10 - 19)	I - Власний капітал. (рах. 40 - 46)
II - Оборотні активи. (рах. 20 - 38)	II- Довгострокові зобов'язання і забезпечення (рах.47 - 59).
III - Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття (рах. 286)	III- Поточні зобов'язання і забезпечення. (рах. 60 - 69)
	IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття (рах. 68)
Валюта балансу	Валюта балансу

Рівність балансу, відповідно до П(С)БО можна представити у виді формули: ***Активи = Власний капітал + Зобов'язання.***

Баланс надає можливість визначити склад та структуру майна підприємства, ліквідність та оборотність засобів, наявність власного та запозиченого капіталу, зміну дебіторської та кредиторської заборгованості.

Визнання статей балансу:

1. Актив відображається у балансі за умови, що оцінювання його може бути достовірно визначене і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

2. Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

3. Зобов'язання відображаються в балансі, якщо його оцінювання може бути достовірно визначене та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок погашення цього зобов'язання.

Важливо! Витрати на придбання та створення активу, які не можуть бути відображені в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати.

Класифікація Балансів:

1) Вступний баланс – відображає початок господарської діяльності підприємства на момент його державної реєстрації.

2) Поточний баланс – складається протягом усього часу існування підприємства.

3) Реорганізаційний – складається при ліквідації підприємства, або його розподілі чи об'єднанні.

4) Баланси основної діяльності – це баланси юридичних осіб в межах статутної діяльності.

5) Баланси спільної діяльності - це окремий баланс, який складається тим учасником, якому за угодою доручено ведення спільних справ.

6) Брутто – баланс - це баланс у якому показані залишки за всіма рахунками бухгалтерського обліку, як основних так і регулюючих (знос

необоротних активів 13, резерв сумнівних боргів 38, вилучений капітал 45, неоплачений капітал 46 і т.п.).

7) Нетто – баланс – це баланс у якому відображена дійсна (справедлива) вартість активів підприємства.

8) Сальдовий баланс – ц бухгалтерський баланс, в якому відображені тільки залишки за бухгалтерськими балансовими рахунками.

9) Оборотний баланс – це оборотна відомість за синтетичними рахунками, де містяться як дані сальдо на початок і кінець звітного періоду, так і обороти за звітний період.

10) Баланс бюджетної установи – це Баланс про виконання кошторисів видатків.

11) Баланс банку – це Баланс кредитної установи.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких як очікується, приведе до одержання економічних вигод у майбутньому.

Активи підприємства складаються з необоротних активів, оборотних активів та необоротних активів та груп вибуття.

Необоротні активи характеризують активи які мають термін використання понад один рік або операційний цикл. До них належать нематеріальні активи, основні засоби, фінансові інвестиції (довгострокові), довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені активи, інші необоротні активи.

Оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використання, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу або протягом 12 місяців з дати балансу.

Необоротні активи та групи вибуття – відображають необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, для яких виконуються одночасно такі вимоги:

– економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх

використання за призначенням;

- вони готові до продажу в їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, завершиться протягом року з дати визначення їх утримуваними для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам для таких активів;
- висока ймовірність їх продажу (укладено твердий контракт).

Активи можуть визнаватися і відображатися в балансі в грошовому вираженні по наступній собівартості:

- *історичної собівартості (фактичної)* - по сумі сплачених коштів на момент придбання.
- *поточної собівартості* - по сумі коштів, що була б сплачена у випадку придбання такого ж або подібного активу на сучасний момент.
- *чистої вартості реалізації* - по сумі коштів, яку можна було б одержати на сучасний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації, за винятком витрат на завершення його виробництва і збут..
- *справедливої вартості* - по сумі, по якій актив може бути вимінений або отриманий в операції між незалежними і зацікавленими сторонами.

Відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік і фін. звітність в Україні» пріоритетної визнана оцінка активів підприємства по історичній (фактичної собівартості). Усі статті балансу розміщені по ступені їхньої ліквідності.

Пасиви підприємства поділяють на власний капітал, довгострокові зобов'язання та забезпечення, поточні зобов'язання та забезпечення, зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

Власний капітал — це частка в активах, яка залишається після вирахування зобов'язань. Власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності підприємства.

Власний капітал виконує наступні функції:

- довгострокове фінансування - знаходиться в розпорядженні

підприємства необмежено довго;

- фінансування ризику - власний капітал використовується для фінансування ризикованих інвестицій;

- самостійність і влада - розмір власного капіталу визначає ступінь незалежності і впливу його власників;

- розподіл доходів і активів частки окремих власників у капіталі є основою при розподілі фінансового майна у випадку ліквідації підприємства.

За рівнем відповідальності власний капітал підрозділяють на:

- статутний капітал, сума якого визначається в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації в державному реєстрі;

- додатковий капітал - це додатково вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал і нерозподілений прибуток.

Забезпечення наступних витрат та платежів – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату Балансу. До них належать наступні забезпечення:

- на виплату відпусток працівникам;
- на додаткове пенсійне забезпечення;
- на виконання гарантійних зобов'язань;
- цільове фінансування, гуманітарна допомога.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **зобов'язання** - це заборгованість підприємства, що виникла в результаті минулих подій і погашення якої, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Довгострокові зобов'язання – це усі зобов'язання, які не є поточними (довгострокові кредити банків, відстрочені податкові зобов'язання, фінансові зобов'язання за випущеними облігаціями, за виданими довгостроковими векселями).

Поточні зобов'язання – це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу або протягом 12 місяців з дати Балансу (короткострокові кредити банків, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями,

векселі видані, кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги та ін.). Зобов'язання можуть мати юридичну чинність у результаті укладених контрактів або статутних вимог.

Погашення зобов'язань може здійснюватися:

- шляхом виплати коштів;
- передачею інших активів;
- наданням послуг;
- заміною даного зобов'язання іншим;
- перетворенням зобов'язання в капітал.

Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття – це зобов'язання, що пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами активів, що належить до вибуття в результаті операцій з продажу.

При заповненні Балансу дані на початок звітного періоду заповнюються з попереднього звіту, а дані на кінець звітного періоду заповнюється за сальдо синтетичних рахунків з Головної книги за журнальною формою обліку або з оборотної відомості.

Не допускається згортання статей активів та зобов'язань. Треба пам'ятати, що показники фінансової звітності філій, відділень та інших відокремлених підрозділів включаються до загального фінансового звіту підприємства – юридичної особи.

В Україні баланси підприємства складають за методом – нетто, тобто валюта балансу підраховується за виключенням сум за регулюючими рахунками. Суми за регулюючими рахунками наводяться в Балансі в дужках і при підрахуванні підсумків віднімаються.

Нижче роздивимось методику складання балансу, де та в якому рядку відображаються залишки по різних рахунках господарської діяльності підприємства.

Таблиця 5.5 – Методика складання активу Балансу

АКТИВ	Код рядка	Графа 4 форми №1 «Баланс»
Розділ I. Необоротні Активи		
Нематеріальні активи: <i>залишкова вартість</i>	1000	ряд. 1001 - ряд.1002
первісна вартість	1001	сальдо Дт 12
накопичена амортизація	1002	сальдо Кт 133
Незавершені капітальні інвестиції	1005	сальдо Дт 15
Основні засоби <i>залишкова вартість</i>	1010	ряд. 1011 - ряд.1012
первісна вартість	1011	сальдо Дт 10 (без залишків Дт 100), 11
знос	1012	сальдо Кт 131,132
Інвестиційна нерухомість	1015	сальдо Дт 100 (якщо облік ведеться за справедливою вартістю) ряд. 1016 – ряд. 1017 (якщо облік ведеться за первісною вартістю)
Довгострокові біологічні активи: <i>справедлива (залишкова) вартість</i>	1020	Дт 161, 163, 165 (для біологічних активів, облік яких ведеться за справедливою вартістю) ряд. 1021 - ряд. 1022 (для біологічних активів, облік яких ведеться за первісною вартістю)
первісна вартість	1021	сальдо Дт 162,164,166
накопичена амортизація	1022	сальдо Кт 134
Довгострокові Фінансові інвестиції:		
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	сальдо Дт 141
інші фінансові інвестиції	1035	сальдо Дт 142.143
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	сальдо Дт 181.182.183
Відстрочені податкові активи	1045	сальдо Дт 17
<i>Вписуваний рядок: Гудвіл</i>	<i>1050</i>	сальдо Дт 191,193
Інші необоротні активи	1090	сальдо Дт 184
Усього за розділом I	1095	сума рядків 1000, 1005,1010, 1015, 1020, 1030, 1035, 1040, 1045, 1090
Розділ II. Оборотні Активи		
Запаси	1100	сальдо Дт 20, 22, 23, 25-28 (за винятком Дт 286)
<i>Вписуваний рядок: Поточні біологічні запаси</i>	<i>1101</i>	<i>сальдо Дт 21</i>
<i>Вписуваний рядок: Незавершене виробництво</i>	<i>1102</i>	<i>сальдо Дт 23.25</i>
<i>Вписуваний рядок: Готова продукція</i>	<i>1103</i>	<i>сальдо Дт 26,27</i>
<i>Вписуваний рядок: Товари</i>	<i>1104</i>	<i>сальдо Дт 28 (без Дт 286)</i>

Кінець таблиці 5.5

АКТИВ	Код рядка	Графа 4 форми №1 «Баланс»
<i>Вписуваний рядок: Векселі одержані</i>	1120	<i>сальдо Дт 34</i>
Дебіторська заборгованість за товарами, роботами, послугами: <i>чиста реалізаційна вартість</i>	1125	сальдо Дт 36 скориговане на резерв сумнівних боргів - сальдо Кт 38 (резерв по заборгованості за товари, роботи, послуги)
Дебіторська заборгованість за розрахунками:		
за виданими авансами	1130	сальдо Дт 371
з бюджетом	1135	сальдо Дт 64
у тому числі з податку на прибуток	1136	сальдо Дт 371
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	сальдо Дт 682,683 та 36,377 (в частині пов'язаних сторін)
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	сальдо Дт 372, 374, 375, 376, 377, 65 (якщо попередньо сплачують соц. внески), 66
Поточні фінансові інвестиції	1160	сальдо Дт 352
Гроші та їх еквіваленти	1165	Дт 30, 31, 333, 334, 335, 351.
Витрати майбутніх періодів	1170	сальдо Дт 39
Інші оборотні активи	1190	сальдо Дт 331, 332, 643, 644
Всього за розділом II	1195	сума рядків II розділу
Розділ III Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	сальдо Дт 286
БАЛАНС	1300	Сума рядків 1095, 1195, 1200

Таблиця 5.6 – Методика складання пасиву Балансу

ПАСИВ	Код рядка	Графа 4 форми №1 «Баланс»
Розділ I. Власний капітал		
Зареєстрований капітал	1400	сальдо Кт 40
Капітал у дооцінках	1405	сальдо Кт 41
Додатковий капітал	1410	сальдо Кт 421,422
Резервний капітал	1415	сальдо Кт 43
Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)	1420	сальдо Кт 441, Дт 442
Неоплачений капітал	1425	сальдо Дт 46
Вилучений капітал	1430	сальдо Дт 45
Всього за розділом I	1495	сума рядків 1400,1405,1410,1415 плюс/мінус 1420, мінус 1425,1430
Розділ II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	сальдо Кт 471,472,477
Довгострокові кредити банків	1510	сальдо Кт 501,502,503,504
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	1515	сальдо Кт 51,52 (505,506 у частині процентних позик)
Довгострокові забезпечення	1520	сальдо Кт 471, 473, 474, 477, 478 – в частині довгострокових забезпечень

Кінець таблиці 5.6

ПАСИВ	Код рядка	Графа 4 форми №1 «Баланс»
Цільове фінансування	1525	сальдо Кт 48
<i>Всього за розділом II</i>	1595	<i>сума рядків II розділу</i>
Розділ III. Поточні зобов'язання і забезпечення		
Короткострокові кредити банків	1600	сальдо Кт 60
Поточна заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	сальдо Кт 61
товари, роботи, послуги	1615	сальдо Кт 62
з бюджетом	1620	сальдо Кт 641,642
у тому числі з податку на прибуток	1621	сальдо Кт 641/прибуток
зі страхуванням	1625	сальдо Кт 65
з оплати праці	1630	сальдо Кт 66
Поточні забезпечення	1660	сальдо Кт 471, 472, 473, 474, 477, 478 – в частині забезпечень, які плануються використати протягом 12 місяців з дати балансу
Доходи майбутніх періодів	1665	сальдо Кт 69
Інші поточні зобов'язання	1690	сальдо Кт 36 в частині заборгованості замовникам за будівельними контрактами, а також сальдо Кт 372, 643, 644
<i>Всього за розділом III</i>	1695	<i>сума рядків 1600,1610,1615,1620, 1621,1625,1630,1660,1665,1690</i>
Розділ IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	Кт 680
БАЛАНС	1900	сума рядків 1495, 1595, 1695, 1700

5.3 Звіт про фінансові результати діяльності (Звіт про сукупний дохід»)

Мета складання Звіту про фінансові результати діяльності – надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період.

При складанні Звіту про фінансові результати необхідно дотримуватися принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, яким передбачено, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

Формування фінансових результатів у Звіті про фінансові результати підпорядковане видам діяльності підприємства. Діяльність підприємства включає операційну (основну та іншу), фінансову та інвестиційну діяльність.

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

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

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

Фінансова діяльність – діяльність, що приводить до зміни розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Основними елементами Звіту про фінансові результати є доходи та витрати, визначення яких подано у НП(С)БО 1, зокрема:

доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Відповідно П(С)БО 15 (п. 6) не визнаються доходами такі надходження:

- суми непрямих податків таких як податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт і послуг);
- суми авансів в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- надходження, що належать іншим особам;
- суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

- надходження від розміщення цінних паперів.

витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Не визнаються витратами й не включаються до Звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у п. 6 П(С)БО 16;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до П(С)БО.

Алгоритм визначення прибутку (збитку) за звітний період враховує необхідність визначити наступні складові:

- 1) Чистий дохід (виторг) від реалізації продукції (товарів, послуг), (рядок 2000)
- 2) Валовий прибуток (рядок 2090), збиток (рядок 2095).
- 3) Фінансовий результат від операційної діяльності (рядок 2190 - прибуток або рядок 2195 - збиток).
- 4) Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (рядок 2290) або збиток (рядок 2295).
- 5) Чистий фінансовий результат: прибуток - рядок 2350 або (збиток - рядок 2355) звітного періоду.

Розглянемо цей алгоритм на прикладі:

1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 2000) = дохід (виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)) -

[(податок на додану вартість + Акцизний збір + інші збори + інші відрахування з доходу].

Приклад. Підприємство протягом року реалізувало продукцію на 480 тис. грн. у т.ч. 80 тис. грн. – ПДВ. Підприємство не є платником акцизного збору, інших зборів, не надавало знижок покупцям. Але протягом року повернуто продукції на 6 000 грн., у т.ч. 1 000 грн. ПДВ. Сума чистого доходу від реалізації продукції буде дорівнювати 395 тис. грн. = (480 – 80) – (6 – 1).

Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Валовий прибуток (збиток) (рядки 2090–2095)	=	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 2000)	–	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 2050)

У рядку 2050 *собівартість реалізованої продукції* (товарів, робіт, послуг) показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) або собівартість реалізованих товарів.

Розрахунок собівартості готової продукції, виробленої за звітний період, здійснюється за алгоритмом:

Собівартість готової продукції, виробленої за звітний період	=	Залишок незавершеного виробництва на початок звітного періоду	+	Витрати на виробництво звітного періоду	–	Залишок незавершеного виробництва на кінець звітного періоду

Собівартість готової продукції, реалізованої у звітному періоді, визначається на підставі такого рівняння:

Собівартість реалізованої продукції	=	Залишок готової продукції на початок	+	Собівартість продукції, виробленої за звітний період	–	Залишок готової продукції на кінець звітного періоду

Таблиця 5.7 – Приклад розрахунку собівартості реалізованої продукції

Показники	Код рядка	Звітний період
Собівартість реалізованої продукції:	01	
Залишок готової продукції на 01.01	02	100
Собівартість виробленої за звітний період продукції:	03	
незавершене виробництво на 01.01	04	60
прямі матеріальні витрати	05	120
прямі витрати на оплату праці	06	60
інші прямі витрати	07	
виробничі накладні витрати	08	20
незавершене виробництво на 31.12.	09	50
Усього собівартість готової продукції, виробленої за звітний період (60 + 120 + 60 + 20 – 50)	10	210
Залишок готової продукції на 31.12 звітного року	11	160
Собівартість реалізованої продукції (100 + 210 – 160)	12	150
Собівартість реалізованих товарів:	13	
Залишок товарів на 01.01	14	40
Чисте надходження:	15	
валове придбання	16	300
знижки отримані	17	10
повернення та уцінка придбаних товарів	18	10
транспортні витрати на доставку товарів	19	20
Усього чисте надходження (300 – 10 – 10 + 20)	20	300
Залишок товарів на 31.12	21	240
Собівартість реалізованих товарів (40 + 300 – 240)	22	100
Усього собівартість реалізованих товарів та продукції	23	250

У нашому прикладі валовий прибуток становитиме: $395 - 250 = 145$ (тис. грн.)

Фінансовий результат від операційної діяльності визначається

Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток – рядок 2190, збиток – рядок 2195)	=	Валовий прибуток (збиток) (рядки 2090, 2095)	+	Інші операційні доходи (рядок 2120)	–	Адміністративні витрати (рядок 2130)
						Витрати на збут (рядок 2150)
						Інші операційні витрати (рядок 2180)

У статті «Інші операційні доходи» (рядок 2120) відображаються:

- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційних курсових різниць;
- відшкодування раніше списаних активів;

– дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо.

У статті «Адміністративні витрати» (рядок 2130) відображаються:

– витрати на утримання адміністративно-господарського персоналу (оплата праці, соціальне та пенсійне страхування, додаткові виплати, підготовка та перепідготовка);

– витрати на утримання основних засобів загальногосподарського призначення (оренда, податки, страхування майна, амортизація, ремонт, комунальні послуги, охорона);

– гонорари за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна, медичні тощо);

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

– амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;

– витрати на проведення річних зборів;

– винагорода директорам;

– представницькі витрати.

До статті «Витрати на збут» (рядок 2150) відносяться

– витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари

– оплата праці і комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту та складів, водіям тощо;

– витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

– витрати на відрядження;

– оплата послуг збутових, посередницьких, зовнішньоторгових організацій;

– оренда, податки, страхування, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, пов'язаних зі збутом.

У статті «Інші операційні витрати» (рядок 2180) відображаються:

– собівартість реалізованих виробничих запасів;

- сумнівні (безнадійні) борги;
- втрати від знецінення запасів;
- втрати від операційних курсових різниць;
- визнані економічні санкції;
- відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також
- усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)).

Приклад. Підприємство отримало доходи від операційної оренди активів 3 тис. грн., адміністративні витрати склали за звітний період 40 тис. грн., витрати на збут – 24 тис. грн., інші операційні витрати (резерв сумнівних боргів) – 1 000 грн. **Фінансовий результат від операційної діяльності – 83 тис. грн.** $(145 + 3 - 40 - 24 - 1)$.

Розрахунок фінансового результату (прибутку, збитку) до оподаткування:

Фінансовий результат від операційної діяльності (рядки 2190, 2195)	+	Дохід від участі в капіталі (рядок 2200)	–	Фінансові витрати (рядок 2250)
		Інші фінансові доходи (рядок 2220)		Витрати від участі в капіталі (рядок 2255)
		Інші доходи (рядок 2240)		Інші витрати (рядок 2270)

У статті «Дохід від участі в капіталі» (рядок 2200) відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

Приклад. Підприємство – власник 30% простих акцій ВАТ. За підсумками звітного року ВАТ отримало чистий прибуток 50 тис. грн. і прийняло рішення дивіденди не виплачувати, а прибуток інвестувати у виробництво.

Відповідно, балансова вартість інвестицій підприємства у ВАТ збільшиться на 15 тис. грн. ($50 \times 0,3$) та буде нараховано дохід від участі в капіталі ВАТ у цій же сумі.

Стаття **«Інші фінансові доходи» (рядок 2220)** включає:

- дивіденди одержані;
- відсотки одержані;
- інші доходи, отримані від фінансових операцій.

Приклад. У складі оборотних активів підприємства знаходяться депозитні сертифікати на суму 20 тис. грн., за якими за три місяці звітного року нарахований дохід 1,5 тис. грн. (під 30% річних) ($20 \times 0,3 / 12 \times 3$).

У складі **«Інші доходи» (рядок 2240)** показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів; дохід від не операційних курсових різниць та інші доходи, одержані від звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

До статті «Фінансові витрати» (рядок 2250) відносять витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Приклад. У звітному році підприємство отримало короткостроковий кредит в сумі 200 тис. грн. під 30% річних на 5 місяців, який підлягає поверненню 31 січня наступного року. Сума фінансових витрат складе 25 тис. грн. ($200 \times 0,3 / 12 \times 5$).

У статті **«Втрати від участі в капіталі» (рядок 2255)** відображається збиток, спричинений фінансовими інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких здійснюється методом участі в капіталі.

Приклад Підприємство здійснило внесок до статутного капіталу ТОВ в розмірі 40%. За результатами звітного року ТОВ отримало чисті збитки у сумі 67,5 тис. грн. Втрати від участі в капіталі складуть – 27 тис. грн. ($67,5 \times 0,4$).

В статті **«Інші витрати» (рядок 2270)** відображають:

- собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів;

- втрати від неопераційних курсових різниць;
- втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів;
- інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових втрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

У результаті здійснення інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємство отримало доходів та здійснило витрат:

Дохід від участі в капіталі	+ 15 тис. грн.
Інші фінансові доходи	+ 1,5 тис. грн.
Фінансові витрати	– 25 тис. грн.
Втрати від участі в капіталі	<u>– 27 тис. грн.</u>
Всього (збитки)	– 35,5 тис. грн.

Фінансовий результат до оподаткування: $83 - 35,5 = 47,5$ тис. грн.

Чистий фінансовий результат визначається як різниця між прибутком від діяльності до оподаткування та сумою податку з прибутку.

Приклад. За умовами оподаткування вся сума прибутку, отриманого підприємством (47,5 тис. грн.) підлягає оподаткуванню за ставкою 18%.

Податок на прибуток складатиме – 8,55 тис. грн. Тоді Чистий фінансовий результат дорівнює – 38,95 тис. грн. ($47,5 - 8,55$)

Розглянемо заповнення Розділу II «Сукупний дохід».

Інший сукупний дохід – це доходи і витрати, не включені до фінансових результатів підприємства, зокрема: дохід або витрати від дооцінки / уцінки необоротних активів і фінансових інструментів підприємства, накопичених курсових різниць за фінансовими інвестиціями за межами України, які впливають на структуру й величину власного капіталу тощо.

Джерела інформації для складання розділу II Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) наведені в таблиці 5.8.

Таблиця 5.8 – Джерела інформації для складання розділу II Звіту про фінансові результати

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Наводиться сума дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок. Сума дооцінки, яка включається до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) у випадках, передбачених НП(С)БО, до складу сукупного доходу розділу II звіту про фінансові результати не включається
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Наводиться сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування у порядку, визначеному
Накопичені курсові різниці	2410	Наводиться сума курсових різниць, які відповідно до п. 9 П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які ведеться за методом участі в капіталі
Інший сукупний дохід	2445	Наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей, наведених у цьому розділі
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	Відображається інший сукупний дохід до оподаткування, який визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств р. (2400 + 2405 + 2410 + 2415 + 2445)
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	Наводиться сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	Наводиться сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток: р. (2450 +/- 2455)
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	Відображається сукупний дохід, який розраховується як алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування: р. (2350 або 2355 + 2460)

Розглянемо заповнення Розділу III Елементи операційних витрат.

Таблиця 5.9 – Склад статей розділу III

Показник	Рядок	Склад статті
Матеріальні витрати	2500	-витрати сировини і матеріалів; - покупних напівфабрикатів і комплектуючі; - палива й електроенергії; - тари і тарних матеріалів; - будівельних матеріалів;
Витрати на оплату праці	2505	- виплати по окладах і тарифам; - премії і заохочення; - компенсаційні виплати; - оплата відпускних; - оплата іншого невідпрацьованого часу.
Відрахування на соціальні заходи	2510	- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; -відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; -відрахування на інші соціальні заходи.
Амортизація	2515	- амортизацію основних засобів; - інших необоротних матеріальних активів, - нематеріальних активів
Інші операційні витрати	2520	-витрати на відрядження; - на послуги зв'язку; - на виплату матеріальної допомоги; - плату за розрахунково - касове обслуговування; - послуги сторонніх організацій

Таблиця 5.10 – Інформаційне забезпечення постатейного складання розділу III

Показник	Джерело
Матеріальні витрати	Журнал № 5, Головна книга – записи по дебету рахунку:80 «Матеріальні витрати» або рахунків: 15, 23, 91, 92, 93, 941 та кредиту рахунків: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати, 26 «Готова продукція» та 28 «Товари», якщо вони використовуються на виробництво як комплектуючі вироби
Витрати на оплату праці	Журнал № 5, Головна книга – записи по дебету рахунку: 81праці «Витрати на оплату» або рахунків: 15, 23, 91, 92, 93, 94 та кредиту рахунків: 661 «Розрахунки за заробітною платою», 663 «Розрахунки за іншими виплатами»
Відрахування на соціальні заходи	Журнал № 5, Головна книга – записи по дебету рахунку: 82 «Відрахування на соціальні заходи» або рахунків: 15, 23, 91, 92, 93, 941 та кредитом рахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
Амортизація	Журнал № 5 та 5а, Головна книга – записи по дебету рахунку 83 «Амортизація» або записи за дебетом рахунків: 15, 23, 91, 92, 93, 94 та кредитом рахунку 13 «Знос необоротних активів»
Інші операційні витрати	Журнал № 5 та 5а, Головна книга – записи по дебету рахунку 84 «Інші операційні витрати» або 949 «Інші витрати операційної діяльності»

5.4 Призначення і структура звіту 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.

До категорій Звіту про рух грошових коштів відносяться такі поняття:

Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості. (векселя казначейські, облігації, депозитні сертифікати й ін.)

Рух грошових коштів – це надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Чисте надходження грошових коштів – це перевищення суми надходжень грошових коштів над сумою їх видатків у звітному році.

Чистий видаток грошових коштів – це перевищення суми видатків грошових коштів над їх надходженням за звітний рік.

Інформація про зміни в грошових коштах – це інформація про джерела надходжень грошових коштів протягом звітного періоду та напрями їх використання.

Звіт про рух грошових коштів, у поєднанні з іншими фінансовими звітами, надає змогу:

1. Оцінити здатність підприємства генерувати майбутні позитивні грошові потоки.
2. Зробити висновки щодо спроможності підприємства погашати свої зобов'язання та сплачувати дивіденди.
3. Пояснити причину існування різниці між прибутком у Звіті про фінансові результати та грошовими надходженнями і платежами.
4. Оцінити грошові та негрошові операції підприємства, що відносяться до інвестиційної та фінансової діяльності.

Основна мета 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.

Загальні правила при складанні Звіту:

1) Звіт про рух грошових коштів складається один раз за звітний період – лише за підсумками року.

2) У Звіті про рух грошових коштів відображаються лише зміни в грошових коштах без урахування змін у інших господарських засобах за звітний період (у Звіті не наводяться зміни активів юридичної особи, що відбулися в результаті негрошових операцій (отримання активів шляхом фінансової оренди, бартерних операцій, емісії акцій тощо).

3) У Звіті про рух грошових коштів не враховуються внутрішні зміни грошових коштів (наприклад, надходження грошових коштів з поточного рахунку в касу або збільшення чи зменшення внаслідок руху грошових коштів на різних рахунках юридичної особи в банку), а також негрошові операції (наприклад, отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій, отримання активів на умовах фінансової оренди, нарахування амортизації й ін.).

4) Оскільки у Звіті про рух грошових коштів відображається рух коштів від різних видів діяльності, то при визначенні руху грошових коштів необхідно ретельно аналізувати кожну суму, оскільки одна господарська операція може об'єднувати рух коштів, спричинений різними видами діяльності

5) У Звіті про рух грошових коштів відображається рух коштів від трьох видів діяльності: операційної, інвестиційної, фінансової.

Склад джерел надходжень та напрями витрачання грошових коштів відображено і таблиці 5.11.

Таблиця 5.11 – Склад джерел надходжень та напрями витрачання грошових коштів

Вид діяльності	Джерела надходження грошових коштів	Напрями витрачання грошових коштів
Операційна діяльність	Виручка від реалізації товарів, робіт, послуг. Погашення дебіторської заборгованості за реалізовані товари, роботи, послуги, орендна плата, % по наданих позичках, Надходження грошових коштів у вигляді доходів від авторських прав, роялті, комісійних.	Витрати на закупівлю товарів, предметів праці. Витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією товарів, робіт, послуг. Податки та інші обов'язкові платежі. Погашення короткострокової кредиторської заборгованості, сплата %. Грошові виплати працівникам
Інвестиційна діяльність	Виручка від реалізації основних засобів і ін. необоротних активів. Виручка від реалізації нематеріальних активів та довгострокових фінансових вкладень (акцій, боргових зобов'язань, часток в капіталі інших підприємств), дивіденди отримані	Придбання основних засобів та нематеріальних активів. Здійснення довгострокових фінансових вкладень. Придбання часток у зареєстрованому (пайовому) капіталі інших підприємств або їх боргових інструментів за грошові кошти. Надання грошових авансів та позик, якщо кредитування не є основною діяльністю.
Фінансова діяльність	Грошові надходження від продажу акцій або часток у власному капіталі (власної емісії). Надходження грошових коштів у результаті випуску інструментів власного боргу (векселів, облігацій). Отримання кредитів та позик	Виплата дивідендів. Погашення кредитів та позик грошовими коштами. Сплата грошових коштів у результаті викупу власних акцій або часток у капіталі. Виплати грошових коштів на погашення зобов'язань за фінансовою орендою.

В Україні, відповідно до Національного П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансово звітності» звіт про рух грошових коштів може складатися за вибором підприємства за прямим або непрямим методом.

Звіт про рух грошових коштів складається із трьох розділів: Розділ I «Рух у результаті операційної діяльності (рядки 3000 – 3195); Розділ II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» (рядки 3200 – 3295); Розділ III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» (рядки 3300 -3390).

У кожному з трьох розділів у окремих рядках (р.3195, 3295, 3395) вказується чистий рух коштів за трьома видами діяльності. У рядку 3400 вираховується загальна сума чистого руху грошових коштів за звітний період за

трьома видами діяльності. У рядках 3405 та 3415 відображається залишок коштів на початок та кінець звітного періоду, а в р. 3410 – вплив зміни валютних курсів на залишок коштів.

Для заповнення Звіту необхідно використовувати дані Балансу, Звіту про фінансові результати, дані аналітичного обліку та Приміток до річної фінансової звітності.

Розглянемо послідовність формування інформації про рух грошових коштів за видами діяльності. Структуру I розділу звіту про рух грошових коштів (за прямим методом) подано в таблиці 5.12.

Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності (за прямим методом) визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 5.12 – Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) (розділ I)

Статті	Код рядка	Вплив зміни: надходження (+) видаток (-)
I. Рух коштів у результаті операційно діяльності		
Надходження від: Реалізації· продукції· (товарів, робіт, послуг)	3000	+
Повернення податків і зборів	3005	+
у тому числі податку на додану вартість	3006	+
Цільового фінансування	3010	+
Інші надходження	3095	+
Витрачання на оплату: Товарів (робіт, послуг)	3100	-
Праці	3105	-
Відрахувань на соціальні заходи	3110	-
Зобов'язань з податків і зборів	3115	-
Інші витрачання	3190	-
Чистий рух коштів від операційно діяльності (розраховується)	3195	±

Розділ І звіту про рух грошових коштів (за непрямим методом) передбачає коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування (табл. 5.13).

Таблиця 5.13 – Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) (розділ І)

Статті	Код рядка	Вплив зміни: надходження (+) видаток (-)
І. Рух коштів у результаті операційної діяльності		
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500	±
Коригування на: амортизацію необоротних активів	3505	+
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	-
Чистий рух коштів від операційної діяльності (розраховується)	3195	±

При заповненні цього розділу звіту необхідно врахувати, наступне:

- суми нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів зменшують прибуток підприємства, оскільки є витратами, однак, не призводять до видатку грошових коштів, а тому є надходженням;
- створення забезпечень призводить до збільшення витрат підприємства, однак, не передбачає видатку грошових коштів, а тому є надходженням;
- збиток від нереалізованих курсових різниць є надходженням коштів, а прибуток – видатком;

- оскільки при заповненні розділу коригується загальний прибуток підприємства, то із нього необхідно виключити прибутки від неопераційної діяльності та додати збитки від такої діяльності;
- при збільшенні залишків запасів відбувається видаток грошових коштів, тому прибуток зменшується, при їх зменшенні, навпаки, надходження, що призводить до зростання прибутку;
- збільшення розміру дебіторської заборгованості призводить до відволікання коштів з обороту, тому прибуток зменшується, зменшення заборгованості – до надходження коштів, тому прибуток збільшується;
- зменшення витрат майбутніх періодів призводить до їх часткового включення до витрат звітного періоду та не призводить до вибуття грошових коштів, тому прибуток збільшується, збільшення витрат майбутніх періодів, навпаки, призводить до зменшення прибутку;
- збільшення поточних зобов'язань призводить до росту грошових коштів, що знаходяться в розпорядженні підприємства та збільшує суму прибутку, їх зменшення, навпаки, призводить до зменшення прибутку;
- збільшення доходів майбутніх періодів у подальшому призведе до надходження грошових коштів, а тому збільшує прибуток, їх зменшення, навпаки, зменшує прибуток.

У II розділі звіту наводиться рух коштів внаслідок інвестиційної діяльності, тобто, тієї, яка характеризує зміни у статтях та розділах балансу (звіту про фінансовий стан) «Необоротні активи» та статті «Поточні фінансові інвестиції» і в розділі «Необоротні активи, утримуванні для продажу, та групи вибуття».

Порядок формування інформації другого розділу звіту про рух грошових коштів наведено в таблиці 5.14.

Таблиця 5.14 – Звіт про рух грошових коштів (розділ II) (за прямим і непрямим методами однаковий)

Статті	Код рядка	Вплив зміни: надходження (+) видаток (-)
II. Рух коштів у результаті інвестиційно діяльності		
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	-
Чистий рух коштів від інвестиційно діяльності (розраховується)	3295	<u>±</u>

У III розділі звіту про рух грошових коштів відображається рух коштів від фінансової діяльності. Для заповнення цього розділу звіту необхідно використати дані пасиву балансу (звіту про фінансовий стан), а саме розділ I «Власний капітал», розділ II «Довгострокові зобов'язання і забезпечення», розділ III «Поточні зобов'язання і забезпечення» (статті «Короткострокові кредити банків», «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками», «Поточні забезпечення» та даними аналітичного обліку).

Порядок формування інформації третього розділу Звіту про рух грошових коштів наведено в таблиці 5.15.

Таблиця 5.15 - Звіт про рух грошових коштів (розділ III) (за прямим і непрямим методами однаковий)

Статті	Код рядка	Вплив зміни: надходження (+) видаток (-)
III. Рух коштів у результаті фінансово діяльності		
Надходження від: Власного капіталу	3300	+
Отримання позик	3305	+
Інші надходження	3340	+
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	-
Погашення позик	3350	-
Сплату дивідендів	3355	-
Інші платежі	3390	-
Чистий рух коштів від фінансово діяльності (розраховується)	3395	±

Після визначення чистого руху коштів від трьох видів діяльності (операційної, інвестиційної і фінансової) визначається чистий рух коштів за звітний період (р. 3400), як алгебраїчна сума грошових надходжень та видатків, відображених за статтями: чистий рух коштів від операційної діяльності (р. 3195); чистий рух коштів від інвестиційної діяльності (р. 3295); чистий рух коштів від фінансової діяльності (р. 3395).

Залишок коштів на кінець року (р. 3415) розраховується за формулою:

$$ЗК_{кр} = ЗК_{пр} + ЧРК + ВК, \quad (5.1)$$

де $ЗК_{кр}$ – залишок коштів на кінець року; $ЗК_{пр}$ – залишок коштів на початок року; $ЧРК$ – чистий рух коштів за звітний період; $ВК$ – вплив зміни валютних курсів.

5.5 Звіт про власний капітал: визначення та методика складання

Метою складання Звіту про власний капітал є надання повної, правдивою та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. При цьому кожна зміна (збільшення або зменшення) у складі власного капіталу подається окремим рядком. Інформаційною базою для складання Звіту про власний капітал є дані по рахунках 4 класу Плану рахунків «Власний капітал та забезпечення зобов'язань».

Функції власного капіталу:

1) *Самостійності і влади* (фінансова незалежність) – чим вищий розмір власного капіталу, тим вищий рівень незалежності від зовнішніх кредиторів і впливу власників на прийняття рішень в управлінні підприємством.

2) *Розподілу доходів і активів* – частки окремих власників (учасників) є базою при розподілі результату діяльності та майна при ліквідації підприємства. З фінансової точки зору основна мета будь-якого підприємства полягає в одержанні прибутку, а її реалізація значною мірою залежить від умов збереження (нарощування) капіталу.

3) *Довгострокового фінансування* – власний капітал знаходиться в розпорядженні підприємства необмежений термін і є основою для подальшого його розвитку.

4) *Фінансування ризику* – власний капітал (нерозподілений прибуток, резервний капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал) використовується для фінансування ризикових інвестиційних проектів, коли на це можуть не погодитися кредитори (інвестори).

5) *Кредитоспроможності* – при наданні позики (кредиту) при наявності однакових умов, перевага надається підприємством з достатнім та високим рівнем власного капіталу і мінімальним рівнем кредиторської заборгованості.

6) *Компенсації понесених збитків* – непередбачені і тимчасові збитки погашаються за рахунок власних коштів – прибутку (збитку).

7) *Відповідальності і захисту прав кредиторів* – відображений в Балансі (Звіті про фінансовий стан) власний капітал є, передусім, гарантом захисту кредиторів від втрат капіталу та мірилом відносин відповідальності підприємства перед зовнішніми користувачами інформації.

Власний капітал утворюється за рахунок двох джерел:

- 1) внески власників підприємства у виді коштів та інших активів;
- 2) накопичення суми нерозподіленого прибутку;

За своєю формою власний капітал поділяється на три категорії:

1. Інвестований (вкладений або оплачений капітал).
2. Дарчий капітал.
3. Нерозподілений прибуток.

Інвестований капітал – це сума простих і привілейованих акцій по їхній номінальній вартості, а також додатково вкладений капітал, який може бути розділений по джерелам утворення.

Дарчий капітал – це безоплатно отримані підприємством активи.

Нерозподілений прибуток – це частина прибутку, отриманої в результаті ефективної діяльності підприємства, що не була розподілена між акціонерами і/або учасниками, а знову інвестована в підприємство.

Складовими власного капіталу є:

- зареєстрований капітал (графа 3);
- капітал в дооцінках (графа 4);
- додатковий капітал (графа 5);
- резервний капітал (графа 6);
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (графа 7);
- неоплачений капітал (графа 8);
- вилучений капітал (графа 9);

Економічний зміст складових власного капіталу:

Зареєстрований капітал – зафіксована в засновницьких документах загальна вартість активів, що є внеском власників (учасників, акціонерів) до

капіталу підприємства в якості плати за придбані акції власної емісії, в розмірі їх номінальної вартості.

У його складі виділяють:

- статутний капітал (субрахунок 401) – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства;

- пайовий капітал (субрахунок 402) – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності, а саме: суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами;

- інший зареєстрований капітал (субрахунок 403) – це зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.

Додатковий капітал – це сума, сума перевищення вартості продажу акцій над номінальною вартістю (емісійний дохід); вартість активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних чи фізичних осіб; сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал; накопичені курсові різниці, які відповідно до П(С)БО відображаються у складі власного капіталу; інші складові додаткового капіталу.

Резервний капітал представляє собою суму резерву, згідно з Законом України «Про господарські товариства», створеного за рахунок чистого прибутку підприємства. Його розмір повинно бути доведений до величини, що дорівнює 25% зареєстрованого (акціонерного, статутного, пайового) капіталу.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) є складовою власного капіталу підприємства. Сума капіталу (прибутку), що залишився у розпорядженні підприємства після сплати частини прибутку у вигляді дивідендів, створення резервного капіталу. Сума непокритого збитку

наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Неоплачений капітал – це дебіторська заборгованість власників (учасників) за придбані, але не сплачені акції власної емісії. (Сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу).

Вилучений капітал – фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників (акціонерів). Коригує (зменшує) власний капітал на вартість акцій або часток, викуплених акціонерним товариством у акціонерів для їх подальшого перепродажу або анулюванню. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

Таблиця 5.16 – Зміст статей та методика заповнення звіту про власний капітал

Стаття	Код рядка	Джерело інформації	Пояснення
1	2	3	4
Залишок на початок року	4000	сальдо рахунків 40–45 на початок звітного року; форма № 1 (на 31 грудня попереднього року), рядки 1400-1495, графа 4, відповідно (з урахуванням описуваних граф); форма № 4 (за попередній рік), рядок 4300, графи 3-10 відповідно (з урахуванням описуваних статей).	Відображається сума власного капіталу (нескоригований залишок) на початок року (п. 5.4 р. V Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності" від 28.03.2013 р. № 433).
Коригування		Відображаються суми коригувань, передбачені П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» (п. 5.5 р. V Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності" від 28.03.2013 р. № 433).	

Продовження таблиці 5.16

1	2	3	4
Зміна облікової політики	4005	Дт 41, 42, 43, 44, 45 Кт 41, 42, 43, 44, 45	У цьому рядку показують інформацію про вплив змін облікової політики. Зокрема, зміна облікових оцінок, що вплинула на статті власного капіталу. Найчастіше такі зміни супроводжуються коригуванням сальдо нерозподіленого прибутку (рахунок 44) на початок звітнього року (графа 7).
Виправлення помилок	4010	Обороти за рахунком 44	Здійснюється коригування сальдо нерозподіленого прибутку (рахунок 44) на початок звітнього року у випадку, коли в попередніх роках під час складання фінзвітності були допущені помилки, які впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)
Інші зміни	4090	Дт 41, 42, 43, 44, 45 Кт 41, 42, 43, 44, 45	Варто зазначити, що ні НП(С)БО 1, ані Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності" від 28.03.2013 р. № 433 не визначили чіткого переліку таких змін. А тому, як і раніше, вважаємо, що тут варто відобразити усі ті суми коригувань, які мали місце після звітної дати і впливають на розмір власного капіталу
Скоригований залишок на початок року	4095	Сума рядків 4000–4090 за кожною графою; форма № 1 (на 31 грудня звітнього року), рядки 1400-1495, графа 3 відповідно (якщо у звітньому періоді не встановлено помилок за минулі роки) (з урахуванням описуваних статей; форма № 4 алгебраїчна сума рядків 4000, 4005, 4010 і 4090, графи 3-10.	Відображається залишок власного капіталу на початок року після внесення відповідних коригувань (п. 5.6 р. V Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності" від 28.03.2013 р. № 433). Водночас за цією статтею варто перевірити правильність відображення залишку власного капіталу на початок звітнього року після внесення усіх коригувань за кожною графою
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100 (графа 7)	Дт 79 Кт 441 (Дт 442 Кт 79); форма № 2, рядок 2350 або 2355, графа 3.	Сума чистого прибутку (збитку) із рядків 2350 (2355) зі Звіту про фінансові результати (п. 5.7 Метод. рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності" від 28.03.2013 р. № 433) наводиться в графі 7

Продовження таблиці 5.16

1	2	3	4
Інший сукупний дохід за звітний період	4110 (графа 4 і/або 5)	Обороти за рахунком 42; форма № 2, рядок 2460, графа 3.	Відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період зі Звіту про фінансові результати (рядок 2460 Звіту).
Розподіл прибутку		Наводиться сума виплат власникам (дивіденди), дані про спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу	
Виплати власникам (дивіденди)	4200	Дт 443 Кт 671 Дт 43 Кт 671	Відображається сума нарахованих дивідендів учасникам (власникам) за простими та привілейованими акціями (графа 7 та/або графа 6)
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205, графа 3 (позитивне значення)	Дт 443 Кт 40; форма № 4, рядок 4205, графа 7 (від'ємне значення).	Наводиться сума зареєстрованих у законодавчому порядку змін у статутному та пайовому капіталі за рахунок розподілу прибутку. Тобто відповідна сума змін наводиться у графі 3 та в дужках у графі 7
Відрахування до резервного капіталу	4210, графа 6 (позитивне значення)	Дт 443 Кт 43; форма № 4, рядок 4210, графа 7 (від'ємне значення).	Відображається сума відрахувань до резервного капіталу, які здійснюються відповідно до установчих документів або законодавства. Така сума наводиться в графі 6 і в дужках у графі 7
Внески учасників		Наводяться дані про внески до зареєстрованого капіталу підприємства та погашення заборгованості з капіталу (зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення чи зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до зареєстрованого капіталу підприємства) (п. 5.10 р. V Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності" від 28.03.2013 р. № 433)	
Внески до капіталу 4240	4240	Дт 46 Кт 40	Наводяться дані про суми номінальної вартості випущених акцій, часток зареєстрованого статутного капіталу. Відповідна сума наводиться в графі 3 та в дужках у графі 8
		Дт 37 Кт 41	Внесення пайових внесків членів товариства (також відображається у графі 3)
		Дт 46 Кт 421	Відображається сума емісійного доходу, якщо в договорі із засновниками визначена вартість розміщення акцій вища за номінальну (у графі 5 і в дужках у графі 8)

Продовження таблиці 5.16

1	2	3	4
Погашення заборгованості з капіталу	4245	Дт рахунків обліку активів Кт 46	Наводиться сума, фактично внесена учасниками для оплати зареєстрованого статутного та пайового капіталів. Сума фактичного внеску відображається у графі 8
		Дт рахунків обліку активів Кт 421, 422	Сума перевищення фактичного внеску над заборгованістю відображається в графі 5
Вилучення капіталу		Наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок викупу акцій (часток) власної емісії, перепродажу чи анулювання викуплених акцій (часток), вилучення частки в капіталу.	
Викуп акцій (часток)	4260	Дт 45 Кт 31, 30, 672	Відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених підприємством у його учасників (графа 9)
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265	Результат перепродажу акцій (часток), викуплених підприємством, відображається в графах 5, 7 і 9	
		Дт 30, 31 Кт 45	Якщо фактична собівартість викуплених акцій (часток) дорівнює вартості перепродажу, така сума відображається в графі 9.
		Дт рахунків обліку активів Кт 421	— якщо вартість перепродажу більша ніж фактична собівартість, сума різниці наводиться у графі 5
		Дт 421, 422 Кт 45	— якщо вартість перепродажу менша ніж фактична собівартість акцій (часток), така різниця відображається в графі 9 і в дужках у графі 5
		Дт 443 Кт 45 (Дт 442 Кт 45)	Якщо фактична собівартість викуплених акцій (часток) перевищує вартість їх повторного розміщення
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270	Відображається вплив анулювання викуплених акцій (часток) на різні види власного капіталу залежно від різниці між собівартістю викуплених акцій (часток) і їх номінальною вартістю	
		Дт 40 Кт 45	Номінальна вартість анульованих викуплених акцій (часток) у товариствах зазначається у графі 9 і в дужках у графі 3. Різниця між фактичною собівартістю викуплених акцій (часток) власної емісії над їх номіналом відображається у графах 5 і 9
		Дт 421 Кт 45	Якщо фактична собівартість викуплених акцій вища за номінал, сума відображається в дужках у графі 5 та графі 9

Кінець таблиці 5.16

1	2	3	4
		Дт 45 Кт 421	Якщо фактична собівартість нижча за номінал, різниця наводиться у графі 5 і в дужках у графі 9
Вилучення частки капіталу	4275	Відображається вилучення частки капіталу на підприємствах іншої форми власності, аніж акціонерні товариства.	
		Дт 45 Кт 672	Сума частки в капіталі підприємства, щодо якої прийнято рішення про вилучення, наводиться в дужках у графі 9
		Дт 40, 41 Кт 672	У разі виходу учасника із товариства сума такої заборгованості відображається в
		Дт 40 Кт 46	Разом із тим, якщо виходить учасник, який не повністю сплатив свою частку, анульована сума його заборгованості перед товариством відображатиметься в графі 8 і в дужках у графі 3
		Дт 441 Кт 672	Нарахована частина прибутку учаснику, який виходить, наводиться в дужках у графі 7
Інші зміни в капіталі:	4290	Наводяться дані про решту змін у власному капіталі підприємства, що не були включені в зазначені вище	
Разом змін в капіталі	4295, граfi 3-10	Сума рядків 4100–4291 за кожною графою; форма № 4, алгебраїчна сума рядків 4100-4291,	Наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін
Залишок на кінець року	4300, граfi 3-10	Сальдо на 31 грудня рахунків: 40, 41, 412–422, 423–425, 43, 44, 46, 45; форма № 4, алгебраїчна сума рядків 4095 і 4295, граfi 3-10 відповідно (з урахуванням описуваних рядків); форма № 1 (на 31 грудня звітного року),	У цьому рядку за кожним видом капіталу у відповідній графі відображається сума рядків 4095 і 4295

Усі підприємства розкривають у Примітках до річної фінансової звітності призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім

zareєстрованого (пайового) капіталу). Акціонерні товариства наводять у Примітках інформацію про:

1) загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які передбачається здійснити передплату;

2) загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які здійснено передплату, порівняно з передбаченими величинами;

3) загальну суму коштів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

- всі грошові кошти, внесені як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

- вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

- загальна сума іноземної валюти, внесена як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку;

4) акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

- кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу;

- номінальна вартість акції;

- зміни протягом звітного періоду в кількості акцій, що перебувають в обігу;

- права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та 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 фонді перевищують 5 %;

- акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їхніх термінів і сум;

5) накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями;

6) суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

Усі інші підприємства наводять у Примітках таку інформацію:

- розподіл часток зареєстрованого (пайового) капіталу між власниками;
- права, привілеї або обмеження щодо цих часток;
- зміни у складі часток власників у зареєстрованому (пайовому) капіталі.

Подання зазначеної вище інформації зумовлено необхідністю роз'яснення зовнішнім і внутрішнім користувачам змін, які відбуваються у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Контрольні запитання:

- 1 Вкажіть склад, загальні вимоги та звітний період фінансової звітності.
- 2 Надайте класифікацію звітності підприємства та визначте якісні характеристики фінансової звітності.
- 3 Надайте характеристику основним етапам процесу підготовки і складання фінансових звітів.
- 4 Визначте інформаційні потреби основних користувачів фінансових звітів.
- 5 Обґрунтуйте мету, структуру та принципи складання форми №1 Баланс (Звіт про фінансовий стан підприємства).
- 6 Надайте характеристику основним складовим активу та пасиву Балансу (Звіт про фінансовий стан підприємства) підприємства.
- 7 Обґрунтуйте мету і принципи складання форми №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).
- 8 Визначте мету і принципи складання форми №3 Звіт про рух грошових коштів за прямим методом).
- 9 Визначте мету і принципи складання форми №3 Звіт про рух грошових коштів за непрямим методом).
- 10 Визначте мету і принципи складання форми №4 Звіт про власний капітал.

Список рекомендованої літератури:

- 1 Облік, аудит і оподаткування: теорія та практика [Електронний ресурс] : навч. посібник / Т. В. Давидюк [та ін.] ; заг. ред. Т. В. Давидюк ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". Електрон. текст. дані. Харків, 2021. 607 с.
- 2 Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посібник / О. А. Лаговська [та ін.] ; ЖДТУ. Київ : Кондор, 2018. 418 с.
- 3 Пантелєєв В. П. Звітність підприємств : навч. посіб. / В. П. Пантелєєв, К. В. Безверхий. – Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство». 2016.– 442 с.
- 4 Звітність підприємства : підручник / В. С. Лень, В. В. Гливенко ; Чернігівський нац. технолог. ун-т. - 4-те вид. Київ : Каравела, 2016. 675 с.
- 5 Фінансовий облік : навч. посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ : Знання, 2016. 663 с.
- 6 Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т. В. Давидюк [та ін.] ; Харківський політехнічний ін-т, нац. техн. ун-т. Харків : ВД «Гельветика», 2016. 392 с.
- 7 Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик ; дар. М. В. Корягін ; ЛКА. Київ : Інтерсервіс, 2016. 276 с.
- 8 Звітність підприємств: текст лекцій для студентів економічних спеціальностей / Н.М. Побережна, Н.В. Якименко-Терещенко. Харків : «ХП», 2020. 106 с.
- 9 Особливості класифікації доходів торговельних підприємств [Електронний ресурс] / О. О. Фальченко, Н. М. Побережна, І. А. Юр'єва // Східна Європа: економіка, бізнес та управління : електрон. наук. фах. вид. 2020. Вип. 2 (25). – С. 426-429.
- 10 Мелень О. В. Організація обліку операцій із цінними паперами власної емісії: теоретичні аспекти [Електронний ресурс] / О. В. Мелень, Н. М. Побережна, Л. С. Стригуль // Інфраструктура ринку : електрон. наук.-практ. журн. 2019. Вип. 30. С. 522-527.

6. ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ

6.1 Загальні принципи організації податкового обліку в Україні

Сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Податковим Кодексом порядку, становить *податкову систему України*.

Податковий облік як окремий вид обліку в Україні запроваджено у 1997 році із прийняттям ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств». Саме в ньому вперше використовується термін «податковий облік» та описано правило ведення податкового обліку валових доходів й валових витрат та податку на прибуток.

Облік та контроль за податками й платежами передбачає формування платниками податків податкової звітності. Пунктом 16.1. ст.16 ПКУ передбачено обов'язок платника податків подавати до контролюючого органу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків і зборів.

Податкова звітність – це сукупність податкових документів, які дають можливість податковим органам визначити податкову базу та обсяг податкових зобов'язань платників податків перед державою.

Інформація, вказана у податковій звітності, є підставою для нарахування та сплати податкового зобов'язання.

Розрахунково-звітна документація складається з податкової декларації, розрахунку та додатків.

Додатки до податкової декларації (фінансова звітність квартальна або річна) є її невід'ємною частиною.

Податкова декларація – це офіційна заява платника податку про отримані ним за конкретний період прибуток та розповсюджені на них податкові знижки та пільги, що подаються до податкових органів по спеціально затвердженим формам. На основі податкової декларації та діючих податкових ставок, податковий орган здійснює контроль за розміром податку, що підлягають сплаті.

Митні декларації також прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань.

Відповідальність за подання (або неподання), порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах) несуть:

- 1 юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які відповідно до ПКУ визначені платниками податків, а також їх посадові особи;
- 2 фізичні особи - платники податків та їх законні чи уповноважені представники у випадках, передбачених законом;
- 3 податкові агенти – це юридичні особи або підприємці, які зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок на доходи фізичних осіб до бюджету від імені та за рахунок фізичних осіб з доходів, що виплачуються таким особам, а також вести податковий облік та подавати податкову звітність.

Для кожного податку чи збору затверджується окрема форма податкової декларації, однак всі форми містять інформацію, що розкриває обов'язкові елементи податку, а саме: база оподаткування, платник податку, податкова ставка, податковий період тощо.

Податкова декларація складається за формою, затвердженою в порядку, визначеному положеннями пункту 46.5 статті 46 ПКУ та чинному на час її подання.

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

Довідкова документація – документи, що містять інформацію, необхідну для обчислення податків, які розшифровують чи обґрунтовують податкові розрахунки. Прикладом довідкової інформації є додатки до податкових декларацій.

Облікова документація – це первинні документи бухгалтерського обліку, що є основою для обчислення податків і зборів.

Документація контролюючих органів представлена таким документом, як податкове рішення-повідомлення - це письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених ПКУ та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи.

Шляхи подачі податкових декларацій до податкових органів здійснюються засобами електронного зв'язку в електронній формі.

Організація податкового обліку - це діяльність в межах підприємства зі створення і постійного впорядкування та удосконалення системи податкового обліку з метою забезпечення державних податкових органів інформацією, необхідною для контролю за правильністю нарахування та сплати податків.

Організація системи податкового обліку складається з таких елементів:

- організації порядку ведення облікових записів з податкового обліку;
- організації роботи бухгалтерів при веденні податкового обліку.

Організація порядку ведення облікових записів з податкового обліку полягає в: проектуванні та впровадженні форм первинних носіїв інформації (паперових та електронних первинних документів); розробці форм облікових регістрів та порядку здійснення в них записів; встановлення порядку складання звітів (податкових декларацій).

Практика ведення податкового обліку дає змогу виділити основні принципи його організації:

- податковий облік ведеться платниками податків самостійно відповідно до норм податкового законодавства;
- здійснюється виключно в цілях оподаткування, а також податкового контролю;
- ведеться на базі документально підтверджених даних про об'єкти, які підлягають оподаткуванню або пов'язані з оподаткуванням (підтвердженням даних податкового обліку є первинні документи);

- безперервність, достовірність та своєчасність відображення в податковому обліку даних про діяльність платника податку.

Некоректне ведення податкового обліку призводить до недоплати податків, за що до платника можуть бути застосовані фінансові санкції, заходи щодо забезпечення погашення податкового зобов'язання і кримінальна відповідальність.

Вагому роль у податковому обліку мають первинні документи. При організації податкового обліку на підприємствах має бути сформована загальна трьохрівнева ієрархічна структура податкового обліку.

Перший рівень - рівень первинних облікових документів. Форми первинних документів податкового обліку можуть бути встановлені чинним податковим законодавством (наприклад, податкові накладні).

Якщо форми первинних документів в податковому обліку не передбачені, то замість них на практиці використовуються первинні облікові документи бухгалтерського обліку. До того ж платник податків може розробити первинні документи податкового обліку самостійно (наприклад, довідки бухгалтера або податкові розрахунки, коригування, пояснювальні записки тощо). При цьому податкові органи не можуть вимагати від платника документів, не встановлених законодавством, однак мають право не визнавати витрати платника, якщо вони не будуть підтверджені документально.

До первинних документів бухгалтерського обліку висуваються певні вимоги. Вони мають бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення. Для контролю та зручності обробки даних на підставі первинних документів можуть складатися узагальнюючі облікові документи (наприклад, матеріальний звіт).

Первинні й узагальнюючі облікові документи можуть бути складені на паперових носіях або у електронному вигляді і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- 1) назва документа (форми);
- 2) дата й місце складання;

- 3) назва підприємства, від імені якого складений документ;
- 4) склад і обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;
- 5) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції й правильність її оформлення;
- 6) особистий підпис або інші дані, які дають можливість ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Підприємство самостійно визначає права працівників на підписання відповідних документів, при цьому враховується посада працівника і встановлена законодавством форма документа.

Другий рівень - рівень податкових реєстрів. Другий рівень податкового обліку регламентований тільки за єдиним податком, податком на додану вартість і податком з доходів фізичних осіб.

Податкові реєстри – це зведені форми систематизації даних податкового обліку за звітний (податковий) період, згруповані відповідно до вимог податкового законодавства. Податкові реєстри призначені для систематизації й накопичення інформації, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, аналітичних даних податкового обліку для відображення в податковій декларації. Реєстри податкового обліку ведуться у вигляді спеціальних форм на паперових носіях або у електронному вигляді.

Форми реєстрів податкового обліку й порядок відображення у них даних первинних і узагальнюючих облікових документів розробляються платником податків самостійно, за винятком встановлених законодавчо. У розроблених формах реєстрів аналітичний облік має також детально розкривати порядок формування податкової бази.

При зберіганні реєстрів податкового обліку необхідно забезпечувати їх захист від несанкціонованих виправлень. Виправлення помилки в реєстрі податкового обліку має бути обґрунтоване й підтверджене підписом особи, яка внесла виправлення, із вказівкою дати й обґрунтуванням виправлення.

Третій рівень - рівень податкової звітності з конкретного податку. Третім рівнем податкового обліку є податкова звітність з конкретного податку. **Під податковою звітністю** слід розуміти документи, які подаються платниками в податкові органи в строки, встановлені законодавством, у яких вказуються дані, пов'язані з обчисленням і сплатою податку. Тобто в поняття податкової звітності слід включати не тільки документи, на підставі яких здійснюється нарахування й/або сплата податку (збору), а й інші звітні документи (наприклад, статистичний звіт про пільги форми 1-ПП, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку форми 1ДФ).

Податкова звітність складається платником податків, як правило, самостійно, на основі даних податкового обліку.

У тих випадках, коли законодавством передбачена подача податкової декларації з певного податку, то, якщо прямо не передбачене інше, платник зобов'язаний подавати декларацію, навіть якщо в якийсь зі звітних періодів в нього не було об'єкта оподаткування.

Наприклад, платники податку на прибуток і ПДВ навіть за відсутності у відповідному звітному періоді діяльності, зобов'язані надавати декларацію із прочерками.

Мабуть, єдиним винятком із цього правила є збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, у Порядку заповнення звіту про який прямо встановлено, що якщо в платника у відповідному місяці не було операцій із продажу алкогольних напоїв і пива, він може податковий розрахунок не подавати.

Податкова декларація, як правило, містить такі дані:

- 1) період, за який визначається податкова база;
- 2) систему показників, що дозволяють точно розрахувати податкову базу для конкретного податку;
- 3) сума податку.

Чинний для деяких податків порядок податкового обліку передбачає тільки дворівневу систему податкового обліку (немає першого або другого рівня). У таких випадках відсутній рівень при розрахунку податкової бази для цих податків не використовується.

6.2 Облік та звітність з податку на додану вартість

Податок на додану вартість (ПДВ) — це непрямий податок, який входить в ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент). Розміри ставок податку визначає Податковий кодекс України.

ПДВ нараховується на відповідну базу оподаткування та сплачується до бюджету продавцем товарів (робіт, послуг).

Платник податку - це особи, що зобов'язані здійснювати утримання та внесення до бюджету податку, який сплачується покупцем, або особа, яка імпортує товари на митну територію України.

Зареєструватись платником податку на додану вартість особа може або добровільно, або обов'язкового, якщо виконується ряд умов:

1) Під обов'язкову реєстрацію як платника ПДВ підпадає особа, у якої загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн грн (без урахування ПДВ).

2) особа має право зареєструватись як платник ПДВ за своїм добровільним рішенням, шляхом подання до контролюючого органу Заяви про реєстрацію платником податку не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого така особа вважатиметься платником ПДВ.

Особою, відповідальною за нарахування та сплату податку до бюджету у разі постачання послуг нерезидентами (або їх постійними представництвами, не

zareєстрованими як платники податку), якщо місце постачання послуг розташоване на митній території України, є отримувач послуг. Такі особи мають права, виконують обов'язки та несуть відповідальність, передбачену законом, як платники податку.

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

1) дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (послуг), що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів (послуг) за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

2) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з:

1. Поставки товарів та послуг, місце поставки яких знаходиться на митній території України.

2. Постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ.

3. Ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту.

4. Вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту.

5. Постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

База оподаткування ПДВ.

1. Відповідно до пункту 188.1 статті 188 Податкового кодексу база оподаткування ПДВ операцій з постачання товарів (послуг) визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

2. Базою оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України є договірна (контрактна) вартість, але не менша митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни товарів (послуг) згідно із законом.

3. Базою оподаткування при постачанні послуг нерезидентами на митну територію України є договірна (контрактна) вартість таких послуг з урахуванням податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включаються до ціни постачання відповідно до законодавства.

4. Базою оподаткування у разі проведення операцій з постачання на території України туристичним оператором (агентом) туристичної послуги (туристичного ваучера (путівки), призначеної для її споживання (отримання) за межами території України є винагорода, тобто різниця між вартістю поставлених ним послуг (туристичного ваучера (путівки) та вартістю витрат, понесених таким туристичним оператором (агентом) внаслідок придбання (створення) таких туристичних послуг.

5. Операції з ліквідації необоротних активів за самостійним рішенням платника податку, безоплатна передача особі, не зареєстрованій платником

податку розглядається як поставка таких виробничих або невиробничих засобів за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації.

6. Базою оподаткування постачання товарів (послуг) у межах балансу для невиробничого використання, постачання товарів (послуг) та виробничих основних засобів у разі переведення з оподаткованої в пільгову діяльність, використання товарів (послуг) не в господарській діяльності, переведення виробничих засобів до складу невиробничих є балансова вартість на момент переведення (постачання), а для товарів (послуг) – не нижче ціни придбання.

7. Базою оподаткування постачання вживаних товарів, які повернув лізингоодержувач – неплатник ПДВ у зв'язку з невиконанням умов договору фінансового лізингу є позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання товарів.

8. Базою оподаткування постачання виробничих або невиробничих засобів, інших товарів/ послуг без оплати, або з частковою оплатою, у межах обміну або є договірною (контрактною) вартість, але не нижче звичайної ціни.

9. Базою оподаткування комісійної торгівлі товарами, що придбані у осіб, не зареєстрованих платниками податку є комісійна винагорода такого платника податку.

10. Базою оподаткування операції з поставки товарів (послуг) які є об'єктом оподаткування, під забезпечення боргових зобов'язань покупця, надане такому платнику податків у формі простого або переказного векселя, процентного векселя є договірною вартість, але не нижче за звичайні (риночної) ціни без врахування дисконтів або інших знижок з номіналу такого векселя, а за процентними векселями - договірною вартість, збільшена на суму процентів, нарахованих або таких, що мають бути нараховані на суму номіналу такого векселя.

Податковим кодексом України встановлено наступні ставки з податку на додану вартість:

1. Ставка 20 %. Ставкою в 20 % обкладаються операції з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України (ст.

186 ПКУ), у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю; операції з постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України; операції з ввезення товарів на митну територію України;

З метою оподаткування цим податком до операцій з ввезення товарів на митну територію України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений Митним кодексом України.

2. Ставка 7 %. Ставкою в 7 % обкладаються операції з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволені для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні; операції з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я»; операції з постачання послуг із показу (проведення) театральних, оперних, балетних, музичних, концертних, хореографічних, лялькових, циркових, звукових, світлових та інших вистав, постановок, виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп, акторів та артистів (виконавців), кінематографічних прем'єр, культурно-мистецьких заходів; обкладаються операції з постачання послуг із показу оригіналів музичних творів, демонстрації виставкових проєктів, проведення екскурсій для груп та окремих відвідувачів у музеях, зоопарках та заповідниках, відвідування їх територій та

об'єктів відвідувачами; обкладаються операції з постачання послуг із розповсюдження, демонстрування, публічного сповіщення і публічного показу фільмів, адаптованих відповідно до законодавства в україномовні версії для осіб з порушеннями зору та осіб з порушеннями слуху; обкладаються операції з постачання послуг із тимчасового розміщування (проживання), що надаються готелями і подібними засобами тимчасового розміщування (клас 55.10 група 55 КВЕД ДК 009:2010);

3. Ставка 0 %. Ставкою 0 % відповідно до ст. 195 ПКУ обкладаються операції з постачання вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі: експорту, безмитної торгівлі, вільної митної зони або у реекспорту, якщо товари поміщені у такий режим відповідно до п. 3 (щодо товарів у вигляді продуктів їх переробки) та 5 ч. 1 ст. 86 Митного кодексу.

Операції з постачання товарів для заправки або забезпечення морських суден, що використовуються для навігаційної діяльності, перевезення пасажирів або вантажів за плату, промислової, риболовецької або іншої господарської діяльності, що провадиться за межами територіальних вод України; використовуються для рятування або подання допомоги в нейтральних або територіальних водах інших країн; входять до складу Військово-Морських Сил України та відправляються за межі територіальних вод України, у тому числі на якірні стоянки; для заправки або забезпечення повітряних суден, що: виконують міжнародні рейси для навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату; входять до складу Повітряних Сил України та відправляються за межі повітряного кордону України, у тому числі у місця тимчасового базування; для заправки (дозаправки) та забезпечення космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі; для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством; магазинами безмитної торгівлі, відповідно до порядку, встановленого КМУ.

Операції з постачання таких послуг, як міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом. При цьому перевезення вважається міжнародним, якщо здійснюється за єдиним міжнародним перевізним документом; послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом. До робіт з рухомим майном належать роботи з переробки товарів, що можуть включати власне переробку (обробку) товарів — монтаж, збирання, монтування та налагодження, у результаті чого створюються інші товари, у тому числі постачання послуг з переробки давальницької сировини, а також модернізацію та ремонт товарів, що передбачає проведення комплексу операцій з частковим або повним відновленням виробничого ресурсу об'єкта (або його складових частин), визначеного нормативно-технічною документацією, у результаті виконання якого передбачається поліпшення стану такого об'єкта; послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси.

Якщо операції з постачання товарів звільнено від оподаткування на митній території України, до операцій з експорту таких товарів застосовується нульова ставка.

4. Ставка 14 %. Ставкою 14 % по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України сільськогосподарської продукції, що класифікується за такими кодами згідно з УКТ ЗЕД: 1001, 1003, 1005, 1201, 1205, 1206 00.

Сутність ПДВ розглядається через такі поняття, як:

- податковий кредит;
- податкове зобов'язання.

Податковий кредит — це сума ПДВ, на яку платник має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду.

Податкове зобов'язання – це загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді.

Звітним періодом є один **календарний місяць**, а у випадках, особливо визначених ПКУ, **календарний квартал**, з урахуванням особливостей.

Податкова накладна є підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

Податкова накладна виписується на кожне повне або часткове постачання товарів (послуг), а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

При позитивному значенні суми, така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені цим розділом.

При від'ємному значенні суми, така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до Кодексу), а в разі відсутності податкового боргу - зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів (послуг);
- дата отримання платником податку товарів (послуг), що підтверджено податковою накладною.

Право на включення до складу податкового кредиту сум ПДВ, зазначених у податковій накладній, платнику податку надає тільки факт реєстрації такої податкової накладної у ЄРПН (п. 198.6 ПКУ).

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

1) дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (послуг), що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів (послуг) за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

2) дата відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Усі платники ПДВ зобов'язані подавати до ДФС податкову декларацію з ПДВ, форма якої затверджена наказом Мінфіну України від 28.01.2016 р. № 21. На основі податкової декларації та діючих податкових ставок, податковий орган здійснює контроль за розміром податку, що підлягають сплаті.

Загальні правила заповнення декларації з ПДВ:

1) декларація з ПДВ подається за формою, чинною на дату її подання (п. 1 р. III Порядку № 21);

2) до декларації вносяться дані податкового обліку платника ПДВ окремо за кожен звітний (податковий) період без наростаючого підсумку (п. 1 р. III Порядку № 21);

3) усі показники в декларації з ПДВ проставляються в гривнях без копійок із відповідним заокругленням за загальновстановленими правилами (п. 4 р. III Порядку № 21);

4) у колонці А в усіх необхідних випадках проставляються обсяги постачання (придбання) без урахування ПДВ, сума податку вказується в колонці Б (п. 5 р. III Порядку № 21);

5) платник ПДВ самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає в декларації з ПДВ. Дані, наведені в декларації, мають відповідати даним бухгалтерського та податкового обліку платника (п. 6 р. III Порядку № 21);

6) у рядках декларації з ПДВ, що не заповнюються, нулі, прочерки й інші знаки чи символи не проставляються (п. 6 р. III Порядку № 21).

Розрахунок коригування (РК) до податкової накладної може складатися у випадку виправлення помилок, допущених при складанні податкової накладної, у тому числі не пов'язаних із зміною суми компенсації вартості товарів (послуг). Розрахунок коригування, складений постачальником товарів (послуг) до податкової накладної, виданої їх покупцю, підлягає реєстрації в Єдиному Реєстрі Податкових Накладних.

6.3 Облік та звітність з податку на прибуток підприємств

Податок на прибуток підприємств - це прямий податок, сплачуваний підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій.

Підприємство є платником податку на прибуток, так як воно здійснює діяльність, яка спрямована на отримання прибутку.

До прибутків, що підлягають обов'язковому декларуванню та зобов'язують подавати податкову декларацію по податку на прибуток відносяться:

1. Прибуток отриманий у вигляді вартості майна, що перейшло у спадщину (виключення становлять нерезиденти України)
2. Прибуток, у вигляді подарунків від фізичних осіб.
3. Прибуток, що був отриманий орендодавцем при здачі нерухомості в оренду, якщо орендарем являється фізична особа

4. Прибуток отриманий орендодавцем що здавав в оренду рухоме майно, у випадку, якщо орендодавцем є фізична особа.

5. Прибуток у вигляді штрафів, пені.

6. Прибуток з операцій по продажу або обміну нерухомого майна

7. Прибуток по операціях з продажу рухомого майна

8. Іноземні прибутки

Але існують ще інші прибутки (доходи) що не підлягають оподаткуванню, але за ними потрібно теж здавати податкову декларацію. До них відносяться:

1. Інвестиційний дохід

2. Невикористані або неповернені кошти у вигляді благодійної допомоги.

3. Нецільова благодійна допомога зверх встановленої норми

4. Не погашена частина податкової суми, що була надана під звіт при припиненні трудової діяльності

5. Додаткові блага від третьої особи.

6. Сума боргу платника податку, що анульована кредитором за його самостійним рішенням.

7. Сума боргу платника податку по підписаному ним цивільно-правовому договору, якщо збіг строк позивної давнини і яка перевищує 50% місячного прожиткового мінімуму.

8. Також за результатами звітного податного року, в якому іноземець отримав статус резидента України, він повинен подати річну податкову декларацію, в якій вказано прибуток с джерелом виникнення в Україні, а також іноземні прибутки.

Прибуток, який підлягає оподаткуванню – це різниця між скоригованим валовим доходом і валовими витратами та амортизаційними відрахуваннями.

Відповідно до пункту 134.1.1 ПКУ **об'єктом оподаткування** є:

1. Прибуток із джерелом походження з України та за її межами.

2. Дохід за договорами страхування.
3. Дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню.
4. Дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей.
5. Дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.

Податок нараховується платником самостійно за ставкою, визначеною статтею 136 ПКУ, від бази оподаткування. Відповідальність за повноту утримання та своєчасність перерахування до бюджету податку покладається на платників податку, які здійснюють відповідні виплати. Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком.

Об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до П(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають відповідно до ПКУ (абзац перший п.п. 134.1.1 ПКУ).

Податкові різниці виникають унаслідок різних правил обліку тих самих операцій згідно з П(С)БО, МСФЗ і згідно з ПКУ.

Усі різниці можна умовно розділити на два типи:

- 1) різниці, визначені розділом III ПКУ;
- 2) різниці, визначені іншими розділами ПКУ

Перший тип різниць стосується лише деяких платників (високодохідників: дохід за останній річний звітний (податковий) період перевищує 20 млн грн). Але при цьому жодному малодохідному платнику не заборонено визначати різниці, прописані у розд. III ПКУ.

Другий тип різниць (визначених іншими розділами ПКУ), стосується усіх платників, незалежно від обсягу доходів. (малодохідників: дохід за останній річний звітний (податковий) період не перевищує, або дорівнює 20 млн грн).

Різновиди амортизаційних різниць:

1. Нарахування амортизації ОЗ і НМА.
2. Переоцінка та зміна корисності ОЗ і НМА.
3. Ліквідація чи продаж ОЗ і НМА.

Причини виникнення «амортизаційних» різниць:

1. Різні строки корисного використання в бухгалтерському та податковому обліку.
2. Неспівпадіння критеріїв віднесення до ОЗ.
3. Відмінності в підходах до обліку невиробничих ОЗ.
4. Здійснення переоцінки ОЗ у бухгалтерському обліку.

Форма Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, затверджена наказом № 897, є універсальною. Вона призначена для всіх категорій платників податку на прибуток, як звичайних підприємств, так і «специфічних» (страхових компаній, банків, букмекерів і т.п.).

Строк звітування за рік – для всіх однаковий. Так, річну декларацію платники податку на прибуток, незалежно від того, звітують вони раз на рік чи подавали декларації щокварталу, подають упродовж 60 днів за звітним роком. А квартальні декларації (за перший квартал, півріччя, три квартали) – протягом 40 днів.

Неприбуткові організації звітують за підсумками року та подають Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації. Строк подання – не пізніше 1 березня.

Податково-прибуткова декларація складається з:

- вступної частини;
- основної частини (рядки 01 – 25);
- рядка-розрахунку щомісячного авансового внеску (рядок 26);

– трьох блоків для виправлення самотійно виявлених помилок:

1) за податковим зобов’язанням з податку на прибуток (рядки 27 – 31);

2) за податком на прибуток з доходів нерезидентів (рядки 32 – 35);

3) за щомісячними авансовими внесками (рядки 36 – 39);

– заключної частини.

Декларацію заповнюють наростаючим підсумком з початку року у гривнях без копійок з округленням за загальновстановленими правилами (це передбачає сама форма звітності) і обов’язково українською мовою. Декларація має містити всі обов’язкові реквізити, зазначені в пп. 48.3 і 48.4 ПКУ. Заповненню підлягають усі рядки декларації та її додатків. У разі відсутності показників у відповідних рядках як основної частини декларації, так і її додатків ставлять прокреслення. Додатки до окремих рядків декларації, які не заповнені через відсутність операцій (показників), не подають. Під час подання декларації з податку на прибуток підприємства усі платники податку на прибуток разом із нею подають фінансову звітність, яка є додатком до податкової декларації з податку на прибуток та її невід’ємною частиною.

За порушення правил сплати (перерахування) узгоджених сум грошових зобов’язань контролюючим органом застосовуються штрафні (фінансові) санкції, передбачені ст. 126 Податкового кодексу України.

6.4 Облік та звітність з податку з доходів фізичних осіб та єдиного соціального внеску

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) це основний податок на доходи фізичних осіб в Україні. Він є одним з основних джерел доходів бюджету держави, місцевих бюджетів, яке використовується для регулювання доходів і накопичень різних соціальних груп населення. Розміри ставок ПДФО визначені у ст. 167 ПКУ.

Податковим кодексом встановлені три категорії платників ПДФО:

1) Фізичні особи – резиденти України, які отримують доходи з джерелом їх походження в Україні, а також іноземні доходи.

2) Фізичні особи – нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження в Україні.

3) Податкові агенти.

Об'єктом оподаткування є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід. **Базою оподаткування** є загальний оподатковуваний дохід – тобто це будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований на користь платника податку протягом звітного податкового періоду. . Ставка податку становить 18 %, 9 % та 5 % бази оподаткування щодо доходів.

Ставка податку становить 18 % бази оподаткування щодо таких доходів:

- нарахованих у формі заробітної плати та які нараховуються за цивільно-правовими договорами.

- пасивні доходи: проценти, роялті, тощо.

- дивіденди, нараховані за акціями або іншими корпоративними правами, що мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку.

- виграші та призи.

- іноземні доходи.

- продаж фізичною особою – нерезидентом більше одного разу на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, а також об'єктів, що перебувають у власності менше трьох років.

- продаж (обмін) протягом звітного (податкового) року третього та наступних об'єктів рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда або іншого транспортного засобу.

- продаж фізичною особою – нерезидентом більше одного разу на рік легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда, або продаж інших об'єктів рухомого майна.

- спадщина від спадкодавця-нерезидента, або яка успадковується спадкоємцем нерезидентом.

- оподаткування доходів, отриманих фізичною особою – підприємцем на загальній системі оподаткування.

- оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Ставка податку становить 9 % бази оподаткування щодо доходів, таких як дивіденди по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нараховані нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток.

Ставка податку становить 5 % бази оподаткування щодо таких доходів:

- дивіденди по акціях та корпоративних правах, нараховані резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування).

- продаж більше одного разу на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, та продаж об'єктів, що перебувають у власності менше трьох років.

- продаж (обмін) протягом звітного (податкового) року другого об'єкта рухомого майна у вигляді легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда.

- успадкування спадкоємцями, які не є членами сім'ї першого та другого ступенів споріднення.

Ставка податку становить 0 % бази оподаткування щодо таких доходів:

- продаж один раз на рік будинку, квартири, дачі, земельної ділянки в межах норм, що перебувають у власності понад три роки (для резидентів та нерезидентів).

- продаж один раз на рік легкового автомобіля та/або мотоцикла, та/або мопеда (для резидентів та нерезидентів).

– успадкування членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступеня споріднення.

Особою, відповідальною за нарахування, утримання і сплату (перерахування) до бюджету ПДФО є платник податку, у тому числі податковий агент, який виплачує доходи фізичним особам.

ПДФО, який сплачується податковим агентом – юридичною особою (його філією, відділенням, іншим відокремленим підрозділом) або представництвом нерезидента – юридичної особи, зараховується до відповідного місцевого бюджету за місцезнаходженням /розташуванням/ цього податкового агента в обсягах податку, нарахованого на виплачені фізичній особі доходи.

Всі платники податків повинні бути зареєстровані або взяті на облік в органах державної фіскальної служби за місцем:

- знаходження юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів;
- розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого і нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які здійснюється діяльність.

Строки сплати ПДФО до бюджету. Подання декларації з ПДФО відбувається протягом 20 к. д., що настають за останнім календарним днем звітного місяця (пп. 49.18.1 ПК), сплата податкового зобов'язання повинна здійснюватись протягом 10 к. д., що настають за останнім днем граничного строку подання місячної декларації (п. 57.1 ПК). Тобто ПДФО з нарахованого, але не виплаченого доходу повинен бути перерахований до бюджету протягом 30 к. д., що настають за останнім календарним днем звітного місяця.

Звітність з ПДФО. Податковий розрахунок (форму № 1ДФ) заповнюють податкові агенти, які нараховують /виплачують, надають/ доходи /у грошовій або негрошовій формі/ фізичній особі й зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати ПДФО і військовий збір. Це юридичні особи (їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи), самозайняті особи, представництва нерезидентів – юридичних осіб, інвесторів за угодою про розподіл продукції.

Основні правила заповнення й подання форми № 1ДФ

Правило 1. Податковий розрахунок (форму № 1ДФ) подають окремо за кожен квартал з розбивкою по місяцях звітного кварталу протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.

Правило 2. Розрахунок подається незалежно від того, виплачує чи не виплачує доходи платникам податку податковий агент та незалежно від того чи виплачені платником єдиного внеску суми такого внеску фактично після їх нарахування до сплати протягом звітного періоду.

Правило 3. Податковий розрахунок подають до контролюючих органів за місцезнаходженням податкового агента – юридичної особи або її відокремлених підрозділів чи до контролюючого органу за податковою адресою фізичної особи (податкового агента).

Відповідно до п. 169.1 ПКУ працівник має право на податкову соціальну пільгу.

Податкова соціальна пільга (ПСП) – це право працівника зменшити суму його місячного оподатковуваного доходу у вигляді зарплати, отримуваної від одного роботодавця. Таке право працівника прописане у п. 169.1 ПКУ.

Право на застосування ПСП має кожен платник ПДФО, який отримує заробітну плату. Однак скористатися таким правом працівник зможе лише тоді, коли сума нарахованої йому за місяць заробітної плати не перевищує граничного розміру доходу для застосування ПСП.

Правило 4. Податкові агенти із штатною чисельністю працівників до 1000 осіб подають податковий розрахунок єдиним документом на всіх, хто працює, з обов'язковим заповненням їхніх податкових номерів або серії та номера паспорта (для фізичної особи, яка має відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта) однією порцією.

Правило 5. Якщо відокремлений підрозділ юридичної особи не уповноважений нараховувати, утримувати та сплачувати (перераховувати) податок до бюджету, податковий розрахунок у вигляді окремої порції за такий

підрозділ подає юридична особа до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням і надсилає копію такого розрахунку до контролюючого органу за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

Правило 6. Податковий розрахунок (форму № 1ДФ) подають лише в разі нарахування доходів фізичним особам податковим агентом протягом звітного періоду (пп. «б» п. 176.2 ПКУ). Але його подання не залежить від того, чи виплачував податковий агент доходи протягом звітного періоду (п. 2.2 Порядку № 4).

Правило 7. Релігійні організації, а також створені ними добродійні заклади повинні подавати податковий розрахунок на всіх платників податку.

Граничний розмір доходу для застосування ПСП в загальному випадку – це показник, що не перевищує розміру місячного прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн (пп. 169.4.1 ПКУ).

Податковий кодекс України умовно розділив ПСП на декілька видів:

- загальна ПСП – дорівнює 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць);

- що дорівнює 100% загальної ПСП;

- що дорівнює 150% загальної ПСП;

- що дорівнює 200% загальної ПСП.

До працівників, які зможуть скористатися правом на ПСП належать працівники, які:

1. Працюють на умовах неповного робочого часу і при цьому сума їх заробітку за місяць не перевищує граничний дохід для застосування ПСП.

2. Частину місяця перебували у відпустці без збереження зарплати, відпустці по догляду за дитиною до трьох років, або ж не відпрацювали місячної норми робочого часу, внаслідок чого їх зарплата за місяць не перевищила показник граничного доходу для застосування ПСП.

3. Мають право на ПСП на дітей. Тобто один із батьків, який має право скористатися ПСП за більшого доходу, ніж граничний розмір. Такий

збільшений дохід визначають як добуток «звичайного» граничного розміру доходу для застосування ПСП і відповідної кількості дітей.

Аби підтвердити право на підвищений розмір граничного доходу для ПСП, працівнику варто вказати про це в заяві про застосування соціальної пільги. У ній працівнику необхідно зазначити, що:

1) він має право на підвищений розмір ПСП відповідно до пп. 169.1.2 ПКУ, пп. «а» пп. 169.1.3 ПКУ чи пп. «б» пп. 169.1.3 ПКУ;

2) мама дітей (якщо зазначеним правом хоче скористатися тато і навпаки) не користується на власній роботі правом на підвищений розмір граничного доходу для ПСП кратною кількості дітей.

Для того, щоб до зарплати працівника його роботодавець зміг застосувати ПСП, співробітнику потрібно подати відповідну заяву про самостійне обрання місця застосування ПСП (пп. 169.2.2 ПКУ).

Якщо працівник має право на пільгу в розмірі 100% на дітей, в розмірі 150% або 200%, разом із заявою необхідно подати відповідні підтверджуючі документи.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) – обов'язковий платіж до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування, що справляється в Україні з метою забезпечення страхових виплат за поточними видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Уведений з 1 січня 2011 року, замінив собою чотири окремі відрахування:

- 1) до Пенсійного фонду;
- 2) до фондів страхування на випадок безробіття;
- 3) із тимчасової втрати працездатності;
- 4) від нещасних випадків на виробництві.

Платниками єдиного внеску є роботодавці; фізичні особи-підприємці; особи, які забезпечують себе роботою самостійно — займаються незалежною професійною діяльністю; особи, які працюють на виборних посадах; військовослужбовці та інші категорії платників податків.

Платниками єдиного внеску є:

- роботодавці;
- фізичні особи-підприємці;
- особи, які забезпечують себе роботою самостійно — займаються незалежною професійною діяльністю;
- особи, які працюють на виборних посадах;
- військовослужбовці та інші категорії платників податків.

Базою нарахування ЄСВ є суми нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову зарплату та інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі і у натуральній формі, та суми винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами.

Від зарплати залежить розмір єдиного соціального внеску (ЄСВ). Його нараховують щомісяця за ставкою 22% від мінімальної заробітної плати і сплачують поквартально.

Звітним періодом з ЄСВ є податковий квартал (п. 51.1 ПКУ). Подання звітності з ЄСВ відбувається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.

ФОПи на спрощеній системі оподаткування звільняються від сплати ЄСВ, якщо вони отримують пенсію за віком або є особами з інвалідністю, або досягли віку, встановленого ст. 26 Закону України «Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. №1058-IV, та отримують відповідно до закону пенсію або соціальну допомогу.

6.5 Податковий облік та звітність за спрощеною системою оподаткування

Спрощена система оподаткування це спеціальний податковий режим, запроваджений для зниження податкового навантаження та стимулювання малого підприємництва в Україні.

Суб'єктами малого підприємництва є: юридичні особи суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності та фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи - підприємці, у яких середньооблікова чисельність працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

На спрощеній системі оподаткування можуть бути як фізичні особи-підприємці, так і юридичні особи і вона містить деякі обмеження у видах діяльності, чисельності працівників і доходах суб'єктів підприємництва.

Фізичні та юридичні особи, що знаходяться на спрощеній системі оподаткування (сплачують єдиний податок) звільняються від сплати таких податків і зборів:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), отриманих в результаті господарської діяльності фізичної особи;
- ПДВ з операцій з постачання товарів, робіт і послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім ПДВ, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали єдиний податок з ПДВ;
- податок на землю, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для здійснення господарської діяльності;
- збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Спрощена система оподаткування може застосовуватися як підприємцями, так і юридичними особами. При цьому всі суб'єкти підприємницької діяльності в рамках спрощеної системи оподаткування розділені на 4 групи:

1 Група: Річний обсяг доходу не перевищує 1,5 млн. грн. Можна працювати тільки самостійно без найманих працівників.

2 Група: Річний обсяг доходу не перевищує 5 млн. грн. У трудових відносинах із підприємцем одночасно може перебувати не більше ніж 10 осіб.

3 Група: Річний обсяг доходу не перевищує 7 млн. грн. Немає обмежень за кількістю працівників.

4 Група (сільгосптоваровиробники): Річний обсяг доходу перевищує 7 млн. грн. Немає обмежень за кількістю працівників.

Для платників єдиного податку 4-ї групи розмір ставок податку залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить:

- для I групи до 10 % від прожиткового мінімуму в залежності від виду діяльності;

- для II групи до 20 % від мінімальної заробітної плати в залежності від виду діяльності;

- для III групи 3 % від доходу для платників ПДВ та 5 % від доходу для не платників ПДВ;

- для IV групи визначено у відсотках від бази оподаткування і становлять (п. 293.9 ПК):

- Для ріллі, сіножатей, пасовищ, (крім ріллі, сіножатей, пасовищ, розташованих у гірських зонах та поліських територіях) - 0,95 %;

- Для ріллі, сіножатей, пасовищ, розташованих у гірських зонах та поліських територіях - 0,57 %;

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

- Для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та поліських територіях - 0,19 %;

- Для земель водного фонду – 2,43 %;

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

Системи оподаткування, які можуть застосовувати сільгосппідприємства:

- загальна - без обмежень

- 3 група - сільгосптоваровиробники, в яких питома вага доходу, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній податковий (звітний) рік, становить не менше 75% загальної суми доходу за цей же період і річний обсяг доходу яких не перевищує 7 млн грн.

- 4 група - сільгосптоваровиробники, в яких питома вага доходу, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній податковий (звітний) рік, становить не менше 75% загальної суми доходу за цей же період і річний обсяг доходу яких перевищує 7 млн грн.

Якщо частка сільгоспвиробництва може бути меншою за 75% внаслідок форс-мажор – заморозки, засуха, повінь, пожежа тощо, то в цьому випадку сільгоспвиробнику потрібно разом із податковою звітністю подати рішення обласної ради про наявність обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин.

Перебування в третій групі єдинників може бути вигідно для високорентабельних підприємств, в яких доходи значно перевищують понесені витрати, тобто на загальній системі сума податку у таких підприємств буде чималою.

Загальна система оподаткування, навпаки, вигідна для підприємств з невисокою рентабельністю і збиткових, адже сума податку при таких результатах діяльності буде мінімальною. Може бути невигідна ця система для підприємства, у власності яких є багато землі, адже доведеться нести додаткові витрати на сплату земельного податку.

Що стосується єдинників четвертої групи, то, оскільки сума ЄП залежить тільки від площі сільгоспугідь і їх нормативної грошової оцінки, очевидно, що ця група більш вигідна підприємствам з невеликою кількістю землі і значними доходами (прибутком), наприклад, тим, які спеціалізуються на тваринництві. Адже ця галузь не передбачає використання великої кількості сільгоспугідь.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку:

- 1) для загальної системи оподаткування є прибуток у грошовій формі
- 2) для 3 групи - дохід, виражений в грошовій формі;
- 3) для 4 групи для сільськогосподарських товаровиробників є НГО одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого ПКУ.

6.6 Податковий облік та звітність за платою за землю

Правовою підставою землекористування в Україні є Земельний кодекс України.

Завданням земельного законодавства є регулювання земельних відносин з метою забезпечення права на землю громадян, юридичних осіб, територіальних громад та держави, раціонального використання та охорони земель.

Згідно з пп. 14.1.147 п.14.1 ст. 14 Податкового кодексу плата за землю об'єднує два обов'язкові платежі — земельний податок та орендну плату за земельні ділянки державної та комунальної власності.

Плата за землю (земельний податок) — це податок, що справляється з юридичних і фізичних осіб за використання земельних ділянок. Плата за землю входить до складу податку на майно.

Платниками податку є: власники земельних ділянок, земельних часток (паїв); землекористувачі.

Поки право власності чи постійного користування на землю не оформлене, земельна ділянка не повинна обкладатися земельним податком, а особа, яка нею володіє, не є платником земельного податку.

Плату за землю суб'єкти господарювання — землевласники та орендарі сплачують у двох формах:

- у формі земельного податку (п.п. 14.1.72 ПКУ);

– у формі орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності (далі — орендна плата) (п.п. 14.1.136 ст. 288 ПКУ).

Цей місцевий податок мають платити (п. 269.1 ПКУ):

– землевласники, тобто власники земельних ділянок або земельних часток (паїв);

– постійні землекористувачі, тобто особи, які мають безстрокове право володіти і користуватися земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності (ч. 1 ст. 92 ЗКУ). Перелік підприємств, які набувають права на постійне землекористування, визначено ст. 92 ЗКУ.

Відповідно до ст. 13 Закону «Про оцінку земель» встановлено обов’язкове проведення нормативної грошової оцінки земель. При цьому нормативна грошова оцінка земельних ділянок проводиться (ст. 18 Закону):

- розташованих у межах населених пунктів незалежно від їх цільового призначення – не рідше ніж 1 раз на 5-7 р.;

- розташованих за межами населених пунктів земельних ділянок сільгосппризначення – не рідше ніж 1 раз на 5-7 років,

- для земельних ділянок несільськогосподарського призначення – не рідше ніж 1 раз на 7-10 років.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок проводиться юридичними особами, які є розробниками документації із землеустрою відповідно до Закону «Про землеустрій».

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3% від їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування не більше 1% від їх нормативної грошової оцінки, для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3% та не більше 1% від їх нормативної грошової оцінки, – для лісових земель - не більше 0,1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки (п. 274.1 ПКУ).

Ставка податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, встановлюється у розмірі не більше 5% від нормативної грошової

оцінки одиниці площі ріллі по АРК або по області, а для сільськогосподарських угідь — не менше 0,3% та не більше 5% від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АРК або по області, а для лісових земель - не більше 0,1 відсотка від нормативної грошової оцінки площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області (ст. 277 ПКУ).

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму плати за землю щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають до відповідного контролюючого органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 цього Кодексу, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями.

Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій.

Податковий (звітний) періодом для плати за землю є календарний рік

Базовий податковий (звітний) рік починається 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року (для новостворених підприємств та організацій, а також у зв'язку із набуттям права власності та/або користування на нові земельні ділянки може бути меншим 12 місяців) (згідно з п. 285.2 ПКУ).

Власники землі та землекористувачі сплачують плату за землю з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою (згідно з ст. 287 ПКУ).

У разі припинення права власності або користування ділянкою плата за землю сплачується за фактичний період перебування землі у власності або користуванні у поточному році.

Облік фізичних осіб – платників податку і нарахування відповідних сум проводяться контролюючими органами за місцезнаходження земельної ділянки щороку до 1 травня.

Податкове зобов'язання щодо плати за землю, визначене у податковій декларації на поточний рік, сплачується рівними частками власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної

ділянки за податковий період, який дорівнює календарному місяцю, щомісяця протягом 30 к.д., що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця.

6.7 Податковий облік та звітність акцизного податку

Акцизний податок – це непрямий податок на споживання підакцизних товарів (продукції), що включається до ціни таких товарів (продукції).

Основним документом, яким визначається порядок оподаткування акцизним збором є Податковий кодекс.

До підакцизних товарів належать:

- спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;
- тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну;
- нафтопродукти, скраплений газ, речовини, що використовуються як компоненти моторних палив, паливо моторне альтернативне;
- автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів;
- електрична енергія.

Об'єктами оподаткування є операції з підакцизними товарами (продукцією).

Платниками акцизного податку є:

- особи, які виробляють підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;
- суб'єкти господарювання або фізична особа, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.

Об'єктами оподаткування акцизним податком є операції з:

- реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);
- реалізації (передачі) підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, а також своїм працівникам, промислової переробки, здійснення внесків до статутного капіталу;

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

Не підлягають оподаткуванню операції з вивезення (експорту) підакцизних товарів (продукції) платником податку за межі митної території України.

Ставки податку встановлюються відповідно до визначень розділу I ПКУ і є єдиними на всій території України:

- 1) адвалерні (відносні),
- 2) специфічні (абсолютна),
- 3) змішані (адвалорні та специфічні одночасно).

Адвалорний податок (лат. ad valorem — відповідно до ціни, за вартістю) — платежі на основі фіксованої відсоткової ставки з вартості товару — торгові податки, податки на власність, більшість податків на імпорт тощо.

Відносна (адвалорна) ставка податку - це ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Абсолютна (специфічна) ставка податку - це ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування.

Змішані (адвалорні та специфічні одночасно) - це ставка податку, що поєднує в собі риси наведених вище видів податкових ставок.

Згідно з нормами ст. 212 Податкового кодексу України платниками акцизного податку є такі категорії осіб – резидентів і нерезидентів:

- виробники підакцизних товарів, що працюють на митній території України;
- суб'єкти господарювання та фізичні особи, які ввозять підакцизні товари до України;
- реалізатори конфіскованої підакцизної продукції;
- особи, які порушили умови надання податкових пільг;
- підприємці, що займаються роздрібною торгівлею підакцизними товарами;

- виробники, оптові постачальники електричної енергії;
- продавці палива;
- власники транспортних засобів, ввезених на митну територію України для переобладнання на легковий автомобіль.

Податковий період для сплати податку відповідає календарному місяцю.

Платник податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та імпортер алкогольних напоїв та тютюнових виробів подає щомісяця не пізніше 20 числа наступного періоду органу державної податкової служби за місцем реєстрації декларацію акцизного податку за формою, затвердженою у порядку, встановленому ПКУ.

Декларація акцизного податку складається та подається платником акцизного податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, та імпортером алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Додатки до Декларації акцизного податку є її невід'ємною частиною.

Платник самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає у Декларації акцизного податку.

Декларація з акцизного податку за звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, подається платником щомісяця не пізніше 20 числа наступного звітного періоду до контролюючого органу за місцем реєстрації платника, незалежно від того, чи провадив такий платник господарську діяльність у цьому періоді.

6.8 Податковий облік та звітність митних операцій

Митні платежі – податки, що відповідно до податкового або митного законодавства справляються під час переміщення або у зв'язку з переміщенням товарів через митний кордон України та контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи.

До митних платежів відносяться:

а) мито – це загальнодержавний податок, встановлений Податковим кодексом України та цим Кодексом, який нараховується та сплачується

відповідно до цього Кодексу, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України;

б) акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);

в) податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції).

В Україні застосовуються такі види мита:

1) Ввізне мито нараховується на товари та інші предмети при їх ввезенні на митну територію України.

Ввізне мито є диференційованим:

- до товарів та інших предметів, що походять з держав, що входять разом з Україною до митних союзів або має з нею спеціальні митні зони, і в разі встановлення будь-якого спеціального преференційного митного режиму згідно з міжнародними договорами за участю України, застосовуються преференційні ставки ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України;

- до товарів та інших предметів, що походять з країн або економічних союзів, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння, який означає, що іноземні суб'єкти господарської діяльності цих країн або союзів мають пільги щодо мит, за винятком випадків, коли зазначені мита та пільги щодо них встановлюються в рамках спеціального преференційного митного режиму, застосовуються пільгові ставки ввізного мита, передбачені Єдиним митним тарифом України.

2) Вивізне мито нараховується на товари та інші предмети при їх вивезенні за межі митної території України.

3) Сезонне мито (ввізне і вивізне мито) - може встановлюватися на окремі товари та інші предмети на строк не більше чотирьох місяців з моменту їх встановлення.

4) Спеціальне мито - застосовується для захисту національного товаровиробника від демпінгового імпорту.

5) Антидемпінгове мито - застосовується для захисту національного товаровиробника від демпінгового імпорту.

6) Компенсаційне мито - застосовується для захисту національного товаровиробника від субсидованого імпорту.

За способом нарахування **ставки мита розподіляються** на:

- адвалорні, нараховані у відсотках митної вартості товарів та інших предметів, які обкладаються митом;

- специфічні, що нараховуються у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів та інших предметів, які обкладаються митом;

- комбіновані, що поєднують обидва ці види митного обкладення.

База оподаткування митом - митна вартість переміщуваних товарів, відносно яких повинен нараховуватися мито. Митна вартість перераховується в національну валюту по курсу НБУ, що діє на день подачі митній декларації.

Порядок сплати і ставки мита визначаються Єдиним митним тарифом України. В основі числення мита лежить митна вартість товару і транспортного засобу.

6.9 Податковий облік та звітність з екологічного податку

Екологічний податок - це загальнодержавний обов'язковий платіж, що сплачується з фактичних обсягів викидів в атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин та розміщення відходів, у тому числі радіоактивних.

Платниками податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Об'єктом та базою оподаткування є:

- обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами
- обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти
- обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання
- обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк
- обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій)

Ставки екологічного податку встановлені статтями 243, 245, 246, 248 ПКУ.

Суми податку обчислюються платниками податку самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів викидів; скидів; з фактичних обсягів розміщення відходів; з фактичного об'єму радіоактивних відходів; пропорційно обсягу та активності радіоактивних матеріалів.

6.10 Податковий облік та звітність зі збору за першу реєстрацію транспортного засобу.

Перша реєстрація транспортного засобу – це реєстрація транспортного засобу, яка здійснюється уповноваженими державними органами України щодо цього транспортного засобу в Україні вперше.

Платниками збору за першу реєстрацію транспортного засобу вважаються юридичні та фізичні особи, які здійснюють першу реєстрацію в Україні транспортних засобів, що відповідно до ст. 232 Податкового кодексу є об'єктами оподаткування.

Збір сплачується фізичними та юридичними особами перед проведенням першої реєстрації в Україні транспортних засобів.

Збір сплачується за місцем реєстрації транспортних засобів за ставками, які діють на день сплати (п. 239.1 ст. 239 Податкового кодексу).

Платники збору зобов'язані при першій реєстрації в Україні пред'являти квитанції або платіжні доручення про сплату збору з відміткою банку про дату виконання платіжного доручення, а платники, звільнені від сплати збору, – відповідний документ, що дає право на користування такими пільгами. У разі відсутності документів про сплату збору або документів, що дають право на користування пільгами, перша реєстрація в Україні не проводиться.

Об'єктами оподаткування збором є колісні транспортні засоби, окрім транспортних засобів, що:

- закріплені на праві оперативного управління за підрозділами служби цивільного захисту;
- закріплені на праві оперативного управління за військовими частинами, військовими навчальними закладами, установами та організаціями Збройних Сил України;
- закріплені на праві оперативного управління за військовими формуваннями головного органу в системі центральних органів виконавчої влади у сфері охорони громадського порядку;

- закріплені на праві оперативного управління за підрозділами служби цивільного захисту, які повністю утримуються за рахунок бюджету;

- транспортних засобів вантажних, самохідних, що використовуються на заводах, складах, у портах та аеропортах для перевезення вантажів на короткі відстані;

- транспортних засобів швидкої медичної допомоги;

- машин і механізмів для сільськогосподарських робіт;

- причепів (напівпричепів);

- мопедів;

- велосипедів;

- судна, зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або у Судновій книзі України;

- літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або у Реєстрі державних повітряних суден України, крім літаків і вертольотів Збройних Сил України та Державної служби України з надзвичайних ситуацій.

Згідно з п. 235.1 ст. 235 Податкового кодексу від сплати збору звільняються легкові автомобілі для інвалідів з об'ємом циліндрів двигуна до 1500 см³, що придбані за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів, або безоплатно передані інвалідам відповідно до законодавства України, транспортні засоби будинків-інтернатів для громадян похилого віку та інвалідів, дитячих будинків-інтернатів, пансіонатів для ветеранів війни і праці, геріатричних пансіонатів, реабілітаційних установ для інвалідів та дітей-інвалідів, що фінансуються з державного та місцевого бюджетів.

Залежно від того, який автомобіль реєструється (новий чи використовуваний), при розрахунку збору застосовуються такі коефіцієнти:

- для всіх нових транспортних засобів — 1;

- для транспортних засобів (мотоциклів, легкових автомобілів (крім автомобілів, обладнаних електродвигуном), автобусів, у тому числі мікроавтобусів, вантажних та вантажопасажирських автомобілів, сидельних

тягачів, автомобілів спеціального призначення, суден, літаків і вертольотів), які використовувалися до 8 років, — 2;

- для транспортних засобів (суден, літаків та вертольотів), які використовувалися понад 8 років, — 3;

- для транспортних засобів (мотоциклів, легкових автомобілів (крім автомобілів, обладнаних електродвигуном), автобусів, у тому числі мікроавтобусів, вантажних та вантажопасажирських автомобілів, сидельних тягачів, автомобілів спеціального призначення, суден, літаків і вертольотів), які використовувалися понад 8 років, — 40.

6.11 Податковий облік та звітність зі збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства

Платниками збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства є суб'єкти підприємницької діяльності, які реалізують в оптово-роздрібній мережі та мережі громадського харчування алкогольні напої та пиво.

Об'єктом оподаткування є виручка - товарообіг, одержаний на всіх етапах реалізації в оптово-роздрібній торговельній мережі та мережі громадського харчування алкогольних напоїв та пива, у тому числі і за операціями, що не передбачають оплати у грошовій формі.

Ставка збору становить 15% об'єкта оподаткування.

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства регламентовано Заключними положеннями Податкового кодексу і є одним із джерел формування Загального фонду Державного бюджету.

Звіт подається платником Збору до органу ДПАУ за своїм місцезнаходженням *щомісяця протягом 20 календарних днів*, наступних за останнім календарним днем звітного місяця.

Розрахунок суми збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства подається незалежно від наявності у платника об'єкта оподаткування.

Тобто суб'єкт господарювання, який отримав ліцензію на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями, але діяльність з продажу алкогольних напоїв з моменту отримання ліцензії не здійснював, повинен подавати розрахунок суми збору.

Збір є одним з небагатьох обов'язкових платежів, по якому платником податків Звіт подається тільки у випадку здійснення протягом звітного місяця реалізації в оптово-роздрібній торговій мережі і мережі громадського харчування алкогольних напоїв і пива з одержанням виручки від цієї реалізації.

Якщо ж протягом місяця така реалізація не здійснювалася - Звіт за цей місяць не подається.

Згідно з п.5.1 Закону № 2181 і п. 26, 27 Наказу № 133 податкове зобов'язання, самостійно визначене платником Збору у Звіті, вважається погодженим із дня подання такого Звіту. А сума зобов'язання повинна бути самостійно сплачена платником податків протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного терміну подання звіту (тобто через 30 календарних днів після закінчення звітного місяця).

6.12 Податковий облік та звітність зі збору за спеціальне використання води

Використання води — це процес вилучення води для використання у виробництві з метою отримання продукції та для господарсько-питних потреб населення, а також без її вилучення для потреб гідроенергетики, рибництва, водного, повітряного транспорту та інших потреб.

Водокористування може бути двох видів — загальне та спеціальне.

Платниками збору є суб'єкти господарювання будь-якої форми власності (юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи – підприємці):

- **первинні водокористувачі** — господарюючі суб'єкти, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів власними водозабірними спорудами та відповідним обладнанням;

- **вторинні водокористувачі** — господарюючі суб'єкти, які використовують воду отриману з водозабірних споруд первинних та/або інших водокористувачів;

- **суб'єкти господарювання**, які використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Не є платниками збору за спеціальне використання води платники фіксованого сільськогосподарського податку, а також бюджетні установи.

Але, у разі якщо водокористувачі, які повністю утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, використовують обсяги води для господарської діяльності, направленої на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, збір обчислюється на загальних підставах з усього обсягу використаної води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах постачання.

Спеціальне водокористування — це забір води з водних об'єктів із застосуванням споруд або технічних пристроїв, використання води та скидання забруднюючих речовин у водні об'єкти, включаючи забір води та скидання забруднюючих речовин із зворотними водами із застосуванням каналів.

Спеціальне водокористування здійснюється на підставі дозволу та є платним.

Об'єктом оподаткування збором вважається фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі шляхом забору води з водних об'єктів, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання.

Об'єктом оподаткування збором за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).

Ставки збору за спеціальне використання води визначено статтею 325 Податкового кодексу України.

Диференціація ставок збору за спеціальне використання поверхневих вод залежить від басейну річок, а за спеціальне використання підземних вод – від регіону.

Водокористувачі самостійно обчислюють збір:

- за спеціальне використання води та збір за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу нарастаючим підсумком з початку року,

- за спеціальне використання води для потреб водного транспорту — починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

Збір обчислюється виходячи з фактичних обсягів використаної води (підземної, поверхневої, отриманої від інших водокористувачів) водних об'єктів з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування, лімітів використання води, ставок збору та коефіцієнтів.

Обсяг фактично використаної води обчислюється водокористувачами самостійно на підставі даних первинного обліку згідно з показаннями вимірювальних приладів.

У разі відсутності вимірювальних приладів, якщо є можливість їх встановлення, збір сплачується у двократному розмірі.

6.13 Податковий облік та звітність з плати за користування надрами

До ресурсних платежів, які включаються до загальнодержавних податків та зборів, належать:

- рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;

- рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні;
- плата за користування надрами;
- збір за користування радіочастотним ресурсом України;
- збір за спеціальне використання води;
- збір за спеціальне використання лісових ресурсів.

Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані відповідно до закону як підприємці, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення (або геологічного вивчення з подальшою дослідно-промисловою розробкою) в межах зазначених у таких спеціальних дозволах об'єктах (ділянках) надр.

Об'єктом оподаткування рентною платою ПКУ віднесено видобуті корисні копалини, що є результатом господарської діяльності. Об'єктом оподаткування рентною платою слід вважати і обсяг видобутих корисних копалин, який, у тому числі утворюється в результаті виконання первинної переробки корисних копалин.

Базою оподаткування рентною платою є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин, яка окремо обчислюється для кожного виду корисної копалини для кожної ділянки надр на базових умовах поставки.

6.14 Податковий облік та звітність туристичного збору

Платниками туристичного збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради

або ради об'єднаної територіальної громади, та тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), визначених пп. 268.5.1. ПКУ.

Податковими агентами є:

а) юридичними особами, філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами юридичних осіб, фізичними особами - підприємцями, які надають послуги з тимчасового розміщення осіб у місцях проживання (ночівлі);

б) квартирно-посередницькими організаціями, які направляють неорганізованих осіб з метою їх тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі), визначених пп. "б" пп. 268.5.1 ПКУ, що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) юридичними особами, які уповноважуються сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаної територіальної громади, справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Базою збору є загальна кількість днів тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі), визначених пп. 268.5.1 ПКУ.

Ставка збору встановлюється за рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, за кожен добу тимчасового розміщення особи у місцях проживання (ночівлі), у розмірі:

- до 0,5 % від розміру мінімальної заробітної плати – для внутрішнього туризму;
- до 5 % – від розміру мінімальної заробітної плати для в'їзного туризму, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення.

Податковим періодом для сплати та звітування щодо збору є квартал. Платники збору сплачують суму збору авансовим внеском перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі) податковим агентам.

6.15 Збір за місця для паркування транспортних засобів

Платниками збору є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням сільської,

селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, організовують та проводять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Об'єктом оподаткування є Земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених статтею 30 Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні».

База оподаткування - площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 % мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Ставка збору та порядок сплати збору до бюджету встановлюються відповідною сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Сума збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для

квартального звітнього (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням об'єкта оподаткування.

Платник збору, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації такого платника збору, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як платника збору у контролюючому органі за місцезнаходженням земельної ділянки.

Базовим податковим (звітним) періодом є Календарний квартал.

Контрольні запитання:

1. Розкрийте сутність визначення «податкова звітність». Визначте роль первинних документів у податковому обліку.
2. Дайте визначення податку на додану вартість.
3. За якою формулою визначається розмір ПДВ, який має бути сплачений до бюджету?
4. Дайте визначення податку на прибуток підприємств.
5. Як визначається прибуток, який підлягає оподаткуванню?
6. Дайте визначення терміну «податок на доходи фізичних осіб» та розкрийте сутність податкової соціальної пільги.
7. Розкрийте сутність обліку та звітності спрощеної системи оподаткування
8. Дайте визначення земельного податку. Що є об'єктом та базою оподаткування земельним податком?
9. Що є об'єктами оподаткування акцизним податком?
10. Які види мита застосовуються в Україні?
11. Дайте визначення екологічного податку. Хто є платниками екологічного податку?
12. Хто є платником збору за першу реєстрацію транспортного засобу?

Список рекомендованої літератури:

- 1 Мелень О.В. Облік і звітність в оподаткуванні : текст лекцій / Мелень О. В. – Харків: НТУ «ХПІ», 2021. – 82 с.
- 2 Коптєва Г. М. Облік і звітність в оподаткуванні : навч. посібник / Г. М. Коптєва ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : Підручник НТУ "ХПІ", 2018. – 493 с.
- 3 Податкова система: Навчальний посібник / [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. – Харків: Видавництво «Діса плюс», 2021. – 402 с.
- 4 Гресь Н.Л. Облік і звітність в оподаткуванні : навч. пос. / Н.Л. Гресь, К.К. Недоступ / за заг. ред. проф. М.Т. Теловатої; М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т. «Дніпровська політехніка». – Дніпро : НТУ «ДП», 2021. – 152 с.
- 5 Облік і звітність в оподаткуванні: навчальний посібник для студентів закладів вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування». М.Т. Теловата, В.П. Пантелеєв, К.В. Безверхий, О.О. Григорєвська, С.І. Ковач, О.А. Юрченко. К.: НАСОН, 2019. 506 с.
- 6 Макурін А.А. Теорія оподаткування : навч. посіб. [Електронний ресурс] / А.А. Макурін ; М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». Дніпро : НТУ «ДП», 2018. 75 с.
- 7 Податковий кодекс України ВР України, від 02.12.2010, № 2755-VI [Електронний ресурс]. – режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

7. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК II

7.1 Фінансовий облік власного капіталу

Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань; власні джерела підприємства, які без визначення строку повернення внесені засновниками або залишені ними (засновниками) на підприємстві з уже оподаткованого прибутку.

Залежно від джерела формування власний капітал підприємства можна поділити 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), що включає в себе:

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

2) Накопичений капітал – це капітал, сформований внаслідок господарської діяльності підприємства, що включає в себе:

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

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

Вилучений капітал – дорівнює фактичній собівартості акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Зареєстрований капітал – юридично оформлена, офіційно об'явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. У тому числі виділяють: статутний капітал та пайовий капітал.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про стан та рух різних видів капіталу використовується журнал-ордер №7.

Статутний капітал – це зареєстрована вартість простих і привілейованих акцій для акціонерних товариств та розмір статутного капіталу для інших підприємств, зафіксований у статутних документах.

Бухгалтерський облік статутного капіталу підприємства починається з дати реєстрації підприємства у Державному реєстрі суб'єктів підприємницької діяльності і закінчується у день його виключення з Державного реєстру.

Для обліку та узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу підприємства використовується рахунок 40 “Статутний капітал”:

Таблиця 7.1 – Рахунок 40 “Статутний капітал”

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітного періоду
зменшення (вилучення) статутного капіталу	збільшення статутного капіталу
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період
	Сальдо на кінець звітного періоду

Сума кредитового сальдо по рахунку 40 повинна відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому у статутних документах підприємства і відображається в балансі підприємства.

Аналітичний облік ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської діяльності. Він формується за рахунок обов’язкових та додаткових пайових внесків, які надходять від членів товариства. Розміри обов’язкових пайових внесків визначаються загальними зборами пайовиків.

Для обліку й узагальнення інформації про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами призначено рахунок 41 “Пайовий капітал”

Таблиця 7.2 – Рахунок 41 “Пайовий капітал”

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітнього періоду
зменшення (вилучення) пайового капіталу	збільшення пайового капіталу
Оборот за звітній період	Оборот за звітній період
	Сальдо на кінець звітнього періоду

Додатковий капітал – інший капітал, вкладений учасниками товариства (емісійний дохід, отриманий від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість) або одержаний у процесі господарської діяльності дохід від дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів, безкоштовно отриманих від інших осіб необоротних активів, інші види капіталу. Для узагальнення інформації про суми додаткового капіталу призначено рахунок 42 “Додатковий капітал”:

Таблиця 7.3 – Рахунок 42 “Додатковий капітал”

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітнього періоду
Зменшення (вилучення) додаткового капіталу	Збільшення додаткового капіталу
Оборот за звітній період	Оборот за звітній період
	Сальдо на кінець звітнього періоду

Рахунок 42 “Додатковий капітал” має такі субрахунки:

421 “Емісійний дохід”, який призначений для відображення різниці між продажною та номінальною вартістю первісно розміщених акцій;

422 “Інший вкладений капітал”, який призначений для обліку іншого внесеного засновниками товариства капіталу, що перевищує розмір статутного капіталу, інші внески без рішення про зміну розміру статутного капіталу;

423 “Дооцінка активів”, який призначений для відображення суми дооцінки (уцінки) активів і фінансових інструментів, яку здійснюють згідно чинного законодавства та положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Згідно п.20 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” на субрахунку відображається не кожна сума дооцінки, а “перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об’єкта

основних засобів при черговій дооцінці вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів і вказаним перевищенням у складі іншого додаткового капіталу”;

424 “Безоплатно одержані необоротні активи”;

425 “Інший додатковий капітал”.

Аналітичний облік ведеться за видами капіталу.

У господарському товаристві створюється *резервний (страховий) фонд*, а також інші фонди, передбачені законодавством України або установчими документами товариства.

Резервний капітал господарського товариства створюється з метою покриття можливих збитків, непередбачених витрат, сплату боргів підприємства при його ліквідації.

Для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства призначено рахунок 43 “Резервний капітал”:

Таблиця 7.4 – Рахунок 43 “Резервний капітал”

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітного періоду
використання резервів	створення резервів
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період
	Сальдо на кінець звітного періоду

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

Нерозподілені прибутки – це частина прибутку, отриманого від здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства, яка вкладена в нього і нерозподілена між учасниками, тобто реінвестована у підприємство.

Непокриті збитки – це сума непокритих збитків поточного року та минулих років.

Сума непокритих збитків в Балансі наводиться в дужках й віднімається при визначенні суми власного капіталу.

Для обліку нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років призначено рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”:

Таблиця 7.5 – Рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”

Дебет	Кредит
Сальдо на початок звітної періоду (непокриті збитки)	Сальдо на початок звітної періоду (нерозподілені прибутки)
збитки та використання прибутку	збільшення прибутку від усіх видів діяльності
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період
Сальдо на кінець звітної періоду (непокриті збитки)	Сальдо на кінець звітної періоду (нерозподілені прибутки)

Рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” має такі субрахунки:

441 “Прибуток нерозподілений”, який призначено для відображення наявності та руху нерозподіленого прибутку;

442 “Непокриті збитки”, який призначено для відображення непокритих збитків, списання яких здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо;

443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”, який призначено для відображення розподілу прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді.

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії, викуплених товариством у своїх акціонерів.

Акції викупаються акціонерним товариством за рахунок сум, що перевищують статутний капітал для їх наступного перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників, анулювання за умови їх реалізації або анулювання протягом року.

Для обліку вилученого капіталу призначено рахунок 45 “Вилучений капітал”:

Таблиця 7.6 – Рахунок 45 “Вилучений капітал”

Дебет	Кредит
Сальдо на початок звітної періоду	
фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених у учасників	вартість анульованих або перепроданих акцій
Оборот за звітній період	Оборот за звітній період
Сальдо на кінець звітної періоду	

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).

Для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства призначено рахунок 46 “Неоплачений капітал”:

Таблиця 7.7 – Рахунок 46 “Неоплачений капітал”

Дебет	Кредит
Сальдо на початок звітної періоду	
заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу	погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу
Оборот за звітній період	Оборот за звітній період
Сальдо на кінець звітної періоду	

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

Забезпечення можуть створюватися для відшкодування наступних (майбутніх) витрат на:

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

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов’язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що

втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

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

Для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів та включення їх до витрат поточного періоду використовується рахунок 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”:

Таблиця 7.8 – Рахунок 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”:

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітного періоду
використання забезпечень	нарахування забезпечень
оборот за звітний період	оборот за звітний період
	Сальдо на кінець звітного періоду

Рахунок 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” має такі субрахунки:

471 “Забезпечення виплат відпусток”, який призначено для ведення облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення визначається щомісячно, як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого, як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов’язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на збори на обов’язкове державне пенсійне страхування, на обов’язкове соціальне страхування, на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо.

472 “Додаткове пенсійне забезпечення”, який призначено для ведення обліку коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення.

Забезпечення для виплати додаткових пенсій може створюватись підприємством з метою покращання соціального захисту своїх працівників шляхом утримань із заробітної плати робітників, які бажають брати участь у такій соціальній програмі.

473 “Забезпечення гарантійних зобов’язань”, який призначено для ведення облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо.

Підприємство, яке реалізує продукцію (роботи, послуги) з гарантією, бере на себе зобов’язання забезпечувати її ремонт або заміну протягом гарантійного терміну. Оскільки, конкретна сума витрат та час їх виникнення не визначені і залежать від майбутніх подій, що виникають після реалізації, підприємство змушене створити відповідний резерв, виходячи із сум витрат на гарантійне обслуговування попереднього звітного періоду та прогнозних оцінок фахівців.

474 “Забезпечення інших витрат і платежів”, який призначено для ведення обліку забезпечення інших наступних витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”.

Аналітичний облік забезпечення наступних витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування й використання.

Згідно з положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання” підприємство щодо кожного виду забезпечень наводить у Примітках до фінансових звітів таку інформацію:

- цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення;
- залишок забезпечення на початок та кінець звітного періоду;
- збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових нарахувань;
- сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду;
- невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді;

- сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення.

За кожним видом непередбачених зобов'язань наводиться така інформація:

- стислий опис зобов'язання та його сума;
- невизначеність щодо суми та строку погашення;
- сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною.

Цільове фінансування та цільові надходження – це кошти, отримані підприємством для здійснення заходів цільового призначення, що зумовили необхідність організації їх окремого обліку і контролю за використанням. Кошти цільового фінансування та цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та цільових фондів, гуманітарна допомога, внески фізичних та юридичних осіб. Використання цих коштів має бути спрямоване тільки на здійснення заходів цільового призначення.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. При виконанні цих умов отримане цільове фінансування відноситься до доходів тих звітних періодів, у яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога) призначено рахунок 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”:

Таблиця 7.9 – Рахунок 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітного періоду
використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум	відображаються кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період
	Сальдо на кінець звітного періоду

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та витрат провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень.

7.2 Фінансовий облік довгострокових зобов'язань

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття в бухгалтерському обліку визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов'язання”.

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

Зобов'язання визнається і відображається в бухгалтерському обліку за умови, що:

- його оцінка може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення.

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

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

До довгострокових зобов'язань належать:

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

Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове

зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

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

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

Найпоширеніше зобов'язання виникають у кредитних відносинах.

Кредит – позичковий капітал банку у грошовій формі, що передається у тимчасове користування на умовах забезпеченості, повернення, строковості, платності та цільового характеру використання.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточним зобов'язанням ведеться на рахунку 50 “Довгострокові позики”:

Таблиця 7.10 – Рахунок 50 “Довгострокові позики”:

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітного періоду
погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених)
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період
	Сальдо на кінець звітного періоду

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

Рахунок 50 “Довгострокові позики” має такі субрахунки:

501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”;

502 “Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”;

503 “Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті”;

504 “Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті”;

505 “Інші довгострокові позики в національній валюті”;

506 “Інші довгострокові позики в іноземній валюті”.

На субрахунках 501, 502 відображаються суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит, відповідно, в національній та іноземній валюті.

На субрахунках 503, 504 відображаються суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, відповідно, в національній та іноземній валюті.

На субрахунках 505, 506 відображаються суми довгострокової заборгованості щодо зобов’язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), відповідно, в національній та іноземній валюті.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про довгострокові позики підприємства використовується журнал-ордер № 2, 3.

7.3 Облік поточних зобов’язань

Короткострокові кредити банків – це сума поточних зобов’язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками.

Облік розрахунків у національній і іноземній валютах за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув ведеться на рахунку 60 “Короткострокові позики”:

Таблиця 7.11 – Рахунок 60 “Короткострокові позики”

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітної періоду
погашення заборгованості за ними та переведення до довгострокових зобов’язань у разі відстрочення кредитів (позик)	суми одержаних кредитів (позик)
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період
	Сальдо на кінець звітної періоду

Рахунок 60 "Короткострокові позики" має такі субрахунки:

601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті";

602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті";

603 "Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті";

604 "Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті";

605 "Прострочені позики в національній валюті";

606 "Прострочені позики в іноземній валюті".

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

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про короткострокові позики підприємства використовується журнал-ордер № 2, 3.

Постачальники – це фізичні або юридичні особи, які здійснюють поставку товарно-матеріальних цінностей, надають послуги та виконують роботи.

Підрядники – спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при створенні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво.

Товарні операції – це операції розрахунків за продукцію, надані послуги та виконані роботи.

Для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги використовується рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

Рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" має такі субрахунки:

631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"

632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"

633 "Розрахунки з учасниками ПФГ"

Таблиця 7.12 – Рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”:

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітнього періоду
погашення, списання заборгованості за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги	заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги
Оборот за звітній період	Оборот за звітній період
	Сальдо на кінець звітнього періоду

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

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про розрахунки з постачальниками і підрядниками використовується журнал-ордер №3, відомість 3.3.

Податковим кодексом України визначено принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов’язкові платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також права, обов’язки і відповідальність платників.

Під **податком і збором** (обов’язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів слід розуміти обов’язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування.

Система оподаткування – це сукупність податків і зборів (обов’язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету призначено рахунок 64 “Розрахунки за податками й платежами”:

Таблиця 7.13 – Рахунок 64 “Розрахунки за податками й платежами”

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітної періоду
Належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо	відображаються нараховані платежі до бюджету
Оборот за звітній період	Оборот за звітній період
	Сальдо на кінець звітної періоду

Рахунок 64 “Розрахунки за податками й платежами” має такі субрахунки:

641 “Розрахунки за податками”, який призначений для ведення обліку податків, що нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість інші податки);

642 “Розрахунки за обов’язковими платежами”, який призначений для ведення обліку розрахунків за зборами (обов’язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 “Розрахунки з страхування”;

643 “Податкові зобов’язання”, який призначено для ведення обліку суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню);

644 “Податковий кредит”, який призначений для ведення обліку суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов’язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації вилучений капітал підприємства використовується журнал-ордер № 3, відомість 3.6.

Для ведення обліку розрахунків єдиним соціальним внеском призначено рахунок 65 “Розрахунки за єдиним соціальним внеском”:

Таблиця 7.14 – Рахунок 65 “Розрахунки за єдиним соціальним внеском”

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітної періоду
погашення заборгованості та витрачання коштів страхування	нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані за страхування кошти
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період
	Сальдо на кінець звітної періоду

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за страхуванням використовується журнал-ордер № 5.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці (за усіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), а також про неодержану персоналом у встановлений термін суму заборгованості з оплати праці (розрахунки з депонентами) використовується рахунок 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”:

Таблиця 7.15 – Рахунок 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітної періоду
виплата заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів в рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати праці персоналу	нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період
	Сальдо на кінець звітної періоду

Рахунок 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” має такі субрахунки:

661 “Розрахунки за заробітною платою”;

662 “Розрахунки з депонентами”;

663 “Розрахунки за іншими виплатами”.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про розрахунки підприємства з персоналом використовується журнал-ордер № 5, 5а та відомість 5.1.

Бухгалтерські дивіденди – це частина чистого прибутку підприємства, розділена між власниками (учасниками) залежно від їх участі у власному капіталі підприємства.

Дивіденди – це платіж, який проводиться юридичною особою на користь власників (довірених осіб власника) корпоративних прав, емітованих такою юридичною особою, у зв’язку з розподілом частини її прибутку.

Для узагальнення інформації про розрахунки за дивідендами використовується рахунок 67 “Розрахунки з учасниками”:

Таблиця 7.16 – Рахунок 67 “Розрахунки з учасниками”

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітного періоду
Зменшення (погашення) збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, в тому числі реінвестування доходів тощо	збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період
	Сальдо на кінець звітного періоду

Рахунок 67 “Розрахунки з учасниками” має такі субрахунки:

671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”;

672 “Розрахунки за іншими виплатами”.

Аналітичний облік ведеться за кожним засновником та учасником та за видами виплат.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками використовується журнал-ордер №3, відомість 3.5.

Для обліку розрахунків по інших операціях призначено рахунок 68 “Розрахунки за іншими операціями”:

Таблиця 7.17 – Рахунок 68 “Розрахунки за іншими операціями”:

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок звітного періоду
погашення, списання заборгованості за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги	заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період
	Сальдо на кінець звітного періоду

Рахунок 68 “Розрахунки за різними операціями” має такі субрахунки:

681 “Розрахунки за авансами одержаними”, який призначено для ведення обліку одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи;

682 “Внутрішні розрахунки”, який призначено для ведення обліку всіх видів поточних розрахунків з дочірніми підприємствами;

683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”, який призначено для ведення обліку внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальногосподарської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків;

684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”, призначений для ведення обліку нарахованих відсотків за: використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит; використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо); іншими операціями;

685 “Розрахунки з іншими кредиторами”, який призначено для ведення обліку операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 “Розрахунки за іншими операціями”, а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (учбовими та науково-дослідними

зкладами тощо); з наймачами квартир і особами, які проживають у гуртожитках житлово-комунального господарства підприємства, організації; з орендарями нежитлових приміщень житлово-комунального господарства; з батьками дітей за відвідування дитячих закладів; за іншими операціями.

Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про розрахунки за іншими операціями використовується журнал-ордер №3, відомість 3.5.

7.4 Фінансовий облік доходів та результатів діяльності підприємства

Принципи формування та обліку інформації про доходи підприємства та вимоги щодо її розкриття у фінансовій звітності визначено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”.

Доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) являє собою ту ж виручку, але вже очищену від сум наданих знижок, непрямих податків і зборів, вартості повернутих раніше проданих товарів, а також доходів, що належать за договорами комітентам (принципалам тощо).

Обліковують доходи від реалізації продукції, товарів, робіт (послуг) на субрахунках 701, 702 і 703 відповідно. При вирахуванні з них податків та зборів роблять проводку: Дт 701, 702, 703 -Кт 641, 642.

Вартість повернутих покупцем товарів, суми надходжень за договорами комісії (іншими аналогічними договорами) та інші вирахування з доходу обліковують за дебетом субрахунку 704 «Вирахування з доходу».

До складу інших операційних доходів (Кт 71) потрапляють усі інші доходи операційної діяльності, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема, дохід від:

- первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (Кт 710);
- купівлі-продажу іноземної валюти (Кт 711);
- реалізації оборотних активів (крім готової продукції, товарів та фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття (Кт 712);
- операційної оренди активів (Кт 713);
- операційних курсових різниць (Кт 714);
- отриманих штрафів, пені, неустойки (Кт 715);
- відшкодування раніше списаних оборотних активів (Кт 716);
- списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу (Кт 717);
- безоплатно отриманих оборотних активів (крім фінансових інвестицій) та цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю підприємства (Кт 718);
- роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках, тощо (Кт 719).

До фінансових доходів належать дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, облік яких ведеться за методом участі в капіталі). Їх обліковують на відповідних субрахунках рахунка 73.

Порядок визначення доходів від участі в капіталі регулює П(С)БО 12. Обліковують ці доходи на субрахунках рахунка 72.

Інші доходи (Кт 74) включають доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційної та фінансовою діяльністю підприємства. Це, зокрема, доходи від:

- зміни вартості фінансових інструментів (Кт 740);

- реалізації фінансових інвестицій (Кт 741);
- відновлення корисності активів (Кт 742);
- неопераційних курсових різниць (Кт 744);
- безоплатно отриманих необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій (Кт 745);
- списання кредиторської заборгованості, що виникла не в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності (Кт 746);
- дооцінки об'єктів необоротних активів у межах попередніх уцінок та зменшень корисності активів тощо (Кт 746).

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

Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були понесені.

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 “Доходи від реалізації”:

Рахунок 70 “Доходи від реалізації” має такі субрахунки:

701 “Дохід від реалізації готової продукції”

702 “Дохід від реалізації товарів”

703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”

704 “Вирахування з доходу”

Таблиця 7.17 – Рахунок 70 “Доходи від реалізації” (крім субрахунку 704):

Дебет	Кредит
належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); суми, які отримуються підприємством на користь комітента, принципала; повернуті перестраховиками частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”	Збільшення (одержання) доходу
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період

На субрахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції” узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції. В кінці звітного періоду закривається на субрахунок 791 “Результат основної діяльності”.

На субрахунку 702 “Дохід від реалізації товарів” підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів. В кінці звітного періоду закривається на субрахунок 791 “Результат основної діяльності”.

На субрахунку 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій. В кінці звітного періоду закривається на субрахунок 791 “Результат основної діяльності”.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

На субрахунку 704 “Вирахування з доходу” за дебетом відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

До *інших операційних доходів* відносяться: доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); суми одержаних грантів та субсидій; інші доходи від операційної діяльності.

Для відображення в обліку інших операційних доходів використовується рахунок 71 “Інший операційний дохід”:

Таблиця 7.18 – Рахунок 71 “Інший операційний дохід”

Дебет	Кредит
суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов’язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”	збільшення (одержання) доходу
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період

Рахунок 71 “Інший операційний дохід” має такі субрахунки:

710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”, який призначено для узагальнення інформації про доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема, дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів, та від зміни справедливої вартості біологічних активів, який визначено відповідно до П(С)БО 30 “Біологічні активи”;

711 “Дохід від реалізації іноземної валюти”, який призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації іноземної валюти;

712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”, який призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації оборотних активів;

713 “Дохід від операційної оренди активів”, який призначено для узагальнення інформації про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства;

714 “Дохід від операційної курсової різниці”, який призначено для узагальнення інформації про доходи від курсових різниць за активами й зобов’язаннями підприємства – пов’язаними з операційною діяльністю підприємства;

715 “Одержані штрафи, пені, неустойки”, який призначено для узагальнення інформації про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків;

716 “Відшкодування раніше списаних активів”, який призначено для узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів;

717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості”, який призначено для узагальнення інформації про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності;

718 “Одержані гранти та субсидії”, який призначено для узагальнення інформації про отримані підприємством гранти, асигнування та субсидії;

719 “Інші доходи від операційної діяльності”, який призначено для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 “Інший операційний дохід”, зокрема, про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації тощо.

Доходи від фінансових операцій включають в себе дохід від участі в капіталі та інші фінансові доходи.

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

Метод участі в капіталі – це метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції зі спільної діяльності визначаються у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”.

Для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі призначено рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі”:

Таблиця 7.19 – Рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі”

Дебет	Кредит
списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”	збільшення (одержання) доходу
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період

Рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі” має такі субрахунки:

721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”, який призначено для узагальнення інформації про доходи, пов’язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків або зростання власного капіталу асоційованих підприємств внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо);

722 “Дохід від спільної діяльності”, який призначено для узагальнення інформації про доходи, пов’язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо);

723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”, який призначено для узагальнення інформації про доходи, пов’язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об’єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків або зростання їх власного капіталу внаслідок інших подій (переоцінка необоротних активів та інвестицій тощо).

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об’єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про доходи підприємства від участі в капіталі використовується журнал-ордер №6.

До *інших фінансових доходів* відносяться доходи, одержані від фінансових інвестицій (крім доходів, які відображаються за методом участі в капіталі), дивіденди, відсотки, амортизація дисконту за інвестиціями в боргові цінні папери.

Для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема, дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі” призначено рахунок 73 “Інші фінансові доходи”:

Таблиця 7.20 – Рахунок 73 “Інші фінансові доходи”

Дебет	Кредит
списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”	визнана сума доходу
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період

Рахунок 73 “Інші фінансові доходи” має такі субрахунки:

731 “Дивіденди одержані”, який призначено для узагальнення інформації про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними;

732 “Відсотки одержані”, який призначено для узагальнення інформації про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не

ведеться облік на субрахунку 731 “Дивіденди одержані”, зокрема, винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо;

733 “Інші доходи від фінансових операцій”, який призначено для узагальнення інформації про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 “Інші фінансові доходи”.

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об’єктами інвестування.

Інша звичайна діяльність не пов’язана з інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства.

Для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства призначено рахунок 74 “Інші доходи”:

Таблиця 7.21 – Рахунок 74 “Інші доходи”

Дебет	Кредит
належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов’язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”	збільшення (одержання) доходу
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період

Рахунок 74 “Інші доходи” має такі субрахунки:

741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”, який призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації фінансових інвестицій

742 “Дохід від реалізації необоротних активів”, який призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації необоротних активів

743 “Дохід від реалізації майнових комплексів”, який призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації майнових комплексів;

744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”, який призначено для узагальнення інформації про курсові різниці за активами та зобов’язаннями в

іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства;

745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”, який призначено для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних активів. У разі безоплатного одержання підприємством необоротних активів дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням ;

746 “Інші доходи від звичайної діяльності”, який призначено для узагальнення інформації про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 “Інші доходи”, зокрема, від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом.

Для визначення фінансового результату іншої звичайної діяльності необхідно порівняти одержані доходи з понесеними витратами. Облік витрат іншої звичайної діяльності ведеться на рахунку 97 “Інші витрати”.

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

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій призначено рахунок 79 “Фінансові результати”:

Таблиця 7.22 – Рахунок 79 “Фінансові результати”:

Дебет	Кредит
суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток	суми в порядку закриття рахунків обліку доходів
Оборот за звітний період	Оборот за звітний період

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Рахунок 79 “Фінансові результати” має такі субрахунки:

791 “Результат основної діяльності”, призначений для визначення прибутку (збитку) від основної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 “Доходи від реалізації”, 71 “Інший операційний дохід”), за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”).

792 “Результат фінансових операцій”, призначений для визначення прибутку (збитку) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 “Фінансові витрати” та 96 “Втрати від участі в капіталі”.

793 “Результат іншої звичайної діяльності”, призначений для визначення прибутку (збитку) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунку 97 “Інші витрати”.

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, субрахунки рахунку 79 дебетують у кореспонденції з кредитом рахунків 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція” та інших рахунків класу 2 “Запаси”, а також з кредитом рахунків класу 1 “Необоротні активи” та класу 3 “Кошти, розрахунки та інші активи”.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства використовується журнал-ордер №6.

7.5 Облік операцій і цінностей не належних підприємству

У практичній діяльності підприємств зустрічається багато випадків, коли підприємство використовує активи, що їм не належать.

Такі активи обліковують на спеціальних рахунках, сальдо яких не знаходить відображення в балансі підприємства. З цієї причини такі рахунки називають позабалансовими. Позабалансові рахунки, як і балансові, мають двохзначну нумерацію, до них також передбачені субрахунки. Позабалансові рахунки не кореспондують ні між собою, ні з іншими рахунками бухгалтерського обліку. На них відсутній двосторонній рух об'єктів, що обліковуються, тому такі рахунки закриваються в односторонньому порядку. Тому, при відсутності застосування принципу подвійного запису, позабалансові рахунки слід вважати не бухгалтерськими, а статистичними, оперативно-технічними; вони не поділяються на активні та пасивні так як не включаються до підсумку балансу.

Існування позабалансових рахунків зумовлено особливостями відносин власності.

Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух:

- цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі);
- умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо);
- бланків суворого обліку;
- списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками).

Бухгалтерський облік указаних цінностей, умовних прав і зобов'язань ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття,

використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку з вказуванням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

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

Товарно-матеріальні цінності та основні засоби, вартість яких відображено на позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації в порядку, що діє для цінностей, відображених на балансових рахунках відповідного класу.

Для позабалансового обліку орендованих необоротних активів призначено рахунок 01 "Орендовані необоротні активи".

На цьому рахунку обліковуються активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані підприємством на підставі договорів операційної оренди (лізингу) та обліковуються на балансі орендодавця.

Облік отриманих в оренду активів здійснюється за видами активів.

Прийняті в оперативну оренду основні засоби і нематеріальні активи зараховуються на позабалансовий рахунок 01 "Орендовані необоротні активи" за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається в договорі операційної оренди.

Збільшення залишку рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" відбувається при прийнятті на облік основних засобів, нематеріальних активів, та інших необоротних активів, що отримані в оперативну оренду, зменшення –

при їх поверненні орендодавцю та у випадках перенесення заборгованості перед орендодавцем за орендовані необоротні активи на баланс. Аналітичний облік орендованих необоротних активів ведеться за видами активів.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про орендовані необоротні активи підприємства використовується відомість 8.

Для позабалансового обліку активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні призначено рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні”. Його призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Усі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, інвентаризуються в порядку і строки, передбачені для власних цінностей.

Позабалансовий рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні” має такі субрахунки:

021 “Устаткування, прийняте для монтажу”, який призначено для обліку підрядною організацією обладнання, устаткування та інші товарно-матеріальні цінності, які надійшли від замовника та прийняті для монтажу. Аналітичний облік обладнання, устаткування та інших товарно-матеріальних цінностей, прийнятих для монтажу, ведеться за замовниками, за видами товарно-матеріальних цінностей, окремими об’єктами й агрегатами та місцями їх розташування. Облік затрат на монтаж цих цінностей здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості самих цінностей, прийнятих для монтажу);

022 “Матеріали, прийняті для переробки”, який призначено для облік руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачуються одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді). Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й

матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки. Облік затрат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника);

023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”, який призначено для обліку прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але несплачених товарно-матеріальних цінностей, заборонених до витрачання до їх оплати; одержаних товарно-матеріальних цінностей надміру, чим в видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено, як виняток, залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками, та не вивезених з причин, не залежних від підприємства, тощо. Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться по підприємствах-власниках, за видами, сортами та місцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, мають зберігатися окремо від власних;

024 “Товари, прийняті на комісію”, який призначено для обліку одержаних товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами;

025 “Майно в довірчому управлінні”, який призначено для обліку майна, що надійшло в довірче управління, а також товарно-матеріальних цінностей, які надійшли повіреному при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення від третіх осіб. Аналітичний облік ведеться за об’єктами, товарно-матеріальними цінностями, місцезнаходженнями та власниками.

Для позабалансового обліку контрактних зобов’язань призначено рахунок 03 “Контрактні зобов’язання”.

Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань по укладених контрактах, а також контролю за їх виконанням.

На рахунку 03 “Контрактні зобов'язання” ведеться облік по деривативах (форвардних і ф'ючерсних контрактах, опціонах) та інших контрактах, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Дериватив – стандартний документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому. Відповідно до виду цінностей деривативи розподіляються на фондові, валютні, товарні.

Облік зобов'язань здійснюється в оцінці, передбаченій контрактами.

Списуються контрактні зобов'язання з рахунку у разі виконання, ліквідації, відмови від виконання, передачі або продажу зобов'язання за контрактом іншим особам.

Аналітичний облік ведеться за видами зобов'язань.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про контрактні зобов'язання підприємства використовується відомість 8.

Для позабалансового обліку непередбачених активів і зобов'язань призначено рахунок 04 “Непередбачені активи й зобов'язання”. Він використовується для накопичення інформації про наявність непередбачених (потенційних) активів та непередбачених (потенційних) зобов'язань. Ці активи або зобов'язання виникли при узгодженні минулих господарських операцій та стануть реальними, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій. Це визначення включає три основних характеристики непередбачених активів та зобов'язань: 1) наявна обставина; 2) невизначеність кінцевого результату цієї обставини; 3) вирішення невизначеності на основі однієї або кількох майбутніх подій.

Інформація про існування таких активів та зобов'язань необхідна для розкриття її в примітках до фінансових звітів. Загальні методологічні принципи

обліку, подання та розкриття потенційних активів та зобов'язань підприємства викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 “Зобов'язання”.

Рахунок 04 “Непередбачені активи й зобов'язання” має такі субрахунки:

041 “Непередбачені активи”, який призначено для накопичення інформації про наявність непередбачених активів, щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигод у сумі очікуваного відшкодування збитків. Списуються непередбачені активи в міру того, як вони визнаються чи не визнаються при вирішенні невизначених подій;

042 “Непередбачені зобов'язання”, який призначено для накопичення інформації про наявність непередбаченого зобов'язання, яке може вимагати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає) в сумі очікуваних збитків.

Для позабалансового обліку гарантій та забезпечень наданих призначено рахунок 05 “Гарантії та забезпечення надані”. Його передбачено для узагальнення інформації про наявність та рух виданих підприємством гарантій та забезпечень виконання як власних зобов'язань та платежів, так і зобов'язань та платежів інших підприємств (за договорами поруки).

Облік забезпечення здійснюється за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковується:

- вартість активів підприємства, які оформлено договорами застави (та за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується;
- вартість прийнятих на себе зобов'язань за договорами поруки;
- вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною наданою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 05 “Гарантії та забезпечення надані” відбувається при видачі гарантій та забезпечень, зменшення – при погашенні заборгованості, на яку були вони надані, та при перенесенні зобов'язань за ними на баланс.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про гарантії та забезпечення надані підприємством використовуються відомість 8.

Для позабалансового обліку гарантій та забезпечень отриманих призначено рахунок 06 “Гарантії за забезпечення отримані”.

Рахунок 06 “Гарантії та забезпечення отримані” передбачено для узагальнення інформації про наявність та рух отриманих гарантій та забезпечень виконання зобов’язань та платежів. Облік забезпечення провадиться за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковуються:

- гарантії, отримані підприємством за третіх осіб;
- вартість товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та цінних паперів (які знаходяться як на підприємстві, так і в депозиті нотаріальної контори чи банку), що становлять предмет застави;
- вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною отриманою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 06 “Гарантії та забезпечення отримані” відбувається при одержанні гарантій та забезпечень, зменшення – при їх списанні внаслідок погашення заборгованості, на яку були вони надані, та при перенесені заборгованості за ними на баланс.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про гарантії та забезпечення отримані підприємством використовуються відомість 8.

Для позабалансового обліку списаних активів призначено рахунок 07 “Списані активи”.

Рахунок 07 “Списані активи” призначено для узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей.

Зарахування на позабалансовий рахунок 07 суми здійснюється одночасно зі списанням суми нестач і втрат від псування цінностей та дебіторської заборгованості на витрати підприємства.

Рахунок 07 “Списані активи” має такі субрахунки:

071 “Списана дебіторська заборгованість”, який призначено для обліку суми списаної дебіторської заборгованості на позабалансовому рахунку протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника. Дебіторська заборгованість остаточно списується з субрахунку 071 “Списана дебіторська заборгованість” після надходження суми в порядку відшкодування з одночасними записами за дебетом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” чи інших рахунків обліку активів і кредитом субрахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів” або у зв’язку з закінченням строку обліку такої заборгованості.

072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”, призначений для відображення зменшення суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей на субрахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей” після встановлення конкретних винуватців з одночасними записами за Дт 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” і Кт 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

Аналітичний облік за позабалансовим рахунком 07 “Списані активи” ведеться за боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про списані активи підприємством використовується відомість 8.

Для позабалансового обліку бланків суворого обліку призначено рахунок 08 “Бланки суворого обліку”.

На цьому рахунку ведеться облік наявності та руху бланків суворого обліку та суворої звітності, зокрема:

- документи, що засвідчують особу, подію, освіту, трудовий стаж тощо (паспорт, свідоцтво про народження, одруження і розірвання шлюбу, перемену прізвища, імені, по-батькові; трудова книжка і вкладиш до неї; посвідчення водія, службові, військові, ветеранів, інвалідів; дипломи про освіту, присвоєння звання; пенсійна книжка;
- пенсійні листки, листки тимчасової непрацездатності);
- проїзні документи (квитки на проїзд у залізничному, морському, річковому і повітряному транспорті; документи на перевезення вантажів; військові проїзні документи);
- знаки поштової сплати (поштові марки, конверти з марками, листівки з марками);
- документи, що обслуговують грошовий обіг (книжки ощадні, чекові, депозитні; чеки грошові, майнові, розрахункові; бланки фінансування, страхування; акредитиви; марки податкові, митні; доручення на видачу коштів, пенсій, майна; сертифікати якості, на право вивезення та ввезення; поліси страхування; ліцензії);
- бланки білетів тиражних та миттєвих лотерей, документів, що засвідчують особу, подію, право, освіту, трудовий стаж тощо (свідоцтва, посвідчення, трудова книжка, дипломи про освіту та інші); проїзних документів (квитки на проїзд, абонементні талони, документи на перевезення вантажів та інші);
- довіреностей на одержання цінностей та інших.

Перелік документів суворого обліку та порядок виготовлення їх бланків здійснюється згідно Правил виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів, Служби безпеки, Міністерства внутрішніх справ України.

Збільшення залишку рахунку 08 “Бланки суворого обліку” відбувається при надходженні (прийнятті на облік) бланків суворого обліку, зменшення – після використання або списання як непридатних чи таких, що не є в наявності.

Аналітичний облік ведеться за кожним бланком та місцями їх зберігання.

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку для узагальнення інформації про бланки суворої звітності підприємством використовується відомість 8.

Контрольні запитання:

- 1 Економічний зміст власного капіталу.
- 2 Облік статутного капіталу.
- 3 Облік пайового капіталу.
- 4 Облік додаткового капіталу.
- 5 Облік резервного капіталу.
- 6 Облік нерозподіленого капіталу.
- 7 Облік вилученого капіталу.
- 8 Облік неоплаченого капіталу.
- 9 Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів.
- 10 Облік цільового фінансування і цільових надходжень.
- 11 Облік довгострокових кредитів.
- 12 Облік короткострокових кредитів.
- 13 Економічний зміст та організація обліку розрахунків.
- 14 Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками.
- 15 Облік розрахунків з бюджетом та з внесками до соціальних фондів.
- 16 Економічний зміст оплати праці.
- 17 Облік розрахунків по оплати праці.
- 18 Визнання доходів та класифікація доходів.
- 19 Рахунки для обліку доходів.
- 20 Вимоги до фінансової звітності та її склад.

Список рекомендованої літератури:

- 1 Кодекс законів про працю України: від 10.12.1971 р. № 322-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

2 Податковий кодекс України: від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

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

4 Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.

5 Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>.

6 Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності Затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. №433. URL: <http://dtki.com.ua/show/2cid110035.html>.

7 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print> 1370326239541384.

8 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

9 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

10 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>.

11 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.

12 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплата працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601. URL:<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.

8. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

8.1 Управлінський облік в інформаційній системі підприємства

У системі бухгалтерського обліку формується різноманітна інформація для управління, однак вона у більшості випадків не використовується через те, що усталеною стала практика, коли бухгалтерія обробляє дані і подає в основному зовнішнім користувачам, а самим апаратом управління ця інформація використовується епізодично. Однак, всі ланки системи бухгалтерського обліку повинні слугувати загальній меті – забезпеченню органів управління необхідною обліковою інформацією для регулювання поведінки керованого об'єкту. Одночасно ця функція системи є метою і змістом всіх її ланок.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства мають право вести внутрішньогосподарський (управлінський) облік, який в законі визначено як «систему обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством».

Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства.

Завданням управлінського обліку є складання внутрішніх бухгалтерських звітів, інформація яких призначена для власників підприємства, де ведеться облік, і його керівників (менеджерів), тобто для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації.

Предметом управлінського обліку в загальному вигляді виступає сукупність об'єктів в процесі всього циклу управління виробництвом. Зміст предмету розкривають його об'єкти, які можна об'єднати у дві групи: 1) активи та пасиви підприємства 2) господарські процеси та їх результати.

Методом обліку в практичному розумінні є використання різних прийомів обробки отриманих даних, які зафіксовані документально

(спостереження, вимірювання, систематизація та реєстраційне узагальнення), сукупність прийомів і способів, що дають змогу обліку виконувати контрольні, аналітичні і управлінські завдання. Основними способами управлінського обліку є елементи методу бухгалтерського обліку

Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку є: принцип безперервності діяльності підприємства, принцип єдиного грошового вимірника, принцип повноти і аналітичності інформації, принцип періодичності. В управлінському обліку можуть використовуватись і свої власні принципи: принцип методологічної незалежності, принцип орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства, принцип результативності, принцип відповідальності, принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, принцип багатоваріантності, принцип прийнятності і багаторазового використання та ін.

До основних функцій системи управлінського обліку належать:

- інформаційна – забезпечення менеджерів всіх рівнів інформацією, необхідною для ефективного планування, організації та контролю;
- комунікаційна – формування інформації, що є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і структурними підрозділами. Сприяючи підвищенню якості процесу обміну інформацією, управлінський облік забезпечує ефективність функціонування всієї системи;
- контрольно-аналітична – здійснення контролю за виконанням планових показників та бюджетів, досягнення тактичних та стратегічних цілей підприємства, результатів діяльності структурних підрозділів та окремих виконавців, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; дослідження поведінки витрат та встановлення причин відхилень фактичних виробничих витрат від кошторисних;
- прогнозна – забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей.
- планування – складання бюджетів і підготовка бюджетів на оперативному, тактичному і стратегічному рівнях;

- забезпечення координації та взаємодії між рівнями управління, структурними підрозділами та окремими виконавцями, організацію оперативного обліку й аналізу;

- мотивації – встановлюючи внесок кожного працівника у загальний результат діяльності підприємства, сприяє підвищенню мотивації праці.

Управлінський облік пов'язує обліковий процес з процесом управління та реалізує наступні функції: інформаційну, комунікаційну, контрольну, прогнозну, аналітичну.

Аналіз рахунків зарубіжних країн свідчить, що попри багатоманіття їх міжнародна практика виробила два основні підходи до структури плану рахунків:

- двоколовий принцип, тобто виокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового й управлінського обліку;

- інтегрований принцип, за яким рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків.

Перший підхід реалізований у планах рахунків майже 80 країн, зокрема й у більшості країн-членів ЄС (Франції, Німеччині, Бельгії, Швейцарії, Іспанії, Португалії).

Другий підхід характерний для підприємств країн так званої англосаксонської групи (США, Великої Британії, Австралії, Канади).

Аналіз свідчить, що в процесі історичного розвитку в країнах англосаксонської групи сформувалися і розвивалися три основні системи рахунків: загальна система обліку; інтегрована система обліку; переплетена система обліку.

Загальну систему обліку звичайно застосовують підприємства сфери послуг, торгівлі, а також невеликі промислові підприємства, що виробляють однорідну продукцію. Ця система ґрунтується на періодичному облікові запасів, тобто впродовж звітного періоду на рахунках запасів не відображають їх зміну (відпуск, надходження). Наприкінці звітного періоду проводять

інвентаризацію запасів у місцях їх зберігання і на підставі її результатів балансовим методом визначають витрату (відпуск) відповідних запасів.

Більшість промислових підприємств США, Великої Британії, Канади та інших країн англосаксонської групи використовують інтегровану систему обліку, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на її виробництво.

Переплетена система обліку передбачає окреме ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують один з одним.

Проведемо порівняння управлінського та фінансового обліку (таблиця 8.1).

Таблиця 8.1 – Порівняння управлінського та фінансового обліку

Ознака порівняння	Управлінський облік	Фінансовий облік
Обов'язковість ведення обліку	Залежить від рішення керівництва	В Україні регулюється Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”
Користувачі інформації	Обмежене коло працівників управлінського персоналу підприємства	Широке коло внутрішніх та зовнішніх користувачів
Точність інформації	Багато приблизних оцінок	Незначні відхилення у відображенні даних
Об'єкт обліку та звітності	Центри відповідальності, окремі продукти	Підприємство в цілому
Мета обліку	Надання інформації для планування, управління та контролю	Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів
Принципи обліку	Корисність інформації для прийняття рішень	Загальноприйняті принципи обліку
Базова структура	Залежить від поставленої мети	Балансове рівняння: Актив = Капітал + +Зобов'язання
Часовий аспект інформації	Поряд з фактичними даними – оцінка та плани на майбутнє	Фіксація господарських фактів в обліку безпосередньо після їх здійснення
Вимірники в обліку	Грошові, натуральні, трудові, якісні	Грошові, трудові, натуральні
Частота подання звітності	Залежить від потреб управління (частіше – щоденна, щотижнева, щомісячна)	Квартальна і річна
Строки подання звітності	Оперативно по закінченні звітного періоду	На вимогу користувачів або у встановлені законодавством строки

Кінець таблиці 8.1

Ступінь відповідальності за помилки в обліку	Дисциплінарна (догана, зауваження, тощо)	Адміністративна відповідальність
Елементи методу бухгалтерського обліку	Не обов'язково – рахунки, подвійний запис	Всі елементи методу: рахунки і подвійний запис, документація і інвентаризація, оцінка і калькуляція, баланс і звітність
Групування витрат	За статтями калькуляції, за способами включення до собівартості, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	За елементами витрат
Ступінь відкритості інформації	Інформація має конфіденційний характер	Інформація є відкритою, публічною
Порядок розрахунку фінансових результатів	В залежності від мети обліку розраховують прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру відповідальності	Фінансовий результат від усіх видів діяльності підприємства за звітний період відображається на рахунку прибутків та збитків
Зв'язок з іншими науками	Пов'язаний з економікою, фінансами, економічним аналізом, математичною статистикою	Заснований на власному методі

8.2 Витрати підприємства: економічний зміст, класифікація та методи вивчення поведінки

Головним об'єктом аналізу в процесі управління підприємством є витрати. Для управління менеджерам потрібні не просто дані про витрати, а інформація про об'єкт витрат – продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Тому класифікація витрат є важливою для розуміння того, як ними управляти.

Відповідно до напрямків обліку витрат в управлінському обліку виділяють такі класифікаційні групи витрат (таблиця 8.2).

Розглянемо класифікацію витрат більш детально.

Таблиця 8.2 – Класифікація витрат в управлінському обліку

ВИТРАТИ		
<i>Управління собівартістю, оцінка вартості запасів і отриманого прибутку</i>	<i>Прийняття рішень, планування й прогнозування</i>	<i>Контроль і регулювання</i>
Вхідні й вихідні Прямі й непрямі Основні й накладні Виробничі й невиробничі Однорічні й комплексні	Постійні й змінні Прийняті й неприйняті Безповоротні і поворотні Приросні й граничні Планові та позапланові	Регульовані й нерегульовані Ефективні й неефективні У межах норм і за відхиленнями від норм Контрольовані й неконтрольовані

Вимоги з надання фінансової звітності в зовнішній структурі в більшості країн передбачають, що при оцінюванні товарно-матеріальних запасів у калькуляцію їх собівартості повинні включатися тільки виробничі витрати. Тому бухгалтери класифікують понесені витрати як витрати за звітний період і собівартість продукції.

Собівартість продукції – це витрати, що можна ідентифікувати щодо придбаних або вироблених для перепродажів товарів. У виробничій компанії ними є ті витрати, які бухгалтер відносить на конкретні види продукції, і тому вони враховуються при визначенні собівартості товарно-матеріальних запасів (готової продукції) або вартості незавершеного виробництва (що перебуває в процесі виготовлення) доти, доки вони не продані; після цього вони враховуються як витрати й для обчислення величини прибутку зіставляються з виручкою від реалізації.

Витрати за звітний період – це витрати, що не враховуються при визначенні собівартості запасів, тому вони розглядаються як витрати, що відносяться на період, коли були понесені. Тому будь-яка спроба пов'язати витрати звітного періоду з витратами, що враховуються при визначенні собівартості товарно-матеріальних запасів, повинна бути виключена. Наприклад: аудиторські, бухгалтерські, юридичні послуги; витрати на рекламу, збут і маркетингові дослідження; зарплата адмінперсоналу; витрати за відсотками і комісії банків; витрати на офісні матеріали та інші.

Понесені витрати, що розподіляються за цільовими витратами, можна розділити на дві категорії: прямі й непрямі витрати. **Прямі витрати** – це ті витрати, які можуть бути точно і єдиним способом віднесені до конкретної цільової витрати. Приклади прямих витрат: витрати на придбання бетону, який пішов на будівництво конкретного об'єкта будівництва; витрати на зарплату бетонників, що працювали на укладанні цього бетону на конкретному об'єкті будівництва; витрати з амортизації будівельного крана, що працював на цьому конкретному об'єкті й у конкретний час.

Непрямі витрати до якої-небудь цільової витрати точно і єдиним способом віднести не можна. Приклади непрямих витрат: зарплата контролерів якості в цеху виробництва побутової техніки; витрати на видаткові матеріали майстрів виробничого цеху, що займаються налагодженням обладнання; витрати на амортизацію будинку заводу.

Вхідні витрати – це ті кошти, ресурси, які були придбані, є в наявності й, як очікується, повинні принести доходи в майбутньому. У балансі вони відображаються як активи.

Якщо ці кошти (ресурси) протягом звітного періоду були витрачені для одержання доходів і втратили здатність приносити дохід надалі, то вони переходять у розряд **минулих**. У бухгалтерському обліку минулі витрати відображаються по дебету рахунку «Доходи від реалізації».

Як приклад вхідних витрат торговельного підприємства можна навести одну статтю активу балансу – товари. Якщо ці товари не реалізовані й зберігаються на складі, то вони реєструються в балансі як вхідні. Якщо ж ці товари продані, то понесені у зв'язку з ними закупівельні витрати слід віднести до минулих.

Для ухвалення рішення важливо знати й те, як витрати та надходження варіюються при різних рівнях активності (або обсягах виробництва). Активність, або обсяг виробництва, може вимірюватися в одиницях випущеної або реалізованої продукції, відстані, на яку здійснено перевезення та ін.

Традиційно в літературі з управлінського обліку застосовуються терміни «змінні», «постійні», «напівзмінні» і «напівпостійні витрати» для опису того, як ті або інші витрати змінюються при зміні рівня активності. Так, короткострокові **змінні витрати** змінюються прямо пропорційно обсягу продукції або рівню діяльності, тобто активізація діяльності у два рази приведе до подвоєння змінних витрат. Отже, загальні змінні витрати є лінійною функцією, а витрати цього роду на одиницю продукції – величиною постійною.

Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними за величиною в широкому діапазоні обсягів виробництва протягом розглянутого періоду часу. Прикладами таких витрат є амортизаційні відрахування за фабричні будинки, заробітна плата майстрів, плата за оренду автомобілів, якими користуються торговельні представники.

Загальні постійні витрати є однаковими для всіх рівнів активності, у той час як постійні витрати на одиницю продукції (одиничні) знижуються пропорційно росту рівня активності.

Для ухвалення рішень краще працювати із загальними постійними витратами, а не з постійними витратами на одиницю продукції. Однак на практиці малоймовірно, що постійні витрати будуть однаковими для всіх обсягів виробництва.

Відмінності між постійними й змінними витратами слід ухвалювати з урахуванням розглянутого періоду часу. Якщо брати досить довгий період у кілька років, насправді практично всі витрати є змінними. Протягом такого тривалого періоду, наприклад, зниження попиту на продукцію буде супроводжуватися змінами, спостережуваними по всіх категоріях витрат. Так, за цей час можуть бути звільнені старші менеджери, старе обладнання може бути замінене на нове й навіть якісь будинки й ділянки землі можуть бути продані. Те ж спостерігається й у випадку, коли активність компанії різко зростає, у результаті чого витрати всіх категорій збільшуються.

Протягом більш коротких періодів часу витрати будуть постійними або змінними, залежно від рівня активності. Чим коротший часовий період, тим

вища ймовірність, що конкретний вид витрат можна вважати постійним. Розглянемо, наприклад, період часу тривалістю в один рік. Витрати, пов'язані із забезпеченням виробничої потужності компанії, такі, як амортизаційні відрахування й заробітна плата старших менеджерів, відповідальних за виробництво, у такому тимчасовому форматі при зіставленні їх зі змінами рівня активності можна вважати незмінними. Однак рішення про передбачуваний майбутній рівень необхідних виробничих потужностей вплинуть на витрати, які будуть понесені згодом. Ці рішення робляться заздалегідь у ході складання кошторису капіталовкладень і процесу довгострокового планування. Однак після того, як рішення прийняті, протягом невеликого часу змінити їх важко. Тому рішення про інвестиції у виробництво або про припинення якогось виду діяльності не повинні ґрунтуватися на короткочасних коливаннях попиту, що спостерігається протягом звітного року. Замість цього з'являється необхідність періодично повторно їх розглядати як частину довгострокового процесу планування й рішень, прийнятих на основі довгострокового попиту, тобто такого, в основі якого лежить проміжок часу тривалістю в кілька років. Таким чином, витрати, пов'язані з виробничою потужністю, швидше за все з погляду змін рівня активності, якщо їх розглядати в короткостроковому плані, наприклад, протягом одного року, будуть трактуватися як постійні. Однак, якщо перейти до більш тривалого тимчасового масштабу – тривалістю в кілька років, то значні зміни в попиті неминуче викличуть зміни й у величині витрат, пов'язаних з виробничими потужностями.

Витрати на деякі види постійних витрат, такі, як праця основних працівників і заробітна плата майстрів, можуть коригуватися досить швидко, що дозволяє оперативно враховувати зміни рівня активності. Якщо, наприклад, виробнича активність знижується дуже сильно, то виробничі працівники й майстри якийсь час можуть продовжувати працювати, тому що у керівництва компанії є надія, що спад попиту є тимчасовим і ситуація незабаром відновиться, однак якщо відновлення попиту не відбувається, цей персонал зрештою може стати зайвим. Але якщо виробнича потужність збільшується до

деякого критичного рівня, можна наймати додаткових працівників, однак цей процес може зайняти тільки кілька місяців. Тому протягом такого короткострокового періоду, як один рік, витрати на виробничих працівників можуть змінюватися, відображаючи зміни попиту. Витрати, які поводяться таким чином, часто описуються як *напівпостійні витрати*.

Для простоти такі витрати, як правило, вважаються або постійними (у певній широкій зоні релевантності, тобто в зоні прийняття рішень), або розглядаються як змінні витрати (якщо зона релевантності дуже вузька).

Відмітною рисою напівпостійних витрат є те, що протягом розглянутого періоду часу в рамках якогось діапазону рівнів активності вони є стабільними, але зрештою при настанні якогось критичного рівня діяльності вони збільшуються або зменшуються на якусь величину.

Слід розуміти, що протягом короткострокового періоду, наприклад, одного року, витрати можуть бути змінними, постійними або напівпостійними. Протягом тривалих періодів часу (наприклад, у кілька років), швидше за все, усі витрати змінюються, відображаючи й реагуючи на значні зміни в діяльності бізнесу (або на зміни асортиментів і різноманітність видів продукції й послуг, пропонованих на ринку), і тому постійні витрати стають напівпостійними. Оскільки в довгостроковому періоді постійні витрати насправді не залишаються постійними, деякі аналітики вважають їх *довгостроковими змінними витратами*, однак, ми будемо користуватися терміном «постійні витрати», тому що в спеціальній літературі цей вид витрат найчастіше називається саме так.

Однак у короткостроковому періоді постійні витрати, які, як передбачається, повинні залишатися незмінними, незважаючи на зміни в рівні активності, все-таки можуть змінюватися, реагуючи на інші фактори. Наприклад, якщо рівні цін зростають, то деякі постійні витрати, такі, як винагорода менеджерів, також збільшуються.

Перш ніж закінчити обговорення динаміки витрат з урахуванням рівня активності, розглянемо напівзмінні витрати. До них включаються як постійна,

так і змінна складові. Витрати на обслуговування обладнання – це приклад **напівзмінних витрат**, у які включаються планові види обслуговування (постійна складова), проведені при будь-якому рівні активності, і змінна складова, яка прямо залежить від рівня активності.

Змішані витрати складаються з постійної й змінної частини. Змішані витрати також називають напівзмінними витратами.

Безповоротні витрати – це витрати, які були понесені й не можуть бути змінені рішенням керівника.

Виручка від реалізації є релевантним показником, який потрібно брати до уваги при виборі остаточного рішення.

Альтернативні витрати визначаються як потенційна вигода, яка втрачена в результаті вибору одного з варіантів дій, при якому від інших варіантів доводиться відмовлятися.

Приросні витрати (їх також називають **диференційованими витратами**) – це будь-які витрати, що мають місце при одному варіанті дій, але відсутні в цілому або частково при іншому варіанті дій. Приросні витрати можуть бути як постійними, так і змінними витратами.

Релевантні й нерелевантні витрати й доходи змінюються при ухваленні рішення, у той час як прийняття рішення не впливає на нерелевантні витрати й доходи.

Нормативні витрати – це плановані витрати на одиницю продукту. Їх використовують для складання бюджетів і оцінки виконання запланованих результатів. По закінченню кошторисного періоду **фактичні витрати** порівнюються з нормативними витратами для виявлення відхилень.

Контрольовані витрати є предметом регулювання з боку менеджера, сфера відповідальності якого пов'язана із цими витратами. Як правило, менеджери здійснюють контроль над витратами через центр витрат. Ціль менеджера центру витрат – мінімізація витрат і оцінка на основі планованих і фактичних витрат.

Поведінка витрат – це характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства.

Фактор витрат - це діяльність, яка впливає на витрати.

Функція витрат – це математичний опис взаємозв'язків між витратами і їх факторами.

Функцію витрат можна описати у вигляді рівняння прямої лінії:

$$Y = a + bx \quad (8.1)$$

де Y – загальні витрати за період; a – загальні постійні витрати за період; b – змінні витрати на одиницю виду діяльності; x – обсяг виду діяльності або фактору витрат за період.

При оцінюванні функцій витрат на основі попередніх даних необхідно:

- вибрати залежну змінну Y (витрати), яку необхідно спрогнозувати;
- вибрати потенційні фактори витрат;
- зібрати дані щодо залежної змінної і факторів витрат;
- оцінити функцію витрат;
- тестувати функції витрат на вірогідність.

Існує п'ять основних методів обчислення функцій витрат: технологічний аналіз; аналіз рахунків; метод візуального пристосовування; методи найбільшого й найменшого значень; регресійний аналіз методом найменших квадратів.

Технологічний аналіз (інженерний метод) – системний аналіз функції діяльності з метою визначення технологічного взаємозв'язку між витратами ресурсів і результатом діяльності.

Даний аналіз вимагає детального вивчення всіх операцій, доцільності їх здійснення, визначення необхідних операцій, потреби ресурсів і оцінки адекватності їх використання. Це своєрідний функціонально-вартісної аналіз діяльності. Даний метод є зручним і ефективним на підприємствах, які використовують систему «стандарт-кост».

Перевагою даного аналізу є те, що він орієнтований на майбутні операції, а не на вивчення минулої діяльності.

Однак недоліком є те, що він вимагає значних витрат коштів і часу.

Метод аналізу рахунків (метод аналізу облікових даних, метод аналізу бухгалтерських рахунків) – метод визначення функцій витрат шляхом їх поділу на змінні й постійні щодо відповідного фактору на підставі вивчення даних рахунків бухгалтерського обліку. Проводиться фахівцем на основі інтуїції, досвіду й спостереження за динамікою витрат минулих періодів. Перевагою даного методу є можливість розрахунків функцій усіх витрат підприємства. Також цей метод досить широко використовується на практиці завдяки простоті й зрозумілості. Оскільки цей метод базується на досвіді менеджерів і аналізі минулих подій, то недоліками методу вважають певну суб'єктивність і можливість істотних відмінностей між майбутніми й минулими умовами діяльності.

Метод візуального пристосування (графічний метод візуального спостереження, графічний метод) – це графічний підхід до визначення функції витрат, за який аналітик візуально проводить пряму лінію, беручи до уваги всі точки витрат. Перевагою є наочність характеру поведінки витрат. Недоліком даного методу є суб'єктивізм, оскільки результати розрахунків суттєво залежать від точності ока й руки аналітика.

Метод найбільшого й найменшого значень (вищої-нижчої точки, метод абсолютного приросту, мінімаксний метод) – це метод визначення функції витрат на підставі припущення, що змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого й найнижчого рівнів діяльності. Тобто цей метод використовує вищу й нижчу точки. Вища точка визначається як точка, що відповідає найбільшому випуску, або високому рівню діяльності. Нижча точка визначається як точка з найменшим випуском, або низьким рівнем діяльності.

Регресійний аналіз – це статистична модель, яку використовують для визначення зміни середнього значення залежної змінної величини під впливом зміни значення однієї або декількох незалежних змінних величин. Під час

застосування регресійного аналізу для визначення функції витрат загальну суму витрат розглядають як змінну величину, що залежить від певного фактора (обсягу виробництва, кількості замовлень і т.д.), який виступає як незалежна величина.

Метод найменших квадратів – це статистичний метод, який дозволяє розрахувати елементи функції витрат та припускає, що сума квадратів відстані від усіх точок сукупності, що вивчається до лінії регресії є найменшою.

Метод найменших квадратів передбачає, що сума квадратів відхилень фактичних значень функцій Y від значень, знайдених за рівнянням регресії, повинна бути найменшою. Ця умова приводить до системи нормальних рівнянь, розв'язання яких дозволяє визначити параметри рівняння регресії. Ці рівняння мають такий вигляд:

$$\begin{aligned}\sum Y &= na + b\sum X, \\ \sum XY &= a\sum X + b\sum X^2,\end{aligned}\tag{8.2}$$

де n – кількість спостережень; $\sum X$ – сума значень незалежної змінної; $\sum Y$ – сума значень залежної змінної; $\sum XY$ – сума добутків всіх значень X і Y ; $\sum X^2$ – сума квадратів значень X ; a – постійні витрати; b – змінні витрати на одиницю продукції.

Алгоритм розв'язання:

- 1-й етап: розраховуються суми щодо X , Y , XY , X^2 ;
- 2-й етап: розраховані величини підставляються в систему;
- 3-й етап: система рівнянь розв'язується щодо одного з параметрів, звичайно параметра b , тобто змінних витрат на одиницю продукції.

8.3 Методи обліку витрат і калькулювання

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це грошове вираження витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг. Витрати, які включаються до собівартості продукції, визначаються Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського

обліку та галузевими інструкціями з питань планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Підвищення ролі та значення собівартості в управлінні виробництвом, в оцінці діяльності та стимулюванні колективів підприємств викликає необхідність класифікації собівартості у плануванні та обліку за наступними основними ознаками: 1) за складом витрат: технологічна, виробнича, повна собівартість; 2) за ознакою часу: планова, фактична.

Під *калькулюванням* розуміють процес узагальнення витрат усіх процесів господарської діяльності для вартісної оцінки активів з метою оперативного управління ними. *Калькуляція* – це форма внутрішнього документу, в якій проводиться калькулювання та подаються його результати. Таким чином, поняття “калькулювання” більш широке, оскільки процес (система) обчислення собівартості або результату господарського процесу включає і форму подання результатів такого розрахунку за статтями витрат.

До завдань калькулювання відносяться:

- забезпечення інформацією про собівартість деталей, вузлів, агрегатів, виробів управлінців, які приймають рішення, спрямовані на підвищення ефективності виробничого процесу;
- виявлення відхилень від стандартних (нормативних) витрат на виробництво із зазначенням факторів, які вплинули на них;
- визначення ефективності конструкторських, технологічних, організаційних умов виробництва продукції;
- визначення залежності між випуском продукції, собівартістю та прибутком, отриманим при реалізації продукції (робіт, послуг).

Калькуляції поділяються:

- за часом складання – на директивні (нормативні, кошторисні, планові) та звітні;
- за рівнем охоплення витрат – технологічні, повні, виробничі;
- за характером виконання калькуляції – на масові (періодичні), індивідуальні та проміжні;

Облік витрат та калькулювання характеризуються власними об'єктами, які досить часто ототожнюються, хоча між ними існують принципові відмінності.

Об'єктом обліку виробничих витрат є витрати на виробництво, що групуються за різними ознаками з метою визначення собівартості продукції.

На вибір об'єктів обліку витрат впливають особливості технології виробництва, тип організації виробництва, структура управління підприємством, технічні параметри продукції, що виготовляється, ступінь розвитку внутрішніх госпрозрахункових відносин тощо. У всіх випадках вибір об'єктів обліку повинен забезпечувати виявлення результатів господарської діяльності структурних підрозділів підприємства. Характеристики різноманітні й тому номенклатура об'єктів обліку витрат розробляється індивідуально кожним підприємством.

Під *об'єктами калькулювання* розуміють вироби, напівфабрикати різного ступеня готовності, часткові продукти (деталі, вузли), роботи і послуги, собівартість яких повинна бути визначена.

В залежності від технології та характеру продукції об'єктами калькулювання можуть бути:

- один продукт (комплекс продуктів) в цілому по виробництву;
- один продукт (комплекс продуктів) за окремими процесами, стадіями, переділами, фазами виробництва;
- виріб (група виробів) по підприємству;
- виріб (група виробів) в розрізі цехів, дільниць, бригад;
- вид робіт, послуг за структурними підрозділами підприємства;
- напівфабрикат;
- деталі, вузли.

З об'єктом калькулювання тісно пов'язані *калькуляційні одиниці*, які є вимірниками об'єкту калькулювання. Калькуляційна одиниця дає можливість розрахувати витрати на виробництво за кожною статтею окремо і в цілому на одиницю випущеної продукції. Економічне призначення калькуляційних

одиниць полягає в забезпеченні адекватного відображення споживчих якостей товару та його кількісних характеристик. При виборі калькуляційної одиниці враховуються умови виробництва і споживання продукту, якісні та кількісні параметри.

При організації калькулювання на будь-якому підприємстві, незалежно від його виду діяльності, розміру і форми власності, необхідно забезпечити: наукове обґрунтування класифікації виробничих витрат, вибір об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання та відповідну організацію аналітичного обліку витрат за окремими статтями калькуляції, вибір методу оцінки незавершеного виробництва, супутньої та побічної продукції, відходів тощо, вибір калькуляційної одиниці, вибір бази розподілу непрямих витрат, вибір методу обліку витрат та методу калькулювання, визначення періодичності складання калькуляцій, розмежування витрат по періодах.

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. В цьому обліковому процесі здійснюється первинний облік, групування, систематизація інформації, а також калькулювання собівартості продукції.

На побудову обліку виробничих витрат впливає безліч факторів, які доцільно об'єднати в групи: загально-організаційні, обліково-організаційні та технологічні.

До загально-організаційних факторів відносяться: вид підприємницької діяльності, галузь та підгалузь виду діяльності, форма спеціалізації, організаційна побудова, тип виробництва.

До обліково-організаційних факторів відносяться: методи оцінки об'єктів обліку, організація внутрішньогосподарських відносин, методи формування виробничої собівартості продукції, склад і структура окремих калькуляційних статей, можливість організації їх аналітичних розрізів, прийнятий варіант методу калькулювання за ознаками повноти (повних або неповних витрат) та періодичності (позамовний або попроцесний).

Технологічними факторами виступає технологічний процес виробництва, який можна класифікувати за різними ознаками.

Розглядаючи облік витрат та калькулювання як єдиний процес, зазначимо, що останній складається з двох взаємопов'язаних етапів: перший етап – облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат та розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку; другий етап – калькулювання собівартості, що включає операції по визначенню собівартості виробів та одиниць продукції.

З цієї точки зору методи калькулювання можна розглядати як спеціальні методи обліку витрат, що застосовують для розрахунку собівартості визначених видів, груп продукції (робіт, послуг).

Оскільки калькулювання є одним з етапів обліку витрат, наведемо класифікацію методів обліку витрат: нормативний, фактичної собівартості, позамовний, попроцесний, повної собівартості, обмеженої собівартості.

Суть методу обліку фактичних витрат полягає у послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами. Цей метод як правило, є традиційним та найбільш поширеним на вітчизняних підприємствах.

Позамовний метод використовується в тих випадках, коли виготовляється складна, дорога продукція з тривалим циклом виробництва (підводні човни, прокатні верстати, унікальне верстатне обладнання).

Сутність попередільного (попроцесного) методу обліку витрат полягає в тому, що прямі витрати відображають в поточному обліку не за видами продукції, а за переділами (стадіями) виробництва, навіть якщо в одному переділі можна отримати продукцію різних видів. Отже, об'єктом обліку витрат зазвичай є переділ.

Облік витрат на виробництво при попроцесному методі може здійснюватись як напівфабрикатним, так і безнапівфабрикатним способами.

При використанні попроцесного чи позамовного методу можуть бути використані елементи нормативного методу.

Калькулювання повної собівартості передбачає включення до собівартості продукції усіх виробничих витрат на її виготовлення виробничих, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства.

Калькулювання неповних (змінних) витрат ґрунтується на визначенні неповної собівартості продукції. При застосуванні цієї системи до собівартості продукції включають лише змінні виробничі витрати. Принципова відмінність між калькулюванням повних та неповних витрат полягає у способі врахування постійних виробничих накладних витрат.

Доповнюють методи калькулювання способи калькулювання. Вони є технічними прийомами розрахунку собівартості продукції за допомогою певних процедур. Існують наступні способи калькулювання: спосіб нагромадження (сумування) витрат, спосіб розподілу витрат, спосіб виключення витрат, спосіб прямого розрахунку.

На сьогодні зростає потреба товаровиробників в інформації про витрати на виготовлення виробів та їх реалізацію, не викривлених в результаті розподілу непрямих витрат. Таку інформацію у вигляді даних про калькулювання собівартості продукції на основі змінних витрат надає система управлінського обліку директ-костинг.

Основними ознаками директ-костингу є наступні: собівартість калькулюється тільки на основі прямих змінних виробничих витрат; решта витрат – постійних виробничих і невиробничих покривається за рахунок загального доходу фірми; управлінський і фінансовий облік інтегровані; в процесі калькулювання визначається маржинальний дохід.

Стандарт-кост є самостійним методом калькулювання собівартості одиниці продукції, в основі якого лежить облік стандартних витрат.

Зміст системи стандарт-кост полягає в тому, що обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулося, враховується не реальне, а належне, і обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли. В основі лежить чітке, тверде запровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого

часу, праці, заробітної плати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів. До того ж встановлені норми не можна недовиконати. Перевищення норми над фактом означає, що вона була встановлена помилково.

В системі стандарт-кост поточний облік змін норм, тим більше в розрізі причин і винуватців, не передбачено. Метод стандарт-кост не регламентується законом і не має єдиної методики встановлення стандартів і ведення облікових реєстрів, а тому на практиці використовують різні стандарти підприємств.

Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і економія засобів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод який застосовується в різних галузях промисловості.

Важливим і обов'язковим моментом організації нормативного обліку є систематичний облік в процесі виробництва відхилень від норм витрат, встановлених на початок місяця, по матеріалах (по кожному найменуванню), заробітній платі робітників та нормативних витратах.

Калькулювання на основі діяльності – це метод калькулювання, що передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом, що для виробництва продукції використовуються ресурси, калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція виготовляється в ході виробничих процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси.

8.4 Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку

Ефективним інструментом аналізу для прийняття управлінських рішень щодо оперативного та стратегічного планування діяльності підприємства є аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» («cost – volume – profit»), спрямований на дослідження функціональної математичної залежності між величиною витрат, обсягом виробництва і прибутком підприємства. Ключова інформація, необхідна для прийняття управлінських рішень, базується на встановленні оптимального співвідношення «витрати – обсяг – прибуток» та його дотриманні, що дозволить спрогнозувати величину доходу, призначеного для відшкодування понесених витрат та подальшого економічного зростання підприємства.

Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку спрямований на дослідження змін, які відбуваються з операційним прибутком підприємства під впливом змін певних параметрів його діяльності, зокрема обсягу продажу, ціни реалізації продукції, змінних і постійних витрат підприємства. Відповідно, такий аналіз дає можливість відповісти на низку питань, що постають перед менеджерами підприємства: який прибуток отримає підприємство за певного обсягу діяльності; який обсяг продажу дозволить досягти запланованої величини прибутку; який має бути обсяг діяльності для покриття всіх витрат і отримання прибутку; яку величину витрат за існуючого обсягу продажу може дозволити підприємство, щоб не потрапити в зону збитків; який обсяг виробництва забезпечить беззбитковість; який вплив на рівень прибутку виявить зміна ціни реалізації продукції, змінних витрат, постійних витрат і обсягу виробництва; як зміна структури реалізації впливає на рівень беззбитковості, величину запланованого прибутку та потенціал зростання доходів тощо.

Виділяють дві основні моделі аналізу «витрати– обсяг – прибуток»: економічну і бухгалтерську.

Економічна модель розглядає поведінку витрат у довгостроковому періоді. За цією моделлю аналізу передбачається, що зміна загальних витрат і

доходу підприємства внаслідок зміни обсягу діяльності має нелінійний характер. Непропорційність зміни доходу внаслідок зміни обсягу виробництва пояснюється тим, що для збільшення обсягу виробництва і реалізації продукції необхідно стимулювати попит на продукцію на основі певного зниження її ціни.

Бухгалтерська модель аналізу «витрати – обсяг – прибуток» розглядає поведінку витрат у межах певного короткого періоду часу – релевантного діапазону, протягом якого неможливо швидко змінити обсяг діяльності. Тому лінії доходу і витрат у бухгалтерській моделі мають прямолінійний характер. Бухгалтерську модель аналізу «витрати – обсяг – прибуток» використовують для визначення: впливу зміни величини обсягу виробництва і реалізації продукції, ціни реалізації та витрат на величину прибутку підприємства; суми прибутку за певного обсягу реалізації продукції; точки беззбитковості діяльності підприємства; оптимального співвідношення витрат підприємства; рівня ризику операційної діяльності підприємства.

Слід зазначити, що величина відхилення фактичного прибутку від планового в разі зміни обсягу діяльності підприємства залежить від структури його витрат, тобто співвідношення суми постійних і змінних витрат у загальному їх обсязі. Механізм впливу зміни співвідношення постійних і змінних витрат на суму та рівень прибутку підприємства називають операційним левериджем (операційним важелем, виробничим важелем, виробничим левериджем).

Операційний леверидж – це таке співвідношення постійних та змінних витрат, яке забезпечує більш високий відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу реалізації.

Використовуючи операційний леверидж, можна управляти прибутком підприємства за умов зміни обсягу реалізації продукції на основі оптимізації співвідношення його постійних та змінних витрат.

8.5 Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень

При виборі альтернативного варіанта рішення застосовують релевантний підхід до прийняття управлінських рішень, що полягає у визначенні й аналізі релевантної інформації, тобто інформації щодо додаткових витрат та вигод, пов'язаних з реалізацією цих рішень. Поділ даних на релевантні і не релевантні здійснюють у процесі детального аналізу кожного конкретного управлінського рішення. Релевантними, здебільшого, є змінні витрати, а нерелевантними – постійні витрати.

Витрати, на які прийняте управлінське рішення не впливає, вважають нерелевантними, до них відносять такі витрати як:

- вичерпані – підприємство понесло раніше (у минулому), їх обсяг не можна змінити, тому вони не впливають на майбутнє рішення;
- майбутні – значення яких буде однаковим за будь-якого обраного альтернативного варіанту рішення.

Прикладами релевантних витрат можуть бути:

- майбутні маржинальні витрати;
- додаткові (диференційні, інкрементні) витрати – різниця між витратами різних варіантів дій;
- альтернативні (можливі) – втрачена вигода при виборі одного варіанта і відмова від іншого. Вони не є витратами у прямому значенні цього терміна, але зумовлюють зменшення вигоди одного варіанта щодо іншого.

Однак бувають випадки, коли релевантними є й постійні витрати. Це може бути зумовлено, наприклад, тим, що реалізація управлінського рішення вимагає додаткових інвестицій в обладнання чи в підвищення кваліфікації персоналу цеху тощо.

Водночас, за певних умов при прийнятті управлінських рішень частина змінних витрат може належати до нерелевантних. Так, якщо підприємство має зайві запаси сировини, які можна використати для виконання певного

додаткового замовлення, витрати сировини для виконання цього замовлення є нерелевантними.

Вибір кращого варіанту із декількох можливих здійснюється на підставі диференційного аналізу релевантної інформації, тобто визначення і порівняння диференціальних витрат і доходів та розрахунку диференційного прибутку (збитку) для характеристики економічної доцільності певного варіанту рішення. При прийнятті остаточного рішення завжди необхідно враховувати не лише поточні вигоди, а й довгострокові наслідки.

Аналізуючи ситуації, що виникають у процесі поточної діяльності, менеджери постійно мають справу з вибором серед альтернативних рішень, зокрема щодо оптимізації виробничого процесу, визначення оптимального розміру замовлення, визначення оптимальної ціни реалізації продукції, вибору рішення про спеціальне замовлення, ліквідацію збиткового сегмента діяльності за наявності вільних (незадіяних) виробничих потужностей тощо.

Розглянемо приклади диференціального аналізу релевантної інформації для розв'язання типових задач альтернативного вибору:

- рішення про спеціальне замовлення означає прийняття або відмову від одноразового замовлення на виготовлення продукції (надання послуг), яке передбачає використання вільних виробничих потужностей підприємства, але ціна, за яку вироблена при цьому продукція (виконані послуги) буде реалізована, є нижча за звичайну ціну або навіть менша за собівартість виробництва цієї продукції (виконання послуг);
- розширення чи скорочення діяльності передбачає вибір певного сегмента діяльності та проведення аналізу доцільності розширення або скорочення обсягу його діяльності;
- виготовлення напівфабрикатів у власному виробництві чи придбання їх на стороні полягає у встановленні більш вигідних умов діяльності підприємства та визначенні величини можливої економії витрат.

Для оптимізації виробничої програми підприємства необхідно аналізувати не лише інформацію про витрати та їх поділ на постійні і змінні, а й зважати на інші фактори, що впливають на розмір прибутку.

Рішення про оптимальне використання обмежених ресурсів – це рішення, спрямоване на складання такої виробничої програми підприємства, яка забезпечить йому отримання максимального прибутку за умов існування обмежень виробництва і реалізації продукції.

Можливості підприємства найчастіше обмежені. Обмеження – це чинники, що обмежують виробництво або реалізацію продукції (послуг).

Прикладами обмежень є попит на продукцію, робоча сила, матеріальні ресурси, виробнича потужність, грошові кошти тощо.

Аналіз для прийняття рішень залежить від кількості обмежень.

Аналіз для прийняття рішення за наявності одного обмеження.

За наявності лише одного обмеження аналіз заради оптимального використання ресурсів підприємства базується на показнику маржинального доходу на одиницю обмежувального фактора – показник, виражений в одиницях обмежувального фактора (машино-годинах, людино-годинах, одиницях сировини, одиницях потужності тощо).

Аналіз для прийняття рішення за умов декількох обмежень.

За наявності декількох обмежень аналіз здійснюють за допомогою лінійного програмування – математичного методу, використовуваного для оптимізації виробничої діяльності шляхом розв’язання серії наявних рівнянь лінійних обмежень. Процес лінійного програмування має три стадії:

- 1) складання рівняння цільової функції та рівнянь обмежень;
- 2) розв’язання моделі симплексним методом або на ЕОМ з використанням стандартних програм оптимізації;
- 3) аналіз одержаного рішення.

Вітчизняні підприємства інвестують кошти у запаси. У зв’язку з цим, система планування й контроль придбання, виробництва та реалізації запасів значною мірою визначають успіх підприємства, особливо за умов нестабільної

економіки та жорсткої конкуренції. Виходячи з цього, ціль управління запасами передбачає своєчасні поставки запасів та мінімізацію витрат, пов'язаних з їх замовленням та зберіганням.

Прийняття рішень щодо розмірів партії виробництва продукції характерні для серійного виробництва продуктів. Метою оптимізації розміру партії є мінімізація загальної суми складських витрат, витрат на переналагодження та на оплату відсотків за капітал.

Однією з найскладніших систем управління запасами є модель планування потреб у матеріалах (ППМ) – система управління безперервним процесом постачання шляхом замовлень лише тих компонентів, які необхідні для забезпечення безперервності виробничого процесу. Це можуть бути замовлення як на компоненти, що закуповуються, так і на компоненти, що виробляються. У системі ППМ спочатку визначають кількість готової продукції та її розподіл за термінами виробництва, а потім визначають потребу в сировині й компонентах на кожній стадії виробництва.

Прийняття рішення щодо вибору оптимальної технології виробництва продукції здійснюють у випадку, коли різні технології забезпечують різні рівні матеріало-, трудо- та фондомісткості виробництва.

Встановлення ціни на продукцію або послуги підприємства – одне з найважливіших управлінських рішень. Це також одне з найважчих рішень, оскільки доводиться враховувати фактори, серед яких визначальними є попит, дії конкурентів та витрати.

Одним із найважливіших управлінських рішень є рішення щодо встановлення ціни на продукцію, роботи чи послуги, які реалізує підприємство. Ціна реалізації продукції залежить від рівня попиту на неї, цін конкурентів на аналогічну продукцію та рівня витрат на її виготовлення і продаж. При прийнятті остаточного рішення щодо ціни реалізації продукції слід враховувати довгострокову мету і поточні завдання підприємства, зокрема: забезпечення виходу підприємства на новий ринок, збільшення частки підприємства на ринку збуту, максимізація прибутку підприємства тощо. Для обґрунтування ціни

реалізації продукції використовують дві основні моделі: економічну модель та модель ціноутворення на основі аналізу витрат.

Економічна модель ціноутворення ґрунтується на порівнянні доходів і витрат та визначенні такої ціни реалізації продукції, яка забезпечить підприємству максимальний прибуток.

Суб'єкти підприємницької діяльності можуть обґрунтувати ціни на продукцію, роботи чи послуги, застосовуючи модель ціноутворення на основі аналізу витрат. Відповідно до даної моделі спочатку визначають (калькулюють) витрати на виготовлення одиниці продукції (змінні виробничі, постійні виробничі, загальновиробничі та операційні тощо).

8.6 Бюджетування в системі управлінського обліку

Бюджетування є стандартизованим процесом, що базується як на самостійно розроблених суб'єктом господарювання, так і на загальновизнаних вимогах і процедурах. До останніх належать: розробка бюджетів усіма підрозділами; забезпечення єдиного порядку підготовки, аналізу і затвердження бюджетів; координація діяльності підрозділів суб'єкта господарювання у процесі розробки бюджетів; структурованість бюджетів; обґрунтованість показників бюджетів; відкритість бюджетів до змін; участь у бюджетуванні менеджерів усіх підрозділів, що відповідають за виконання бюджету.

Бюджетування охоплює 5 взаємопов'язаних підпроцесів, що відображають розробку різних видів бюджетів на підприємстві, виділення в організаційній структурі управління підрозділу або працівників, які займатимуться бюджетуванням, формування положень щодо стимулювання розробників і виконавців бюджетів, перевірку та оцінку результативності функціонування системи бюджетування на підприємстві, усунення недоліків і відхилень, виявлених у процесі бюджетного контролю, на основі забезпечення необхідних регулятивних заходів. Бюджетування може бути визначено як вид управління, тому їх складові є однаковими: планування, організація, мотивація, контроль і регулювання.

Бюджетне планування – це вид управлінської діяльності, пов’язаний з розробкою на підприємстві бюджетів різних видів та для різних об’єктів, формуванням моделі їх консолідації для отримання зведеного бюджету.

Бюджетне планування реалізовується через 6 послідовних етапів:

- 1-й етап – підбір відповідної інформації з різних джерел, який полягає в інформаційному забезпеченні розробки бюджетів та передбачає цілеспрямований підбір відповідної інформації з різних джерел;

- 2-й етап – встановлення цілей і визначення завдань бюджетного планування, покликаних упорядкувати та систематизувати фінансові ресурси підприємства, збалансувати їх надходження та використання, оптимізувати їх рух, ліквідувати непродуктивні витрати та забезпечити ефективність використання активів підприємства;

- 3-й етап – вибір методів бюджетного планування;

- 4-й етап – визначення видів, складу та структури бюджетів підприємства, які, на відміну від фінансової звітності в Україні, не регламентуються жодними законодавчими чи нормативно-правовими документами;

- 5-й етап – забезпечення консолідації бюджетних показників, що передбачає формування моделі консолідації (узгодження, зведення) показників проміжних в бюджетів, кошторисів, планів-графіків тощо, встановлення взаємозв’язків між ними, виконання відповідних розрахунків з метою розробки зведених бюджетів підприємства;

- 6-й етап – формування зведених бюджетів підприємства.

При розробці бюджетів різних видів на підприємствах відповідних видів діяльності та форми власності необхідно застосовувати адекватні методи бюджетного планування з урахуванням особливостей середовища функціонування.

Система бюджетів суб’єкта господарювання складається із зведеного (генерального або головного) бюджету та часткових (функціональних)

бюджетів, інтегрованих у зведений бюджет. Часткові бюджети поділяються на основні та допоміжні.

Зведений (генеральний або головний) бюджет – це комплексний план діяльності підприємства, показники якого поєднують планові показники маркетингової, виробничої, інвестиційної і фінансової діяльності.

До комплексу основних часткових бюджетів належать:

1) операційний бюджет, який включає: бюджет продажу (реалізації), бюджет виробництва (виробнича програма) і бюджет перехідних запасів, бюджет витрат (за видами витрат: матеріальних, трудових, загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут тощо

2) фінансові бюджети: бюджет руху грошових коштів, капітальний бюджет, бюджет по балансовому листу (прогнозний баланс активів і пасивів).

Допоміжні бюджети не є обов'язковими, їх призначенням є поглиблення планування динаміки активів та визначення системи обмежень конкретного бізнесу. Головними з допоміжних бюджетів є бюджет капітальних (первісних) витрат та кредитний план.

Бюджетування, як правило, починається з розробки операційних бюджетів, серед яких прийнято виділяти:

- 1) Бюджет продажів.
- 2) Виробничий бюджет (виробнича програма);
- 3) Бюджет запасів готової продукції.
- 4) Бюджет прямих матеріальних витрат.
- 5) Бюджет прямих витрат праці.
- 6) Бюджет загальновиробничих видатків.
- 7) Бюджет адміністративних витрат.
- 8) Бюджет витрат на збут.

Бюджети 1-6 розробляються на продукт (бізнес, цех, ділянка виробництва), вони формують в остаточному підсумку виробничу собівартість виготовленої продукції. Загальні організаційні витрати (7, 8) доповнюють виробничі витрати, формують повну собівартість обсягу продажів і являють

собою інформаційну базу для складання основних бюджетів: бюджету доходів і витрат, бюджету руху грошових коштів, розрахункового балансу.

Спеціальні бюджети:

1) Бюджет балансового прибутку.

2.) Бюджет чистого прибутку.

3) Бюджет науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт.

4) Податковий бюджет.

Кожний бюджет не тільки займає певне місце в процесі бюджетування, але й виконує конкретне завдання.

Бюджет продажів показує обсяг продажів – помісячний і поквартальний – за видами продукції й по компанії в цілому в натуральних і вартісних показниках. У ньому представлений прогноз сукупного доходу, на основі якого будуть оцінюватися наявні надходження від споживачів. Обсяг продажів є основою інших бюджетів. Щоб розробити бюджет продажів, керівництву компанії слід прийняти до уваги всі зовнішні обмеження й прогнозні оцінки, що стосуються особливостей даного виду діяльності і ринкової ситуації (наприклад, можливі дії конкурентів або коливання цін на продукцію, що випускається), а також оцінку загальноекономічних факторів бізнесу, дія яких відноситься до планованого періоду (наприклад, очікуваний темп інфляції або зміна податкової політики). Адміністрація повинна брати до уваги і якісні фактори, такі, як можливі коливання попиту або вплив передбачуваних змін специфікації або асортиментів продукції, що випускається. І тільки після ретельної оцінки всіх факторів (зовнішніх і внутрішніх), які можуть вплинути на обсяг продажу продукції, слід приступати до складання бюджету.

Бюджет виробництва формується щомісячно й поквартально тільки в кількісних показниках і входить у сферу відповідальності керівника виробництва. Його завдання – забезпечення обсягу виробництва достатнього для задоволення купівельного попиту й створення економічно доцільного рівня

запасів. Компанія приймає рішення про структуру виробництва продукції, беручи до уваги прогнозований попит, відображений у бюджеті продажів, і бажаний обсяг запасів на кінець планованого періоду (з урахуванням кінцевого запасу продукції поточного року).

Бюджет прямих матеріальних витрат формує інформацію про витрати для заготовляння й придбання товарно-матеріальних цінностей, необхідних для виготовлення продукції, розраховуючи на одиницю продукції й у цілому по компанії в натуральних і вартісних показниках. Містить також інформацію про запаси основних матеріалів у вартісних показниках на початок і кінець бюджетного періоду. Для розробки бюджету використання матеріалів також будуть потрібні відомості про планований випуск, відображений у бюджеті виробництва, і про нормативи використання матеріалів при виготовленні кожного виду продукції. Включення в бюджет очікуваних витрат сировини дозволить керівництву контролювати рівень реальних витрат, і якщо він перевищить бюджетний, оперативно вжити заходів до виправлення ситуації. Бюджет використання матеріалів відіграє роль відправного пункту при складанні бюджету закупівель матеріалів. Сировина повинна купуватись в кількості, достатній для досягнення запланованого рівня виробництва й для формування бажаного рівня запасів сировини на кінець бюджетного періоду. При складанні цього бюджету слід враховувати рівень початкових запасів (тобто запасів на кінець поточного періоду).

Бюджет прямих витрат праці відображає витрати на оплату праці у розрахунку на одиницю готової продукції за видами продукції й у цілому по компанії в натуральних (людино-години) і у вартісних (з урахуванням тарифних ставок) показниках.

Бюджет накладних (загальновиробничих) витрат показує витрати на оплату праці адміністративно-управлінського, інженерно-технічного й допоміжного персоналу, безпосередньо зайнятого в конкретному структурному підрозділі (цеху, виробництві), орендні платежі, комунальні й відрядні витрати, витрати на поточний ремонт, вартість спецодягу й інші витрати протягом

бюджетного періоду. У міру можливості в бюджеті накладних витрат слід розмежовувати змінні й постійні витрати.

Бюджет адміністративних витрат містить інформацію про витрати на оплату праці адміністративно-управлінського, інженерно-технічного й допоміжного персоналу в апараті управління компанією, орендні платежі, комунальні й відрядні витрати, витрати на поточний ремонт та інші витрати протягом бюджетного періоду.

Бюджет витрат на збут відображає витрати на рекламу, комісійні збутовим посередникам, транспортні послуги та інші витрати зі збуту продукції компанії.

Бюджет виробничих витрат (виробничої собівартості) є завершальним операційним бюджетом. З його допомогою визначається виробнича собівартість виготовленої продукції,

Визначення набору операційних бюджетів – внутрішня справа компанії, що займається бюджетуванням, однак, слід урахувувати, що операційні бюджети формують вихідні дані для складання основних фінансових бюджетів, з їхньою допомогою заплановані в натуральних одиницях виміру показники переводяться у вартісні.

Основні бюджети – бюджет руху грошових коштів (БРГК), бюджет доходів і витрат (БДВ) і розрахунковий (прогнозний) баланс – призначені для управління фінансами компанії, оцінки фінансового стану бізнесу, для виконання управлінських завдань з оптимізації діяльності компанії.

Бюджет руху грошових коштів є головним документом у системі внутрішніфірмового бюджетування. Він покликаний забезпечити збалансованість надходження і використання коштів компанії на майбутній період. Практично БРГК – це план руху розрахункових рахунків і наявних коштів у касі компанії, що відображає всі прогнозовані надходження й списання коштів у результаті господарчої діяльності.

Бюджет доходів і витрат (бюджет прибутків і збитків), або план фінансових результатів діяльності компанії показує співвідношення доходів

компанії, запланованих на певний (бюджетний період) з видатками, які компанія повинна понести за цей же період. Основне призначення бюджету – показати керівникам компанії ефективність її майбутньої діяльності.

Розрахунковий баланс – прогноз співвідношення активів і зобов’язань компанії на певний період.

Основні бюджети взаємозалежні між собою, щоб підкреслити цей взаємозв’язок, вони поєднуються такими назвами: «основні» або «основний» бюджет, «генеральний бюджет», «майстер-бюджет».

Класифікація бюджетів, крім основних і операційних бюджетів, пропонує допоміжні бюджети й спеціальні бюджети.

Допоміжні бюджети: бюджет капітальних витрат і кредитний план іноді поєднуються однією назвою – інвестиційний бюджет.

Бюджет капітальних витрат розробляється до бюджету доходів і витрат, набір статей бюджету капітальних витрат визначається індивідуально не тільки для компанії в цілому, але й для кожного окремого проєкту, виходячи з його специфіки.

Бюджетний контроль – це вид управлінської діяльності, пов’язаний із перевіркою та оцінюванням результативності функціонування бюджетної системи на підприємстві відповідно до встановлених критеріїв і стандартів, та, зокрема, оцінюванням бюджетів підприємства.

Даний процес охоплює широкий спектр питань, пов’язаних зі здійсненням перевірки досягнення бюджетних показників, оцінюванням кінцевих результатів виконання бюджетів, виявленням факторів та причин, що зумовили невиконання бюджетних показників, виявленням недоліків у діяльності центрів відповідальності та функціонуванні бюджетних систем загалом, визначенням ефективності бюджетних витрат і раціональності розподілу ресурсів підприємства, виявленням неузгодженостей у процедурі консолідації бюджетних показників, визначенням ефективності бюджетного мотивування тощо. Тобто бюджетний контроль забезпечує перевірку та

оцінювання результативності реалізації бюджетного планування, організування та мотивування і слугує базою для здійснення бюджетного регулювання.

Відхилення щодо матеріалів

Витрати на матеріали залежать від двох основних факторів: ціни матеріалів і їх кількості, використаної у виробництві. Можливо, що фактичні витрати будуть відрізнятися від нормативних, тому що фактична кількість використаних матеріалів буде відрізнятися від нормативного й (або) фактичні ціни від нормативних. Отже, можна розрахувати відхилення з використання матеріалів і відхилення за ціною матеріалів.

Відхилення за ціною матеріалів дорівнює різниці між нормативною (SP) і фактичною ціною (AP) одиниці матеріалів, помноженої на кількість закупленого матеріалу (QP), або: $(SP - AP) \cdot QP$.

Відхилення з використання матеріалів дорівнює різниці нормативної кількості (SQ) матеріалів, необхідної для фактичного випуску продукції, і фактичної кількості (AQ), помноженої на нормативну ціну матеріалів (SP), або $(SQ - AQ) \cdot SP$.

Загальне відхилення за матеріалами – це різниця між нормативними витратами на матеріали (SC) для фактичного випуску продукції й фактичними витратами (AC), або $SC - AC$.

Відхилення з витрат на оплату праці

Витрати на працю визначаються з урахуванням ціни праці й кількості використаної праці. Таким чином, і тут виникають відхилення за ціною й кількістю.

Відхилення щодо ставки заробітної плати дорівнює різниці між нормативною (SR) і фактичною ставками заробітної плати (AR), помноженою на фактично відпрацьовані години (AH), або $(SR - AR) \cdot AH$.

Відхилення з продуктивності праці дорівнює різниці нормативного часу в годинах, витраченого на фактичний випуск продукції (SH), і фактичного часу в годинах (AH), відпрацьованого за розглянутий період, помноженої на нормативну погодинну ставку заробітної плати (SR), або $(SH - AH) \cdot SR$.

Загальне відхилення щодо праці – це різниця між нормативними витратами (SC) на фактичний випуск продукції й фактичними витратами на працю (AC), або $SC - AC$.

Відхилення щодо змінних накладних витрат

Загальне відхилення щодо змінних накладних витрат – це різниця між нормативними змінними накладними витратами, віднесеними на продукцію (SC), і фактичними змінними накладними витратами (AC), або $SC - AC$.

Коли змінні накладні витрати змінюються залежно від часу праці основних працівників або часу роботи обладнання (вихідних ресурсів), загальне відхилення щодо змінних накладних витрат може бути викликане такими причинами, які діють окремо або спільно:

- 1) відхилення за ціною, яке має місце, якщо фактичні витрати відрізняються від кошторисних;
- 2) відхилення за кількістю, якщо фактичний час праці основних працівників або час роботи обладнання (вихідні ресурси) відрізняються від часу, який повинен бути витрачений на виробництво по нормативах.

Відхилення щодо змінних накладних витрат дорівнює різниці між кошторисними скоригованими змінними накладними витратами ($BFVO$) для фактичного часу праці основних працівників і фактичними змінними накладними витратами (AVO), або $BFVO - AVO$.

Відхилення щодо ефективності змінних накладних витрат – це різниця між випуском продукції при нормативному (SH) і при фактично витраченому часі на працю (AH) за звітний період, помножена на нормативну ставку змінних накладних витрат (SR), або $(SH - AH) \cdot SR$.

Відхилення щодо постійних накладних витрат являє собою різницю між кошторисними (BFO) і фактичними постійними накладними витратами (AFO), або $BFO - AFO$.

Відхилення з реалізації продукції

Загальне відхилення з маржі реалізації – це різниця фактичного (AC) і кошторисного прибутку (BP) (обидві величини розраховуються на основі нормативних витрат на одиницю продукції), або $AC - BP$.

Відхилення за ціною реалізації – це різниця фактичної (AM) і нормативної маржі внеску в прибуток (SM) (обидві величини розраховуються на основі нормативних витрат на одиницю продукції), помножена на фактичний обсяг реалізації (AV), або $(AM - SM) \cdot AV$.

Відхилення за рахунок обсягу реалізації – це різниця між фактичним (AV) і кошторисним обсягом реалізації (BV), помножена на нормативний внесок у прибуток (SM), або $(AV - BV) \cdot SM$.

Якщо існує небезпека, що детальний аналіз відхилень може стримувати реакцію менеджерів, то слід знайти більш гнучкий підхід, або переглянути методи планування й аналізу виконання бюджетів, або навіть відмовитися від такого аналізу.

При реалізації контролю виконання бюджетних показників доцільно насамперед визначити рівень відхилення фактичних показників від планових. Такі відхилення можуть бути позитивні (коли фактичний дохід, надходження перевищують заплановані в межах планового рівня ділової активності) та негативні (коли фактичні витрати та видатки перевищують планові в межах закладеного у бюджетах рівня ділової активності). Якщо відхилення незначні, то вони, як правило, ігноруються, якщо ж вони перевищують установлений підприємством ліміт, то відбувається дослідження факторів та причин, що зумовили наявний стан справ, після чого приймаються рішення щодо реалізації регулювальних заходів.

Можна виділити чотири типи центрів відповідальності: центри витрат; центри доходів; центри прибутків; інвестиційні центри.

Створення центрів відповідальності є важливою характерною рисою систем управлінського контролю. Тому важливо чітко розуміти відмінності між зазначеними типами центрів відповідальності.

Центри витрат – це центри відповідальності, менеджери яких, як правило, відповідають тільки за ті витрати, які перебувають під їхнім контролем. Цей тип центрів можна підрозділити на дві категорії: центри нормативних витрат і центри дискреційних видатків.

Основними характеристиками *центрів нормативних витрат* є те, що результат їх діяльності може бути вимірний і можна визначити вихідні ресурси, необхідні для випуску кожної одиниці продукції. У цьому випадку контроль здійснюється шляхом порівняння нормативних витрат (тобто витрат на вихідні ресурси, які повинні бути спожиті при випуску запланованого обсягу продукції) з тими витратами, які центр фактично поніс. Різниця між фактичними й нормативними витратами називається *відхиленням*.

Центри нормативних витрат найкраще підходять для тих підрозділів, які виділяються в складі виробничих компаній, але їх можна створювати й у галузях обслуговування, наприклад, у банках, де результати діяльності можуть вимірятися в числі оброблених кредитних заявок.

Центр дискреційних витрат – це такі центри відповідальності, де результат не може бути змінений у фінансовому вираженні і де немає чіткої залежності між вихідними ресурсами (спожитими ресурсами) і отриманими результатами. Тут управління виступає у вигляді забезпечення того, що фактичні витрати за кожною категорією витрат відповідають кошторисним, і того, що завдання, доручені центру, успішно виконуються. Прикладами дискреційних центрів можна назвати відділи з реклами й відділи, що займаються дослідженнями і розробками.

В дискреційних центрах менші витрати коштів у порівнянні з кошторисними показниками не обов'язково є позитивним чинником, оскільки це може свідчити про більш низький рівень обслуговування споживачів, ніж планувалося керівництвом. Наприклад, менший обсяг витрат на дослідження й розробку може вказувати на те, що сума коштів, витрачених на ці напрямки діяльності, в остаточному підсумку виявиться недостатньою. Однієї з більших

проблем, з якими зустрічаються дискреційні центри, є вимір ефективності витрачених ними коштів.

Центри доходів – це ті центри відповідальності, де менеджери відповідають тільки за фінансові результати, одержувані у формі доходів від реалізації продукції. Типовими прикладами таких центрів є регіональні підрозділи з реалізації, менеджери яких відповідають за забезпечення обсягу реалізації на певній території. Менеджери центрів доходів можуть також відповідати за реалізаційні витрати, наприклад, за розмір заробітної плати продавців, комісійну винагороду і витрати на обробку замовлень. Однак за вартість продукції, яку вони реалізують, вони не відповідають.

Відносно прийнятих рішень менеджери як центрів витрат, так і центрів доходів мають обмежені можливості. Менеджери центру витрат відповідають за управління вихідними ресурсами своїх центрів, але рішення щодо кінцевих результатів ухвалюються іншими підрозділами компанії. Центри доходів відповідають за реалізацію товарів і послуг, однак, вони не можуть контролювати витрати. Коли ж менеджери наділяються відповідальністю як за доходи, так і за витрати, то відбувається істотне підвищення автономності їх діяльності. У цьому випадку менеджери, як правило, можуть самі встановлювати ціну на реалізацію продукції, обирати ринки, де буде реалізовуватися продукція, визначати асортименти продукції і її обсяг, а також обирати постачальників. Ті підрозділи компанії, менеджери яких відповідають як за доходи, так і за витрати, називаються *центрами прибутку*.

Інвестиційні центри – це центри відповідальності, менеджери яких відповідають за доходи від реалізації, витрати й крім того, вони уповноважені ухвалювати рішення щодо обігового капіталу й капіталовкладень. Типовими показниками функціонування інвестиційного центру є доходи на прибуток і економічно значима додана вартість. На значення цих показників впливають доходи, витрати, використані активи, тим самим показуючи всю відповідальність, покладену на менеджерів як за одержання прибутку, так і за керування інвестиційною базою.

Контрольні запитання:

1. Яке місце управлінського обліку в системі бухгалтерського обліку?
2. Для чого необхідно розрізняти вичерпані (спожиті) та невичерпані (неспожиті) витрати в обліку?
3. Які фактори впливають на поведінку витрат, крім обсягу виробництва?
4. Що розуміють під методом обліку витрат? Чому його називають методом обліку витрат і калькулювання?
5. Які особливості у визначенні собівартості при застосуванні нормативного обліку?
6. Як формується результат від продажу в системі директ-костинг?
7. Чим відрізняються звіти про фінансові результати, складені за системою директ-костинг та системою повного розподілу витрат?
8. Чому точку безбитковості можна виміряти як в грошових, так і в натуральних вимірниках?
9. Як застосовувати аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу та прибутку в умовах багатопродуктового виробництва?
10. Які умови використання аналізу релевантної інформації при прийнятті рішень про розширення чи скорочення сегмента діяльності?
11. Що таке «бюджетування»? Які завдання та функції виконує процес бюджетування? Охарактеризуйте принципи бюджетування.
12. Дайте визначення поняття «центри відповідальності» і опис різних видів центрів відповідальності?

Список рекомендованої літератури:

1. Давидюк Т. В. Класифікація витрат в управлінському обліку як ефективний напрямок управління витратами / Т. В. Давидюк, О. В. Поліщук // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2017. – № 7 (випуск 02). – С. 275-279.

2 Давидюк Т. В. Принципи розробки та впровадження ефективного управлінського обліку / Т. В. Давидюк // Результати наукових конференцій Навчально-наукового інституту економіки, менеджменту та міжнародного бізнесу НТУ «ХПІ» за 2020 рік в 2 т. – Харків : НТУ «ХПІ», 2020. Т. 1 : Труди XVI-ої Міжнародної науково-практичної конференції «Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум-2020» 2-4 грудня 2020 р. – 2020. С. 58-60.

3 Задорожний З.-М. В. Управлінський облік : приклади, задачі, тести [Текст] : навч. посіб. / З.-М. В. Задорожний, І. Я. Омецінська, Л. Т. Богуцька. – 2-ге доповн. і переробл. – Тернопіль : ЗУНУ, 2020. – 211 с.

4 Розіт Т. В. Управлінський облік : навчально-методичний посібник за курсом для студентів спеціальності «Облік і аудит». – Х. : ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2017. – 80 с.

5 Управлінський облік : навч. посіб. / О. М. Брадул, В. А. Шепелюк, Л. Я. Шевченко, П. Д. Камінський та ін.; ДНУЕТ. – Кривий Ріг : 2017. – 113 с.

6 Управлінський облік : навч. посіб. [для студ. вищих навч. закл.] / За ред. В. Я. Плаксієнка. – Полтава : ПП «Астроя» 2018. – 250 с.

7 Управлінський облік : підручник / В. С. Лень. – 2-е вид., випр. – Київ : Каравела, 2017. – 260 с.

8 Управлінський облік та аналіз виробничих витрат : монографія / О. Л. Михальська, В. Г. Швець; КНУ. – Київ : Кондор, 2019. – 224 с.

9 Управлінський облік. Збірник задач : навчальний посібник / Д. А. Горовий, Т. В. Давидюк, С. М. Кравченко, О. В. Манойленко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2018. – 400 с.

10 Управлінський облік : навч. посібник / В. Д. Зелікман, І. М. Ізвекова, Р. Б. Сокольська та ін. – Дніпро: НМетАУ, 2017. – 198 с.

9. КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

9.1 Сутність, завдання та функції контролю фінансово-господарської діяльності

Термін «контроль» має іноземне походження, який у кінці XVIII ст. був запозичений з французької мови. У французькій мові слово «contrôle» утворено в результаті зрощування двох слів «contre» (проти) та «rôle» (список). В перекладі з французької мови «contrôle» означає перевірку, контроль, спостереження, нагляд, огляд тощо.

Аналіз існуючого розмаїття трактувань поняття «контроль» у довідковій та науковій економічній літературі дозволив виділити найбільш типові підходи до його розуміння, які наведені у табл. 9.1.

Таблиця 9.1 – Трактування сутності поняття «контроль» в економічній літературі

Автор	Визначення
1	1
1 Контроль як спостереження і перевірка	
Афанасьєв В. Г.	Контроль - це спостереження і перевірка відповідності діяльності того чи іншого об'єкта прийнятим управлінським рішенням (законам, наказам, планам, нормам, стандартам). Він спрямований на те, щоб виявити результати впливу суб'єкта управління на об'єкт, а також допущені відхилення від названих рішень, від принципів організації та регулювання.
Сук Л. К., Сук П.Л.	Контроль - це перевірка виконання господарських рішень з метою визначення їх законності, встановлення причин порушення законодавства у діяльності підприємств та організацій.
2 Контроль як система спостережень і перевірки	
Белуха Н.Т.	Контроль – це система спостережень і перевірки відповідності процесу функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об'єкт шляхом виявлення відхилень, допущених під час виконання цих рішень.
Дорош Н.І.	Контроль – це цілісна система спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення відхилення його від заданих параметрів.

Кінець таблиці 9.1

1	2
3 Контроль - це процес	
Вітвицька Н.С., Чумакова І.Ю., Коцупатрий М.М., Фенченко М.Т.	Контроль - це процес, який має забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети
Мескон М. Х., Альберт М., Хедоурі Ф.	Контроль – це процес забезпечення досягнення цілей організації.
4 Контроль - це функція або складова частина управління	
Бутинець Ф.Ф., Бутинець Т.А.	Контроль може бути охарактеризований як одна з функцій управління, що є системою спостереження і перевірки функціонування керованого об'єкту з метою оцінки правильності і ефективності ухвалених управлінських рішень виявлення ступеня їх реалізації, наявності відхилення і несприятливих ситуацій, про які доцільно своєчасно поінформувати відповідальних посадових осіб.
Райзберг Б. А., Лозовський Л. Ш., Стародубцева Е.Б.	Контроль – це складова частина управління економічними об'єктами і процесами, що передбачає спостереження за об'єктом з метою перевірки відповідності стану об'єкта бажаному і необхідному, визначеному законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами.
Синюгіна Н.В., Яблонська Г.В.	Контроль – це функція управління, яка передбачає використання загальних та специфічних методів з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів.
5 Контроль як засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням	
Гордієнко М.І., Назаренко О.В.	Контроль як економічна категорія являє собою ефективний засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням і посяганням на національне багатство країни; складову частину господарського управління, його функцію, метод реалізації управлінських рішень; джерело інформації про позитивні та негативні явища на ділянках виробничої діяльності; систематичну конструктивну діяльність керівників органів управління, спрямовану на наближення фактичного виконання до поставленої мети

Джерело: складено з використанням [1]

Відповідно до виділених підходів поняття «контроль» трактується як: спостереження і перевірка; система спостережень і перевірки; процес; функція або складова частина управління; засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням.

Найбільш поширеною точкою зору у науковій економічній літературі є визначення сутності контролю як функції або складової частини управління. З

позицій класичного менеджменту контроль є однією з найважливіших функцій управління, без якої неможлива реалізація інших функцій: планування, організації, мотивації та керівництва. Перебуваючи у тісному зв'язку з іншими функціями управління, контроль разом з тим призначений і для оцінки відповідності здійснення цих функцій завданням, які стоять перед управлінням. За допомогою контролю, який в кібернетиці має назву «зворотного зв'язку», суб'єкт управління одержує інформацію про результати діяльності, а також про ті відхилення та зміни ситуації, які можуть призвести до невиконання поставлених завдань чи отримання зовсім інших результатів. До функцій контролю відносяться: збір, обробка та аналіз інформації про показники, які характеризують фактичний стан об'єкта управління, та їх порівняння з запланованими або установленими стандартами і нормативами; встановлення відхилень цих показників та виявлення причин цих відхилень; розробка заходів, спрямованих на усунення цих відхилень або попередження їх у майбутньому. Саме тому контроль виступає одним із головних інструментів процесу підготовки, прийняття і реалізації управлінських рішень, що забезпечують нормальне функціонування та розвиток підприємства у відповідності зі встановленими цілями як у довгостроковій перспективі, так і під час оперативного управління [1].

Таким чином, **контроль** як функція управління представляє собою сукупність форм, методів, інструментів та процедур контролю, за допомогою яких суб'єкт контролю одержує інформацію про показники, які характеризують фактичний стан підконтрольного об'єкта, встановлює відхилення цих показників від заданих або нормативних та виявляє причини цих відхилень [1].

В залежності від подій, що відбуваються на підприємстві, його діяльність можна класифікувати наступним чином (рис. 4.1).

Згідно НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2]:

– операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;

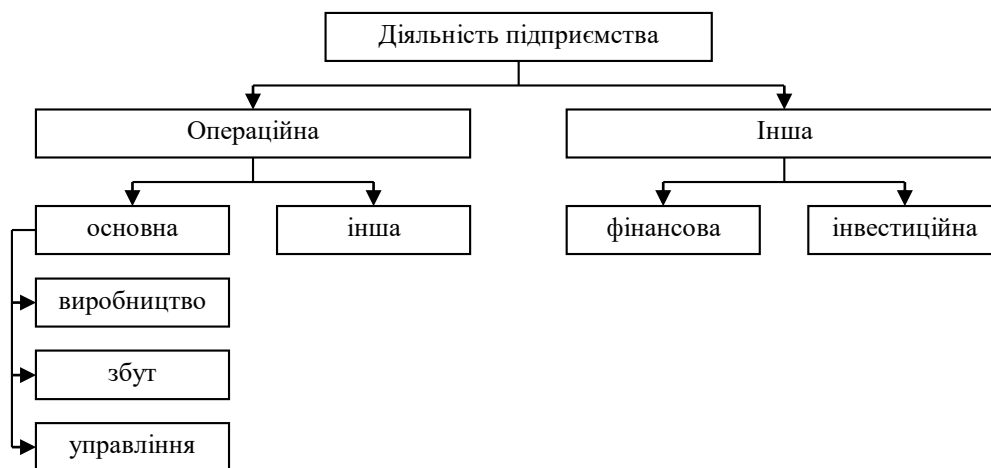


Рисунок 9.1 – Класифікація діяльності підприємства

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

– фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства;

– інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей) [2].

Для визначення сфери дії контролю, його предметної області, а також уникнення дублювання функцій контролюючих органів розглянемо сутність понять «фінансова діяльність» та «господарська діяльність» (табл. 9.2).

Таблиця 9.2 – Сутність понять «фінансова діяльність» та «господарська діяльність» у науковій економічній літературі та нормативних актах України

Автор, джерело	Визначення
1	1
Фінансова діяльність	
Азаренкова Г. М. [3, с. 374]	фінансова діяльність – це діяльність суб’єкта господарювання, що реалізується шляхом використання відповідних форм і методів фінансового забезпечення функціонування підприємств для досягнення ними основної мети – отримання доходів

Кінець таблиці 9.2

1	2
Бердар М. М. [3, с. 374]	Фінансова діяльність – діяльність, яка пов'язана з організацією фінансів підприємства та здійснення відповідно до цілей і завдань стратегії економічного розвитку господарюючого суб'єкта.
Іващенко А. І., Юсупова К. Ф. [4]	Фінансова діяльність — це цілеспрямований процес реалізації функцій компанії, які пов'язані з формуванням і використанням її фінансових ресурсів і які будуть забезпечувати економічний і соціальний розвиток
Терещенко Н.О., Невмержицький Я. І., Куліш А. П. [3, с. 374-375]	Розглядають фінансову діяльність одночасно у вузькому та широкому значеннях. У вузькому значенні основний зміст фінансової діяльності полягає у фінансуванні підприємства (надходження власного капіталу із зовнішніх джерел, отримання позик, погашення позик, сплата дивідендів). У широкому значенні під фінансовою діяльністю розуміють усі заходи, пов'язані з мобілізацією капіталу, його використанням, примноженням (збільшення вартості) та поверненням
НПСБО 1 [2]	Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.
Господарська діяльність	
Ст. 3 Господарського кодексу України [5]	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.
Ст. 14 Податкового кодексу України [6]	Господарська діяльність – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами
Ст. 1 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [7]	Господарська діяльність – будь-яка діяльність, в тому числі підприємницька, пов'язана з виробництвом і обміном матеріальних та нематеріальних благ, що виступають у формі товару.

Джерело: складено з використанням [2–7]

Як видно із наведеної таблиці у науковій економічній літературі та нормативно-правових актах України існує неоднозначність поглядів на сутність поняття «фінансова діяльність» і «господарська діяльність».

Неоднозначність поглядів на сутність поняття «фінансова діяльність» пов'язана з тим, що у сучасній фінансовій науці не існує типової схеми або моделі фінансової діяльності підприємств. Причиною цього є плутанина, яка виникла при ототожненні грошового потоку та фінансів. Безпосередньо сам по

собі грошовий потік не є фінансами. Рух грошових коштів в процесі утворення, а потім використання (розподілу) фондів грошових коштів - це фінансові відносини.

На законодавчому рівні визначення фінансової діяльності подано у НПСБО 1 [2]. Проте таке визначення фінансової діяльності вважається не зовсім вдалим, оскільки воно залишає поза за межами даного поняття такі явища, як формування фінансових ресурсів підприємств, одержання й використання прибутку (в тому числі у вигляді дивідендів), розміщення капіталу в активи, зокрема фінансування капітальних вкладень, амортизаційну політику, сплату податків тощо.

Слід зазначити, що фінансову діяльність суб'єкта господарювання, яка спрямована на забезпечення його основної діяльності, неможливо кваліфікувати як вид господарської діяльності згідно ч. 1 ст. 3 Господарського кодексу України [5], оскільки в неї відсутні характерні ознаки господарської діяльності – надання фінансових послуг.

Залежно від мети здійснення господарської діяльності її можна розділити на комерційну та некомерційну. Відповідно до ч. 2 ст. 3 Господарського кодексу України господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є комерційною (підприємницькою) господарською діяльністю. Якщо господарська діяльність здійснюється без мети одержання прибутку, то така діяльність є некомерційною [5].

В ряді нормативно-правових актів України та науковій економічній літературі поруч з термінами «фінансова діяльність» і «господарська діяльність» часто застосовується термін «фінансово-господарська діяльність», проте в жодному з них не дається його визначення.

Комітет Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності у своєму листі «Щодо застосування терміну фінансово-господарська діяльність» від 01.10.2001 р. № 06-10/565 вказує на тотожність термінів «господарська діяльність» та «фінансово-господарська діяльність» за їх

економічною сутністю.

Будь-яка діяльність підприємства передбачає наявність суб'єкта господарювання. Відповідно до ч.1 ст. 55 Господарського кодексу України «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» [5].

Суб'єктами господарювання є:

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

– громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці [5].

Основним *суб'єктом контролю* за діяльністю господарюючих одиниць є власник, який наділений владними повноваженнями щодо формування, використання та розподілу майна і результатів господарювання. Саме тому власник виконує таку важливу функцію, як посилення власності та забезпечення її збереження. Власником і, відповідно, суб'єктом контролю фінансово-господарської діяльності може бути держава, колектив, приватна особа тощо.

Господарська діяльність неможлива без застосування системи економічних важелів щодо додержання законодавства в галузі господарської політики, тобто без систематичного і дієвого контролю з боку держави за виробництвом, розподілом і споживанням суспільного продукту. За допомогою контролю держава захищає інтереси споживачів, перевіряє якість продукції та усі види обслуговування, що існують на ринку.

Таким чином, **контроль фінансово-господарської діяльності** представляє собою сукупність контрольних форм, методів, інструментів та процедур, за допомогою яких суб'єкт контролю встановлює відхилення фактичних параметрів розвитку у сфері виробництва (реалізації) продукції (товарів, робіт, послуг) від заданих або нормативних, виявляє причини цих відхилень та вживає заходи з метою їх усунення та попередження виникнення у майбутньому.

Завданнями контролю фінансово-господарської діяльності є:

- контроль за достовірністю даних бухгалтерського обліку та звітності;
- попередження виникнення порушень у фінансово-господарській діяльності;
- виявлення та мобілізація резервів;
- виявлення недостач, розтрат, крадіжок та інших порушень;
- вивчення причин та умов, що породжують безгосподарність, марнотратство;
- виявлення відповідності господарювання нормативам, положенням;
- виявлення та визначення суми збитку, нанесеного порушеннями та зловживаннями.

Контроль фінансово-господарської діяльності виконує ряд важливих **функцій**: інформаційну (сигнальну), профілактичну (виховну) та інструктивну (мобілізуючу). **Інформаційна (сигнальна)** функція полягає в тому, що під час здійснення контролю отримані результати (інформація) є підставою для прийняття відповідним суб'єктом рішень і проведення коригуючих дій, завдяки яким забезпечується нормальне функціонування об'єкту, що контролюється. **Профілактична (виховна)** функція полягає у попередженні можливості здійснення зловживань, виявлення різного роду порушення дисципліни і законності. **Інструктивна (мобілізуюча)** функція контролю полягає у застосуванні суб'єктами контролю набутих наукових знань, вивчених прогресивних прийомів і способів вивчення об'єктів контролю. Всі функції контролю тісно пов'язані між собою і є складовими системи контролю

фінансово-господарської діяльності.

Організація контролю фінансово-господарської діяльності - це комплекс заходів вищого органу управління, спрямований на забезпечення ефективного використання майна, отримання прибутку, зменшення витрат діяльності, попередження зловживань, марнотратства, розкрадання власності.

Організація здійснення контролю фінансово-господарської діяльності - це встановлений вищим органом управління порядку і прийомів виконання певних видів робіт суб'єктами контролю, узгодження їх зусиль і способів дій з метою забезпечення максимальної ефективності використання праці суб'єктів контролю при виконанні поставлених завдань.

Організація і здійснення контролю фінансово-господарської діяльності - це певний циклічний процес, який умовно можна поділити на наступні стадії (рис. 9.2).

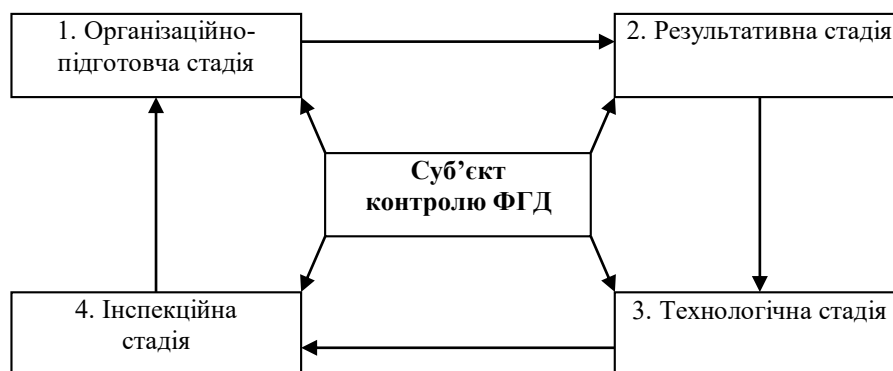


Рисунок 9.2 – Процес здійснення контролю фінансово-господарської діяльності та його стадії

Процес контролю фінансово-господарської діяльності - це замкнена система послідовних змін стадій контролю, що відбуваються в установленому порядку. Сутність процесу контролю можна відобразити наступними характеристиками: змістовною, організаційною, технологічною. **Змістовна** характеристика покликана відповісти на питання: «Що робиться в процесі контролю?». **Організаційна** – «Ким і в якому порядку здійснюється контроль?».

Технологічна – «Як здійснюється контроль?»

Стадія контролю ФГД - це певний момент, період процесу контролю, що має свої якісні особливості. Стадії контролю складаються з етапів (рис. 4.3).

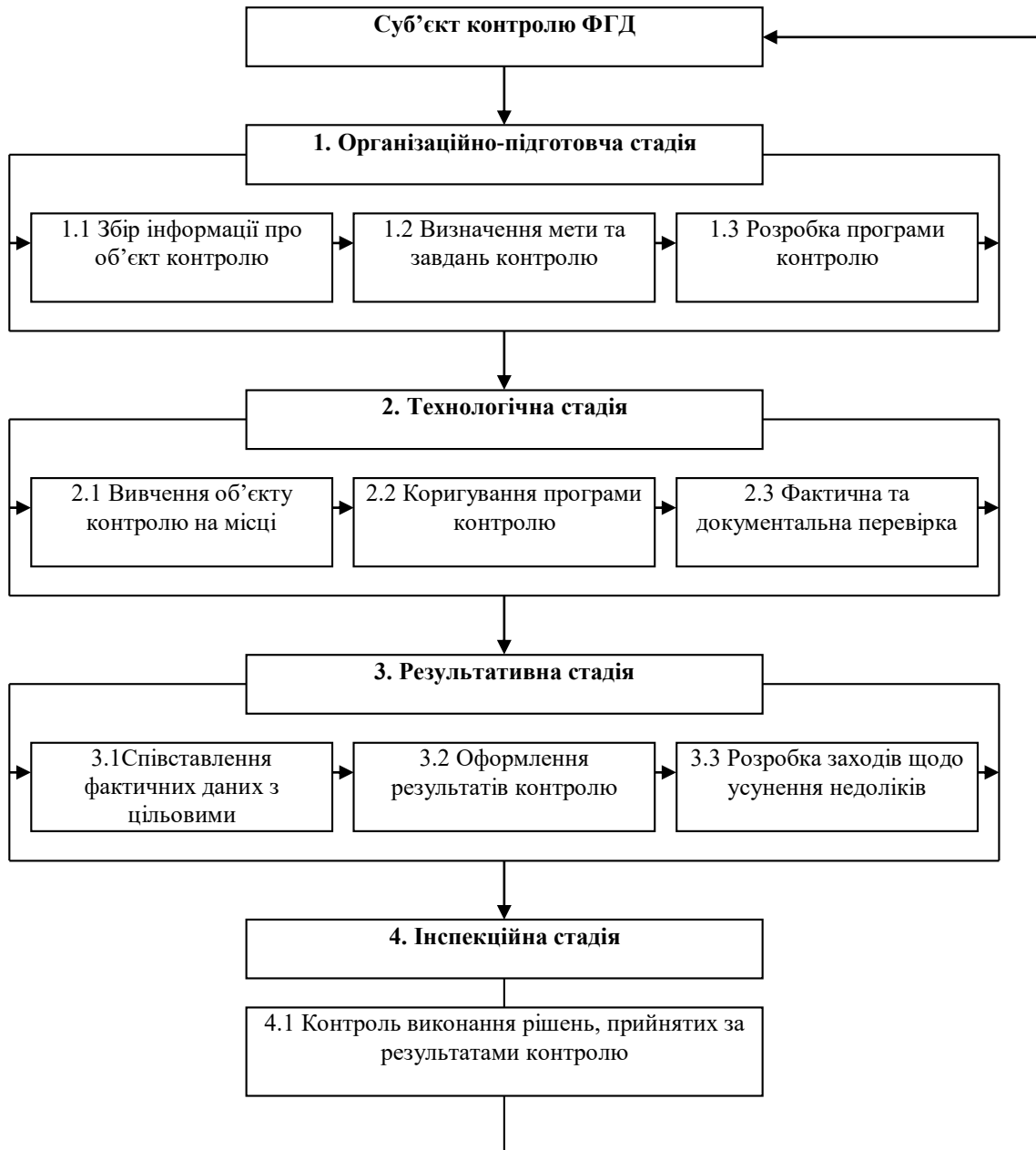


Рисунок 9.3 – Стадії та етапи контролю фінансово-господарської діяльності

Під **етапами контролю ФГД** розуміють окремі складові його стадій, окремі їх елементи або періоди. Безумовно, при проведенні контролю не

завжди всі етапи мають місце. Наприклад, результати контролю не завжди необхідно доводити до відома громадськості або правоохоронних органів (але завжди - до відома суб'єктів, з ініціативи яких проводився контроль).

9.2 Види і форми контролю фінансово-господарської діяльності

Контроль фінансово-господарської діяльності класифікується за *видами* та *формами*. Результатом класифікації контролю є система супідрядних понять: поняття, що ділиться, є *родом*, а отримані в результаті такого поділу нові поняття - *видами, підвидами* і т. д. **Форма контролю** - це зовнішній вираз конкретних дій, що використовується суб'єктами контролю.

У табл. 9.3 наведено загальну класифікацію контролю фінансово-господарської діяльності за видами.

Таблиця 9.3 – Види контролю фінансово-господарської діяльності

Класифікаційна ознака	Вид або форма контролю
1	2
За повнотою охоплення підконтрольного об'єкта	повний, частковий, наскрізний
За способом перевірки господарських операцій та бухгалтерської документації об'єкта контролю	суцільний та вибірковий
За регулярністю (періодичністю) проведення контрольних заходів	регулярний та епізодичний
За тривалістю проведення контрольних заходів	постійний та тимчасовий
За підпорядкованістю об'єкта контролю суб'єкту контрольних дій	зовнішній та внутрішній
За статусом суб'єктів контролю	парламентський, урядовий, відомчий, незалежний, громадський, контроль власника
За методикою здійснення контрольних заходів	фактичний та документальний
За технологією здійснення контрольних заходів	ручний та автоматизований
За рівнем делегування контрольних повноважень	прямий та опосередкований
За ініціативою проведення контрольних заходів	обов'язковий і добровільний
За моментом часу проведення контрольних заходів по відношенню до стадії здійснення господарських операцій на підконтрольному об'єкті	попередній, поточний і заключний

За *повнотою охоплення підконтрольного об'єкта* контроль ділиться на *повний, частковий та наскрізний*. **Повний** контроль охоплює всі сторони діяльності господарюючого суб'єкта, що вивчається, всі ділянки його роботи та види здійснених операцій. При **частковому** контролі перевіряються тільки окремі види діяльності підприємства або окремі види господарських операцій, вивчається один або декілька аспектів діяльності підприємства (наприклад, виробництво, споживання, збут тощо), певні види операцій (касові, розрахункові тощо), або зберігання і правильність використання окремих видів сировини, товарів, підзвітних сум, готівки тощо. Саме такий контроль у більшості випадків і проводиться податковими органами та органами спеціалізованого контролю.

Наскрізним є контроль, що проводиться одночасно на декількох підприємствах, що входять до складу однієї організації (асоціації, об'єднання). Він дає можливість здійснення глибокої і всебічної перевірки роботи суб'єктів господарювання з розгалуженою структурою управління, а також можливість встановити доцільність існування окремих ланок тощо.

За *способом перевірки господарських операцій та бухгалтерської документації* об'єкта контролю можна виділити *суцільний та вибірковий* контроль. При **суцільному** контролі перевіряються всі документи і реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображені факти господарювання за весь період, що контролюється. **Вибірковий** контроль передбачає вивчення не всіх, а лише певної частини документів, що відбираються на підставі науково-обґрунтованої схеми, за той чи інший період часу (квартал, місяць, окремі дні) [8].

За *регулярністю (періодичністю) проведення контрольних заходів* можна виділити *регулярний та епізодичний* контроль. **Регулярний** контроль здійснюється з певною періодичністю. Різновидністю регулярного контролю є планові перевірки. **Епізодичним** є контроль, який має разовий характер, та здійснюється за наявності підстав для його проведення. Різновидністю епізодичного контролю є позапланові перевірки [8].

За **тривалістю проведення контрольних заходів** можна виокремити *постійний* і *тимчасовий* контроль. При **постійному** контролі фінансово-господарська діяльність підконтрольних установ підлягає безперервному спостереженню з боку контролюючих органів, а при **тимчасовому** - лише протягом деякого часу. Прикладом постійного контролю може слугувати моніторинг, а тимчасового – додаткові або повторні перевірки [8].

За **підпорядкованістю об'єкта контролю суб'єкту контрольних дій** контроль може бути *зовнішнім* і *внутрішнім*. Контроль буде внутрішнім, якщо об'єкт контролю підпорядкований суб'єкту контрольних дій; і зовнішнім, якщо такої підпорядкованості не має.

За **статусом суб'єктів контролю** він може бути парламентський, урядовий, відомчий, незалежний, громадський, контроль власника.

За **методикою здійснення контрольних заходів** контроль може бути *фактичним* та *документальним*. Під **фактичним** контролем розуміють перевірку наявності грошових коштів, запасів, необоротних активів, розрахунків тощо в натурі. **Документальний** контроль полягає у вивченні бухгалтерських документів, записів в облікових регістрах, показників звітів і балансів, статистичних та оперативних матеріалів [8].

За **рівнем делегування контрольних повноважень** контроль буде **прямим**, якщо він здійснюється безпосередньо суб'єктами контролю в межах їх повноважень; і **опосередкованим**, якщо частина або окремі контрольні повноваження суб'єктів контролю делеговані іншим виконавцям.

За **ініціативою проведення контрольних заходів** розрізняють *обов'язковий* та *добровільний* контроль. Якщо у випадках, передбачених законом, ініціатором проведення контрольних заходів виступають компетентні державні органи, то такий контроль для суб'єктів господарювання буде **обов'язковим**. **Добровільний** контроль здійснюється за ініціативою, власним бажанням та з власної волі суб'єктів господарювання щодо його проведення, без примусу з боку контролюючих органів.

За **моментом часу проведення контрольних заходів** по відношенню до

стадії здійснення господарських операцій на підконтрольному об'єкті розрізняють *попередній, поточний і заключний* контроль. Якщо проведення контрольних заходів відбувається до початку здійснення господарських операцій на підконтрольному об'єкті, то такий контроль буде *попереднім*; якщо в процесі їх здійснення, то – *поточним*; якщо після їх завершення, то – *наступним (заключним)* [8].

Основними *формами* контролю фінансово-господарської діяльності є: *перевірка, ревізія, аудит і моніторинг*.

Перевірка - це вивчення окремих питань фінансово-господарської діяльності підприємства або дій апарату управління на підставі заяв, сигналів, скарг або відповідно до плану роботи контролюючого суб'єкта. Контрольні перевірки проводяться для загального ознайомлення з діяльністю підприємства, що перевіряється, або з окремими його аспектами. Вона, як правило, не потребує використання складних методик контролю і застосування професійних знань та вмінь у галузі контрольно-ревізійної діяльності. Метою проведення перевірки є вивчення конкретних питань (передбачених програмою, завданням) на підставі документів, облікових записів та отримання відповідних пояснень.

Ревізія - це документальна і фактична перевірка певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

Термін «ревізія» практично рівнозначний терміну «ретроспекція» (від лат. retro - назад і spacio - дивлюся), що означає звернення в минуле, огляд минулих подій. Ревізії найбільш характерний ретроспективний, пошуковий характер. В цьому головна відмінність ревізії від інших форм контролю.

Від інших форм контролю ревізію відрізняє плановість проведення, широта охоплення об'єктів та глибина їх дослідження, переважне використання документів як джерела контролю, багатофункціональний, комплексний підхід.

Ревізії проводяться відповідно до діючого законодавства, як правило, державними органами контролю і управління з метою запобігання, виявлення та усунення недоліків в діяльності підприємств, що перевіряються. Вона базується на дослідженні первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, перевірці фактичної наявності грошових коштів і майна. Результати ревізії викладаються в акті.

Аудит - це форма контролю фінансово-господарської діяльності, що складається з сукупності методичних прийомів, застосування яких дозволяє визначити достовірність звітності, обліку, їх повноту та відповідність діючому законодавству та встановленим нормативам і здійснюється на договірних засадах між аудитором та клієнтом

Аудиторська діяльність задовольняє потреби багатьох суб'єктів економічних відносин: інвесторів, працівників, позикодавців, постачальників та інших кредиторів, клієнтів, уряду та його установ, громадськості. Та у всіх цих суб'єктів є один загальний інтерес - вони прагнуть отримати не просто інформацію, що міститься в публічній фінансовій звітності, а достовірну інформацію.

Загальною метою аудиту є формування думки аудитора відносно достовірності первинних даних, повноти і своєчасності їх відображення в обліку, правильності ведення обліку відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і відображення сформованої думки в аудиторському висновку.

За результатами аудиту складається аудиторський звіт та рекомендації для клієнта.

Моніторинг - це комплекс наукових, технічних, технологічних, організаційних та інших засобів, які забезпечують систематичний контроль (стеження) за станом та тенденціями розвитку процесів у фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання.

9.3 Методи і методичні прийоми здійснення контролю фінансово-

господарської діяльності

Метод (від грец. *methodos* - шлях, спосіб дослідження) – це систематизована сукупність прийомів, операцій та дій, які потрібно здійснити, щоб виконати певну задачу чи досягти певної мети. Метод являє собою систему правил, принципів, прийомів, підходів вивчення явищ і закономірностей розвитку природи, суспільства і мислення або практичної діяльності.

Спосіб – це певна дія (послідовність дій), прийом або система прийомів, яка дає можливість зробити, здійснити що-небудь, досягти якої-небудь мети.

Прийом – це елемент методу, його складова частина, разова дія, окремий крок у реалізації методу.

Метод відрізняється від прийому, як ціле відрізняється від частини.

На рис. 9.4 показано тлумачення понять методу, способу і прийому.

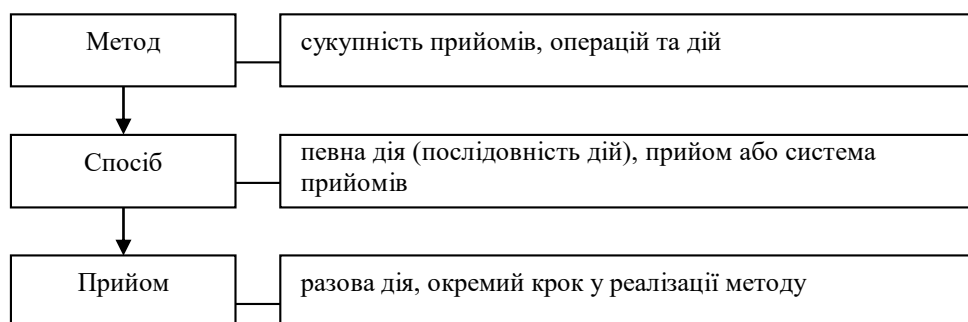


Рисунок 9.4 – Тлумачення понять методу, способу і прийому

Дослідження в контролі фінансово-господарської діяльності - це процес, який включає вивчення і розв'язання різних за характером та ступенем узагальнення і спрямованості завдань: від вузькоспеціалізованих до загальнотеоретичних, які мають велике методологічне значення. Для цього використовуються *загальні* і *спеціальні* методи пізнання, тобто методи, які відпрацьовані в межах науки про контроль або запозичені зі споріднених наук.

При здійсненні контролю фінансово-господарської діяльності застосовуються такі **загальнонаукові методи**, як: *аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний*

аналіз, функціонально-вартісний аналіз тощо.

Аналіз (від гр. *analysis* — розкладання) — це прийом дослідження, що включає вивчення предмету уявним або практичним розчленовуванням його на складені об'єкти.

Синтез (від гр. *synthesis* — поєднання, складання, поєднання) — прийом вивчення об'єкту в цілісності, у взаємозв'язку його частин.

У контролі синтез пов'язаний з аналізом, дає можливість об'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити зв'язок і пізнати предмет як єдине ціле.

Індукція (від лат. *induction* — наведення) — прийом дослідження, за допомогою якого загальний вивід складають на основі вивчення не всіх прикмет, а лише частини елементів цієї множини, тобто спосіб виведення висновків від приватного до загального (наприклад, перевірку дебіторської заборгованості здійснюють за даними аналітичного, а потім — синтетичного обліку).

Дедукція (від лат. *deduktio* — вивід) — дослідження стану об'єкту в цілому, а потім його складових, тобто робиться висновок від загального до приватного.

Аналогія - прийом наукових висновків, завдяки якому досягають пізнання одних об'єктів на основі схожості їх з іншими.

Моделювання — прийом наукового пізнання, що ґрунтується на заміні досліджуваного об'єкту його аналогом, моделлю, що має важливі прикмети оригіналу (стандарт, нормативи, тарифи).

Абстрагування (від лат. *abstrah* — відриваю) — прийом відвернення. Методом абстрагування переходять від конкретних об'єктів до загальних понять (наприклад, перевіряють полягання трудової дисципліни в окремих підрозділах підприємства і, абстрагуючись, будують висновки в цілому по підприємству).

Конкретизація (від лат. *concretus* — густий, твердий) — дослідження об'єктів у всій різносторонності їх реальною, а не абстрактній дійсності.

Системний аналіз — вивчення об'єкту дослідження як сукупності елементів, які утворюють систему. Цей прийом в контролі передбачає оцінку поведінки об'єктів як системи зі всіма чинниками, які впливають на його функціонування.

Функціонально-вартісний аналіз — вивчення об'єктів на стадії інженерної підготовки виробництва, що включає проектування і синтез складних систем в процесі дослідження їх функціонування (оцінка економічної ефективності технологічних процесів).

Під **спеціальними (специфічними) методами** розуміють такі методи, які застосовують тільки в контролі фінансово-господарської діяльності, сфера яких обмежена специфічною областю пізнання. Їх особливість полягає в наступному:

- вони не застосовуються в інших науках;
- одні застосовуються тільки в одному з розділів науки, інші - в двох або у всіх розділах науки.

В той же час спеціальні методи контролю фінансово-господарської діяльності чітко не відокремлені від загальнонаукових методів, використовуються в комплексі і взаємопов'язані між собою.

Правильність здійснення багатьох господарських операцій можна перевірити за допомогою **приймів фактичного контролю**, до яких відносяться: *інвентаризація, лабораторний аналіз, перевірка операцій в натурі, дослідження операцій на місці, отримання письмових пояснень і довідок.*

Інвентаризація — спосіб фактичної перевірки наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, а також контролю за їх збереженням.

Лабораторний аналіз проводиться на вимогу контролера, у випадках коли визначити якісні ознаки сировини, матеріалів, готових виробів, виконаних будівельно-монтажних і ремонтних робіт іншими прийомами контролю неможливо. Метою такого контролю є уточнення суттєвих характеристик об'єкту контролю і отримання на цій основі якісно нової інформації

Перевірка операцій в натурі має на меті підтвердити здійснення операцій з придбання активів, правдивість складання актів на введення об'єктів в експлуатацію після закінчення їх будівництва або капітального ремонту, наявність активів, прийнятих на відповідальне зберігання. Перевірка операцій в натурі здійснюється за допомогою: *контрольного придбання; контрольного обміру виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт; контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво; контрольного приймання продукції за якістю і кількістю.*

Дослідження операцій на місці здійснюються у випадках перевірки: виходу з ремонту об'єктів основних засобів, встановлення готовності об'єктів капітального ремонту, зносу основних засобів, порядку зберігання, приймання та відпуску матеріальних цінностей, організації виробництва, технологічних процесів та праці на будівельних майданчиках і у виробництві. Цей прийом застосовують при перевірках підрозділів підприємства, що знаходяться на значній відстані один від одного.

Отримання письмових пояснень як прийом фактичного контролю практикується досить часто: при інвентаризації, контрольному придбанні, контрольному запуску сировини у виробництво тощо. Контролер може одержувати усні чи письмові пояснення і довідки від працівників підприємства, що перевіряється, з питань, що виникають в ході дослідження. Якщо в цьому виникає необхідність, контролер може звертатися за довідками до різних організацій. Пояснення допомагають перевірити достовірність даних, відображених в документах, виявити підробки, встановити події та їх учасників, що дійсно мають місце тощо.

Важливе значення має також ***документальна перевірка*** бухгалтерської документації та звітності. ***Метою*** документальної перевірки є з'ясування реальності, законності і господарської доцільності операцій, перевірка правильності їх документального оформлення, виявлення допущених порушень фінансової і кошторисної дисципліни, фактів безгосподарності та зловживань.

Основні способи перевірки документів:

1) **хронологічна** передбачає розгляд документів за датами (днями, місяцями), за порядком розміщення документів у папках, при меморіальних ордерах, звітах, зведених накопичувальних відомостях. Цей вид перевірки малоефективний, оскільки він розпорошує увагу ревизорів на різномірних за економічним змістом господарських операціях, при цьому порушується процес їх планомірного і глибокого вивчення. Проте перевірка документів у хронологічній послідовності виправдовує себе в умовах застосування меморіально-ордерної форми обліку під час ревізії підприємств, що виконують незначний обсяг роботи;

2) **систематизована** - документи розглядаються за економічно однорідними господарськими операціями у розрізі окремих ділянок. Особливо ефективна вона при журнально-ордерній формі обліку, коли економічно однорідні первинні документи згруповані й підшиті за окремими журналами-ордерами й рахунками синтетичного обліку; запис господарських операцій у журналах-ордерах за кредитовою ознакою забезпечує ефективну перевірку списання господарських коштів підприємства і кореспонденції рахунків; при цьому одночасно поєднується наочне узагальнення однорідних господарських операцій і процесів з детально поглибленою перевіркою їх за первинними документами; систематизація однорідних операцій у журналах-ордерах сприяє оперативному здійсненню взаємного контролю;

3) **комбінована** - це дослідження документів поєднує хронологічний і систематизовані способи, тобто ряд документів перевіряється в порядку їх підшивки, а інші – за економічно однорідними операціями;

4) **вибіркова** - полягає в тому, що ревизор за певною схемою відбирає частину документів для їх вивчення.

Поряд з цими практикуються ще такі способи перевірки документів:

– **формальна** перевірка визначає ступінь правильності складання документів;

– **фактична** перевірка, метою якої є переконатися, що операції, відображені в документах, дійсно мали місце;

- **аналітична (нормативна)** перевірка використовується для встановлення законності господарських операцій шляхом порівняння з чинними нормами, лімітами, планами або кошторисами і для визначення економії чи перевитрат;
- **юридична** перевірка, метою якої є визначення відповідності чинному законодавству відображених у документах господарських операцій; господарську операцію можна вважати законною, якщо її зміст не суперечить чинним законам, постановам, нормативним актам;
- **економічна** перевірка використовується для визначення доцільності господарських операцій шляхом з'ясування, яку економічну вигоду, користь вони дають, чи було при цьому складено економічно обґрунтовані розрахунки та які кінцеві результати.

9.4 Суб'єкти контролю фінансово-господарської діяльності та їх характеристика

Суб'єктами (від лат. subiectum - лежить в основі) **контролю** виступають особи та органи, що мають повноваження на здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, а також право втручатися в його оперативну діяльність (припиняти або обмежувати їх діяльність, усувати від роботи певних осіб) та самостійно притягувати винних до відповідальності.

Підконтрольні суб'єкти - це посадові та матеріально відповідальні особи, які відповідають за ведення обліку, надходження, експлуатацію, витрачання, використання підконтрольного об'єкту тощо.

Зовнішні суб'єкти контролю відносяться до «домінуючих» суб'єктів, наділених владними повноваженнями в процесі контролю.

Органи, які здійснюють зовнішній контроль фінансово-господарської діяльності, наведено у табл. 9.4.

Таблиця 9.4 – Суб’єкти зовнішнього контролю фінансово-господарської діяльності

Суб’єкт зовнішнього контролю фінансово-господарської діяльності	Представники органів зовнішнього контролю фінансово-господарської діяльності
Органи законодавчої влади	Верховна Рада України; Рахункова палата України
Органи виконавчої влади	Президент; Кабінет Міністрів України; Міністерства; Центральні органи виконавчої влади (агентство, інспекція, служба); Центральні органи виконавчої влади зі спеціальним статусом
Судові органи	Конституційний Суд України; Суди загальної юрисдикції
Спеціальні контролюючі органи	Інспекції, служби, агенції, комітети, комісії
Органи місцевого самоврядування	Територіальні громади; сільська, селищна, міська рада; виконавчі органи сільської, селищної, міської ради; районні та обласні ради, що представляють спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ, міст тощо
Аудиторський контроль	Аудиторські фірми та аудитори

Верховна Рада України є представницьким органом українського народу, покликаним здійснювати незалежний контроль за використанням суспільних коштів.

Рахункова палата України — орган парламентського контролю, який є незалежним від процесу безпосереднього управління і контролю державними фінансовими ресурсами, що входить до компетенції уряду (згідно зі ст. 98 Конституції України).

Контрольні повноваження Президента України у сфері виконавчої влади обумовлені конституційним становищем глави держави, гарантом державного суверенітету, додержанням Конституції України, прав і свобод людини. Президентський контроль за сферою виконавчої влади має конституційне закріплення і відповідне упорядкування у нормативно-правових актах.

Відповідно до Конституції України **Кабінет Міністрів України** є вищим органом виконавчої влади, який спрямовує і координує роботу міністерств, інших органів виконавчої влади, тобто здійснює контроль за всіма ланками виконавчої влади. При такому контролі має місце індивідуальна відповідальність посадових осіб - міністрів та їх заступників за виконання

завдань, що стоять перед центральним органом виконавчої влади.

Захист фінансових інтересів держави та контроль за дотриманням фінансової дисципліни усіма органами виконавчої влади здійснює **Міністерство фінансів України**.

Конституційний Суд України вирішує питання про відповідність Конституції України законів України та у передбачених Конституцією інших актів, здійснює офіційне тлумачення Конституції України, а також інші повноваження відповідно до Конституції.

До **спеціальних органів економічного контролю** належать державні служби та інспекції, основними завданнями яких є здійснення державного контролю в досить вузькій сфері діяльності. **Державна інспекція** - спеціальний орган державного управління із самостійними завданнями, правовий статус, організація і компетенція якого закріплені в нормативному акті. Для виконання контрольних дій державна інспекція має широкі надвідомчі повноваження, а тому при визначенні її правового статусу має брати участь інстанція, яка наділила її надвідомчими повноваженнями. Сфера їх діяльності і владні повноваження поширюються на суб'єкти незалежно від їх відомчої підлеглості. Найбільш відомими державними службами і інспекціями України є: *Державна аудиторська служба України, Державна податкова служба України, Державна служба якості освіти України, Державна служба України з питань праці, Державна інспекція України з питань захисту прав споживачів тощо*.

Аудиторський контроль здійснюється аудиторськими фірмами або приватними особами (аудиторами), які занесені до відповідного реєстру Аудиторської палати України. В Україні аудиторська діяльність проводиться відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [9]. Згідно цього Закону аудиторські фірми та аудитори мають право провадити **аудиторську діяльність**, під якою розуміється незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг.

Аудитор - фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Аудиторська фірма - юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені цим Законом та міжнародними стандартами аудиту.

Суб'єкти внутрішнього контролю фінансово-господарської діяльності. Контроль власника може бути *внутрішньосистемним* та *внутрішньогосподарським*.

Внутрішньосистемний контроль здійснюють міністерства, державні комітети, концерни, асоціації, акціонерні виробничі об'єднання згідно з законодавчими та іншими нормативними актами, якими передбачено, що комплексні ревізії і контрольні перевірки діяльності підприємств проводяться з ініціативи власника, тобто органу, якому підпорядковано підприємство на правах власності [1]. **Основною метою** такого контролю є об'єктивне вивчення фактичного стану справ суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих явищ, що негативно впливають на виконання управлінських рішень і досягнення поставленої мети, а також доведення цієї інформації до органу управління.

Внутрішньосистемний контроль передбачає контроль за виконанням планових завдань діяльності; використанням матеріальних і фінансових ресурсів; недопущенням фактів безгосподарності; забезпеченням збереженості власності, правильного ведення бухгалтерського обліку і контрольно-ревізійної роботи.

Внутрішньогосподарський контроль представляє собою незалежну оцінку відповідності діяльності підприємства поставленим завданням. Необхідність у внутрішньогосподарському контролі викликана тим, що вища ланка управління не займається контролем повсякденної діяльності. Зважаючи на це йому необхідна інформація про діяльність нижчих рівнів управління або підтвердження достовірності звітів керівників нижчих рівнів.

Внутрішньогосподарський контроль включає контрольні функції, які забезпечуються керівниками (власниками) підприємств, організацій, установ, концернів, асоціацій відповідно до діючого законодавства [1].

Завданням внутрішньогосподарського контролю є перевірка господарських операцій у виробничих об'єктах з метою недопущення перевитрат матеріальних і фінансових ресурсів, виконання виробничих і фінансових планів, раціонального використання робочої сили, впровадження прогресивних методів праці і технологій в бригадах, дільницях, цехах та інших виробничих підрозділах, забезпечення збереженості коштів і товарно-матеріальних цінностей, раціонального використання сировини і паливно-енергетичних ресурсів, випуску продукції, що має попит на ринку.

Організація внутрішньогосподарського контролю покладена на керівника підприємства. На підставі затвердженого плану працівники, зайняті управлінням, здійснюють систематичний поточний і оперативний контроль за діяльністю підрозділів підприємств. За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення про усунення причин, що негативно впливають на діяльність підприємств.

Суб'єктами внутрішньогосподарського контролю на підприємствах є: *управлінський персонал та спеціалісти, обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером, спостережна рада, ревізійна комісія, інвентаризаційні комісії, внутрішня аудиторська служба тощо.*

До функцій **управлінського персоналу та спеціалістів** входить попередній, поточний і наступний контроль, які нормативно зафіксовані в посадових інструкціях.

Обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером здійснює контрольні функції в процесі відображення господарських операцій в первинних документах, регістрах, звітах.

Відповідно до п.7 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10] на **головного бухгалтера** покладено наступні **контрольні функції:**

- забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- оформлення матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечення перевірки стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства [10].

Спостережна рада створюється в акціонерних товариствах, обирається з його членів і забезпечує контроль за діяльністю виконавчого органу. Спостережну раду товариства створюють для контролю за діяльністю правління, розробки стратегії діяльності товариства. Вона розглядає скарги і звернення акціонерів, стежить за наданням вичерпної та достовірної інформації акціонерам, а також у перерві між загальними зборами, в межах своїх повноважень, виконує функції загальних зборів акціонерів товариства.

Ревізійна комісія здійснює контроль за діяльністю керівництва підприємства, обирається з числа співробітників. Порядок діяльності, склад та умови оплати праці затверджуються зборами, які її обрали. Про результати роботи комісія доповідає загальним зборам, обов'язково складає висновок по річних звітах і балансах, без якого загальні збори не мають права затверджувати звітність. Ревізійна комісія діє на підставі статуту господарюючого суб'єкта та внутрішнього положення про ревізійну комісію.

Ревізійні комісії можуть створюватись в різних комерційних структурах: товариствах з обмеженою чи додатковою відповідальністю, акціонерних товариствах, асоціаціях та спілках. Для акціонерних товариств питання створення і повноважень ревізійної комісії визначені законодавчо.

Інвентаризаційна комісія - це колективний орган, що формується з групи осіб, які наділяються певними правами для встановлення фактичної наявності і

стану майна та фінансових зобов'язань підприємства, прийняття рішення за результатами проведених інвентаризацій. Внутрішні інвентаризаційні комісії формуються з працівників даного підприємства. До функцій таких комісій може входити проведення інвентаризацій з метою вирішення організаційних питань, прийняття управлінських рішень виробничого характеру, перевірка адекватності даних бухгалтерського обліку при проведенні аудиторської перевірки тощо.

Внутрішня аудиторська служба створюється на середніх і великих підприємствах, виконує контрольні функції залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів підприємства. Внутрішні аудитори залежні і підпорядковані органу, який їх призначив. Вони проводять планові та позапланові перевірки за вказівкою вищого керівництва, є штатними працівниками, не зобов'язані мати сертифікат аудитора, можуть бути фахівцями з бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, права тощо. За результатами внутрішнього аудиту складається звіт, який передається вищому керівництву. В звіті дається оцінка виявлених фактів, надаються рекомендації, поради та інша інформація.

9.5 Організація проведення контролю фінансово-господарської діяльності

Контроль фінансово-господарської діяльності здійснюється шляхом проведення ревізій та перевірок за допомогою певних методів та прийомів. Сукупність організаційних, методичних і технічних прийомів, здійснюваних за допомогою певних процедур, становлять сутність **процесу контролю фінансово-господарської діяльності**.

Організацією та безпосереднім здійсненням цього процесу займаються внутрішні і зовнішні органи (посадові особи) контролю фінансово-господарської діяльності.

Стадії процесу контролю фінансово-господарської діяльності включають в себе *організаційну, дослідну та завершальну*.

1) Організаційна стадія:

- попереднє ознайомлення перевіряючих з об'єктом перевірки, співбесіда з керівниками та матеріально-відповідальними особами про мету перевірки та повноваження, основні питання фінансово-господарської діяльності, стан обліку, зберігання, експлуатації та витрачання матеріальних цінностей;

- розробка програми перевірки за уточненим переліком контрольованих питань;

- складання індивідуальних робочих планів контролерів.

2) Дослідна стадія:

- фактична перевірка із застосуванням залежно від конкретних умов необхідних прийомів, що проводиться в присутності матеріально-відповідальних або незацікавлених осіб;

- документальна перевірка, результати якої фіксуються необхідними проміжними актами.

3) Завершальна стадія:

- порівняння результатів фактичного та документального контролю, встановлення відхилень та отримання пояснень за ними;

- з'ясування чи немає у матеріально-відповідальних та посадових осіб претензій чи зауважень за ходом ревізії (перевірки), отримання у разі необхідності письмових пояснень;

- розробка пропозицій щодо усунення виявлених в ході контролю недоліків і порушень.

Організаційна стадія процесу контролю фінансово-господарської діяльності включає в себе вибір об'єкта перевірки та її організаційно-методичну підготовку. Організаційна стадія передбачає проведення необхідної підготовчої роботи для надання контролю необхідного системного характеру, вирішення питань інформаційного забезпечення та координації дій контролюючих.

Організаційно-методична підготовка перевірки починається з вивчення стану об'єктів контролю. До початку перевірки вивчаються:

- виробничо-фінансові плани та рівень їх виконання;

- річна і періодична бухгалтерська та статистична звітність;

- акти попередніх перевірок (ревізій) та рішення по них;
- документи тематичних перевірок та обстежень;
- фінансовий стан підприємства;
- рівень збереження власності;
- зауваження органів контролю;
- службові записки тощо.

Підготовча робота також включає загальне вивчення стану обліку, функціональних обов'язків структурних підрозділів і посадових осіб; узгодження кандидатур для включення до складу ревізійної комісії; встановлення об'єктів контролю; визначення оптимальної системи контрольних показників; впорядкування та закріплення інформаційної бази; розробка методики контролю з чітким встановленням найбільш ефективних прийомів і методів контролю.

На підставі вивчення фінансово-господарської діяльності підприємства, керівник ревізійної бригади розробляє програму ревізії. Її затверджує керівник органу управління, який призначає ревізію. В програмі зазначають об'єкти контролю, зміст, послідовність перевірки, періоди для вибіркового і суцільного контролю тощо.

Вказані питання виконуються також при розробці плану-графіка ревізії. Він передбачає встановлення строку перевірки кожного об'єкта, виконавців, виходячи із загального строку проведення ревізії.

При проведенні перевірки великих підприємств контрольно-ревізійні процедури виконуються паралельно з тим, щоб її завершити у запланований строк.

Організаційно-методична підготовка завершується складанням робочого плану ревізора, в якому вказуються витрати часу та елементи виконуваних робіт.

На ревізоване підприємство відкривається Журнал ревізора для групування і систематизації результатів ревізії в розрізі питань, які необхідні для складання акту ревізії.

Дослідна стадія процесу контролю фінансово-господарської діяльності
– це безпосереднє виконання ревізором контрольно-ревізійних дій в процесі

перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства згідно з програмою ревізії, планами-графіками і календарними планами.

Контрольно-ревізійні дії можуть здійснюватись *паралельним* або *послідовним* способом. При **паралельному** способі перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства певні ділянки контролю закріплюються за конкретними перевіряючими і виконуються одночасно з іншими.

Послідовний спосіб реалізації контрольних дій передбачає покрокове вивчення ділянок контролю, що здійснюється безперервно одне за одним, з розподілом робіт між членами ревізійної комісії (групи). Координація спільних дій членів ревізійної комісії (групи) знаходиться в компетенції голови (керівника) ревізійної комісії (групи).

При паралельному способі, наприклад, одні ревізори перевіряють кошти, а інші – товарно-матеріальні цінності. При послідовному - після перевірки одних однорідних операцій переходять до інших і так до повного завершення контрольно-ревізійного процесу.

Незалежно від того паралельно чи послідовно організовано дослідження, всі об'єкти контролю вивчають у взаємозв'язку, оскільки господарські операції у діяльності підприємства взаємопов'язані і взаємообумовлені. Координація виконання контрольно-ревізійних процедур здійснюються керівниками ревізійних бригад.

Дослідна стадія складається з двох етапів — *переддослідного* і *дослідного*.

Переддослідний етап включає низку процедур організаційного характеру, спрямованих на створення необхідних умов для якісного проведення ревізії в установлені строки.

Дослідний етап — це виконання контрольно-ревізійних процедур з перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства.

Дослідження об'єкта контролю починається з вивчення розташування в місцях зберігання та експлуатації активів, забезпечення їх збереження. Одночасно вивчають організаційно-розпорядчі документи, видані за ревізійний період, виконання рішень за результатами попередніх перевірок, а також з

усунення недоліків, виявлених на підприємстві іншими перевірками. Готуються джерела інформації, підбираються законодавчі акти, інструкції, положення, методичні вказівки, норми, нормативи, а також первинні документи, пояснювальні записки, облікові реєстри, звітність підприємства.

Господарські операції ревізори досліджують за допомогою методичних прийомів, які реалізуються виконанням відповідних контрольно-ревізійних процедур.

У процесі дослідження використовують *загальнонаукові і специфічні методичні прийоми* контролю операцій і процесів господарської діяльності.

Дослідження господарських операцій у процесі контролю включає перевірку достовірності їх фактичними і документальними методичними прийомами, правомірність їх чинному законодавству і нормативним актам, виявлення відхилень від них і прийняття за цими відхиленнями відповідних рішень.

Ревізія може досліджувати всі господарські операції за ревізійний період суцільним або вибіркоким способом.

Узагальнення результатів контролю фінансово-господарської діяльності підприємства включає комплекс методичних прийомів щодо узагальнення та систематизації отриманих результатів, необхідних для прийняття рішення з усунення виявлених недоліків. Зокрема, складаються відомості обстежень місць зберігання, співставлення результатів інвентаризації грошових коштів, матеріальних цінностей і розрахунків; однорідні недоліки групуються в таблицях, схемах, графіках, інших синтезованих документах. При узагальненні результатів контролю використовуються наступні методичні прийоми: *групування виявлених недоліків, аналітичне групування, документування результатів контролю.*

Групування виявлених недоліків здійснюється, як правило, в Журналі ревізора (перевіряючого) у відповідності до структури висновку ревізійної комісії (акта ревізії). Для кожного розділу висновку відводяться окремі сторінки, де здійснюються записи однорідних недоліків. При цьому зазначається звітний

період, до якого відносяться виявлені недоліки, назва документу, що відображає таку господарську операцію, відповідний нормативний акт, зміст недоліків, посадові особи, відповідальні за виявлені недоліки, сума матеріального збитку та матеріально-відповідальні особи. Тут же зазначаються заходи, що необхідно вжити для усунення допущених недоліків, ліквідації їх наслідків і попередження в майбутньому.

Отримана інформація узагальнюється з використанням *хронологічних, систематизованих і хронологічно-систематизованих групувань*. При *хронологічному* способі недоліки групуються послідовно за періодами їх виникнення в фінансово-господарській діяльності підприємства.

Систематизоване групування передбачає викладення в систематизованому вигляді виявлених і попередньо зафіксованих в хронологічній послідовності недоліків за їх однорідністю та змістом. *Хронологічно-систематизоване* групування узагальнює виявлені перевіркою недоліки згідно їх виникнення й за однорідністю. Цей вид групувань найчастіше застосовується під час складання висновку (зведеного акта) перевірки.

Аналітичні групування здійснюються під час складання відомостей, таблиць, графіків узагальнення однорідних недоліків і є результатом проведеного в процесі ревізії економічного аналізу, статистичних розрахунків.

Документування результатів контролю використовується при оформленні контрольних дій на момент перевірки проміжними робочими документами перевіряючих та безпосередньо при складанні основного висновку (акта) ревізійної комісії за результатами перевірки. Підсумки інвентаризацій, контрольних замірів і аналізів, контрольних запусків, звірки взаєморозрахунків, результати тематичних перевірок, а також перевірок невеликих питань, оформляються *довідками та актами*. *Проміжними актами* також оформляються результати перевірок окремих розділів контрольно-ревізійної роботи, проведених членами ревізійної комісії (групи) під час комплексного контролю. Скласти проміжні акти (довідки) слід також у випадках грубих порушень і зловживань. Це упереджує можливості виправлення, вилучення,

підробку документів, спотворення фактів порушень і зловживань. Із змістом складеного проміжного акта (довідки) результатів перевірки певної ділянки діяльності підприємства слід ознайомити керівника підконтрольного підрозділу. Значно підвищують доказову силу висновків ревізії (перевірки) отримані пояснення посадових осіб.

Підсумковим документом, де узагальнюються результати ревізії (перевірки) фінансово-господарської діяльності підприємства, є **висновок (акт)** ревізійної комісії. Перед його складанням уточнюються матеріали перевірки, зафіксовані проміжними робочими документами перевіряючих (Журналами перевіряючих, проміжними актами, довідками, аналітичними, таблицями, групувальними та порівняльними відомостями, письмові пояснення посадових осіб та ін.), нормативні акти, що порушені, обмірковуються виробничі ситуації. Всесторонньо перевірені й обґрунтовані стосовно нормативних документів факти порушень і зловживань в систематизованому вигляді лаконічно викладаються головою Ревізійної комісії у заключному висновку (акті). На підприємствах недержавної форми власності функції голови Ревізійної комісії щодо оформлення результатів внутрішньогосподарських ревізій і перевірок виконують головні бухгалтера.

Зміст висновку (акта) не слід загроможувати аналітичними таблицями, розрахунками, переліками ідентичних порушень. Порушення слід згрупувати за однорідними ознаками й у випадку їх значної кількості відобразити в висновку (акті) загальними сумами з виділенням найбільш суттєвих. Повний перелік такої інформації виноситься в додатки з відповідними посиланнями у тексті висновку (акта).

В акті ревізії не слід викладати особисті висновки та зауваження. Не слід використовувати юридичну термінологію. Заборонено надавати кваліфікацію дій посадових та матеріально-відповідальних осіб.

Акт повинен відображати факти порушень з обов'язковим посиланням на відповідні недоброякісні документи. У випадку необхідності окремі факти мають бути обґрунтованими доданими до акту ревізії документами (оригіналами

чи копіями), довідками, аналітичними таблицями, розрахунками та даними лабораторних аналізів. Підроблені документи та документи, які мають явні сліди виправлень, повинні додаватися до акту ревізії (щоб уникнути їх зникнення). Незаконні письмові розпорядження, особисті записки та списки на незаконний відпуск (отримання) грошових коштів чи товарно-матеріальних цінностей, також повинні вилучатися та прикріплюватися до акту ревізії.

На вилучені документи та облікові реєстри складається опис за підписами ревізора та головного (старшого) бухгалтера, де вказується найменування документу (реєстра), його основні дані та звідки він взятий.

Рекомендується наступна **послідовність викладення підсумків ревізії** (перевірки) фінансово-господарської діяльності підприємств:

1) вступна частина містить:

- найменування та підлеглість підприємства;
- склад ревізійної комісії;
- підстава здійснення контролю;
- період контролю та терміни його проведення;
- прізвища та ініціали керівників підприємства та час їх роботи;
- ділянки були піддані контролю суцільним способом, які - вибіркоким;

2) констатуюча частина містить факти недоліків і порушень, викладення за розділами контрольно-ревізійної роботи:

– грошові кошти та фінансові інвестиції підприємства; дебіторська заборгованість та зобов'язання; стан, збереження та використання необоротних активів; наявність та використання запасів; доходи, витрати та фінансові результати; статутна діяльність і власний капітал;

– стан бухгалтерського обліку та звітності, фінансовий стан підприємства.

У висновку (акті) не допускаються необумовлені виправлення, кваліфікація та оцінка дій посадових і матеріально-відповідальних осіб, використання судової термінології, також слід уникати гострих виразів і термінів.

Керівник і головний бухгалтер підприємства підписує висновок (акт) й одночасно додає до нього свої зауваження. Підписи членів вказуються за виконаними обов'язками в складі Ревізійної комісії (групи).

Вимоги до підготовки висновків і пропозицій за результатами контролю фінансово-господарської діяльності. Після оформлення акта ревізії (перевірки) складаються висновки за зібраними матеріалами. **Висновки** представляють собою узагальнення результатів документального вивчення питань, поставлених програмою контролю фінансово-господарської діяльності. В них викладаються обставини порушення правил, інструкцій чи законів з зазначенням: який нормативний акт порушено; за який період; хто відповідальний за це; сума матеріального збитку; причини і умови, які сприяли порушенню. У висновках дається заключення за кожним установленим фактом, зазначається конкретний винуватець порушень.

Висновки по кожному встановленому факту (епізоду) рекомендується викладати в такій послідовності:

- значення виявлених фактів;
- відображення їх в документах;
- короткі посилання на інші, крім облікових даних, матеріалів (пояснення заінтересованих та інших осіб, висновки спеціалістів та інші матеріали);
- опис порушення, допущених посадовими особами у зв'язку з вивченими фактами;
- період, протягом якого відбулись порушення;
- розміри і характер причиненого матеріального збитку;
- обставини, які сприяли здійсненню чи приховуванню порушенню;
- особи, які відповідальні за матеріальний збиток чи порушення.

На основі вивчених даних бухгалтерського обліку та інших матеріалів встановлюється сума втрат, які пов'язані з зменшенням цінностей, незалежно від того, по яким причинам воно виникло, точний розмір втрат та приймаються заходи щодо його відшкодування.

Складаючи висновки, необхідно вказувати документальні докази та

посилатися на документи, які підтверджують ці порушення. У випадку, коли на деякі питання програми не мають відповіді, необхідно вказати причини цього.

Прийняття рішень за результатами контролю фінансово-господарської діяльності. Реалізація матеріалів контролю фінансово-господарської діяльності на підприємствах починається з підготовки висновків і пропозицій ревізійної комісії (групи). Їх піддають обговоренню на засіданні та стисло викладають у вигляді пропозицій у висновку ревізійної комісії.

Підготовка **проекту рішення** за висновком ревізійної комісії може бути доручена голові комісії, а у випадку відсутності Ревізійної комісії на підприємстві — його головному бухгалтеру.

Матеріали ревізій та перевірок, висновки та пропозиції перевіряючих мають бути винесені на розгляд загальних зборів учасників товариства, Спостережної Ради, власників, керівництва підприємства.

Після комплексного обговорення вище зазначені керівні органи підприємства приймають рішення щодо притягнення винних до матеріальної, дисциплінарної відповідальності та пред'явлення претензійних справ. За необхідності може бути призначено додаткове службове розслідування.

Притягнення посадових осіб до матеріальної та дисциплінарної відповідальності проводиться у відповідності з чинним законодавством, Статутом та внутрішніми нормативними актами підприємства, а також договорами, укладеними з посадовими особами підприємства.

У разі відмови працівника добровільно відшкодувати заподіяну шкоду підприємству, до нього застосовують примусовий порядок покриття збитків. Тобто відшкодування може здійснюватися й без згоди винного працівника. Покриття шкоди здійснюється за розпорядженням власника або уповноваженого ним органу, а керівниками підприємств, установ, організацій і їх заступників — за розпорядженням вищого в порядку підпорядкованості органу шляхом відрахування із заробітної плати.

При цьому слід пам'ятати, що розпорядження власника або уповноваженого ним органу, або вищого в порядку підлеглості органу має бути

зроблено не пізніше двох тижнів з дня виявлення заподіяної працівником шкоди й звернено до виконання не раніше семи днів з дня повідомлення про це працівника.

Якщо працівник не згоден з відрахуванням із заробітної плати або його розміром, він може подати відповідну заяву до комісії з трудових спорів на підприємстві, або звернутись з позовною заявою до суду.

У випадках, коли винними особами допущені порушення та зловживання, що передбачають адміністративну та (або) кримінальну відповідальність, матеріали ревізій та перевірок повинні бути передані правоохоронним органам. Копії документів переданих правоохоронним органам повинні залишатись на підприємстві.

Організація перевірки виконання прийнятих рішень за результатами контролю фінансово-господарської діяльності. Завдання з контролю виконання рішень за матеріалами ревізій і перевірок покладається, в першу чергу, на керівництво та Ревізійну комісію підприємства. Рішення повинно доводитись до відома причетних спеціалістів, керівників виробничими підрозділами та матеріально-відповідальних осіб.

В обов'язковому порядку перевіряють вжиття заходів щодо усунення причин незадовільного зберігання та експлуатації активів підприємства, звертають увагу на відшкодування заборгованості за завданими підприємству збитками, задоволення пред'явлених претензій.

У випадках відмови матеріально-відповідальних, посадових осіб підприємства чи підприємств-боржників від добровільного відшкодування завданих збитків пред'являють цивільні позови про відшкодування збитків до правоохоронних органів та органів господарського суду.

Зокрема, якщо не отримано відповіді на претензію у передбачений законом строк, або отримано відповідь про її визнання, але не отримано оплати (інших видів компенсації в рахунок погашення заборгованості) у визначений у претензії строк, слід впродовж наступних 90 днів звернутись до суду із заявою про стягнення заборгованості або порушення справи про банкрутство боржника.

Позовна заява складається на підставі первинних документів, що підтверджують матеріальну відповідальність конкретних осіб чи підприємств та розмір спричиненого збитку. Підприємство повинно вжити необхідних заходів для задоволення позовних вимог в судових органах.

9.6 Відповідальність за порушення у фінансово-господарській сфері

Головними дійовими особами на підприємстві, як правило, є директор та головний бухгалтер, і саме до них у разі допущення тих чи інших порушень застосовується певна юридична відповідальність.

Юридична відповідальність устанавлюється компетентними органами держави і пов'язана із здійсненням державного примусу. Вона застосовується лише до тих осіб, які вчинили правопорушення.

Юридична відповідальність відображає реакцію суспільства, держави на вчинене правопорушення і застосуванні до правопорушника наступних заходів державного примусу:

- особистого характеру (наприклад, позбавлення волі, виправні роботи);
- майнового характеру (наприклад, конфіскація майна, штраф);
- організаційного характеру (наприклад, накладення стягнення, звільнення з роботи).

По суті, державний примус виступає змістом юридичної відповідальності.

Юридична відповідальність — це передбачений чинним законодавством обов'язок правопорушника зазнати примусового позбавлення певних благ (особистого, майнового або організаційного характеру) за вчинене правопорушення.

Метою притягнення до юридичної відповідальності у фінансово-господарській сфері є попередження правопорушень, відновлення порушених прав, виправлення правопорушників, зміцнення законності, правопорядку тощо.

Підставою для виникнення юридичної відповідальності є правопорушення, яке характеризується: протиправністю; карністю; причинно-наслідковим зв'язком між діянням і негативними наслідками, зумовленими ним.

Правопорушення - це особливий прояв (характер) поведінки, що відступає від виконання вимог норм права в умовах, коли вона мала б будуватися на їх основі, і в зв'язку з цим викликає відповідне реагування з боку держави у вигляді **відповідальності**, яка застосовується до правопорушника. Правопорушення в умовах законності та правопорядку є єдиною підставою притягнення до юридичної відповідальності.

Юридична відповідальність характеризується певними **ознаками**:

1) настає лише за вчинене правопорушення (дія чи бездіяльність) у разі встановлення складу правопорушення. Не може бути підставою юридичної відповідальності думки, наміри, переконання, почуття, погляди, соціальні або особисті властивості особи, а також діяння хоча зовні і схожі з правопорушенням, але які не є такими в силу своєї суспільної значимості (наприклад, необхідна оборона, крайня необхідність, професійний ризик);

2) спирається на державний примус, який є специфічним впливом компетентних державних органів та уповноважених осіб на поведінку людей у визначених законом формах. При цьому необхідно відзначити, що державний примус є більш широким поняттям, ніж юридична відповідальність, оскільки він може здійснюватися різними способами, які не пов'язані з відповідальністю (наприклад, митний огляд багажу, стягнення аліментів);

3) виражається у настанні негативних юридичних наслідків для правопорушника, що мають особистий, майновий або організаційний характер, тобто виникає додатковий обов'язок зазнати певних втрат відповідно до санкції правової норми та рішення правозастосовного органу держави;

4) здійснюється компетентним державним органом відповідно до закону, тобто встановлюються санкцією правової норми вид і міра юридичної відповідальності, які можуть бути застосовані до правопорушника;

5) здійснюється у ході правозастосовної діяльності з обов'язковим дотриманням певного процедурно-процесуального порядку і форм, встановлених законом. Поза встановленої процесуальної форми юридична відповідальність неможлива;

б) пов'язана з осудом суспільством і державою поведінки правопорушника, тобто відносно особи, що вчинила правопорушення, компетентний державний орган приймає відповідний правозастосовний акт. Одночасно особа, порушуючи норму права, порушує і відповідну норму моралі. Тому поряд із юридичною відповідальністю перед державою вона несе і етичну відповідальність перед суспільством, яка виражається у суспільному осуді.

Залежно від того, до якої галузі законодавства належить правова норма, що порушена та який вид правопорушення вчинено розрізняють і **види юридичної відповідальності**:

1) конституційна відповідальність полягає у застосуванні до державних органів, органів місцевого самоврядування, посадових осіб, об'єднання громадян, окремих громадян за порушення норм Конституції наступних санкцій:

- відсторонення від посади вищих посадових осіб держави;
- відставка посадових осіб чи всього органу;
- дострокове припинення повноважень державних органів чи посадових осіб;
- визнання неконституційними нормативно-правових актів чи окремих їх частин;
- призупинення дії актів виконавчих органів влади;
- позбавлення громадянства тощо.

Особливістю конституційної відповідальності є те, що вона може застосовуватися за умов, коли норми права взагалі не порушуються. У цих випадках відповідальність пов'язується з тими діями, що розцінюються як негативні в політичному плані (наприклад, колективна відповідальність Кабінету Міністрів України перед Верховною Радою України. Притягнення уряду до відповідальності має не юридичний, а політичний характер).

Таким чином, конституційна відповідальність має юридичний та політичний характер; настає як у випадку вчинення правопорушення, так і при невиконанні обов'язку; є засобом охорони та захисту Конституції;

2) кримінальна відповідальність полягає у застосуванні до винної осудної

фізичної особи, яка вчинила злочин, заходів державного осуду у вигляді позбавлення або обмеження особистого, майнового або іншого характеру (покарання). Кримінальний кодекс України закріплює вичерпний перелік діянь, що визнаються злочинами, та види покарань, а кримінально-процесуальний кодекс — регламентує порядок притягнення до кримінальної відповідальності. Повноваженнями притягнення до юридичної відповідальності в Україні наділений тільки суд. Особливостями цього виду відповідальності є стан судимості після відбування покарання. Покарання відрізняється від інших примусових засобів тим, що виступає як реалізація кримінально-правових відносин між злочинцем і державою.

Таким чином, кримінальна відповідальність — це найбільш суворий вид юридичної відповідальності, що призначається тільки судом у межах матеріального та процесуального закону;

3) адміністративна відповідальність полягає у застосуванні до винних фізичних, юридичних чи посадових осіб адміністративних стягнень за вчинення адміністративного порушення. Застосовується судом, органами державного управління, державними комісіями, інспекціями, посадовими особами до осіб, які не підпорядковані їм по службі. Адміністративна відповідальність не тягне за собою стану судимості;

4) цивільна відповідальність полягає у застосуванні до фізичних чи юридичних осіб цивільно-правових стягнень за порушення договірних зобов'язань, заподіяння позадоговірної майнової шкоди, а також порушення особистих майнових прав. Таким чином, цивільна відповідальність є засобом відновлення та компенсації договірних та позадоговірних зобов'язань, що полягає у відшкодуванні правопорушником майнової шкоди та поновленні порушених прав;

5) дисциплінарна відповідальність полягає у застосуванні адміністрацією підприємства, установи, організації заходів дисциплінарного впливу на працівника за вчинення ним дисциплінарного проступку. Дисциплінарна відповідальність може застосовуватися:

- відповідно до правил внутрішнього трудового розпорядку;
- у порядку підлеглості;
- відповідно до спеціальних законів, дисциплінарних статутів і положень,

що визначають особливості правового статусу окремих груп працівників (державні службовці, судді, співробітники органів внутрішніх справ тощо).

Дисциплінарна відповідальність реалізується винятково у межах службового підпорядкування.

Якщо внаслідок порушення покладених на працівника трудових обов'язків завдано майнову шкоду, то до нього застосовується також **матеріальна відповідальність**, що полягає в обов'язку повністю або частково відшкодувати завдану шкоду. Матеріальна відповідальність має двосторонній характер, оскільки і працівник, і роботодавець можуть виступати суб'єктами такої відповідальності.

Матеріальна відповідальність: сутність та види. На власника чи вповноважений ним орган покладено обов'язок створити працівникам умови, необхідні для нормальної роботи й забезпечення повного збереження дорученого їм майна. Підстави й умови матеріальної відповідальності працівників визначає Кодекс законів про працю України (далі – КЗпП) [11].

Працівники несуть матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну підприємству (ст. 130 КЗпП). **Умовами настання матеріальної відповідальності працівника** є (ці умови повинні виконуватись одночасно):

- 1) порушення працівником покладених на нього трудових обов'язків;
- 2) нанесення прямої дійсної шкоди;
- 3) вина в діях або бездіяльності працівника;
- 4) прямий причинний зв'язок між протиправною та винною дією чи бездіяльністю працівника та шкодою, яка настала [11].

Порушення трудових обов'язків. Це перша й основна умова для притягнення до відповідальності. Адже КЗпП регламентує трудові відносини. Як наслідок — для притягнення працівника до матеріальної відповідальності за порушення трудових обов'язків такі обов'язки повинні бути прописані в

посадовій інструкції, у колективному чи в письмовому трудовому договорі. Адже, якщо немає внутрішнього документа на підприємстві, який визначає обов'язки працівника, як далі підтвердити, що ці обов'язки порушені?

Працівник не може нести відповідальність за несхоронність майна, яке йому передали для зберігання, використання в процесі роботи або з іншою метою, у період після закінчення робочого часу й до його початку.

Нанесення прямої дійсної шкоди. Під прямою дійсною шкодою, зокрема, слід мати на увазі втрату, погіршення або зниження цінності майна, необхідність для підприємства провести затрати на відновлення, придбання майна чи інших цінностей або провести зайві, тобто викликані внаслідок порушення працівником трудових обов'язків, грошові виплати.

Прямою дійсною шкодою є:

- недостача, втрата, знищення, пошкодження чи зіпсування матеріальних цінностей;
- шкода, спричинена незаконним продажем товарів за зниженою ціною;
- витрати, спричинені незаконними або необґрунтованими виплатами (переплатами);
- витрати, спричинені зайвими виплатами на користь працівників;
- суми неустойки, фінансових санкцій, пені, сплачені на користь контрагентів за цивільно-правовими договорами, державного чи місцевого бюджетів, державних органів;
- виплати на користь інших суб'єктів у порядку відшкодування шкоди, оскільки організація відповідає за шкоду, заподіяну діями її працівників;
- нестягнена з боржника дебіторська заборгованість, коли можливість її стягнення втрачена у зв'язку зі спливом строку позовної давності;
- нестягнена з боржника шкода (за винятком тієї частини шкоди, яка належить до категорії неодержаного прибутку), якщо можливість її стягнення втрачена.

Наявна вина працівника та причинно-наслідковий зв'язок. Обов'язковою умовою притягнення працівника до матеріальної відповідальності

є його вина.

Вина працівника — це його психічне ставлення до вчинюваної дії чи бездіяльності та її наслідків, виражене у формі **умислу** або **необережності**.

Причинний зв'язок між протиправною та винною дією чи бездіяльністю працівника та майновою шкодою, яка сталася, повинен бути *прямим* (безпосереднім).

Прямий зв'язок — це такий, за якого майнова шкода безпосередньо, з неминучістю впливає з дій або бездіяльності працівника.

У будь-якому разі працівник повинен нести матеріальну відповідальність лише за ту частину шкоди, яка безпосередньо впливає з його дій або бездіяльності.

Не може бути покладена матеріальна відповідальність на працівників за шкоду (ч. 4 ст. 130 КЗпП):

- яка належить до категорії нормального виробничо-господарського ризику;
- за неoderжані підприємством прибутки;
- заподіяну працівником, який перебував у стані крайньої необхідності [11].

Ризик вважається обґрунтованим, якщо:

- мета не могла бути досягнута іншими, не ризикованими засобами;
- ризик відповідає значенню тієї мети, на досягнення якої його спрямовано;
- можливість настання шкідливих наслідків є малоймовірною. При завідомому заподіянні шкоди нормальний ризик відсутній;
- об'єктом ризику можуть бути тільки матеріальні цінності, а не життя та здоров'я людей;
- ризикувати мають право лише особи, що володіють певною професійною підготовкою та досвідом.

Трудовим законодавством передбачено декілька **видів матеріальної відповідальності**: обмежена, повна, колективна (бригадна) та підвищена [11;

12].

1) Обмежена матеріальна відповідальність. Відповідно до ст. 133 КЗпП [11], обмежену матеріальну відповідальність у розмірі заподіяної шкоди в межах середнього місячного заробітку несуть:

- **працівники** – за зіпсування або знищення через недбалість матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), у т.ч. під час їх виготовлення. А також за зіпсування або знищення через недбалість інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу й інших предметів, виданих підприємством працівникові в користування;

- **керівники підприємств та їхні заступники**, керівники структурних підрозділів на підприємствах, їхні заступники, якщо шкоду заподіяно зайвими грошовими виплатами, неправильною постановкою обліку та зберігання матеріальних, грошових або культурних цінностей, невжиттям необхідних заходів до запобігання простоям, випускові недоброякісної продукції, розкраданню, знищенню та зіпсуттю матеріальних, грошових чи культурних цінностей.

До обмеженої відповідальності можна притягти працівника незалежно від укладеної форми трудового договору.

2) Повна матеріальна відповідальність. Працівники несуть матеріальну відповідальність **у повному розмірі** за шкоду, заподіяну з їхньої вини підприємству у випадках, коли:

а) між працівником і підприємством укладено письмовий договір про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення цілості майна й інших цінностей, переданих йому для зберігання або для інших цілей (ст. 135¹ КЗпП);

б) майно й інші цінності були одержані працівником під звіт за разовою довіреністю або іншими разовими документами. Таку відповідальність може нести будь-який працівник, котрий отримав під звіт майно й інші матеріальні цінності, навіть не укладаючи при цьому договору про повну матеріальну відповідальність;

в) шкода завдана діями працівника, які мають ознаки діянь,

переслідуваних у кримінальному порядку. До відповідальності притягуються працівники у випадку крадіжки чи інших злочинних діянь, передбачених Кримінальним кодексом України. Факт учинення злочину має бути підтверджений правоохоронними чи судовими органами;

г) шкода завдана працівником, який був у нетверезому стані. Нетверезий стан працівника може бути підтверджено як медичним висновком, так і іншими видами доказів (актами й іншими документами, поясненням сторін і третіх осіб, показаннями свідків);

д) шкода завдана нестачею, умисним знищенням (зіпсуттям) матеріалів, виробів (продукції), у т.ч. під час їх виготовлення, а також інструментів, приладів, спеціального одягу й інших предметів, виданих підприємством працівникові в користування;

е) на працівника покладено повну матеріальну відповідальність відповідно до законодавства за шкоду, заподіяну підприємству під час виконання трудових обов'язків;

ж) шкода завдана не під час виконання трудових обов'язків.

з) службова особа винна в незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу. У цьому випадку до відповідальності можна притягти лише службову особу — тобто ту, яка наділена організаційно-розпорядчими повноваженнями. Відповідальність настає, якщо шкода підприємству заподіяна у зв'язку з оплатою працівникові часу вимушеного прогулу або часу виконання нижче оплачуваної роботи та незалежно від форми вини (умисел чи необережність);

к) керівник підприємства всіх форм власності, винний у несвоєчасній виплаті заробітної плати понад один місяць, що призвело до виплати компенсацій за порушення строків її виплати, і за умови, якщо Державний бюджет України та місцеві бюджети, юридичні особи державної форми власності не мають заборгованості перед цим підприємством.

Керівника до відповідальності може притягти вищий орган, правоохоронні органи, чи органи, що здійснюють нагляд за дотриманням законодавства про

працю.

3) Колективна (бригадна) матеріальна відповідальність. Колективна (бригадна) матеріальна відповідальність може запроваджуватися в разі спільного виконання працівниками окремих видів робіт, пов'язаних зі зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей, та коли неможливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника й укласти з ним договір про повну матеріальну відповідальність (ст. 135² КЗпП) [11].

Колективна матеріальна відповідальність установлюється власником за погодженням із профспілкою підприємства, а рішення роботодавця про встановлення колективної матеріальної відповідальності оформлюється **наказом** по підприємству.

Письмовий договір про колективну матеріальну відповідальність укладається між підприємством і всіма членами колективу.

Перелік робіт, під час виконання яких може запроваджуватися колективна матеріальна відповідальність, умови її застосування, а також форма Типового договору про колективну матеріальну відповідальність, затверджені наказом Мінпраці від 12.05.1996 р. № 43.

Підставою для притягнення членів колективу до матеріальної відповідальності є матеріальна шкода, заподіяна розкраданням, нестачею, умисним знищенням або зіпсуттям матеріальних цінностей, а також їх знищенням або зіпсуттям через недбалість, що підтверджується інвентаризаційними документами.

Заподіяна колективом шкода підприємству, яка підлягає відшкодуванню, розподіляється між членами колективу **пропорційно** місячній тарифній ставці (посадовому окладу) і фактично відпрацьованому часу за період від останньої інвентаризації до дня виявлення шкоди.

У випадках, коли в несхоронності матеріальних цінностей, крім членів колективу (бригади), з яким укладено договір, винні службові особи, суд обговорює питання про притягнення їх до участі в справі як співвідповідачів і

визначає частину шкоди, яка відповідає ступеню вини кожного з них, і розмір шкоди, що підлягає відшкодуванню з урахуванням виду й меж матеріальної відповідальності, яка на нього покладається. Решта шкоди розподіляється між членами колективу (бригади) згідно з Типовим договором про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність.

4) Підвищена матеріальна відповідальність. Підвищена матеріальна відповідальність передбачена Законом України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей» від 06.06.1995 р. № 217 (далі – Закон № 217) як спеціальний захід, спрямований на забезпечення збереження окремих видів майна та цінностей, а саме: *дорогоцінних металів, каміння та валютних цінностей*. Відповідно до ст. 1 Закону № 217, матеріальну відповідальність несуть працівники, які виконують операції, пов'язані із закупівлею, продажем, обліком, перевезенням, доставкою чи використанням у процесі виробництва дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, ювелірних побутових і промислових виробів, відходів і брухту, що містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, а також валютні операції. Крім працівників, які виконують перелічені операції, до матеріальної відповідальності згідно із Законом № 217 можуть притягатися й особи, безпосередньо не пов'язані з виконанням операцій, зазначених вище, але визнані винними в розкраданні, знищенні (псуванні), недостачі або втраті дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, валютних цінностей.

Матеріальна шкода: поняття, причини виникнення та порядок визначення. *Матеріальна шкода* (збитки) - втрата активів чи недоотримання належних доходів об'єктом контролю та/або державою, що сталися внаслідок порушення законодавства об'єктом контролю шляхом дій або бездіяльності його посадових (службових) осіб.

До матеріальної шкоди, що встановлюється в ході ревізії, відносять:

- недостачі грошових коштів, а також товарно-матеріальних цінностей і

готової продукції понад норм природного убутку;

- повне або часткове псування товарно-матеріальних цінностей і готової продукції;

- виплату заробітної плати понад встановлені розцінки, внаслідок зниження норм виробітку або дописок обсягів виконаних робіт, а також при

- підвищенні посадових окладів або утриманні працівників, наявність яких не передбачена штатним розкладом;

- незаконно отримані премії, додаткові винагороди за вислугу років;

- зарплату, виплачену працівникам підприємства за час вимушеного простою;

- відпуск матеріалів, сировини, готової продукції, тварин за заниженими цінами або без оплати;

- передачу окремим особам і підприємствам в користування об'єктів основних засобів без оплати або з оплатою за заниженими цінами;

- нестягнену дебіторську заборгованість, якщо право на її стягнення втрачено через вину працівників підприємства;

- списані на витрати товарно-матеріальні цінності та грошові кошти за безтоварними і безгрошовими (підробленими) документами;

- необґрунтовані витрати підприємства, викликані дописками та неякісним виконанням робіт, неправильним застосування цін, тарифів, розцінок, знижок, надбавок, недотриманням норм витрат матеріальних ресурсів тощо.

Основними **причинами** виникнення матеріальної шкоди є наступні:

- відсутність на деяких виробництвах норм витрачання сировини та матеріалів;

- списання матеріалів на виробництво за завищеними нормами;

- застосування не виправдано високих норм природного убутку і безконтрольність виробничих втрат;

- приймання та відпуск матеріальних цінностей та готової продукції без зважування, заміру, перерахунку тощо;

- недосконалість пропускної системи;

- несвоєчасне і неправильне складання первинної документації на витрачання матеріалів, незадовільний стан оперативного кількісного обліку тощо.

Розмір матеріальної шкоди (збитків) - вартість втрачених активів або недоотриманих доходів, яка визначається за даними бухгалтерського обліку і фінансової звітності об'єкта контролю або експертною оцінкою та іншими визначеними законодавством способами;

Порядок відшкодування шкоди залежить від її розміру.

1) Покриття шкоди працівниками в розмірі, що не перевищує середнього місячного заробітку. Таке покриття шкоди провадиться за розпорядженням (наказом) власника, а керівниками підприємств та їхніми заступниками — за розпорядженням вищого в порядку підлеглості органу шляхом відрахування із заробітної плати працівника.

Розпорядження власника (уповноваженого ним органу) або вищого в порядку підлеглості органу має бути зроблено не пізніше 2-х тижнів із дня виявлення заподіяної працівником шкоди та звернено до виконання не раніше 7-ми днів із дня повідомлення про це працівникові.

При цьому потрібно пам'ятати й про обмеження розміру відрахувань із заробітної плати, установлене ст. 128 КЗпП: під час кожної виплати заробітної плати загальний розмір усіх відрахувань **не може перевищувати 20%**, а у випадках, окремо передбачених законодавством України, - **50%** заробітної плати, яка належить до виплати працівникові. Тобто, якщо сума до стягнення перевищує допустиму межу, таке стягнення слід «розтягнути» на декілька місяців [11].

2) Покриття шкоди працівниками в розмірі, що перевищує середній місячний заробіток. Якщо пряма дійсна шкода, що заподіяна працівником підприємству, перевищує середній місячний заробіток працівника, з останнього стягується лише сума, що дорівнює середньому місячному заробітку, а решта шкоди працівником не покривається.

За згодою власника чи вповноваженого ним органу працівник може

передати для покриття заподіяної шкоди рівноцінне майно або поправити пошкоджене. Водночас ч. 3 ст. 136 КЗпП залишає за роботодавцем право подати позов до районного, районного в місті, міського чи міськрайонного суду. Для звернення власника до суду в питаннях стягнення з працівника матеріальної шкоди, заподіяної підприємству, установлюється строк в **один рік** із дня виявлення заподіяної працівником шкоди (ст. 233 КЗпП) [11].

Під час визначення розміру шкоди вартість майна визначається **на день виявлення шкоди**, а в разі зміни цін застосовуються ціни, **що діють на день прийняття рішення про відшкодування**.

У бухобліку визнання працівником заборгованості за заподіяну шкоду відображають проводкою Дт 375 Кт 746. А погашення заборгованості відображають, відповідно, проводкою:

- Дт 661 Кт 375 – у разі утримання відшкодування із зарплати працівника;
- Дт 301 Кт 375 – у разі погашення заборгованості готівкою;
- Дт 15 (20, 22) Кт 375 – у разі погашення заборгованості майном.

Контрольні запитання:

- 1 Розкрийте сутність понять «контроль» та «фінансово-господарський контроль».
- 2 Які важливі функції виконує контроль в управлінні фінансово-господарською діяльністю підприємства?
- 3 Охарактеризуйте особливості організації та здійснення контролю фінансово-господарської діяльності.
- 4 Охарактеризуйте види та форми здійснення контролю фінансово-господарської діяльності.
- 5 Які загальнонаукові та специфічні методи використовуються при проведенні контролю фінансово-господарської діяльності?
- 6 Дайте визначення поняттям «суб'єкт контролю» та «підконтрольний суб'єкт».

7 Надайте характеристику органам, які здійснюють зовнішній та внутрішній контроль фінансово-господарської діяльності.

8 З яких стадій складається процес контролю фінансово-господарської діяльності? Охарактеризуйте організаційну та дослідну стадії процесу контролю фінансово-господарської діяльності.

9 Які методичні прийоми використовуються для узагальнення та систематизації результатів контролю фінансово-господарської діяльності?

10 Вкажіть основні вимоги до складання акту ревізії (перевірки).

11 Дайте визначення юридичній відповідальності за порушення законодавства у фінансово-господарській сфері. Якими ознаками характеризується юридична відповідальність? Охарактеризуйте види юридичної відповідальності.

12 Розкрийте сутність адміністративної відповідальності і до кого вона має застосовуватись? Які органи державної влади мають право притягувати до адміністративної відповідальності?

13 Розкрийте сутність дисциплінарної відповідальності. У яких випадках вона застосовується?

14 Розкрийте сутність матеріальної відповідальності. Наведіть умови настання матеріальної відповідальності працівника. Охарактеризуйте види матеріальної відповідальності.

15 Дайте визначення матеріальної шкоди та назвіть основні причини її виникнення. Який існує порядок визначення матеріальної шкоди?

Список рекомендованої літератури:

1 Жадан Т.А., Яценко С.О. Внутрішній контроль як економічна категорія: систематизація наукових підходів та уточнення змісту. *Глобальні та національні проблеми економіки*: електрон. наук. фах. вид. 2017. № 16. С. 845-850.

2 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства Фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336->

13#Text (дата звернення: 29.09.2021).

3 Осьмірко І. В., Онісіфорова В.Ю. Фінансово-економічна діяльність підприємства: напрямки підвищення ефективності, аналіз та облік. *Stages of Formation and Development of the Economy of Independent Ukraine* : Collective monograph. Nurnberg : Verlag SWG imex GmbH, 2021. С. 373–382.

4 Іващенко А. І., Юсупова К. Ф. Фінансова стратегія підприємства: розробка та реалізація в умовах девелоперської компанії. *Економіка та держава*. 2018. № 1. С. 45–49.

5 Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436–IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#n16> (дата звернення: 29.09.2021).

6 Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 29.09.2021).

7 Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 959–XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12#Text> (дата звернення: 29.09.2021).

8 Класифікація державного фінансового контролю: проблеми побудови та напрямки вдосконалення / Т. А. Жадан [та ін.] // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики = Financial and credit activity: problems of theory and practice : зб. наук. пр. Харків : ХННІ УБС, 2019. Т. 1, № 28. С. 344–353. URL: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/40898>

9 Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258–VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 05.10.2021).

10 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 07.10.2021).

11 Кодекс законів про працю України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text> (дата звернення: 08.10.2021).

12 Майоренко М. Стягнення матеріального збитку з працівника: загальні правила. *Баланс*. 2018. № 96 (1867). С. 3–6.

10. АУДИТ

10.1 Сутність і предмет аудиту

Аудит як економічна наукова дисципліна належить до прикладних (функціональних) економічних дисциплін, за її допомогою реалізується на практиці одна з основних функцій управління – контрольна функція, яка виконується незалежними фахівцями (аудиторами).

Як відомо, господарський контроль здійснювався з давніх-давен, тому слово аудит має давнє походження.

Історичні джерела свідчать, що аудиторами називали більш здібних учнів духовних і світських навчальних закладів, котрим доручалося слухати відповіді інших учнів; державних контролерів, які мали вислуховувати інформацію про збори податків та використання коштів державної казни, а також здійснювати перевірку рахунків і підготовку аудиторських звітів для власників.

Причини необхідності виникнення аудиту наведено на рис. 10.1.



Рисунок 10.1 - Причини необхідності виникнення аудиту

Аудит в Україні почав розвиватися з набуттям незалежності, після виходу Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993р. № 3125 – 12, в якому вперше визначались правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і визначено основні правові полпроження, які було спрямовано на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника.

У 2018 році вступив в сили Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50), який визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні.

Аудитор походить від латинського слова «auditor», що в перекладі означає «слухач», «учень», «послідовник». Аналізуючи наукову літературу щодо терміну “аудит”, встановлено, що у сучасному світі використовують у трьох значеннях (рис. 10.2).

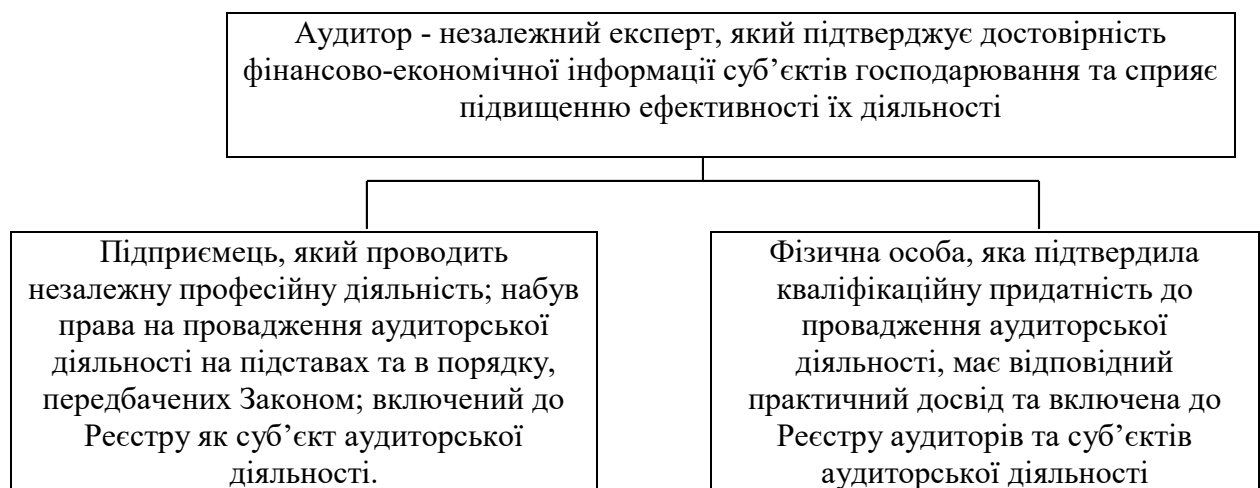


Рисунок 10.2 - Зміст терміна “аудитор”

У міжнародній літературі та практиці немає однозначного визначення поняття терміну аудиту. Цей термін походить від латинського слова «Audit», що в перекладі означає «той, хто слухає».

Тому, можна визначити аудит, як системний процес одержання (збору) інформації про економічні дії та події з метою встановлення рівня її відповідності визначеним (установленим) критеріям і поданням результатів зацікавленим користувачам.

Згідно Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» **аудит фінансової звітності** визначається, як аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам

Згідно Закону поняття **аудиторська діяльність** визначається, як незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг та містить у собі організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг.

У відповідності до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» **аудиторські послуги** – це аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Аудиторські послуги можуть надаватися у формі аудиторських перевірок і пов'язаних із ними експертиз, консультацій із питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово – господарської діяльності та інших видів економічно – правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб.

Разом із цими видами послуг аудиторські підприємства в Україні проводять роботи з приватизації майна державних підприємств, комерціалізації торгівлі, акціонування підприємств, готують матеріали до розгляду справ клієнтів у господарських судах. Завдяки аудиту здійснюються посередницькі контакти.

У кінцевому підсумку аудит являє собою досить високу форму організації і реалізації економічних ідей.

Таким чином, *метою аудиту фінансової звітності* є висвітлення аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і представлення фінансових звітів. За результатами аудиту складається аудиторський звіт про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання. Отже, метою проведення аудиту є складання аудиторського звіту про фінансовий стан суб'єкта, що перевіряється.

Основні завдання аудиту – збирання та оброблення достовірної інформації про господарсько – фінансову діяльність суб'єкта господарювання і формування на цій основі аудиторських висновків.

Предмет аудиту – стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що знаходиться в сфері аудиторської оцінки.

Метод аудиту – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких ведеться дослідження предмета та об'єктів аудиторської діяльності. Передусім це загальні методичні прийоми, такі, як індукція, дедукція, документування, оцінка, групування й узагальнення інформації. У зв'язку з тим, що в процесі проведення аудиту розв'язується велике коло питань, пов'язаних із різними функціями управління (планування, організація оперативного і стратегічного управління, економічний аналіз, прогнозування), в аудиті використовуються прийоми та способи різних галузей знань (економічно-математичні, статистичні методи, методи системного аналізу, експертних оцінок, прийоми і способи бухгалтерського обліку, економічного аналізу, фінансового контролю).

Предмет аудиту конкретизується його об'єктами.

Об'єктом дослідження в аудиті, як і в інших економічних науках, є взаємопов'язані складові (сторони) функціонуючої господарської системи. Об'єкти аудиту конкретизують його предмет та можуть мати різні характеристики, тому їх вирізняють за окремими видами й критеріями. Так, до об'єктів системи управління, яка досліджується аудитором, належать організаційні форми управління, функції управління, методи управління. До об'єктів системи обліку – активи, капітал, зобов'язання, господарські процеси, економічні результати діяльності, фінансова та інші види бухгалтерської звітності.

Об'єктами аудиту є юридичні й фізичні особи, при цьому перевірці підлягають окремі господарські засоби і процеси, сукупність яких характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств і окремих посадових осіб за відповідний період, що складає поняття об'єктів контролю. Іншими критеріями можуть бути стан об'єктів у часі, складність об'єктів, характер оцінювання, термін перебування під наглядом аудитора тощо.

За змістом аудит як одна з форм фінансового контролю включає експертну оцінку фінансово-господарської діяльності підприємства за даними бухгалтерського фінансового обліку, фінансової звітності, а також надання аудиторських послуг і пов'язаних із ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського фінансового і управлінського обліку, фінансової звітності, оподаткування, аналізу господарської діяльності, фінансів, управління трудовими ресурсами та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності юридичних і фізичних осіб.

Аудит спрямований на регулювання процесу відтворення суспільне необхідного продукту. Він вивчає продуктивні сили і виробничі відносини на всіх стадіях розширеного відтворення (виробництво, розподіл, облік і споживання) суспільне необхідного продукту з метою виявлення суперечностей та їх своєчасного регулювання з боку суспільства.

На стадії виробництва аудит досліджує ефективність використання праці, її предметів і засобів, відповідність їх чинному законодавству і нормативно-

правовим актам. При цьому вивчаються організація виробництва, прогнозування, ефективність праці, витрачання коштів на її оплату, а також дотримання технологічної і трудової дисципліни, раціональність використання робочого часу, експлуатації машин і механізмів та предметів праці як в окремій галузі, так і в народному господарстві України в цілому.

Отже, до предмета аудиту залучаються всі стадії процесу відтворення суспільне необхідного продукту та їх нормативно-правове регулювання.

На стадії розподілу суспільне необхідного продукту аудит спрямований на перевірку його використання з метою задоволення потреб суспільства, тобто на відшкодування витрат використаних засобів виробництва, розподіл і перерозподіл створеного продукту. На цій стадії предмет аудиту поширюється на всі ланки народного господарства.

На стадії обміну суспільне необхідного продукту предмет аудиту включає договірні відносини, операції щодо збуту і заготівель, розрахунків і задоволення попиту на необхідні товари народного споживання. Отже, на стадії обміну перевірці підлягають всі форми обороту суспільно необхідного продукту відповідно до законів ринкової економіки.

На стадії споживання суспільне необхідного продукту (завершальній стадії) аудит перевіряє виробниче споживання, пов'язане з відновленням і розширенням виробничих фондів і задоволенням суспільних потреб. Тут аудит виявляє диспропорції в задоволенні потреб населення і суперечності, викликані порушенням нормативно-правових актів у процесі задоволення особистих потреб.

Таким чином, предметом аудиту є процес розширеного відтворення суспільне необхідного продукту, достовірність відображення його в системі бухгалтерського обліку і звітності, а також дослідження ефективності ділової активності з дотриманням чинного законодавства. Іншими словами, предметом аудиту є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що перебуває у сфері аудиторської оцінки.

Предмет аудиту має багато спільного з предметом економічного аналізу, держаного фінансового контролю і судово-бухгалтерської експертизи.

У сучасних умовах в Україні формується система економічного контролю, який можна поділити на адміністративний та незалежний, вони мають істотну різницю (табл. 10.1).

Таблиця 10.1 - Відмінності незалежного аудиту та адміністративного контролю

Ознака відмінності	Аудит	Адміністративний контроль
Правова основа	Цивільне право, на основі господарського договору	Адміністративне право, на основі закону, інструкції, наказу
Мета	Висловлення думки про перевірену фінансову звітність, допомога клієнту	Виявлення недоліків та їх недопущення в майбутньому, притягнення до відповідальності винних осіб
Характер діяльності	Підприємницька	Виконавча
Практичні завдання	Підтвердження достовірності фінансової звітності, поліпшення фінансового стану	Дотримання чинного законодавства, профілактика зловживань
Статус фахівця	Незалежний аудитор	Контролер, ревизор, інспектор
Управлінські зв'язки	Горизонтальні, добровільні, рівноправні, підзвітність клієнту	Вертикальні, примусові, призначення контролера, підзвітність адміністративному органу
Результат	Аудиторський звіт, рекомендації для клієнта	Акт контрольної перевірки, санкції
Користувачі	Широке коло з оприлюдненням аудиторського звіту Платить клієнт (замовник)	Адміністративний орган
Оплата послуг		За кошти державного органу або адміністрація

До об'єктів можна віднести й економічні процеси, матеріально-технічне постачання, виробництво, збут продукції, продуктивність праці, собівартість, прибуток тощо.

Є складні й прості об'єкти дослідження. До простих належать об'єкти, які містять декілька елементів. Таким чином, предмет аудиту має свою конкретизацію в об'єктах, що характеризуються контролюючими параметрами.

Починаючи вивчення аудиту, необхідно звернути увагу на те, що аудит як окремий інститут ринкової інфраструктури і специфічна форма незалежного фінансового контролю є складовою загальної теми економічного (господарського) контролю. Хоча аудит і входить до загальної системи економічного контролю, його функції є ширшими, ніж суто контрольні. У сучасному суспільстві аудитори, крім контрольної функції, виконують інші завдання і допомагають підприємству ефективно функціонувати.

Завданням з обов'язкового аудиту фінансової звітності є завдання з надання обґрунтованої впевненості, що приймається і виконується суб'єктом аудиторської діяльності відповідно до вимог Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та міжнародних стандартів аудиту шляхом перевірки фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та законів України.

Проведення аудиту є обов'язковим для:

- перевірки фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств та інших фінансових посередників;
- емітентів цінних паперів;
- державних підприємств у разі здавання в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змін форм власності;
- порушення питання про визнання неплатоспроможності або банкрутства.

Підприємство, що становить суспільний інтерес, призначає суб'єкта аудиторської діяльності для виконання першого завдання з аудиту фінансової

звітності щонайменше на один рік. Строк виконання такого завдання може бути продовжено. При цьому безперервна тривалість виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності для суб'єкта аудиторської діяльності не може перевищувати 10 років.

Після закінчення строку максимальної тривалості виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності суб'єкт аудиторської діяльності або у відповідних випадках члени його мережі не повинні надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності тому самому підприємству, що становить суспільний інтерес, протягом наступних чотирьох років.

Обов'язковий аудит являє собою перевірку, передбачену чинним законодавством. І ряд організацій повинні проводити подібну процедуру щорічно.

Мета обов'язкової аудиторської перевірки – підтвердження достовірності фінансової звітності фірми.

Проведення обов'язкового аудиту передбачено для наступних організацій:

- інвестиційні фонди;
- компанії, які є учасниками ринку цінних паперів;
- фінансові установи;
- публічні акціонерні товариства;
- юридичні особи-засновники публічних акціонерних товариств;
- страхові компанії і товариства взаємного страхування;
- компанії-емітенти облігацій;
- компанії-емітенти цінних паперів під час ліцензування.

Крім того, даний список поповнився великими і середніми підприємствами, так як Президентом України підписано «Закон про внесення змін до Закону України» Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відповідно до Закону України від 16.07.99 р. №996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон про бухоблік), у редакції, чинній на дату підготовки посібника, оприлюднювати

річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським звітом зобов'язані наступні категорії підприємств:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях – не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом;

- великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства – не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом;

- інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств – не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом.

Таким чином, обов'язковим є аудит для великих та середніх підприємств, а також для фінустанов незалежно від розміру. А мікро- і малі підприємства не зобов'язані оприлюднювати фінзвітність з аудиторським звітом (виняток – якщо вони фінустанови) (ст. 14 Закону № 996). За неоприлюднення фінзвітності з аудиторським звітом на своїй вебсторінці (звісно, тими, хто зобов'язаний це робити) загрожує адміністративний штраф для посадових осіб у розмірі від 17000 грн до 34000 грн (п. 16316 КУпАП).

Платники податку на прибуток – середні та великі підприємства й фінустанови зобов'язані подати не пізніше 10 червня фінзвітність з аудиторським звітом до ДПС (п. 46.2 ПК). Та якщо під час перевірки аудитори виявили помилку, яка зачепила й показники річної декларації з податку на прибуток, треба подати ще й уточнюючу декларацію з самостійним виправленням помилки разом із правильною фінзвітністю та аудиторським висновком (п. 50.1 ПК).

Безпосередньо в аудиті використовуються такі *методи, прийоми та методичні підходи*, які можна об'єднати в наступні групи і способи проведення перевірки:

- 1) Визначати кількісний і якісний стан об'єкта. До цієї групи належать: огляд, перерахунок, зважування, вимірювання, що дозволяє визначати

кількісний стан об'єкта, лабораторний аналіз, метою якого є визначення кількісного стану об'єкта. Перевірка аудитором фактичної наявності окремих найменувань або всіх матеріалів дозволяє не тільки пересвідчитися в наявності, але й визначити стан обліку в місцях зберігання, порядок складання прибутково-витратних документів.

2) Визначити відхилення дійсного стану об'єкті від діючих норм і нормативів, планових показників та інших правил. Друга група прийомів дозволяє зіставляти такі показники:

- фактична наявність основних засобів виробництва, матеріальних ресурсів, продукції з реальними потребами і нормативами;
- кількість фактично використаних у виробництві сировини і матеріалів за діючими нормами;
- дані бухгалтерських документів з інформацією, що міститься в не бухгалтерських документах підприємства (пропусках, путівках та ін.);
- показники бухгалтерських документів підприємства, що перевіряється з відповідними документами інших підприємств щодо конкретних господарських операцій;
- результати контрольних вимірювань і запуску матеріалів у виробництво з обсягом робіт і аналогічними партіями матеріалів, зафіксованих у відповідних документах;
- фактичні показники фінансово-господарської діяльності з прогнозними, відповідними даними минулих періодів, показниками аналогічних підприємств;
- господарські операції, зміст яких фіксується в бухгалтерських документах, з відповідними положеннями законодавства і інших нормативних документів;
- діючі на підприємстві системи управління і їх окремі підсистеми (структури, функції, методи і ін.) з вітчизняними і зарубіжними аналогами.

Зіставлення показників дозволяє визначити відхилення дійсного стану об'єктів, що вивчаються, від норм і нормативів, прогнозних показників, багатьох інших правил, відповідно до яких вони повинні функціонувати.

3) Оінка стану об'єкта (в минулому, теперішньому й майбутньому). Третя група прийомів зв'язана з оцінкою минулого, справжнього і майбутнього стану об'єктів аудиту. Вони є логічним завершенням процесу зіставлення. Оцінюються стан ресурсів, доцільність і законність господарських операцій, достовірність економічної інформації, що виходить за межі підприємства, в тому числі бухгалтерської звітності, цілеспрямованість організаційних структур, методів і функцій управління, тобто оцінюється стан усіх об'єктів, щодо яких застосовуються обидва попередніх прийоми.

Отже, методом аудиту є визначення реального дійсного якісного і кількісного стану об'єктів, виявлення відхилень, які мають місце, від базового або нормативного його стану і оцінка цих відхилень за критеріями доцільності й законності.

Систематичні завдання і мистецтво аудиторів полягає в тому, щоб застосовувати під час проведення аудиторських послуг найефективніші методичні прийоми для успішного виконання поставлених завдань.

Види аудиту

Розрізняють аудит обов'язковий і ініціативний (добровільний).

Ініціативний аудит здійснюється на замовлення зацікавленої сторони, коли перевірку не передбачено в установленому порядку.

Обов'язковий аудит проводиться, як було зазначено вище, відповідно до закону, тобто підприємство-замовник зобов'язане запрошувати аудитора для перевірки фінансово-господарської діяльності. За Законом України "«Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» і доповненнями до нього встановлено обсяг і порядок здійснення обов'язкового аудиту, а також визначено перелік підприємств, що підлягають обов'язковій аудиторській перевірці. Обов'язковий аудит спрямований на захист інтересів підприємств і

держави від навмисного перекручення показників бухгалтерського балансу і фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності.

За формою й метою здійснення аудиту розрізняють зовнішній і внутрішній аудит. Основна різниця полягає в тому, що внутрішній аудит проводиться всередині самої організації за вимогою та з ініціативи її керівництва аудитором, який працює в самій організації. Тому при виконанні своїх функцій він тією чи іншою мірою залежить від керівництва підприємства.

Внутрішній аудит можна розглядати як невід'ємну частину загальної системи контролю, який здійснюється за такими напрямками:

- аналіз системи обліку й внутрішнього контролю;
- розгляд бухгалтерської та оперативної інформації;
- вивчення економічної ефективності управлінських рішень на різних рівнях господарювання;
- аналіз адекватності політики у сфері менеджменту;
- оцінювання якості інформації;
- розроблення проектів управлінських рішень;
- проведення стратегічного аналізу;
- розроблення фінансових прогнозів.

У цілому напрями, за якими здійснюється внутрішній аудит, свідчать про його виняткову важливість для підприємства. Формування та розвиток внутрішнього аудиту є найважливішим завданням фірм. Цей вид аудиту має обов'язковий характер.

Разом із внутрішнім аудитом надзвичайно поширений зовнішній аудит, що проводять окремі аудиторські фірми. Метою та завданням зовнішнього аудиту є оцінювання і підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства. У процесі аудиторської перевірки зовнішній аудит, звичайно, входить до системи внутрішнього аудиту і дуже схожий із прийомами й методами, які застосовуються внутрішніми аудиторами, та з їх оцінками. При цьому зовнішні аудитори не обмежуються питаннями підтвердження фінансової звітності, а оцінюють діяльність усіх систем підприємства.

Зовнішній аудит може бути добровільним, якщо він проводиться з ініціативи зацікавленої сторони, та обов'язковим, коли передбачений законом.

Внутрішній аудит - незалежна оцінка діяльності підприємства, визначення його платоспроможності та запобігання банкрутству. За внутрішній аудит відповідає саме підприємство або один з його відділів, тобто контрольний орган підприємства. Керівник такого контрольного органу (або внутрішній аудитор) підпорядкований керівництву підприємства. Внутрішній контрольний орган здійснює аудиторські перевірки на самому підприємстві або в його підрозділах.

Будучи на повному утриманні підприємства, цей контрольний орган (чи сам внутрішній аудитор) повинен довести необхідність свого існування, для чого він покликаний сприяти підвищенню ефективності роботи підприємства, забезпеченню його рентабельності й зміцненню фінансового стану.

Мета внутрішнього аудиту - удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання.

Внутрішні аудитори надають своєму підприємству результати аналізу, рекомендації, поради. Вони працюють як у державному, так і в приватному секторі. Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди у процесі її проходження і після завершення. Він дає експертну науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам. Внутрішні аудитори здійснюють перевірку внутрішньої звітності так само, як зовнішні аудитори перевіряють зовнішні фінансові звіти. Тому в проведенні внутрішніх перевірок немає істотних відмінностей.

Деякі види діяльності внутрішніх аудиторів називаються операційним аудитом.

Операційний аудит (аудит результатів, або управлінський аудит) - це вивчення аудиторами операцій компанії з метою сформулювати рекомендації щодо економічного використання ресурсів, ефективного досягнення цілей. Мета операційного аудиту - допомогти керівникам у виконанні їхніх обов'язків. Результатом цього може бути збільшення рентабельності компанії.

Таким чином, внутрішні аудитори розглядають операційний аудит як складову внутрішнього аудиту. Зовнішні аудитори визначають його як вид консультацій з питань управління, наданих недержавними бухгалтерськими фірмами.

Внутрішньому аудитору доцільно забезпечити співпрацю з юрисконсультом з питань дотримання законів, положень, інструкцій та інших нормативних актів, які регламентують діяльність підприємства.

Якщо про внутрішній аудит в Україні ведуться розмови тільки в теоретичному аспекті, то зовнішній набуває широкого впровадження. Зовнішній аудит переважно проводиться аудиторською фірмою (аудитором) за договором із підприємством-замовником про виконання незалежної експертизи господарсько-фінансової діяльності й розробку пропозицій щодо фінансової стратегії та підвищення ефективності господарювання. Можливість використати результати внутрішнього аудиту сприяє зменшенню обсягу роботи зовнішнього аудитора з таких питань:

- перевірка документації й оцінка роботи системи обліку та контролю;
- перевірка відповідності даних підприємства-замовника і незалежного контролю.

Якщо внутрішньому аудиту виявлено довіру, то слід визначити, якою мірою можна на нього покластися, беручи до уваги:

- рівень внутрішнього ризику аудиту щодо тестованих позицій;
- необхідний рівень висновку;
- кваліфікацію аудиторського персоналу фірми, яку перевіряють.

Міжнародний норматив аудиту констатує, що функція внутрішнього аудиту є частиною системи управління підприємством і не може відповідати критерію незалежності, який є основним.

10.2 Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення

Організація аудиторської діяльності передбачає використання передового світового досвіду і ґрунтується на згаданому Законі та інших нормативних документах, що поділяються на три рівні.

Перший рівень – законодавчі акти (закони України, декрети Кабінету Міністрів України, Укази Президента України з питань підприємницької діяльності взагалі та Закон України “«Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»” зокрема).

Другий рівень – Міжнародні стандарти аудиту, Кодекс професійної етики аудиторів, нормативно-інструктивні документи міністерств і відомств України.

Третій рівень – внутрішні нормативно-інструктивні документи, які розробляються аудиторськими фірмами на основі документів першого і другого рівнів і використовуються аудиторами на практиці.

Перший рівень об’єднує законодавчі акти, що стосуються підприємницької діяльності (закон України „Про підприємництво”, „Про підприємства в Україні”, ”Про банки і банківську діяльність”, “Про цінні папери і фондову біржу”, “Про господарські товариства” та ін.) і передбачають необхідність незалежного аудиту підприємств та організацій різних форм власності й організаційно-правових форм господарювання.

Організація аудиту в Україні регулюється низкою законодавчих актів, основним з яких є Закон України “«Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»”. Згідно з цим Законом в Україні створено інститут незалежного фінансового контролю (експертизи), який повинен стати невід’ємною складовою частиною ринкової економічної системи.

Правова основа аудиторської діяльності у відповідності з Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» полягає у наступному:

1) Аудиторська діяльність регулюється цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту. У разі

якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, застосовуються правила міжнародного договору.

2) Кабінет Міністрів України може встановлювати особливості провадження аудиторської діяльності щодо певних завдань відповідно до міждержавних угод, укладених відповідно до законодавства від імені Уряду України з урядами інших держав.

3) Особливості проведення аудиту фінансової звітності Національного банку України та банків встановлюються цим Законом та іншими актами законодавства.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» створює правові засади організації аудиторської діяльності. Закон визначає поняття аудиту, аудиторської діяльності, аудитора, аудиторської фірми, аудиторського звіту та інших документів аудитора, випадки, коли аудит є обов'язковим, порядок створення і діяльності Аудиторської палати України, Спілки аудиторів України, сертифікації аудиторів та реєстрації аудиторської діяльності, порядок проведення аудиту і надання аудиторських послуг, визначає права та обов'язки, відповідальність аудиторів і аудиторських фірм, обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту та їх відповідальність перед аудитором і державою.

Ст 46 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначено загальні принципи професійного самоврядування аудиторів, які полягають в наступному:

1) Метою професійного самоврядування аудиторів є об'єднання на професійній основі зусиль аудиторів для виконання покладених на них цим Законом обов'язків і забезпечення їхніх прав, представництва професійних інтересів аудиторів в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, захисту професійних інтересів та соціальних прав аудиторів, сприяння підвищенню професійного рівня аудиторів та надання їм методичної допомоги, захисту інтересів фізичних і юридичних осіб у разі заподіяння їм

шкоди внаслідок незаконних дій або недбалості аудиторів, а також здійснення саморегулювання аудиторської діяльності.

2) Професійне самоврядування аудиторів функціонує на засадах законності, гласності, незалежності, демократичності, колегіальності, виборності, обов'язковості членства аудиторів та виконання рішень органів професійного самоврядування, прийнятих відповідно до їх компетенції, забезпечення рівних можливостей доступу аудиторів до участі у професійному самоврядуванні.

3) Професійне самоврядування аудиторів здійснюється через Аудиторську палату України.

Згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та іншими нормативними документами аудитором може бути фізична особа, яка має вищу освіту, підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів; пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створювати аудиторську фірму, об'єднуватися з іншими аудиторами в спілку.

Суб'єкт аудиторської діяльності - аудиторська фірма або аудитор, що відповідає таким критеріям: провадить аудиторську діяльність як фізична особа - підприємець або провадить незалежну професійну діяльність; набув права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; включений до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності.

Аудиторська фірма - це юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені цим Законом та міжнародними стандартами аудиту.

Аудиторську фірму можна створити на основі будь-яких форм власності. Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є

аудиторами та/або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків.

Посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює керівництво аудиторською фірмою, може бути лише аудитор.

Керівник аудиторської фірми не може бути керівником іншої юридичної особи, що здійснює підприємницьку діяльність за видами, не сумісними з аудиторською діяльністю.

Аудиторська фірма іноземної держави може провадити аудиторську діяльність на території України, за умови її допуску до провадження аудиторської діяльності згідно з національним законодавством країни походження такої аудиторської фірми, якщо ключовий партнер цієї фірми, який проводитиме аудит юридичних осіб, представництва іноземного суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта, зареєстрованого в Україні, відповідає вимогам Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» до аудитора, відповідності аудиторської фірми вимогам, визначеним цим Законом, а також після включення її до Реєстру.

Аудиторська фірма повинна мати добру репутацію. Аудиторська фірма не може вважатися такою, що має добру репутацію, якщо протягом двох років поспіль до аудиторської фірми застосовувалося більше трьох разів стягнення у вигляді попередження або зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Аудиторська фірма, яка втратила добру репутацію, виключається з Реєстру за рішенням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Основні функції аудиторської фірми:

- експертна оцінка фінансово-господарської діяльності та стану майна суб'єкта підприємницької діяльності, в основному, під час передачі його в оренду, приватизації, у випадках збитковості чи банкрутства;

- перевірка достовірності бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності за період дослідження;

- прогнозування фінансово-господарської діяльності підприємства, оцінювання перспективи його розвитку, розробка заходів для ліквідації збитковості та підвищення ефективності виробництва;

- інформаційне, наукове і методичне забезпечення діяльності підприємств на договірних засадах із замовниками;

- упорядкування обліку і звітності, коли підприємство-клієнт не в змозі організувати облік і звітність за відсутності кваліфікованих спеціалістів або з інших мотивів, при цьому аудитори складають баланс, фінансову звітність, облікові регістри на підставі первинних документів (відновлюють кількісно-сумовий облік);

- консультації (в усній і письмовій формі) з питань обліку, права, оподаткування, розрахунків, зовнішньоекономічних операцій за відповідну плату тощо.

Права та обов'язки суб'єкта аудиторської діяльності і замовника при наданні аудиторських послуг визначаються в договорі відповідно до вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності аудитор, який провадить аудиторську діяльність як фізична особа - підприємець або провадить незалежну професійну діяльність, повинен приділяти виконанню завдання достатньо часу та виділяти достатні ресурси, які б дозволили виконати свої обов'язки належним чином відповідно до вимог цього Закону та міжнародних стандартів аудиту.

Права аудиторів полягають у наступному:

- перевіряти документи, регістри бухгалтерського фінансового обліку та іншу документацію;

- отримувати від підприємства пояснення і додаткові дані, необхідні для перевірки;

- отримувати від третіх осіб інформацію, необхідну для аудиту;

- проводити інвентаризацію матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів;

- залучати до перевірки на договірних засадах фахівців;
- проводити аналіз, надавати консультації з питань обліку, права, консолідації і трансформації звітності;
- надавати послуги щодо оцінки майна, проведення експертизи комп'ютерних програм бухгалтерського фінансового обліку;
- самостійно визначати форми і способи аудиту;
- займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створювати аудиторські фірми, об'єднуватися з іншими аудиторами в спілку тощо.

Обов'язки аудиторів полягають у наступному:

- доброякісно перевіряти стан бухгалтерського фінансового обліку та звітності замовника, їх достовірність;
- належним чином надавати аудиторські послуги;
- повідомляти власникам, уповноваженим ними особам, замовникам про виявлені під час аудиту недоліки в обліку і звітності;
- зберігати в таємниці отриману під час аудиту інформацію;
- не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;
- відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинного законодавства та ін.

Аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може бути притягнуто до професійної відповідальності у порядку дисциплінарного провадження з підстав, передбачених Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Дисциплінарне провадження - це процедура розгляду письмової скарги, подання або загальнодоступної інформації, що містить відомості про наявність у діях суб'єкта аудиторської діяльності ознак професійного проступку.

Дисциплінарне провадження стосовно суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, здійснюється Радою нагляду.

Дисциплінарне провадження стосовно аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес) здійснюється Радою Аудиторської палати України.

Підставою для притягнення аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності до професійної відповідальності є вчинення ними професійного проступку.

Професійним проступком аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності є:

- 1) невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов'язків;
- 2) недотримання вимог незалежності суб'єкта аудиторської діяльності;
- 3) порушення міжнародних стандартів аудиту;
- 4) ухилення суб'єктів аудиторської діяльності від проведення перевірки з контролю якості та/або невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення перевірок з контролю якості;
- 5) порушення вимог Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності для оприлюднення у Реєстрі;
- 6) порушення інших обов'язків, визначених Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

За вчинення професійного проступку до аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може застосовуватися одне з таких стягнень:

- попередження, що вимагає від аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, відповідального за порушення, припинення неприйнятної поведінки або усунення порушення та утримання від будь-яких подібних повторних дій;
- зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк від одного місяця до трьох років;

- офіційна заява Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або Аудиторської палати України про невідповідність аудиторського звіту вимогам Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

- накладення штрафу на аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності;

- виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру.

Аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності може притягуватися до професійної відповідальності протягом семи років з дня вчинення професійного проступку.

На суб'єкта аудиторської діяльності накладається штраф у розмірі:

1) до 30 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі укладення договору без належного забезпечення виконання вимог та обмежень;

2) до 10 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, який провадить обов'язковий аудит.

Штрафи сплачуються до Державного бюджету України.

Регулювання аудиту в Україні відбувається у відповідності до міжнародних стандартів аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) - сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів. Ці стандарти прагнуть до уніфікації практики аудиторів.

Іншими словами, Міжнародні стандарти аудиту - це сукупність правил, які прагнуть гармонізувати або уніфікувати завдання, що виконуються аудиторами. Іншими словами, вони намагаються зробити ці завдання більш однорідними на світовому рівні, з метою полегшення їх читання в умовах глобалізації, яку переживає планета, та глобальних інтересів. Однак слід зазначити, що ці стандарти не є нав'язуванням, а скоріше, кожна країна суверенна, вирішуючи, приймати їх чи ні.

Робота аудитора ведеться відповідно до документів, об'єднаних у дві групи:

- а) державні законодавчі акти;
- б) міжнародні стандарти (нормативи) та інші регулятиви.

Аудиторські стандарти потрібні тому, що вони дають змогу підтримувати аудиторську діяльність на відповідному рівні, змушують аудитора постійно підвищувати свій науковий і професійний рівень.

На відміну від стандартів, норми не передбачають основних принципів, але містять вказівки щодо процедур (наприклад, щодо підготовки аудиторських звітів). Норми мають бути переконливими, але, без директивного характеру. Аудитори можуть не дотримуватися норм, але завжди повинні пояснити, чому вони так роблять.

Під стандартами аудиту розуміють основні принципи, яких слід дотримуватися під час аудиторських перевірок. Це допомагає аудиторам у виконанні їхніх обов'язків. Аудиторськими стандартами передбачені вимоги до висновків, у яких мають відображатися такі професійні якості, як незалежність і компетентність.

Робочі стандарти - це правила, якими керується аудитор під час перевірки: підготовка до перевірки, збір достовірних даних, оцінка засобів внутрішнього аудиту. Інформація, подана в аудиторському звіті, має бути чіткою і зрозумілою, необхідною, компетентною, правдивою, об'єктивною.

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням

пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці.

Також, аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності при наданні аудиторських послуг зобов'язані дотримуватися принципу *професійного скептицизму*, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, внаслідок виявлених при проведенні аудиту фактів чи поведінки, що вказують на порушення, у тому числі шахрайство або помилку, незважаючи на попередній досвід аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності щодо чесності та порядності посадових осіб юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється.

Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності повинні критично та із сумнівом підходити до застосованих юридичною особою оцінок справедливої вартості, зменшення (відновлення) корисності активів, забезпечень (резервів) та майбутнього руху грошових коштів, що впливають на оцінку здатності юридичної особи продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Найважливіші принципи професійної етики такі:

1. *Об'єктивність і незалежність*. Виконуючи свої професійні обов'язки, аудитори повинні зберігати об'єктивність та не допускати зіткнення інтересів. Вони мають бути незалежними формально і фактично.

2. *Чесність*. Щоб заслужити та виправдати громадську довіру, аудитори повинні чесно виконувати свої професійні обов'язки.

3. *Компетентність і високий технічний рівень*. Аудиторам необхідно дотримуватись технічних й етичних професійних стандартів та прагнути до постійного поліпшення якості послуг, виконуючи професійні обов'язки, використовувати всі свої здібності.

4. *Обов'язки (перед клієнтом)*. Обслуговуючи клієнта, аудитори повинні проявляти високі професійні й моральні якості, дбати про його інтереси, що має узгоджуватись з їх обов'язками перед суспільством (дбати про інтереси клієнта, якщо вони не суперечать суспільним).

5. *Інтереси суспільства (обов'язки перед суспільством).* Аудитори мають діяти в інтересах суспільства, виправдовуючи його довіру. Вони повинні сприяти зростанню престижу й авторитету своєї професії та її можливості слугувати суспільству. Крім того, вони мають створювати умови для співробітництва і сприяння добрим взаємовідносинам між представниками своєї професії.

Закон України "«Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» регулює проблеми незалежності аудиторів в Україні.

Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності мають право надавати послуги з аудиту, огляду фінансової звітності та виконувати інші завдання з надання впевненості, за умови що такий аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його власники (засновники, учасники), посадові особи та працівники незалежні від юридичної особи, фінансова звітність якої підлягає перевірці, не брали участі у підготовці та прийнятті управлінських рішень такої юридичної особи. Вимога щодо забезпечення незалежності поширюється на звітний період фінансової звітності, що підлягає перевірці, та період надання послуг з аудиту такої фінансової звітності. Зокрема, аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язані утриматися від надання аудиторських послуг у разі загрози моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості та сімейних відносин, примушення до вчинення певних дій внаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових та інших відносин між аудитором, суб'єктом аудиторської діяльності, його аудиторською мережею та іншою особою, здатною вплинути на результат аудиторських послуг, та юридичними особами, фінансова звітність яких підлягає перевірці, внаслідок чого об'єктивна, раціональна та обізнана третя сторона, беручи до уваги застосовані запобіжні заходи, може дійти висновку, що незалежність аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності не дотримана.

Забороняється надання аудиторських послуг, у разі якщо аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його ключові партнери з аудиту, його власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники та інші особи, залучені до

надання таких послуг, а також близькі родичі та члени сім'ї та інших осіб, зазначених Законом.

10.3 Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання

Для проведення аудиторської перевірки на етапі її підготовки необхідно внести порозуміння у взаємовідносини між економічним суб'єктом і аудиторською організацією. Визначити взаємні права, зобов'язання й відповідальність аудиторської організації та економічного суб'єкта можна в листі-зобов'язанні й договорі на проведення аудиту.

Закордонний досвід свідчить, що для разових угод між аудиторською організацією та економічним суб'єктом можна використати лист-зобов'язання, який юридично вважається офертою.

Листу-зобов'язанню повинна передувати офіційна пропозиція економічного суб'єкта з проханням про надання йому аудиторських послуг (рис. 10.1).

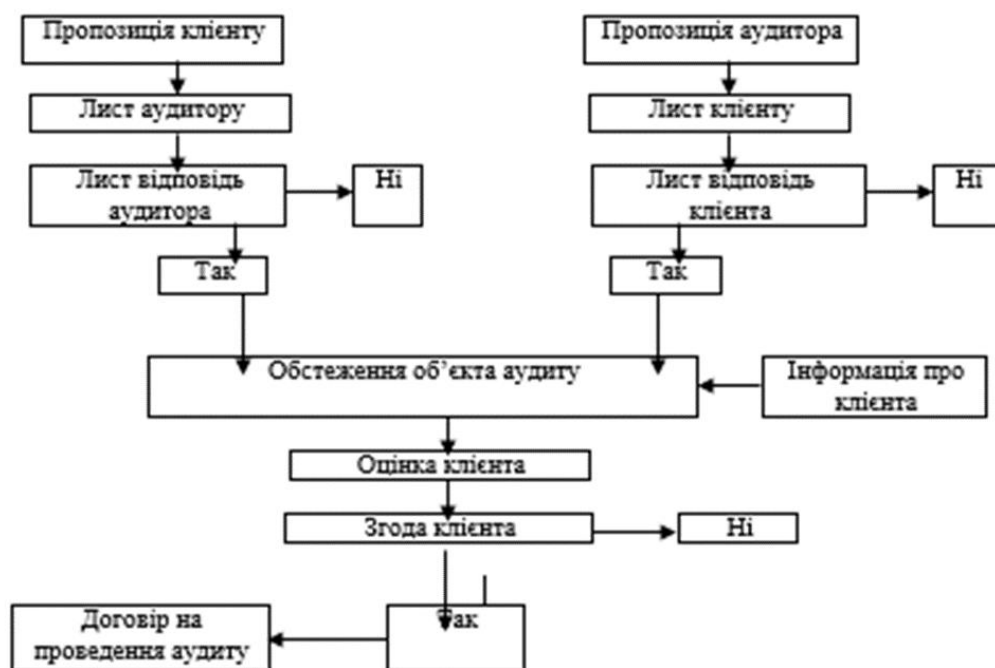


Рисунок 10.3 - Процедура укладання договору на проведення аудиту

Після цього аудитор зазвичай проводить попереднє планування та знайомство з організацією клієнта. Таке попереднє планування дає можливість аудитору краще зрозуміти обсяг майбутніх робіт, приблизно оцінити їх вартість і зробити лист-зобов'язання більш діловим та конкретним, а в ряді випадків (наприклад, незвичний характер майбутньої роботи, небажання псувати свою репутацію контактами із сумнівними клієнтами тощо) просто відмовитись від подальших робіт.

Наприкінці проекту листа аудиторська організація просить керівництво економічного суб'єкта підписати і повернути підколоту копію листа із зазначенням її відповідності його (економічного суб'єкта) розумінню умов аудиту чи надіслати аудиторській організації зауваження за змістом даного листа.

Критерії вибору аудиторської фірми розглінуто на рис. 10.4.

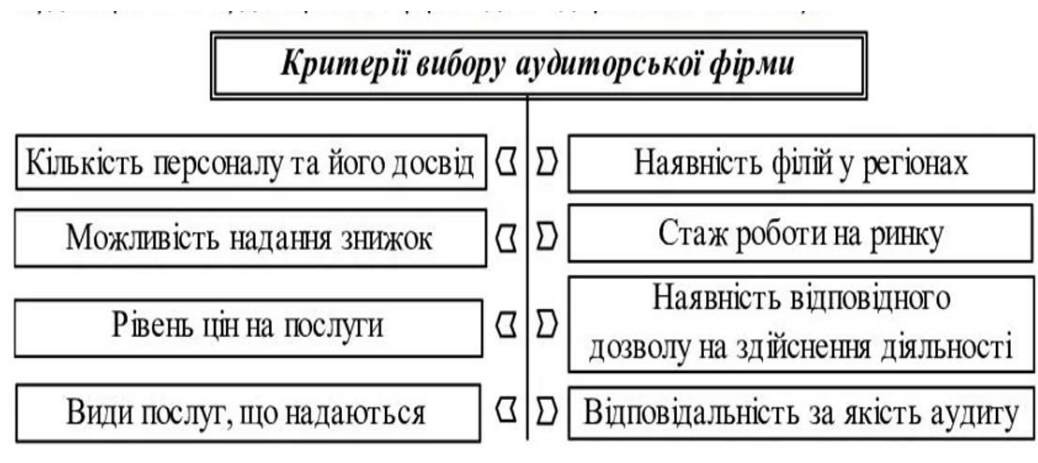


Рисунок 10.4 - Критерії вибору аудиторської фірми

Вибір клієнта аудиторською фірмою відбувається у наступному порядку (рис. 10.5):

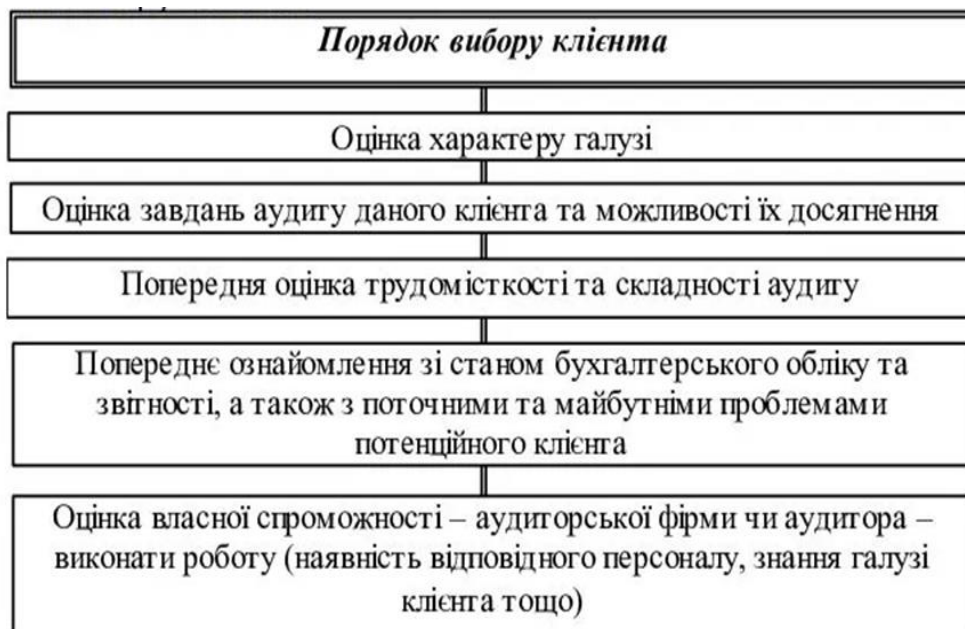


Рисунок 10.5 - Порядок вибору клієнта аудиторською фірмою

Аудит здійснюється на основі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. Договір на проведення аудиту є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки.

Договір документально засвідчує, що сторони дійшли згоди з усіх пунктів, обумовлених у ньому. Для того, щоб уникнути неправильного розуміння сторонами взятих на себе обов'язків, умов їх виконання та прийнятого рівня відповідальності, необхідно максимально ясно обумовити всі суттєві аспекти взаємовідносин, які виникають у зв'язку з його укладанням.

Види договорів з надання послуг аудиторських фірм наведено на рис. 10.6.

<i>Договори</i>	
<i>На аудит</i>	Угода між аудитором і замовником на перевірку достовірності звітності, складеної суб'єктом господарювання, та надання аудиторського висновку
<i>На експрес-перевірку</i>	Угода на оперативне вивчення протягом чітко обумовленого часу певного питання з наданням консультації замовнику або письмового висновку
<i>На надання консультаційних послуг</i>	Передбачає надання відповідей на конкретні питання адміністрації підприємства, пов'язані з поточними проблемами, коли аудитор пропонує керівництву свій варіант вирішення проблеми. Предметом такого консультування є питання, вирішення яких регламентується великою кількістю законодавчих актів. При цьому передбачається, що консультант володіє цією проблемою набагато краще, ніж замовник
<i>На бухгалтерське обслуговування</i>	Угода, за якою аудиторська фірма бере на себе зобов'язання вести облік замовника на певних умовах
<i>На разову консультацію</i>	Полягає у відповіді аудитором на конкретно поставлені замовником питання у визначений термін. Консультації можуть надаватись усно або у письмовій формі. Предметом договору є консультування компетентним аудитором замовника з певного питання або групи питань
<i>На абонентське обслуговування</i>	Передбачає довгострокову взаємодію аудитора та замовника, який аудиторська фірма надає допомогу з усіх питань, що виникають у замовника у цей період або з конкретних пріоритетних сфер господарської діяльності. В межах такого договору аудитор може запрошувати замовника на наради, семінари, надавати індивідуальні консультації, проводити навчальні заняття тощо

Рисунок 10.6 - Види договорів з надання послуг аудиторських фірм

Порядок підготовки, умови та зміст договору на проведення аудиту в Україні регулюються Національним нормативом аудиту й іншими нормами Цивільного кодексу України.

Так, у нормативі вказується, що договір має містити такі положення:

- мета аудиту;
- масштаб аудиту, включаючи посилання на чинне законодавство, нормативи (необхідний обсяг та глибину перевірки; склад, кількість і обсяг аудиторських процедур);
- можливість доступу до будь-якої інформації стосовно аудиту (документів, записів, спеціалістів клієнта, третіх осіб);
- відповідальність керівництва підприємства за надану інформацію;

— умови відповідальності за початкові залишки при першому проведенні аудиту та при попередніх перевірках іншим аудитором;

— вказівка на можливість і навіть імовірність того, що деякі можливо й суттєві помилки залишаться невиявленими аудитором у зв'язку із суттєвістю аудиту та іншими йому притаманними обмеженнями;

— форма, в якій замовник отримає результати роботи аудитора (обсяг та склад переданої замовнику документації).

Зміни чи додаткові угоди додаються до договору і є невід'ємною частиною.

Укладання договору на аудит, підписання його обома сторонами не дає ніякої гарантії отримання підприємством-клієнтом модифікованої думки, тобто не виключається можливість висловлення думки аудитора із застереженням, негативної або відмови від висловлення думки. Оплата підприємством-клієнтом виконаних належним чином робіт аудиторською фірмою (аудитором), обумовлених у договорі, здійснюється незалежно від результатів аудиту та виду аудиторського звіту, складеного аудитором. Договір набирає чинності з моменту його підписання.

Детальна структура договору може бути різною, проте його форма повинна відповідати загальноприйнятій в Україні формі складання договорів.

Методики проведення аудиторських перевірок розробляються спеціалістами аудиторських фірм та є їх комерційною таємницею. Виділяють 4 основні підходи до створення методик аудиту:

- 1) бухгалтерський;
- 2) юридичний;
- 3) спеціальний;
- 4) галузевий.

Бухгалтерський підхід є традиційним. Його суть полягає в тому, що методики перевірки розробляються за розділами бухгалтерського обліку. Методики аудиторської перевірки за рахунками бухгалтерського обліку полягають у тому чи іншому наборі складових частин кожної аудиторської

перевірки. У нормативах аудиту їх називають методиками перевірки оборотів та сальдо за рахунками бухгалтерського обліку.

Юридичний підхід уключає розроблення методик перевірки різних питань з юридичної точки зору. У деяких аспектах такі методики збігаються з бухгалтерськими, але вимагають більш глибокого вивчення правового аспекту господарської діяльності економічного суб'єкта в обліку. До таких методик можна віднести методику аудиту статутного капіталу, що містить експертизу правильності та повноти формування статутного капіталу, а також порядок перевірки правильності відображення в обліку розрахунків із засновниками.

Спеціальний підхід уключає розроблення методик перевірки груп економічних суб'єктів, об'єднаних загальною спеціальною ознакою (структура управління, структура капіталу, чисельність робітників, організаційно-правова форма, податковий режим).

При галузевому підході розробляються методики аудиту економічних суб'єктів залежно від виду їх діяльності та галузевої приналежності. До таких методик можна віднести методику аудиту підприємств торгівлі, сільськогосподарських підприємств, банків, страхових організацій. У них відображені особливості перевірки складу витрат на виробництво продукції, організацію управлінського обліку.

Виділяють основні положення, що є складовими частинами методики:

1. Нормативне забезпечення для проведення аудиту (зовнішнє, внутрішнє).
2. Предметна область проведення перевірок.
3. Методика перевірки розділів обліку .
4. Особливості проведення аудиту в умовах комп'ютерного оброблення даних.

Необхідно підкреслити вимоги до оформлення методики детальної перевірки. Не дивлячись на те, що розроблення методики є внутрішнім питанням фірми, вона повинна бути оформлена як відповідний документ нормативно- довідкового характеру.

При різних методиках використовують сучасні методи і методичні прийоми: фізична перевірка, документальна перевірка (формальна, арифметична, по суті), зустрічна перевірка, підтвердження, спостереження, опитування, тестування,

Методичні прийоми організації аудиторської перевірки

Виділяють чотири основні методи організації перевірки: суцільна перевірка (документальна і фактична), вибіркова, аналітична, комбінована (рис. 10.7).

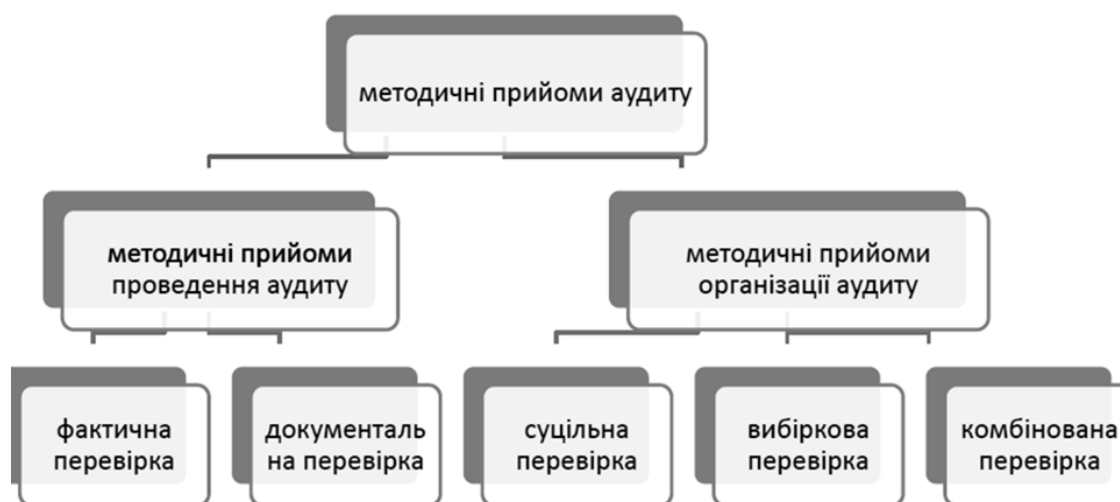


Рисунок 10.7 – Методичні прийоми

При суцільній перевірці перевіряються всі масиви інформації без виключення стосовно господарських процесів, що відбувалися у клієнта за період, який перевіряється.

На підставі суцільної перевірки аудитор робить висновок щодо достовірності, доцільності та законності відображення в бухгалтерському обліку й звітності дій і подій, здійснених економічним суб'єктом за весь період, що перевіряється.

Вибіркова перевірка – передбачає застосування аудиторських процедур менше ніж до 100% масивів інформації, які дозволяють аудитору отримати аудиторські докази й, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. Вибірковий метод

перевірки дозволяє аудитору з найменшими втратами скласти думку про достовірність, доцільність та законність господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку.

Ризик невиявлення збільшується, оскільки за межами вибірки можуть залишитися факти порушень і помилок. Якщо при вибіркового дослідженні встановлені серйозні порушення, то проводиться перевірка суцільним методом.

Аналітична перевірка – це оцінювання фінансових показників за допомогою вивчення вірогідних залежностей між ними.

Комбінована перевірка – це поєднання суцільної, вибіркової та аналітичної перевірок.

10.4 Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту аудиторський ризик являє собою можливу небезпеку того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності мають місце суттєві перекручення.

Аудиторський ризик - це ризик того, що аудитор може висловити неадекватну думку в тих випадках, коли в документах бухгалтерської звітності існують суттєві перекручення. Інакше кажучи, за неправильно підготовленою звітністю буде представлено аудиторський звіт без зауважень і навпаки.

Аудиторський ризик (ризик аудиту, або загальний ризик) має три складові (рис. 10.8):

- властивий ризик;
- ризик системи контролю (ризик контролю);
- ризик невиявлення помилок (ризик невиявлення).

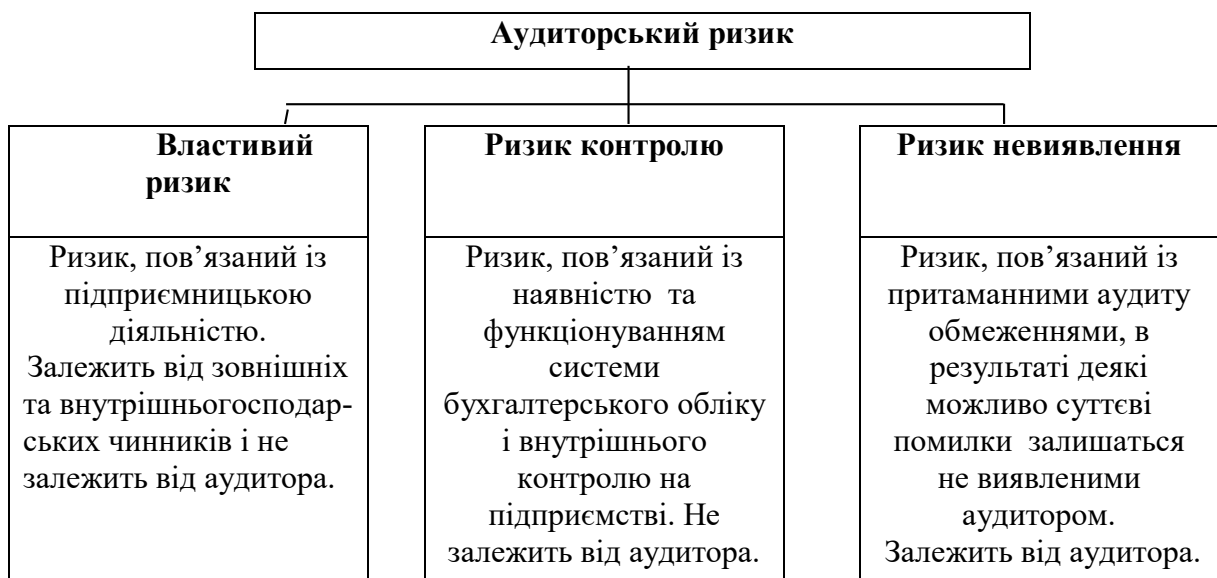


Рисунок 10.8 - Аудиторський ризик

Властивий ризик являє собою здатність до суттєвих перекручень залишку по певному бухгалтерському рахунку, по певній категорії, певному класу операцій або здатність до перекручень по цих показниках у комплексі з перекрученнями по інших рахунках чи операціях за умови відсутності відповідних заходів внутрішнього контролю підприємства.

Ризик контролю полягає в тому, що системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю не завжди зможуть функціонувати настільки ефективно, щоб помилки, які можуть трапитися у залишку по певному рахунку або у певній категорії операцій, могли бути вчасно попереджені, викриті й виправлені персоналом підприємства.

Ризик невиявлення помилок полягає в тому, що аудиторські процедури підтвердження не завжди можуть виявити помилки, що існують у залишку по певному рахунку чи певній категорії операцій, які можуть бути суттєвими самі по собі або у комплексі з перекрученнями по інших залишках чи операціях.

Аудиторський ризик можна класифікувати за такими ознаками:

- 1) контроль із боку аудитора;

- 2) час виникнення ризику;
- 3) ступінь ризикованості;
- 4) ставлення до підприємства, що перевіряється;
- 5) ставлення до аудиторського підприємства.

1. *Контроль із боку аудитора.* За цією ознакою ризик розподіляється на такий, що контролюється та не контролюється аудитором. Властивий ризик і контрольний ризик не підлягають перевірці з боку аудитора. Аудитор може лише оцінити їх, але не може ніяк змінити.

Ризик невиявлення помилок може контролюватися аудитором шляхом вибору та проведення відповідних процедур. Але якщо аудитор працює з підприємством, що перевіряється тривалий час (5—6 років), то він спроможний частково контролювати властивий ризик і ризик контролю підприємства-клієнта. Це досягається постійними консультаціями щодо напрямів подальшого розвитку підприємства-клієнта.

2. *За часом виникнення* аудиторський ризик можна класифікувати як такий, що виник до початку аудиторської перевірки (ризик властивий та ризик контролю) і під час її проведення (ризик невиявлення).

3. *Ступінь ризикованості.* Не існує підприємств, які б мали однаковий ступінь ризику під час проведення аудиторської перевірки. На кожному підприємстві рівень ризику завжди буде різним. Його можна класифікувати як високий, середній, низький. Проте така класифікація є дуже узагальненою і може бути значно розширена.

4. *Стосовно підприємства, що перевіряється,* ризик може бути внутрішнім, тобто таким, який виникає на підприємстві, та зовнішнім. До внутрішнього належить ризик контролю і властивий ризик, до зовнішнього — ризик невиявлення викривлень.

5. *Стосовно аудиторського підприємства* ризик класифікується як протилежний за попередньою ознакою. Для нього властивим ризиком буде ризик невиявлення викривлень, а зовнішнім — ризик властивий та ризик контролю.

Важливим питанням є методика визначення розміру аудиторського ризику. Разом із тим у світі не існує загальноприйнятої методики його визначення, як не існує і науково обґрунтованих підходів до його оцінювання.

Аудитори використовують два основних **методи оцінювання аудиторського ризику**:

- оціночний (експертний, інтуїтивний);
- кількісний.

За першим методом аудитор шляхом виконання окремих процедур оцінює його складові оцінками “низький” – “високий”. Потім залежно від комбінацій складових оцінок визначається загальна оцінка аудиторського ризику.

Другий метод передбачає оцінювання як складових аудиторського ризику, так і його загального рівня в діапазоні від 0 до 1 або від 0 до 100% за формулою (факторною моделлю):

$$AP = BP * PK * PH, \quad (10.1)$$

де AP — загальний аудиторський ризик; BP — властивий ризик;

PH — ризик невиявлення; PK — ризик системи контролю.

Наведена модель є простою, але вона дозволяє зрозуміти суть аудиторського ризику. Разом із тим визначити цю величину за допомогою даної моделі досить складно. Найчастіше аудитори встановлюють спочатку величину аудиторського ризику (AP), потім визначають величину властивого ризику і ризику контролю, для того щоб розрахувати прийнятну величину ризику невиявлення та спланувати необхідні аудиторські процедури.

Незважаючи на те, що можуть виникнути ситуації, за яких $BP = 0$ або $PK = 0$, аудитор не може відмовитись від проведення аудиторських процедур, хоча за формулою AP в обох випадках теж буде дорівнювати нулю.

Чим нижчий рівень бажаного ризику для аудитора, тим більше він повинен бути впевненим у тому, що звітність не містить матеріальних помилок і пропусків. Нульовий ризик означає впевненість у достовірності інформації. На

практиці аудитор не може бути повністю впевненим у достовірності звітності, тому аудиторський ризик завжди перебуває між 0 і 1 (або 0 та 100 %).

При цьому важливо зазначити такі важливі моменти:

— аудитор не може повністю довіряти системі обліку і внутрішньому контролю підприємства;

— аудитор не може дозволити собі встановлювати високий рівень невиявлення помилок (наприклад, понад 50%) при високих ризиках системи обліку та внутрішнього контролю. У цьому випадку загальний аудиторський ризик буде також дуже високим, чого допускати не можна, оскільки перевірка вважатиметься такою, що проведена не належним чином;

— аудиторська перевірка буде визнана незадовільною, якщо аудитор установить низький ризик виявлення за повної недовіри до систем обліку і внутрішнього контролю підприємства.

Багато фірм узагалі не роблять спроб застосувати числові значення для визначення рівнів ризику та просто характеризують їх як *"високий"*, *"середній"* і *"низький"*. Американські фахівці вважають, що немає необхідності кількісно встановлювати аудиторський ризик або його складові за допомогою математично обґрунтованих моделей оцінювання, оскільки неможливо об'єктивно враховувати визначені компоненти аудиторського ризику у зв'язку з великою кількістю змінних, котрі впливають на них, і суб'єктивного характеру багатьох із цих змінних.

Відповідно багато аудиторів не вдаються до спроб розподілити встановлені розміри за чинниками ризику. Вважається, що аудитор завжди повинен розглядати ризик за кожним класом суджень, пов'язаним із кожним значним рахунком чи класом операцій.

Підставою для оцінювання аудитором рівня внутрішнього ризику і ризику при здійсненні контролю є інформація про клієнта та його бізнес. Значна частина такої інформації має загальний характер і залежить від особливостей діяльності підприємства, галузі промисловості, в якій воно працює, законодавчих та нормативних документів, що стосуються галузі

промисловості, а також особливостей фінансової діяльності підприємства і зв'язку між даними фінансового й оперативного характеру. Аудитор повинен також розуміти структуру контролю на підприємстві, що необхідно для правильного оцінювання ризику при проведенні контролю і складанні плану здійснення перевірки.

Оцінювання властивого ризику - умови для нього існують на макроекономічному рівні, і визначений вплив справляють зовнішні чинники: зміни обставин, пов'язаних із веденням бізнесу, урядові рішення та інші чинники економічного характеру. Такий вид ризику характерний для різноманітних господарських операцій підприємства. Інформація про умови властивого ризику надходить в основному із зовнішніх джерел. Властивий ризик, звичайно, не є причиною використання особливих процедур контролю і бухгалтерського обліку.

Оцінюючи властивий ризик, аудитор покладається на своє професійне міркування, враховуючи такі чинники.

На рівні фінансової звітності:

- чинники, що впливають на галузь діяльності;
- чесність керівництва;
- характер бізнесу суб'єкта аудиторської перевірки;
- знання і досвід керівництва;
- зміни складу керівництва;
- компетентність керівництва;
- незвичайний вплив на керівництво певних обставин.

На рівні сальдо рахунків і класу (категорій) операцій:

- рахунки фінансової звітності, на які можуть вплинути перекручення;
- складність основних операцій та інших подій, що потребують залучення експертів;
- роль суб'єктивізму при визначенні сальдо рахунків;
- схильність активів до втрати або незаконного привласнення;

- завершення незвичайних і складних операцій, особливо в кінці чи ближче до кінця звітного періоду;
- операції, які не можуть бути здійснені за звичайних обставин (котрі не підлягають процедурі звичайного оброблення).

Оцінювання ризику внутрішнього контролю - полягає у перевірці **системи внутрішнього контролю** – це сукупність правил та процедур контролю, запроваджених керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети, а саме забезпечення стабільного й ефективного функціонування підприємства.

Уся **система внутрішнього контролю** спрямована на реалізацію наступних задач:

- 1) забезпечити послідовну та ефективну діяльність фірми;
- 2) дотримуватися основної стратегії фірми;
- 3) забезпечувати збереження активів;
- 4) сприяти вчасному і повному відображенню операцій в обліку.

Питання про необхідність внутрішнього контролю та про обсяг перевірки ним різних сторін діяльності підприємства розв'язується керівництвом фірми самостійно. Адміністрація малих підприємств меншою мірою потребує внутрішнього контролю, тому що безпосередньо бере участь у поточній діяльності фірми. Але існують певні обмеження ефективності внутрішнього контролю:

- не можна бути впевненим у відсутності корисливих намірів у керівництва;
- керівництво часто ігнорує контроль, який само встановило;
- розподіл контролюючої функції може бути проігнорований;
- не дивлячись на відбір кваліфікованих кадрів, можливий вплив на них як зсередини фірми, так і зовні;
- можливі помилки та неточності у записах, підрахунках, у результаті нерозуміння завдання, втоми або неохайності.

На першій стадії аудитор повинен оцінити ризик невідповідності

внутрішнього контролю для кожного суттєвого залишку за бухгалтерськими рахунками чи суттєвою операцією.

Проводячи попереднє оцінювання, аудитор використовує такі тести:

- перевірка первинних документів;
- проведення опитування і спостереження щодо процедур внутрішнього контролю, стосовно яких немає змоги здійснити наскрізну перевірку;
- повторення процедур внутрішнього контролю.

Під час збирання доказів функціонування системи внутрішнього контролю аудитор ураховує спосіб їх отримання, послідовність, із котрою вони накопичувалися протягом певного періоду, та досвід особи, яка отримала такі докази.

Аудитор фіксує у робочих документах зібрані відомості про систему обліку і внутрішнього контролю, розраховує ризик невідповідності внутрішнього контролю. Якщо ризик невідповідності внутрішнього контролю оцінюється аудитором як незначний, він пояснює в документах обґрунтування своїх висновків.

На другій стадії аудитор постійно переглядає правильність зробленого ним оцінювання ризику невідповідності внутрішнього контролю (до самого моменту завершення підготовки аудиторського звіту) і вносить відповідні корективи.

Оцінювання ризику невиявлення викривлень у фінансових документах - пов'язаний з обсягом та характером проведення аудиторських процедур по суті. Перші дві складові загального аудиторського ризику безпосередньо впливають на характер, обсяги і витрати часу на виконання необхідних аудиторських процедур. Як правило, аудитор регулює (доводить) розмір загального аудиторського ризику до прийнятної величини збільшення аудиторських процедур. Разом із тим, як зазначено в нормативі аудиту, ризику невиявлення не можна уникнути, коли аудиторські докази мають переконливий, а не вичерпний (абсолютно точний) характер.

Результати оцінювання властивого ризику та внутрішнього контролю перебувають у зворотній залежності від прийнятого рівня невиявлення викривлень. Це означає, що чим нижчий ризик викривлення матеріалів, тим вищим є прийнятий рівень невиявлення викривлень при плануванні аудитором перевірок на суттєвість, які спрямовані на обмеження обсягу аудиту, і навпаки.

Ризик невиявлення помилок безпосередньо пов'язаний із проведенням незалежних процедур перевірки. Зроблене аудитором оцінювання невідповідності внутрішнього контролю й оцінювання властивого ризику впливає на характер, строки та обсяг аудиторських процедур, які виконуються аудитором із метою зменшення ймовірності невиявлення помилок і перекручень. Певний ризик невиявлення помилок існує завжди, навіть коли аудитор перевірить усі залишки за рахунками або всі види операцій, тому що більша частина аудиторських доказів має скоріше аргументаційний, ніж підсумковий характер.

Таким чином, визначення всіх складових аудиторського ризику є одним із головних завдань на стадії попереднього обстеження. Аудитор повинен не лише констатувати розмір ризику, а спланувати ризик невиявлення помилок на допустимому рівні.

Фінансова звітність та інша обліково-економічна інформація, як відомо, має схильність до перекручень, які можуть бути результатом помилок і шахрайства. Перекручення, що можуть мати місце у фінансовій звітності, класифікують за двома ознаками:

- ненавмисне перекручення;
- навмисне перекручення.

Класифікація перекручень є юридичною проблемою, тому вона не може розв'язуватись аудитором.

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту термін “помилка” означає ненавмисні перекручення (похибки) фінансової звітності, такі, як:

- арифметичні помилки або описки в первинних документах, облікових
- реєстрах і фінансовій звітності;

- пропущення фактів та їх неправильна інтерпретація;
- неправильне використання облікової політики.

Помилка - ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних або логічних помилок в облікових записах і розрахунках, недогляду в дотриманні повноти обліку, неправильного відображення в обліку фактів господарської діяльності, наявності складу майна, вимог і зобов'язань, невідповідне відображення записів в обліку”.

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту термін “**шахрайство**” означає навмисні дії однієї чи кількох осіб із числа керівників або співробітників суб’єкта чи третіх осіб, які призвели до неправильного подання фінансової звітності”.

Шахрайство - навмисно неправильне відображення і представлення даних обліку та звітності службовими особами і керівництвом підприємства”.

Відповідальність керівництва підприємства за фінансову звітність підприємства разом із відповідальністю за попередження та виявлення фактів шахрайства й помилок покладається на керівництво підприємства, котре постійно підтримує відповідність і ефективність систем обліку та внутрішнього контролю підприємства.

Керівництво підприємства також несе відповідальність за надання користувачам можливості ознайомлення з документами фінансової звітності підприємства та змістом аудиторського звіту стосовно цієї фінансової звітності.

Відповідальність аудитора за аудиторський звіт про фінансову звітність підприємства і не має відповідати за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства та помилок, котрі можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства. Проте аудитор повинен отримати гарантію відсутності істотних випадків і фактів такого роду для написання позитивного аудиторського звіту.

У зв'язку з обмеженими можливостями аудиту не всі випадки шахрайства і помилок, що істотно впливають на фінансову звітність

підприємства, можуть бути виявлені аудитором. Тому він несе відповідальність за правильність і відповідність використаних під час аудиту процедур перевірки та за остаточну думку в аудиторському висновку, який складається за результатами проведеної аудиторської перевірки.

Подальші дії аудитора залежать від конкретних обставин, але одержана аудитором інформація щодо помилок та шахрайства впливає на його думку стосовно перевіреної фінансової звітності і виду аудиторського звіту. Якщо аудитор дійшов висновку, що помилки та шахрайство є істотними на рівні фінансової звітності підприємства й не можуть бути відповідно в ній відображені або не можуть бути зроблені виправлення звітності, то йому слід дати аудиторський звіт з формуванням модифікованої думки.

У випадку, коли аудитор не може визначити характер помилки або шахрайства чи не має впевненості, що результат певних операцій можна розцінити як помилку або шахрайство, оскільки існують зовнішні обмеження (а не з боку підприємства), йому слід розкрити такий вплив в аудиторському звіті.

Аудитор може відмовитися від подальшого обслуговування клієнта, якщо клієнт не враховує його зауважень стосовно існування помилок і шахрайства, навіть коли шахрайство істотно не впливає на фінансову звітність підприємства.

10.5 Планування аудиту

Планування - це вироблення головної стратегії та конкретних підходів до характеру, періоду, а також часу проведення аудиту. Аудиторський план розробляється з огляду на те, що в ньому визначається час здійснення кожної конкретної аудиторської процедури.

Відповідно до стандартів аудиту аудиторська перевірка має бути належним чином спланована. Чітке планування необхідне для: розроблення загального плану та програми аудиторської перевірки; виконання і контролю роботи;

впевненості, що увага зосереджена на основних аспектах; упевненості, що робота виконана повністю.

Аудитори й аудиторські фірми України під час розроблення плану аудиту та протягом тривалості аудиту мають право самостійно визначати форми й методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду.

Метою планування аудиту є звернення уваги аудитора на найважливіші напрями аудиту, на виявлення проблем, які слід перевірити найретельніше. Планування допоможе аудиторів належним чином організувати свою роботу та здійснювати нагляд за роботою асистентів, котрі беруть участь у перевірці, а також координувати роботу, що здійснюється іншими аудиторами і фахівцями інших професій.

Для досягнення ефективності та результативності аудиту, а також для узгодження порядку проведення аудиторських процедур із внутрішнім розкладом роботи фахівців підприємства аудитор обговорює з керівництвом та співробітниками підприємства елементи загального аудиторського плану й аудиторські процедури.

Аудиторів слід розробити і документально оформити **загальний план аудиту**, визначити в ньому істотність помилок, а потім здійснити аудит за цим планом. Загальний план аудиту розробляється настільки детально, щоб аудитор мав можливість завдяки йому підготувати програму аудиту. У свою чергу програма аудиту, її зміст та розмір залежать від розміру, виду і специфіки підприємства, умов договору на проведення аудиту, а також особливостей методики та техніки, що їх використовує аудитор під час перевірки.

Під час розроблення загального плану аудитор здійснює аналіз таких питань.

1. Розуміння аудитором бізнесу клієнта:

- головних факторів, які мають вплив на діяльність підприємства;
- найважливіших характеристик підприємницької діяльності;

- підприємства, його організаційної структури, процесу виробництва, надання послуг, фінансового стану, а також порядку його звітування, включаючи зміни, що, можливо, мали місце після попереднього аудиту;

- розподілу обов'язків між керівництвом підприємства.

2. Розуміння обліку і системи внутрішнього контролю:

- методології та принципів бухгалтерського обліку, які застосовувались бухгалтерією підприємства;

- можливого ефекту від змін в обліковій політиці чи термінології аудиту;

- знання аудитора з питань бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю, котрі можуть бути використані аудитором у тестах оцінювання надійності внутрішнього контролю підприємства та в незалежних аудиторських процедурах.

3. Визначення ризиків і суттєвості:

- оцінювання аудитором ризику внутрішнього контролю – ефективності системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, тобто її спроможності попереджати та виявляти помилки на підприємстві, оцінювання розміру особистого аудиторського ризику невиявлення суттєвих помилок у звітності підприємства, який існує під час проведення аудитором аудиторських процедур, і визначення на підставі цього найважливіших напрямів аудиту;

- визначення порогу суттєвості помилок для цілей аудиту з кожного виду операцій;

- імовірність існування суттєвих помилок в обліку, що оцінюється аудитором з огляду на попередній період перевірки та знайдені ним раніше помилки;

- визначення складних бухгалтерських операцій, уключаючи ті, які робилися з використанням суб'єктивної думки бухгалтера (нарахування резервів тощо).

4. Види, час і повнота процедур:

- існування можливості оперативного внесення змін в окремі напрями аудиту;

- вплив інформаційних технологій на процес аудиту;
- робота внутрішніх аудиторів підприємства та можливий вплив її на аудиторські процедури зовнішніх аудиторів.

5. Координація, керівництво, супроводження й нагляд:

- участь в аудиті інших аудиторів, аудиторських фірм (перевірка іншими аудиторами дочірніх підприємств, філій і відділень головного підприємства);
- участь в аудиті експертів та інших фахівців, які не є аудиторами;
- дислокація (місцезнаходження) підрозділів підприємства; підбір виконавців аудиту і розподіл між ними обов'язків, ураховуючи їх професійний рівень та стаж роботи.

6. Інші питання:

- можливість оперативного включення до програми аудиту наприкінці аудиторської перевірки питання безперервності діяльності підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність буде продовжуватися у найближчий час;
- умови, котрі повинні привернути особливу увагу аудитора, відносини підприємства зі спорідненими сторонами.

Аудиторська програма - допомагає керувати виконавцями аудиту та контролювати їх роботу. До аудиторської програми включається також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, що його необхідно витратити на кожен напрям аудиту або аудиторську процедуру.

У програмі аудиту види, зміст і час проведення запланованих аудиторських процедур мають збігатися з прийнятими до роботи показниками загального плану аудиту.

У програмі аудитор оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур - координує роботу всіх можливих

помічників, залучених із числа співробітників підприємства, відзначає присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі.

Протягом усієї тривалості аудиту його загальний план і програма переглядаються та уточнюються аудитором. Він постійно уточнює свої плани, тому що існує ймовірність зміни умов і напрямів аудиту, а також можливість отримання інших результатів після проведення аудиторських процедур, ніж ті, які раніше очікувалися аудитором. Події чи мотиви, що примусили аудитора внести значні зміни до аудиторської програми, оформляються ним документально.

Кожна *аудиторська перевірка складається з етапів і частин*, котрі називаються стадіями (рис. 10.9).

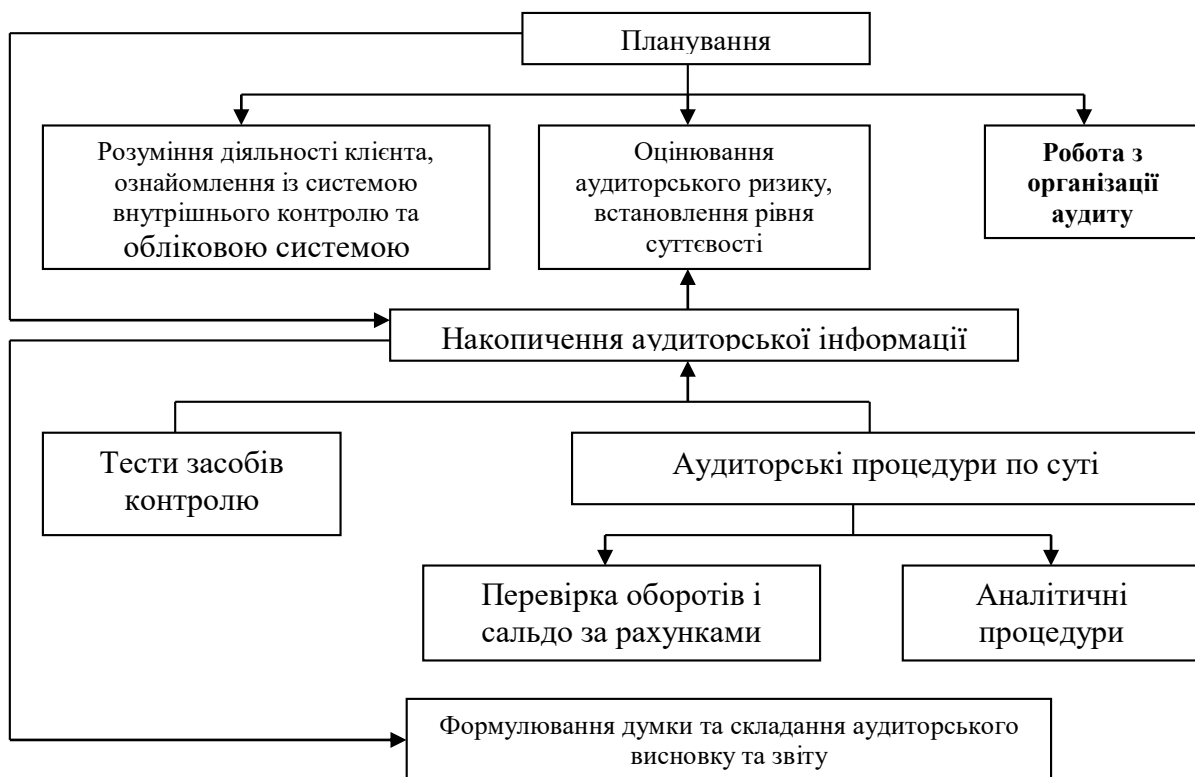


Рисунок 10.9 - Схема планування аудиторського процесу

1. Дослідницька стадія передбачає вивчення:

— особливостей підприємства: організації, структури, номенклатури продукції, видів послуги;

- перспектив розвитку підприємства;
- обліково-аналітичного і контрольного процесу на підприємстві;
- загального підходу до проведення аудиту, включаючи можливе використання внутрішнього контролю, проблемних напрямів аудиту;
- оцінки ступеня ризику;
- попереднього варіанта загального плану і програми аудиторської перевірки, визначених обсягів робіт, конкретних виконавців;
- установлення планового рівня суттєвості.

2. Підготовчо-узгоджувальна стадія зосереджується на:

- узгодженні із замовником плану перевірки, обсягу робіт, термінів їх проведення, форми представлення результатів аудиту;
- узгодженні рівня відповідальності аудиторського підприємства і замовника, визначенні вартості аудиторських послуг;
- закріпленні досягнутих домовленостей між аудиторською фірмою та замовником шляхом підписання необхідних документів (договір, програма аудиту тощо);
- підготовці необхідної нормативно-правової бази для перевірки.

3. Основна стадія зводиться до такого:

- проводиться аудит (виконуються аудиторські послуги);
- готується підсумкова аудиторська документація.

Метою цього етапу аудиторської перевірки є одержання достатнього обсягу свідчень для визначення того, чи відображені об'єктивно кінцеві сальдо в бухгалтерському балансі та інші дані в супутній фінансовій звітності. Характер і обсяг цієї роботи значною мірою залежить від результатів двох попередніх етапів.

Існує тісний зв'язок між розумінням системи внутрішнього контролю й оцінкою ризику контролю, а також перевіркою окремих статей балансу та іншої фінансової звітності. Якщо аудитор упевнений, що фінансова звітність представлена достатньо об'єктивно і якщо ця впевненість базується на його розумінні системи внутрішнього контролю, оцінці ризику контролю, тестів

контрольних моментів, то можна значно скоротити перевірку господарських операцій по суті.

Існує дві категорії процедур, які використовуються на цій стадії аудиту:

- аналітичні процедури ;
- процедури перевірки окремих елементів балансу.

До аналітичних процедур належать такі, що дають змогу оцінити загальну правдивість господарських операцій і сальдо. Аналітичні процедури доцільно виконати ще до перевірки окремих елементів сальдо. У такому випадку вони можуть допомогти визначити, наскільки детально слід перевіряти баланс. Аналітичні процедури проводяться на основі достовірної фінансової інформації з метою оцінювання фінансового стану, платоспроможності і ліквідності підприємства.

Перевірки оборотів та сальдо за рахунками виконуються, зазвичай, в останню чергу. При деяких перевірках усі вони проводяться після дати складання балансу. Але якщо клієнт хоче опублікувати свою звітність невдовзі (зразу) після дати балансу, то аудитори повинні вдатись до трудомістких перевірок сальдо за окремими рахунками в певні проміжні періоди перед кінцем року. При цьому виникає потреба в додатковій роботі, для того щоб "довести" аудит за проміжні періоди до аудиту балансу на кінець року.

4. На завершальній стадії:

- обговорюється додаткова документація, що передається замовнику;
- передається аудиторський висновок.

На завершальній стадії аудиторської перевірки сертифікований аудитор повинен перевірити роботу складу групи аудиторів і вирішити, чи достатньо зібрано свідчень, та оцінити результати аудиту.

Відповідна перевірка робочих документів — це найважливіший спосіб забезпечити високу якість виконання аудиту, а також незалежності суджень усієї групи аудиторів, котра виконує замовлення на аудит. Завершується аудит складанням відповідного аудиторського звіту та листа-повідомлення

управлінської ланки й аудиторського комітету щодо недоліків структури внутрішнього контролю, виявлених у ході перевірки.

Аудит являє собою сукупність дій аудитора - ***аудиторськими процедурами.***

Щоб скласти висновок про фінансово-майновий стан клієнта, аудитор повинен визначити конкретні цілі проведення аудиту, досягнення яких дасть йому можливість підтвердити або спростувати (виявити неузгодженість) фінансові документи клієнта.

У загальному вигляді аудиторські процедури можуть бути класифіковані таким чином:

- розуміння бізнесу, його організації, галузі, у якій здійснюється діяльність підприємства;
- вивчення й аналіз інформації про діяльність підприємства в цілому;
- вивчення форм і методів обліку, оцінювання впливу законодавчих змін на стан обліково-аналітичного процесу;
- визначення стану об'єкта в натуральному, вартісному вираженні;
- контроль процесу відображення деяких операцій в обліку (первинні документи, аналітичні, синтетичні та звітні документи);
- розгляд питань минулих років;
- огляд звітів керівництва підприємства і проміжних звітів;
- аналіз важливих змін в облікових процедурах;
- оцінювання праці внутрішніх аудиторів.

Виконання процедур аудиту дає аудитору впевненість у тому, що робота буде виконана в повному обсязі незалежно від розмірів підприємства і виду його діяльності.

10.6 Аудиторські докази та робочі документи аудитора

Термін "***аудиторські докази***" означає інформацію, одержану аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського звіту й звіту. Аудиторські докази складаються з первинних документів та облікових

записів, що кладуться в основу фінансової звітності, а також підтверджувальної інформації з інших джерел. Аудитор повинен отримати таку кількість аудиторських доказів, котра б забезпечила спроможність зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський висновок.

Аудиторські докази одержують шляхом належного поєднання тестів систем контролю та процедур перевірки на суттєвість. Вони складаються з первинних документів та облікових записів, покладених в основу фінансової звітності, а також підтверджувальної інформації з інших джерел.

Критерії достатності та належності взаємопов'язані й стосуються аудиторських доказів, отриманих як при тестуванні систем контролю, так і під час здійснення процедур перевірки на суттєвість. Достатність є виміром кількості аудиторських доказів, належність є виміром їхньої якості й надійності та їх відповідності конкретному твердженню.

При підготовці аудиторських доказів аудитор, як правило, не вивчає всю наявну інформацію, а визначає основні елементи, що характеризують стан об'єкта, який перевіряється. Цим він відрізняється від ревізора. Отримані аудитором дані дозволяють робити висновки про стан об'єкта перевірки з допустимою величиною ризику відносно повноти підтвердження достовірності даних.

Аудиторські докази повинні задовольняти такі вимоги:

- 1) достатність;
- 2) доречність;
- 3) достовірність.

Достатність – це повнота отриманої інформації, котра характеризує зміст чи стан об'єкта аудиту.

Достовірність аудиторських свідчень підтверджують результати, одержані під час документального чи фактичного контролю. Вибір прийомів отримання доказів залежить від специфіки об'єкта аудиту.

Доречність – інформація, яку використовує аудитор, повинна дозволити йому зробити обґрунтований висновок стосовно:

– балансу (чи всі активи та пасиви обліковані, незмінність облікової політики);

– статей обліку фінансових результатів (чи всі доходи і витрати обліковані, правильність підрахунків та розкриття у відповідних статтях).

Надійність – це якість інформації, що забезпечує обґрунтовану відсутність у ній помилок та виправлень, відображає належну інформацію. Надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх отримання - внутрішнього чи зовнішнього, а також від їх характеру. За характером існують візуальні, документальні та усні докази.

Класифікація аудиторських доказів:

1) залежно від способу отримання:

- прямі докази (первинні) – це об’єктивна і повна характеристика об’єкта, одержана в результаті проведення аудитором незалежних процедур перевірки стану об’єкта контролю;

- непрямі докази (вторинні) – це дані внутрішнього контролю, інформація, що надійшла від адміністрації, третіх осіб;

2) за носіями інформації :

- документальні;

- усні;

3) за доказовим значенням документи, що перевіряються , поділяються на

- первинні документи;

- облікові записи (реєстри);

- головна книга;

- бухгалтерська звітність;

- плани, кошториси, калькуляції;

- матеріали перевірок і ревізій;

- матеріали внутрішньогосподарського контролю підприємства;

- дані, отримані аудитором при проведенні документального і фактичного контролю;

- неофіційні та допоміжні документи.

Залежно від змісту об'єкта контролю аудитор вибирає відповідні джерела інформації, які дають повну характеристику об'єкта, що досліджується.

Надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх отримання - внутрішнього чи зовнішнього, а також від характеру їх.

За характером розрізняють візуальні, документальні та усні докази.

Види аудиторських доказів: прямі, другорядні, усні, візуальні, документальні.

Процедури одержання аудиторських доказів

Аудиторські докази отримують у процесі перевірки належним поєднанням тестів систем контролю і процедур перевірки на суттєвість.

Тести систем контролю - це тести, що виконуються для одержання аудиторських доказів щодо відповідності структури й ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю.

Процедури перевірки на суттєвість - це перевірки, які виконуються для отримання аудиторських доказів із метою виявлення суттєвих перекручень у фінансовій звітності; такі процедури бувають двох типів: у вигляді перевірок операцій і залишків по рахунках та проведенні аналітичних процедур.

Аудиторські тести класифікуються за процедурою їх здійснення і розрізняються як ротаційні, глибинні, тести слабких місць, цілеспрямовані, наскрізні.

Ротаційні тести – це порядок, відповідно до якого об'єкти вибираються аудитором за чергою, на принципах ротації.

Глибинні тести – це вибірка операцій, що перевіряються на всіх стадіях облікового процесу.

Тести слабких місць призначені для перевірки конкретного аспекту обліково-аналітичної роботи, де аудитор припускає наявність помилок. При встановленні помилок базу перевірки розширюють.

Спрямовані тести використовують із метою наступного контролю здійснюваних операцій.

Наскрізні тести – це форма поглибленого тесту, котра використовується для вивчення системи в цілому.

При проведенні тестів аудитори не повинні звертати увагу на несуттєві моменти. Інформація вважається *суттєвою*, якщо її відсутність або викривлення може істотно вплинути на достовірність фінансової звітності, на прийняття рішення. Аудитор має самостійно вирішувати, з якого моменту помилка, викривлення, порушення законів стали суттєвими для фінансової звітності.

Процедури отримання аудиторських доказів:

Перевірка складається з вивчення бухгалтерських реєстрів, документів чи матеріальних активів. Перевірка бухгалтерських реєстрів і документів надає аудиторські докази різного рівня надійності, залежно від їх характеру, джерела отримання та ефективності засобів внутрішнього контролю підприємства.

Перевірка матеріальних активів забезпечує надійні аудиторські докази стосовно їх наявності, але не завжди щодо права власності на них і правильності відображення їх вартості.

Спостереження. Цей процес полягає в спостереженні процесу або процедури, що виконується іншими особами, наприклад спостереження аудитора за підрахунком товарно-матеріальних запасів працівниками компанії чи за виконанням процедур контролю, після яких не залишається ознак їх проведення з точки зору аудиту.

Опитування полягає в пошуку інформації, котру можна отримати від обізнаних осіб підприємства або поза його межами. Опитування можуть варіювати від формальних письмових запитів, адресованих третім особам, до неформального усного опитування працівників підприємства. Відповіді на опитування можуть дати аудитору інформацію, якою він раніше не володів, чи підтверджувальні аудиторські докази.

Підтвердження полягає в одержанні аудиторами підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських реєстрах. Наприклад, аудитор, як

правило, шукає прямого підтвердження сум дебіторської заборгованості шляхом спілкування з боржниками підприємства.

Підрахунок полягає у перевірці арифметичної точності первинних документів та реєстрів обліку або у самостійному проведенні підрахунків.

Аналітичні процедури полягають в аналізі найважливіших показників і співвідношень, уключаючи підсумкове дослідження відхилень та взаємозв'язків, котрі суперечать іншій інформації, що стосується цієї справи, чи відхиляються від показників, які очікуються.

Робочі документи – це записи, в яких аудитор фіксує проведення аудиторської перевірки, а саме: записи процедур планування, характеру, строків і масштабу виконаних аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків, складених на основі одержаних аудиторських доказів. У робочих документах повинні міститись відповіді аудитора на всі суттєві питання, з яких необхідно висловити професійне судження та сформулювати аудиторські висновки.

Робочі документи мають забезпечувати документальне підтвердження того, що перевірка була проведена згідно з аудиторськими стандартами, розкривати методи аудиту, обсяг перевірених документів і підтверджувати повноту та якість аудиторського звіту. За даними, що містяться в робочих документах, компетентні спеціалісти можуть визначити відповідність сфери аудиту, а також скласти уявлення про ступінь об'єктивності фінансової звітності.

При формуванні повного блоку робочої документації перевірки необхідно дотримуватись певної послідовності її оформлення: документи підготовчого періоду; документи робочого періоду; документи завершального етапу перевірки.

До документів підготовчого періоду можна віднести: попереднє листування з клієнтом про проведення аудиторської перевірки; попередні експертизи стану бухгалтерського обліку та звітності; договір про аудит; план

перевірки з виділенням об'єктів перевірки, строків виконання й відповідальних виконавців.

До документів робочого періоду належить група документів, що безпосередньо висвітлюють хід перевірки. Вони мають розкривати використані методи перевірки, підтверджувати обсяг перевіреної інформації, містити перелік помилок і порушень, виявлених аудитором.

До документів завершального періоду слід віднести листи-повідомлення для працівників, довідки про внесення змін у бухгалтерський облік та звітність, аудиторські висновки й аудиторський звіт.

Робочі документи складаються і систематизуються таким чином, щоб відповідати певним обставинам та аудиторським вимогам щодо кожного окремого аудиту. Використання стандартних робочих документів (наприклад, бланків, зразків листів, стандартної організації робочих матеріалів) підвищує ефективність при їх підготовці і використанні. Вони можуть бути застосовані при делегуванні роботи іншим аудиторам, забезпечуючи одночасно засоби з контролю її якості.

Конкретний склад та зміст робочих документів встановлюється аудиторською організацією (аудитором), виходячи з характеру проведеної роботи, типу і складу діяльності економічного суб'єкта, стану бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, надійності системи внутрішнього контролю економічного суб'єкта, необхідного рівня керівництва та контролю за роботою персоналу аудиторської фірми при виконанні окремих процедур.

10.7 Аудиторський звіт та інші підсумкові документи

Аудиторський звіт — це офіційний документ, який складається в установленому порядку за результатами проведення аудиту та містить судження-оцінку аудитора стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Аудиторський звіт розрахований на широке коло користувачів. У ньому, зокрема, вказано, що аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на підставі аудиторських доказів для підготовки аудиторського звіту про перевірену фінансову звітність.

Аудиторський звіт передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту, щонайменше, має наводитися така інформація:

1) повне найменування юридичної особи; склад фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності, звітний період та дата, на яку вона складена; також зазначається - відповідно до яких стандартів складено фінансову звітність або консолідовану фінансову звітність (міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших правил);

2) твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту;

3) чітко висловлена думка аудитора немодифікована або модифікована (думка із застереженням, негативна або відмова від висловлення думки), про те, чи розкриває фінансова звітність або консолідована фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та відповідає вимогам законодавства;

4) окремі питання, на які суб'єкт аудиторської діяльності вважає за доцільне звернути увагу, але які не вплинули на висловлену думку аудитора;

5) про узгодженість звіту про управління (консолідованого звіту про управління), який складається відповідно до законодавства, з фінансовою

звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) за звітний період; про наявність суттєвих викривлень у звіті про управління та їх характер;

6) суттєву невизначеність, яка може ставити під сумнів здатність продовження діяльності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, на безперервній основі у разі наявності такої невизначеності;

7) основні відомості про суб'єкта аудиторської діяльності, що провів аудит (повне найменування, місцезнаходження, інформація про включення до Реєстру).

У разі проведення обов'язкового аудиту декількома суб'єктами аудиторської діяльності вони повинні дійти згоди щодо результатів обов'язкового аудиту і надати спільний аудиторський звіт. У разі неузгодження позицій кожен суб'єкт аудиторської діяльності повинен навести свою думку в окремому пункті аудиторського звіту із відповідним обґрунтуванням.

Аудиторський звіт складається з таких розділів:

Розділ "Заголовок", де треба записати, що аудиторська перевірка проводилася незалежними аудиторами, вказати назву аудиторської фірми, а також навести повну назву підприємства, яке перевіряється, та час перевірки.

Розділ "Кому адресується аудит" потребує чіткого визначення адресата.

Розділ "Вступ" містить дані про склад звітності, що перевірялась, дату, на яку була складена інформація, обов'язкове повідомлення про відповідальність за складання звітності керівництва підприємства та зауваження про те, що аудитор зобов'язаний готувати висновок на підставі інформації, яка надійшла за результатами перевірки представленої звітності.

Розділ "Масштаб перевірки" передбачає висвітлення масштабів аудиту і змісту виконаних робіт. Цей розділ має забезпечити споживачам аудиторського звіту впевненість у тому, що аудит спланований та проведений відповідно до вимог українських нормативів або за вимогами міжнародних стандартів аудиту.

Аудитору слід указати на те, використовувався чи не використовувався принцип вибіркової перевірки інформації і що під час перевірки аудитор звертав увагу тільки на суттєві помилки.

Розділ "Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність" потребує чіткого судження аудитора про звітність, правильність усіх її суттєвих аспектів відповідно до інструкцій про порядок складання звітності та чинних принципів обліку.

У розділі Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність подається висновок про правильність фінансової звітності, зокрема:

Розділ "Дата аудиторського звіту". Аудитор повинен проставляти дату аудиторського звіту на день завершення аудиторської перевірки. Завершеною перевірка вважається тоді, коли її результати доведені до керівництва підприємства, на якому вона проводилася, і керівництво підписало звіти, що додаються до аудиторського звіту та акту прийому-здачі роботи.

Розділ "Адреса аудиторської фірми" містить адресу дійсного місцезнаходження аудиторської фірми, номер та термін дії ліцензії, отриманої від Аудиторської палати України.

Вказується адреса дійсного місцезнаходження аудиторської фірми та № Свідоцтва про включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності в Україні.

Розділ "Підписання аудиторського звіту". Аудиторський звіт та звітність, про яку аудитор дає свій висновок, підписується незалежними особами (аудиторами) від імені аудиторської фірми.

Аудитор повинен попередити керівництво підприємства, на якому проведена аудиторська перевірка, про його відповідальність за несвоєчасне подання аудиторського звіту податковим органам у випадку проведення обов'язкового аудиту.

Виходячи із висловлення думки аудитора, вона може бути **немодифікована** або **модифікована** (думка із застереженням, негативна або відмова від висловлення думки), про те, чи розкриває фінансова звітність або консолідована фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з міжнародними стандартами

фінансової звітності або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та відповідає вимогам законодавства;

Виходячи із висловлення *немодифікованої думки* аудитора щодо фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах, вона може бути складається у випадках, коли, на думку аудитора, виконані такі умови:

- аудитору надана вся інформація і пояснення, необхідні для досягнення цілей аудиту;

- інформація цілком достатня для відображення реального стану суб'єкта перевірки;

- наявні адекватні дані з усіх питань, суттєвих для достовірності й повноти змісту інформації;

- фінансова документація складена на основі прийнятої на підприємстві системи бухгалтерського обліку, а сама система задовольняє існуючі законодавчі та нормативні вимоги;

- звітність складена на основі дійсних облікових даних і не є суперечливою;

- звітність складена належним чином за затвердженою формою.

Якщо під час перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих чи інших використаних суб'єктами перевірки рішень, але йому надано переконливі (обґрунтовані на законодавчому та нормативному рівні) докази цих рішень, то у своєму висновку аудитор не зобов'язаний посилається на ці рішення і така ситуація не змінює позитивного звіту.

Аудитор не може видати немодифікована думку у разі:

- непевності, коли він не може сформулювати свою думку;

- незгоди, якщо сформульоване судження аудитора суперечить даним перевіреної фінансової інформації.

Причини непевності:

- обмежені обсяги аудиторської роботи через недостатність необхідної інформації і пояснень, без чого аудитор не може виконати всі необхідні аудиторські процедури (незадовільний стан обліку, обмеження у часі);

— ситуаційні обставини, непевність у правильності висновку з певної ситуації.

Причини незгоди:

- неприйнятність системи чи способів обліку;
- розходження у судженні стосовно відповідності фактів або сум фінансової звітності даним обліку;
- незгода щодо ступеня та способу відображення фактів у обліку й звітності;
- невідповідність проведення чи оформлення операцій нормам законодавства та іншим вимогам.

Наявність будь-якого ступеня непевності або незгоди є підставою для відмови звіту із застереженням. Подальший вибір виду висновку залежить від ступеня непевності чи незгоди: нефундаментальний або фундаментальний.

Наявність *нефундаментальних непевностей* та (або) незгод дає аудитору підстави сформулювати *думку із застереженням*.

Наявність *фундаментальної незгоди* є підставою для складання *негативної думки*, а фундаментальної непевності - для відмови від висловлення думки.

В усіх випадках формулювання думки, яка відрізняється від немодифікованої, аудитор має описати всі суттєві причини свого судження (непевностей та незгод). Ця інформація повинна бути коротко викладена в окремому розділі звіту, що передує його формулюванню.

Модифікований аудиторський звіт — це висновок, що містить додаткові пояснення, але у сам висновок обмеження не вносяться.

Аудиторський висновок спеціального призначення відрізняється від інших видів і форм стандартного аудиторського звіту тим, що його оцінка стосується в основному окремих видів діяльності підприємств і окремих суб'єктів бухгалтерського обліку. Зазвичай такі висновки відрізняються від стандартних тим, що відповідно до нормативів аудиту встановлюється порядок складання висновків за результатами аудиторських перевірок:

- деяких рахунків, елементів рахунків або розділів фінансової звітності;

- дотримання умов договорів;
- фінансових звітів, складених за довільними правилами та формою.

Висновок аудитора за результатами тематичного аудиту складається за довільною формою, але повинен відповідати загальним вимогам, і містити такі розділи:

- з описом характеру тематичної перевірки, яка проводилася;
- з інформацією про методику перевірки;
- з описом роботи, проведеної аудитором.

Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою і видається замовникові тільки в тому випадку, коли аудитор вважає це необхідним, або у випадку, коли це обумовлено в договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом. Додаткова документація оформлюється як додаток до аудиторського звіту або як самостійний документ.

Як додаток до аудиторського звіту додаткова підсумкова документація оформлюється, якщо аудитор у висновку посилається на неї. В іншому випадку додаткова підсумкова документація є самостійним документом. Аудитор може не посилатися у висновку на додаткову документацію в тому разі, якщо викладене в ній не є настільки істотним, щоб вплинути на зміст аудиторського звіту. Зміст та форми додаткової підсумкової документації аудиту визначає сам аудитор.

Після завершення аудиту один примірник підсумкової документації (аудиторського звіту та додаткової документації) залишається в аудитора (аудиторської фірми). З урахуванням забезпечення зберігання та конфіденційності аудиторська фірма (аудитор) встановлює порядок зберігання підсумкової документації. Заборонено її вимагати або вилучати в аудитора (аудиторської фірми), за винятком випадків, передбачених законодавством.

Додаткові звіти, передбачені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» наведено на рис. 10.10.

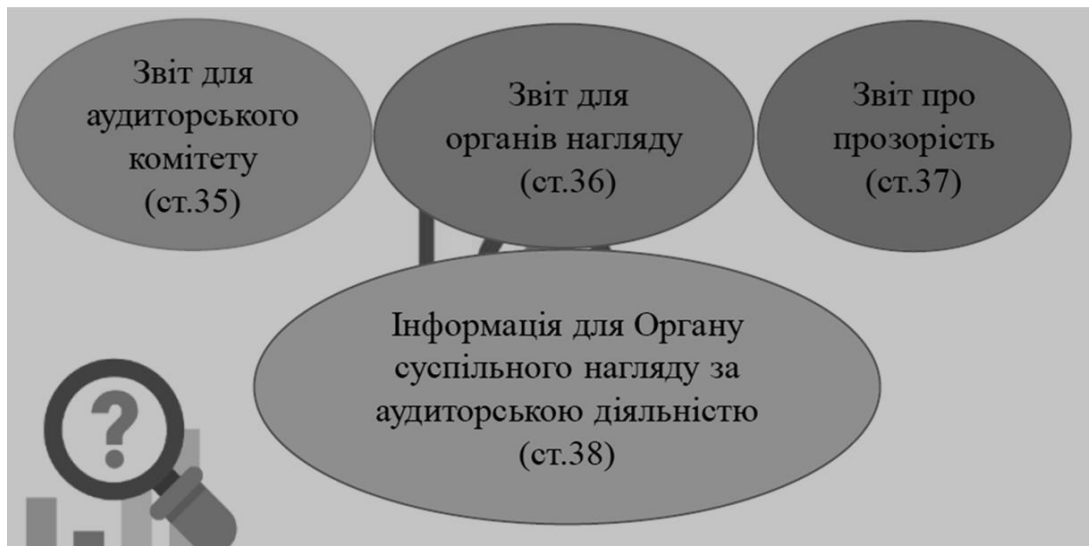


Рисунок 10.10 - Додаткові звіти, передбачені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Додаткові звіти для подають суб'єкти аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, подають до аудиторського комітету або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції, додатковий звіт не пізніше дати подання аудиторського звіту.

Суб'єкт аудиторської діяльності зберігає робочі документи та всі звіти протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання з аудиту фінансової звітності або їх створення, якщо виконання завдання з аудиту фінансової звітності не було завершено.

Контрольні запитання:

1. Що таке аудит і його розвиток та регулювання в Україні.
2. Робоча та підсумкова документація аудитора.
3. Сформуйте мету і основні завдання аудиту.
4. Назвіть види аудиту. Дайте їм характеристику.
5. Визначте принципи, предмет і об'єкти аудиторського контролю.

6. У чому полягає поняття аудиторського ризику, які підходи існують до його виміру?
7. Сформуйте порядок проведення аудиту та надання аудиторських послуг.
8. Дайте визначення аудиторських доказів, сформуйте їх суть і фактори, які впливають на їх достовірність.
9. Сформуйте функції робочих документів, їх склад і вимоги, що висуваються до них.
10. Дайте відповідь, що називається аудиторським звітом, як існують види аудиторських звітів та які існують інші підсумкові офіційні документи.

Список рекомендованої літератури:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50) // Урядовий кур'єр від 14.02.2018, № 31.
2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 180 с.
3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.: Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". Харків : НТУ "ХПІ", 2019. 53 с.
4. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. Х. : НТУ «ХПІ», 2020. 170 с.
5. Мардус Н. Ю. Правові засади аудиту фінансової звітності / Н. Ю. Мардус // Інформаційні технології: наука, техніка, технологія, освіта, здоров'я = Information technologies: science, engineering, technology, education, health : тези доп. 29-ї міжнар. наук.-практ. конф. MicroCAD–2021, [18-20 травня 2021 р.] : у 5 ч. Ч. 3 / ред. Є. І. Сокол. Харків : Планета-Прінт, 2021. С. 134.

6. Мардус Н. Ю. Вивчення перспектив розвитку аудиту в Україні / Н. Ю. Мардус // Інформаційні технології: наука, техніка, технологія, освіта, здоров'я = Information technologies: science, engineering, technology, education, health : наук. вид. : тези доп. 25-ї міжнар. наук.-практ. конф. MicroCAD–2017, [17-19 травня 2017 р.] : у 4 ч. Ч. 3 / ред. Є. І. Сокол. Харків : НТУ "ХПІ", 2017. С. 223.
7. Мардус Н. Ю. Особливості аудиту фінансової звітності підприємства / Н. Ю. Мардус, Д. Л. Селюков // Наука і освіта – запорука розвитку економіки : зб. матеріалів 3-го Міжвузівського молодіжного наук.-практ. форуму / ред. Є. М. Строков. – Харків : НТУ "ХПІ", 2016. С. 21-23.
8. Мардус Н. Ю. Теоретичні аспекти організації аудиту готельно-ресторанної справи / Н. Ю. Мардус // Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю : матеріали 3-ї Всеукр. наук.-практ. конф., 26 жовтня 2018 р. – Полтава : ПДАА, 2018. С. 319-320.
9. Мардус Н. Ю. Підвищення якості внутрішнього аудиту як елементу системи управління підприємством / Н. Ю. Мардус // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти : зб. наук. пр. за матеріалами Всеукраїнської наук.-практ. конф., 30-31 березня 2017 р. – Дніпро : НМетАУ, 2017. – С. 371-375.
10. Давидов Г. М. Аудит : Навч. посіб / Г.М. Давидов – К. : Т-во “Знання”, КОО, 2001. С. 363 с.
11. Пшенична А.Ж. Аудит / А.Ж. Пшенична К. : Центр учбової літератури, 2008. С. 145-179.
12. Мардус Н.Ю. Аспекти організації обліку і фінансової звітності / Н.Ю. Мардус, С.В. Брік // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки.– 2014. –Вип. 9, ч. 6. – С. 219-222;

11. АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

11.1 Аналіз господарської діяльності: предмет, об'єкти, зміст, завдання та роль в управлінні сучасним підприємством

Аналіз це функція управління, яка є сполучною ланкою між функціями збору інформації і ухваленням рішення.

Зміст аналізу господарської діяльності – комплексне дослідження процесів основної діяльності підприємств та їх структурних підрозділів, визначення причинно-наслідкових зв'язків і тенденцій розвитку з метою обґрунтування управлінських рішень та оцінки їх ефективності.

Об'єкти аналізу господарської діяльності – діяльність підприємства та її економічні результати.

Предмет аналізу господарської діяльності - причинно-наслідкові зв'язки економічних процесів діяльності підприємства.

Завдання аналізу діяльності підприємства:

- оцінка та перевірка результатів господарської діяльності за певний період;
- вивчення причин відхилення від плану чи результатів за минулий період;
- визначення ефективності роботи підприємства;
- виявлення невикористаних можливостей з метою підвищення ефективності діяльності;
- прогнозування результатів діяльності підприємства.

Функції аналізу господарської діяльності.

Оціночно-діагностична функція аналізу передбачає порівняння відповідності наявного внутрішнього потенціалу суб'єкта господарювання умовам зовнішнього середовища та обґрунтування на цій основі ефективності існуючої стратегії організації, визначення її ринкової та конкурентної позиції.

Прогностична функція аналізу реалізується через прогнозування можливих змін умов впливу зовнішнього середовища на основі перспективного аналізу. Дана функція базується на динамічному підході.

Пошукова функція аналізу реалізується через аналітичне обґрунтування альтернативних шляхів, визначення напрямів удосконалення внутрішніх можливостей організації з урахуванням впливу факторів зовнішнього середовища.

Контрольна функція аналізу передбачає порівняння фактичного стану досліджуваних об'єктів встановленим цілям та планам, які виражаються в параметричних значеннях відповідних показників, що характеризують обрані цілі.

Класифікація аналізу господарської діяльності:

- за рівнем і масштабом управління (внутрішньофірмовий, підприємницький, міжфірмовий, міжгалузевий);
- за характером (комплексним - оцінює результати діяльності підприємства у взаємозв'язку і взаємозалежності всіх його показників; тематичними або локальним - розглядає окремі показники виробництва, наприклад, собівартість продукції, рентабельність виробництва тощо; аналізом окремих видів продукції (послуг);
- за взаємопов'язаними об'єктами управління (техніко-економічний, соціально-економічний, еколого-економічний);
- за часовою ознакою (ретроспективний, перспективний);
- за підсистемою підприємства, що аналізується (виробничий, фінансовий, управлінський);
- за періодичністю проведення (періодичний, епізодичний);
- за охопленням питань, що аналізуються (комплексний, тематичний);
- за аспектами діяльності (фінансовий, управлінський, маркетинговий, інвестиційний, інноваційний);
- за суб'єктам проведення (зовнішній та внутрішній);

– за переважним інструментарієм (порівняльний, структурний, факторний, маржинальний, функціонально-вартісний, дисперсійний, кластерний, кореляційно-регресійний);

– за рівнями управління (оперативний, тактичний, стратегічний)

Форми організації аналізу господарської діяльності:

– централізована,

– децентралізована.

Централізована форма передбачає зосередження всієї аналітичної діяльності у спеціальному структурному підрозділі (відділі або секторі аналізу діяльності підприємства), що гарантує єдність методичного забезпечення аналізу, чіткий розподіл функцій між виконавцями, можливість використання прогресивних інформаційних технологій. Основним її недоліком є відокремленість аналітичної роботи від функціональних сфер підприємства.

Децентралізована форма передбачає, що аналіз проводять працівники функціональних підрозділів відповідно до їх компетенції. У такому випадку забезпечується комплексне вивчення окремих функціональних сфер підприємства та пошук найоптимальнішого варіанта їх розвитку, уникнення дублювання робіт різними функціональними службами. При цьому розподіл обов'язків між окремими виконавцями повинен бути обґрунтованим, зокрема з врахуванням розміру підприємства, структури виробництва та управління, технічної оснащеності управлінських процесів, організації інформаційного забезпечення тощо.

11.2 Метод і спеціальні прийоми аналізу господарської діяльності

Метод аналізу господарської діяльності – науково обґрунтована система теоретико-пізнавальних категорій, принципів, способів та спеціальних прийомів дослідження, що дозволяють приймати обґрунтовані управлінські рішення і базуються на діалектичному методі пізнання.

Основні принципи аналізу господарської діяльності підприємства та їх характеристика наведені у таблиці 11.1.

Таблиця 11.1 – Основні принципи аналізу господарської діяльності підприємства та їх характеристика

Принцип	Характеристика
Конкретність	Аналіз ґрунтується на реальних даних, результати його отримують конкретне кількісне вираження
Системність	Означає обґрунтовану послідовність вивчення діяльності підприємства, сприйняття підприємства як системи, що складається з впорядкованої сукупності взаємопов'язаних елементів
Періодичність	Означає проведення аналізу регулярно, на постійно діючій основі для підвищення ефективності діяльності
Об'єктивність	Означає адекватність аналітичної інформації дійсному стану об'єкта, достовірності даних та результатів аналізу
Економічність	Витрати, пов'язані з проведенням аналізу, повинні бути істотно меншими за економічний ефект, який буде отриманий в результаті його проведення
Науковість	При проведенні аналізу слід керуватися науково обґрунтованими методиками і процедурами

Класифікація методів та прийомів аналізу господарської діяльності.

1) Евристичні методи.

1.1) Методи експертних оцінок.

Дельфійський метод. Метод є узагальненням оцінок експертів, які стосуються перспектив розвитку того чи іншого економічного суб'єкта. Особливість методу полягає в послідовному, індивідуальному анонімному опитуванні експертів.

Морфологічний аналіз. Експертний метод систематизованого огляду можливих варіантів розвитку окремих елементів досліджуваної системи. Застосовується при прогнозуванні складних процесів, написанні різними групами експертів сценаріїв і зіставленні їх один з одним для одержання комплексної картини майбутнього розвитку.

1.2) Методи ситуаційного аналізу і прогнозування.

Імітаційне моделювання. Імітаційне моделювання фінансово-господарської діяльності засноване на сполученні формалізованих (математичних) методів та експертних оцінок фахівців і помічників суб'єкта, що господарює, але з превалюванням останніх.

Метод сценаріїв. Теоретично існує три типи ситуацій, у яких необхідно проводити аналіз і приймати управлінські рішення, в тому числі й на рівні

комерційної організації: в умовах визначеності, ризику (невизначеності) і конфлікту. Однак з позиції прогнозування варіантів можливих дій найбільший інтерес представляє алгоритмізація дій в умовах невизначеності.

2) Методи економічної статистики.

2.1) *Оцінка.* Оцінка спрямована на виявлення розміру і динаміки аналізованих показників. Для оцінки використовують методи економічної статистики.

2.2) *Метод середніх величин.* Середня величина узагальнює якісно однорідні значення ознаки і, отже, є типовою характеристикою ознаки в даній сукупності.

2.3) *Метод угруповання даних.* Угруповання – це розчленовування сукупності даних на групи з метою вивчення її структури чи взаємозв'язків між компонентами.

2.4) *Елементарні методи обробки розрахункових даних.* При вивченні сукупності значень досліджуваних величин, крім середніх, використовують і інші характеристики: середина інтервалу, мода і медіана.

3) Класичні методи економічного аналізу.

3.1) *Факторний аналіз.* На результати господарської діяльності впливає безліч факторів, що знаходяться у взаємному зв'язку, залежності й обумовленості. Детермінований факторний аналіз – методика вивчення впливу факторів, зв'язок яких з результативним показником має функціональний характер. Залежність між факторами та результативним показником проявляється у вигляді моделі.

Способи факторного аналізу

Спосіб ланцюгової підстановки. Спосіб дозволяє визначити вплив окремих факторів на зміну результативного показника шляхом поступової заміни базисного розміру кожного факторного показника в об'ємі результативного показника на фактичну зміну в звітному періоді.

Спосіб абсолютних різниць. Застосовується для розрахунку впливу факторів приросту результативного показника в детермінованому аналізі, але

тільки в мультиплікативних моделях і моделях мультиплікативно-адитивного типу. При його використанні розмір впливу чинників вираховується множенням абсолютного приросту значення досліджуваного чинника на базовий (плановий) розмір чинників, що знаходяться справа від нього, і на фактичний розмір чинників, розташованих у моделі зліва від нього.

Спосіб відносних різниць. Застосовується для виміру впливу факторів на приріст результативного показника в мультиплікативних моделях.

Інтегральний метод. Застосовується для вимірювання впливу факторів у мультиплікативних, кратних і кратно-адитивних моделях.

Логарифмічний спосіб. Застосовується для виміру впливу факторів на результативний показник у кратних і мультиплікативних моделях.

4) Економіко-математичні методи та використання залежно від цілей аналізу господарської діяльності.

4.1) *Програмування.* Методи лінійного програмування застосовуються для розв'язання задач, пов'язаних з знаходженням екстремальних значень (максимуму та мінімуму) функцій змінних величин.

4.2) *Теорія графів.* Полягає у дослідженні взаємозв'язків між окремими елементами цілого. Застосовується для побудови оптимальної траєкторії руху об'єкта для досягнення поставленої мети.

4.3) *Кореляційний аналіз.* Застосовується для дослідження закономірностей зміни значень економічних показників шляхом вивчення масових якісно однорідних явищ, які повторюються.

4.4) *Дисперсійний аналіз.* Дисперсійний аналіз часто використовується разом з методами угруповання. Завдання його проведення у цих випадках складається в оцінці суттєвості розбіжностей між групами.

4.5) *Теорія ігор.* Викорстовується для розробки оптимальної стратегії в ситуаціях ігрового характеру. Формалізуючи економічні ситуації, їх представляють як гру певної кількості учасників, кожен з яких прагне максимізувати свою вигоду.

4.6) *Кластерний аналіз*. Призначений для групування (кластеризації) сукупності, елементи якої характеризуються багатьма ознаками.

4.7) *Моделювання фінансових ситуацій*. Засновано на концепції вартості грошей у часі.

11.3 Інформаційне забезпечення та організація аналізу господарської діяльності

Економічна інформація сучасного підприємства вкрай неоднорідна, а схема взаємозв'язків між окремими її видами відзначається певною складністю. Особливості інформації та їх характеристика надані на рис. 11.1.

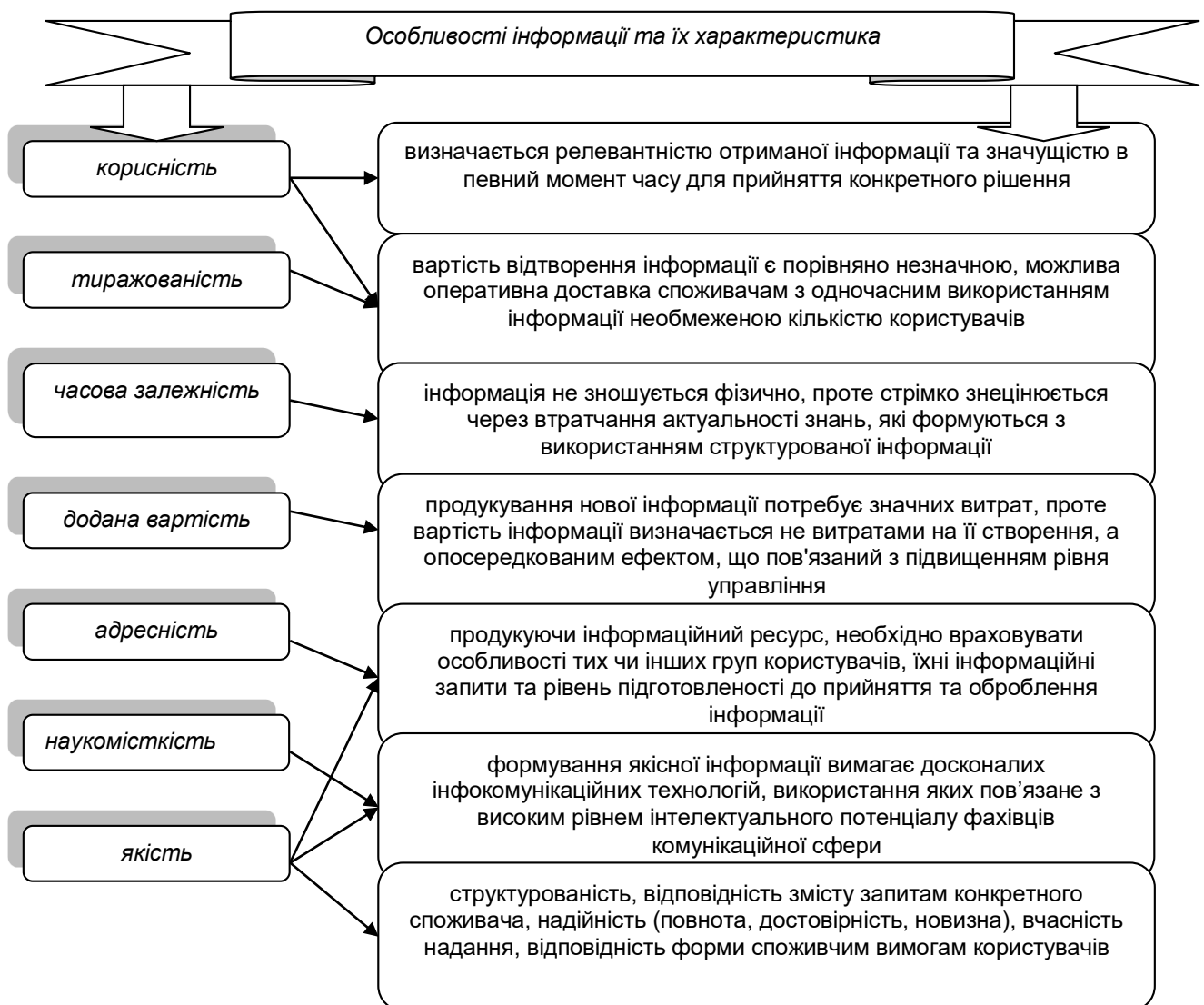


Рисунок 11.1 – Особливості інформації та їх характеристика

Принципи формування раціонального потоку інформації:

1. Виявлення інформаційних потреб.
2. Об'єктивність відображення процесів виробництва; формування, розподілу і використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.
3. Єдність інформації, яка надходить з різних джерел (бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку), а також планових даних.
4. Відсутність дублювання в первинній інформації, що передбачає реєстрацію кожного економічного явища, господарського процесу тільки один раз, а отримані результати можуть використовуватися в обліку, плануванні, контролі і аналізі.
5. Доцільне обмеження обсягу первинної інформації та підвищення коефіцієнта її використання.

Класифікація інформації для цілей аналізу господарської діяльності.

1. Внутрішні інформаційні джерела.

Облікова інформація: дані бухгалтерської звітності (ф.1. «Баланс», ф.2 «Звіт про фінансові результати», ф.3 «Звіт про рух грошових коштів», ф.4 «Звіт про власний капітал», ф.5 «Примітки до фінансової звітності», ф.6. Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» дані аналітичного та синтетичного обліку, дані управлінського обліку, оборотно-сальдова відомість по окремих рахунках, облікова політика підприємства, фактичні калькуляції, первинні документи.

Форми статистичної звітності: ф.1-ПВ «Звіт з праці», ф.1П-НПП (річна) «Звіт про виробництво промислової продукції», ф.1-підприємство «Звіт про основні показники діяльності підприємства», ф.1-Б «Звіт про фінансові результати і дебіторську і кредиторську заборгованість, ф.1-П (термінова) «Терміновий звіт про виробництво промислової продукції (робіт, послуг)», ф.11–ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів», ф.2-інвестиції «Звіт про капітальні інвестиції».

Господарсько-правові документи: договори, рішення арбітражу, судових органів, інформація про акціонерів, дані аудиторських висновків, листування з контрагентами.

Планова інформація: операційні і фінансові бюджети, кошториси, бізнес-план, перспективні, поточні, оперативні, стратегічні плани; план-графіки виробництва та поставок продукції, технологічні карти, проектні завдання; планові розрахунки.

Технічна і технологічна інформація, спеціальні обстеження, доповідні записки(журнали обліку роботи обладнання, хронометраж роботи робітників, паспортна потужність обладнання, тощо).

Аналітичні огляди, дані що публікуються різними аналітичними агенціями, прогнози експертів, фінансових аналітиків тощо.

Класифікація показників економічного аналізу:

1. За видами:

- натуральні (технічні),
- економічні,
- техніко-економічні,
- статистичні.

2. За ступенем аналітичності

- абсолютні,
- відносні.

3. За наявними причинно-наслідковими зв'язками:

- факторні
- результативні.

Інформаційне середовище на підприємстві поділяється на дві складові дві складові: зовнішнє та внутрішнє (рис. 11.2).

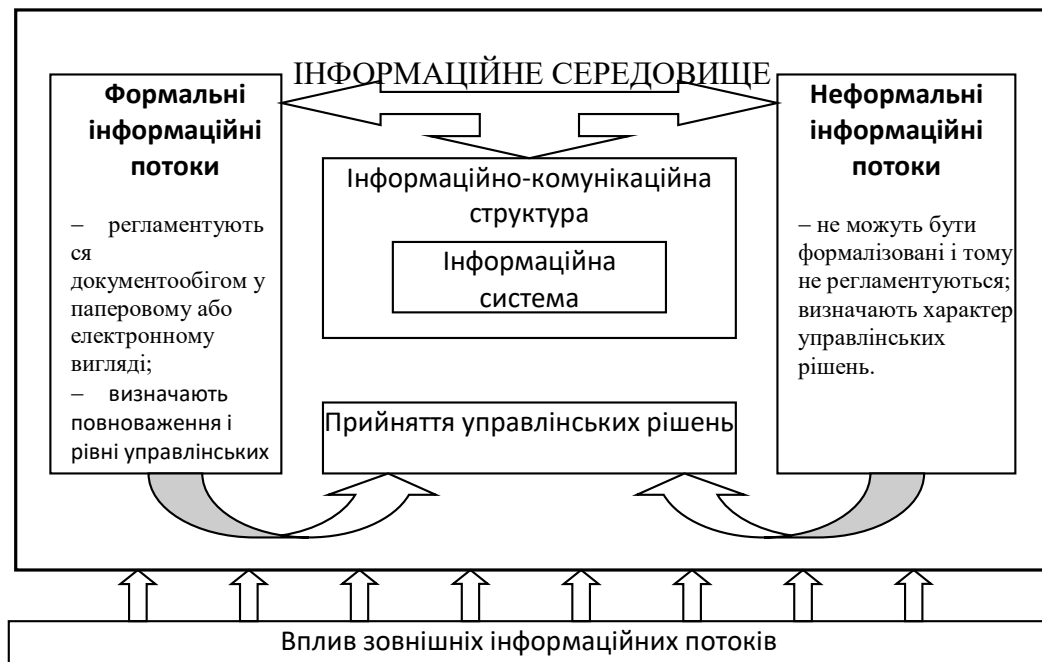


Рисунок 11.2 - Внутрішнє інформаційне середовище підприємства

Основні функції інформаційного середовища:

- когнітивна (реалізація оперативного обміну інформацією та її зберігання в такій формі, яка забезпечить подальше використання в процесі відтворення знань, тобто не тільки збереження примірника, а й ідентифікацію змісту).

- збір і реєстрація інформації, її зберігання, оброблення, актуалізація, що забезпечує підтримання інформації, а також обробка запитів користувачів.

11.4 Аналіз фінансового стану підприємства за даними фінансової звітності

Фінансовий стан – комплексна характеристика фінансово-господарської діяльності, виражена системою показників, що відображають наявність, розміщення, забезпечення і використання фінансових ресурсів підприємства.

Головна мета аналізу фінансового стану підприємства – оцінка поточного та перспективного фінансового стану підприємства, знаходження резервів його покращення.

Джерела інформації для аналізу фінансового стану підприємства: дані бухгалтерського обліку та облікові реєстри, фінансова звітність, статистична звітність, позасистемна інформація.

Аналіз ліквідності.

Термін «ліквідність» (від лат. “liquidus” - плинний, рідкий) – це здатність активів перетворюватися в гроші швидко і легко, зберігаючи фіксованою свою номінальну вартість.

Залежно від ступеня ліквідності – швидкості перетворення активів у грошову форму - всі активи підприємства групуються:

- A1 - найбільш ліквідні активи (грошові кошти в усіх їх видах, а також короткострокові фінансові вкладення);
- A2 – швидко реалізовані активи, для звернення яких в грошові кошти потрібен певний (дебіторська заборгованість з терміном погашення до 12 місяців, а також інші оборотні активи).
- A3 - повільно реалізовані активи (запаси, дебіторська заборгованість з терміном погашення більше 12 місяців);
- A4 – трудно реалізовані активи.

$$A_1 + A_2 + A_3 + A_4 = \text{ПАБ.}$$

Пасиви підприємства залежно від зростання строків їх погашення групуються:

- П1 - найбільш термінові зобов'язання підприємства (кредиторська заборгованість підприємства, позики непогашені в строк);
- П2 - короткострокові пасиви підприємства (короткострокові кредити банку, поточна заборгованість за борговими зобов'язаннями);
- П3 - довгострокові пасиви підприємства;
- П4 - постійні (стійкі) пасиви підприємства.

$$П_1 + П_2 + П_3 + П_4 = \text{ППБ.}$$

Аналіз ліквідності балансу підприємства передбачає наступні етапи:

- складання балансу ліквідності;
- розрахунок і аналіз основних показників ліквідності.

Баланс вважається абсолютно ліквідним, якщо дотримуються наступні нерівності:

$$A1 > П1; A2 > П2; A3 > П3; A4 < П4, \quad (11.1)$$

Аналіз фінансової стійкості.

Для аналізу фінансової стійкості підприємства використовують абсолютні та відносні показники.

Абсолютні показники аналізу фінансової стійкості. За допомогою абсолютних показників, які відображені у Балансі підприємства визначають тип фінансової стійкості (таблиця 11.2).

Таблиця 11.2 – Типи фінансової стійкості

Тип фінансової стійкості	Джерела фінансування	Характеристика	Модель
Абсолютна фінансова стійкість	Власний оборотний капітал (чистий оборотний капітал)	Високий рівень платоспроможності Підприємство не залежить від зовнішніх кредиторів	$S = (1,1,1)$
Нормальна фінансова стійкість	Власний оборотний капітал і довгострокові кредити	Нормальна платоспроможність	$S = (0,1,1)$
Нестійкий фінансовий стан	Власний оборотний капітал плюс довгострокові кредити плюс короткострокові кредити	Порушення нормальної платоспроможності. Виникає необхідність додаткового фінансування.	$S = (0,0,1)$
Кризовий (критичний) фінансовий стан	Власний оборотний капітал + довгострокові кредити + короткострокові кредити	Підприємство повністю неплатоспроможне і знаходиться на грані банкрутства	$S = (0,0,0)$

Для характеристики джерел фінансування матеріальних оборотних коштів (запасів) використовується кілька показників, які й характеризують види джерел.

1. Власні оборотні кошти.
2. Власні оборотні кошти й довгострокові позикові джерела формування запасів (функціонуючий капітал).
3. Загальна величина основних джерел формування запасів.

Трьом показникам наявності джерел формування запасів відповідають три показники забезпеченості запасів джерелами формування:

1. Надлишок (+) або нестача (-) власних оборотних коштів:
2. Надлишок (+) або нестача (-) власних оборотних коштів і довгострокових позикових джерел формування запасів:
3. Надлишок (+) або нестача (-) загальної величини основних джерел формування запасів:

На основі розрахованих показників визначається трикомпонентний показник типу фінансової стійкості підприємства

Відносні показники оцінки фінансової стійкості. Відносні показники розраховуються за даними балансу (таблиці 11.3).

Таблиця 11.3 – Відносні показники оцінки фінансової стійкості

Найменування та значення показника	Оптимальне значення
Коефіцієнт фінансової автономії – характеризує частку власників підприємства в загальній сумі коштів, авансованих у його діяльність	зростання цього показника свідчить про збільшення фінансової стійкості, стабільності та незалежності підприємства від позикових коштів; граничне значення - 0,5
Коефіцієнт фінансової залежності – зворотній до коефіцієнту концентрації власного капіталу	збільшення значення цього показника в динаміці свідчить про зростання частки позикових коштів під час фінансування підприємства, граничне значення - 2
Коефіцієнт маневреності власного капіталу – показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні кошти, а яка частина капіталізована	граничне значення - 0,1
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	показує, яку частину в балансі підприємства становить позиковий капітал; граничне значення - 0,5
Показник фінансового левериджу - показує відношення позикового капіталу до власного капіталу	зменшення значення цього показника свідчить про позитивні зміни на підприємстві, граничне значення - 0,25
Коефіцієнт забезпечення власними засобами – характеризує достатність власних засобів для покриття оборотних активів	зростання цього показника забезпечує для неплатоспроможного підприємства можливість використання позасудових заходів відновлення платоспроможності; граничне значення - 0,1

Розраховані відносні показники фінансової стійкості порівнюють з

попередніми періодами та нормативними значеннями, визначають резерви збільшення фінансової стійкості і підприємства.

Аналіз ділової активності.

Ділова активність підприємства проявляється в динамічності його розвитку, досягненні поставлених цілей, ефективному використанні економічного потенціалу, розширенні ринків збуту.

Для оцінки рівня ділової активності використовують показники оборотності.

Також, досліджують динаміку і співвідношення темпів зростання абсолютних показників згідно із «золотим правилом економіки», який полягає в тому, що прибуток повинен зростати більш високими темпами, ніж обсяг реалізації продукції та вартість майна підприємства. Це означає, що витрати виробництва повинні знижуватись, а ресурси підприємства використовуватись ефективніше. У цьому зв'язку оптимальним є співвідношення таких темпових показників:

$$100\% < T_{ск} < T_p < T_{п}, \quad (11.2)$$

де $T_{ск}$ – темп зміни сукупного капіталу, авансованого в діяльність підприємства; T_p – темп зміни обсягів реалізації продукції; $T_{п}$ – темп зміни прибутку.

11.5 Аналіз прибутку і рентабельності

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Завдання аналізу прибутку:

- систематичний контроль за виконанням планів прибутку;
- виявлення факторів впливу на формування прибутку та розрахунки їхнього впливу;
- вивчення напрямків і тенденцій розподілу прибутку;
- виявлення резервів збільшення прибутку;
- розробка заходів для використання виявлених резервів

Джерела інформації для аналізу прибутку: дані бухгалтерського обліку та облікові реєстри, фінансова звітність, статистична звітність, планова, технічна і технологічна інформація.

Аналіз складу, рівня та динаміки прибутку підприємства проводиться методом порівняння фактичних даних за звітний період з фактичними даними за попередній період. В ході аналізу дається оцінка темпів зростання прибутку в цілому та окремо по кожній її частині.

Прибуток підприємства залежить від чотирьох факторів першого рівня: обсягу реалізованої продукції (Q), структури (D), собівартості (C) та рівня середнореалізаційних цін (Ц):

$$\Pi = Q_{\text{общ}} \times \sum_{i=1}^n D_i (\Pi_i - C_i), \quad (11.3)$$

де n – кількість найменувань виробів в номенклатурі продукції.

Для спрощення процедури аналізу валового прибутку може бути використаний наступний порядок вивчення впливу факторів на прибуток;

1) розглядається вплив факторів першого порядку (ціна реалізації та собівартість) на прибуток від одиниці продукції по кожному найменуванню;

2) розраховується вплив чинників другого порядку (структурні зрушення і питома прибуток по кожному найменуванню продукції) на усереднену величину прибутку на одиницю продукції;

3) оцінюється вплив загального обсягу випуску продукції і прибутку від одиниці продукції на прибуток від реалізації.

Аналіз чистого прибутку.

Чистий прибуток (збиток) є кінцевим фінансовим результатом, який розраховується як алгебраїчна сума фінансових результатів від звичайної діяльності та надзвичайних доходів (витрат) за звітний період.

Вплив факторних показників на чистий прибуток підприємства (П) можна представити у вигляді адитивної моделі:

$$\Pi = B - C + \text{ЮД} - \text{АР} - \text{ВЗ} - \text{ЮВ} - \text{ФВ} \quad (11.4)$$

Розмір виручки від реалізації залежить від ціни реалізованої продукції, питомої ваги i -го виду продукції в загальному обсязі реалізації, кількості реалізованої продукції:

$$B = N \times \text{ПВ} \times \text{Ц}, \quad (11.5)$$

де ПВ - питома вага i -го виду продукції в загальному обсязі реалізації;
 N - обсяг реалізації; Ц - ціна продукції.

Факторну модель собівартості реалізованої продукції можна представити у вигляді такого вираження:

$$З = N \times \text{ПВ} \times \text{З}_{\text{зм}}, \quad (11.6)$$

де ПВ – показник структури виробленої продукції; N – обсяг виробництва; $\text{З}_{\text{зм}}$ – змінні витрати на виробництво одиниці продукції (собівартість одиниці).

За допомогою середнього індексу цін можна визначити вплив на розмір чистого прибутку зміни цін, обсягу реалізованої продукції, обсягу випущеної продукції.

Загальна зміна витрат від реалізації:

$$\Delta B_{\text{заг}} = B_1 - B_0$$

Вплив ціни реалізації:

$$\Delta B_{\text{ц}} = B_1 - B_0 : I_{\text{ц}}$$

Вплив обсягу реалізації продукції (з урахуванням структури):

$$\Delta B_{\text{НУД}} = B_1 : I_{\text{ц}} - B_0$$

Вплив факторів на зміну собівартості реалізованої продукції:

$$\Delta C_{\text{заг}} = C_1 - C_0$$

Вплив ціни реалізації:

$$\Delta C_{\text{ц}(\text{Ззм})} = C_1 - C_0 : I_{\text{ц}}$$

Вплив обсягу реалізації продукції (з урахуванням структури):

$$\Delta C_{\text{НУД}} = C_1 : I_{\text{ц}} - C_0 = \Delta C_{\text{общ}} - \Delta C_{\text{ц}(\text{Зпер})}$$

Вплив зміни цін на розмір чистого прибутку:

$$\Delta\Pi_{\text{ц}} = \Delta B_{\text{ц}} - \Delta C_{\text{ц(зтр)}} =$$

Вплив інших факторів на зміну розміру чистого прибутку.

Вплив зміни розмірів адміністративних видатків АВ, видатків на збут ВЗ і інших операційних видатків ІОВ.

$$\Delta\Pi_{\text{р}} = -[(AB_1 + BZ_1 + IOB_1) - (AB_0 + BZ_0 + IOB_0)], \quad (11.7)$$

де $\Pi_{\text{р}}$ – зміна чистого прибутку за рахунок зміни величини зазначених видатків.

Розрахунок впливу зміни величини фінансових витрат на зміну розміру чистого прибутку, ФВ:

$$\Delta\Pi_{\text{ФВ}} = -(\Phi B_1 - \Phi B_0), \quad (11.8)$$

де $\Delta\Pi_{\text{ФВ}}$ – зміна чистого прибутку за рахунок зміни суми фінансових витрат.

Вплив зміни величини інших операційних доходів, ІОД:

$$\Delta\Pi_{\text{ІОД}} = IOД_1 - IOД_0, \quad (11.9)$$

де $\Delta\Pi_{\text{ІОД}}$ – зміна чистого прибутку за рахунок зміни суми інших операційних витрат.

Аналіз прибутку за системою «директ-костінг».

Поділ витрат на постійні та змінні дає можливість проводити аналіз по системі «директ-костинг», який заснований на вивченні співвідношення між трьома групами найважливіших економічних показників: витратами, обсягом виробництва (реалізації) продукції і прибутком, і прогнозуванні величини кожного з цих показників при заданому значенні інших.

Факторна модель аналізу прибутку в системі «директ-костинг»:

$$П = МД - З_{\text{пост}}, \quad (11.10)$$

$$П = Q(C_i - Z_{\text{пер}_i}) - З_{\text{пост}}, \quad (11.11)$$

де Π – прибуток;
 $МД$ – маржинальний дохід;
 $З_{\text{пост}}$ – постійні витрати;
 $З_{\text{зм}}$ – змінні витрати;
 Q – обсяг випуску продукції;
 Π_i – ціна одиниці i -го виду продукції.

Методика аналізу дещо ускладнюється в умовах багатопродуктового виробництва, коли крім розглянутих факторів необхідно враховувати і вплив структури реалізованої продукції.

Для вивчення впливу факторів на зміну суми прибутку від реалізації в цілому по підприємству можна використовувати наступну модель:

$$\Pi = \sum [Q_{\text{заг}} \times \Pi_i (\Pi_i - Z_{\text{зм}_i})] - Z_{\text{пост}}, \quad (11.12)$$

Вплив приросту обсягу реалізації на прибуток залежить від співвідношення змінних і постійних витрат і вимірюється за допомогою «ефекту операційного важеля» або операційного левериджу.

Аналіз показників рентабельності.

Показники рентабельності характеризують ефективність роботи підприємства в цілому, окремих напрямків діяльності (виробничої, підприємницької, інвестиційної).

Класифікація показників рентабельності.

Витратні показники рентабельності характеризують доходність понесених витрат у процесі діяльності. Загальна формула витратних показників рентабельності:

$$P_v = \frac{\Pi}{B} \times 100\% \quad (11.13)$$

де P_v – рентабельність, Π – прибуток, B – витрати.

Ресурсні показники рентабельності характеризують доходність використаних ресурсів або капіталу підприємства (власного, залученого, основного, оборотного тощо) у процесі діяльності:

$$P_{K(A)} = \frac{\Pi}{P} \times 100\%, \quad (11.14)$$

де P – сума ресурсів (активів / капіталу підприємства).

Доходні показники рентабельності розраховуються як відношення прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг) (чистого прибутку) до чистого доходу підприємства:

$$P_p = \frac{\Pi}{ЧД} \times 100\% \quad (11.15)$$

де P_p – рентабельність реалізації.

При аналізі коефіцієнтів рентабельності капіталу найбільш широке розповсюдження отримала факторна модель фірми «DuPont». Призначення моделі - визначити фактори, що впливають на рентабельність власного капіталу.

В основу наведеної схеми аналізу закладена наступна детермінована модель:

$$R_{ROE} = R_{np} \times P_{отд} \times K \quad (11.16)$$

де R_{np} – чиста рентабельність продажів;

$P_{отд}$ – ресурсовіддача;

K – структура джерел коштів.

Основні напрямки пошуку резервів збільшення прибутку від реалізації продукції наведені на рис. 11.3.



Рисунок 11.3 - Основні напрямки пошуку резервів збільшення прибутку від реалізації продукції

11.6 Аналітичне обґрунтування виробничої програми та оцінка її виконання

Виробнича програма – це система адресних завдань з виробництва й доставки продукції споживачам у розгорнутій номенклатурі, асортименті, відповідної якості та в установлені терміни згідно з договорами поставки.

Мета аналізу виробничої програми – визначення оптимального обсягу виробництва, номенклатури і асортименту продукції потрібної якості для виконання договорів з її поставки при максимальному використанні виробничих потужностей і, як результат, збільшення прибутку підприємства.

Завдання аналізу виробничої програми з метою максимізації доходу та операційного прибутку:

- проведення маркетингових досліджень і обґрунтування виробничої програми;
- оцінка обсягу виробництва, асортименту та структури продукції;
- аналіз ритмічності виробництва продукції;
- оцінка якості продукції;
- оцінка факторів, які впливають на виконання виробничої програми;
- пошук резервів збільшення обсягу виробництва продукції.

Аналіз асортименту та структури.

Асортимент – перелік найменувань продукції у межах однієї номенклатурної позиції з вказівкою її обсягу випуску за кожним видом. Оцінка виконання плану за асортиментом проводиться методами:

– середнього відсотка:

$$\text{коефіцієнт асортиментності} = \frac{\text{Фактично у виконання плану}}{\text{За планом}} \times 100\% \quad (11.17)$$

– найменшого відсотка - коефіцієнт асортиментності дорівнює найменшому відсотку виконання плану серед усіх виробів;

– розрахунку питомої ваги виробів у загальному переліку найменувань, по яких виконаний план випуску продукції.

Структура – це співвідношення окремих виробів у загальному обсязі виробництва, вираженому здебільшого у відсотках.

Оцінка виконання плану за структурою проводиться за допомогою розрахунку відсотка виконання планової структури:

$$\text{Відсоток виконання плану за структурою} = \frac{\text{Фактично в рахунок виконання плану за структурою}}{\text{Фактично}} \times 100\%. \quad (11.18)$$

Аналіз ритмічності.

Ритмічність виробництва – це випуск продукції рівними частками за будь-які однакові проміжки робочого часу. Для оцінки виконання плану ритмічності виробництва використовують коефіцієнт ритмічності.

Коефіцієнт ритмічності – відношення суми, яка зарахована у виконання плану по ритмічності до планового випуску продукції. Коефіцієнт розраховується за формулою:

$$K_{\epsilon} = \frac{\sqrt{\sum \Delta x^2 : n}}{\overline{x_{пл}}}, \quad (11.19)$$

де Δx^2 – середньоквадратичне відхилення від планового завдання;

n – число підсумовуючих планових завдань;

$\overline{x_{пл}}$ – середнє завдання за графіком.

Аналіз якості продукції.

Якість продукції характеризує експлуатаційні, споживчі, технологічні властивості продукції, рівень його стандартизації та уніфікації, надійність і довговічність, які забезпечує задоволення встановлених або передбачуваних потреб споживачів.

Одним з показників якості є *коефіцієнт сортності*. Середній коефіцієнт сортності визначається двома способами:

– відношенням кількості продукції I-го сорту до загальної кількості виробленої продукції:

$$K_{сорт} = \frac{N_{1сорт}}{N_{заг}}, \quad (11.20)$$

– відношенням вартості продукції всіх сортів до можливої вартості продукції за ціною I-го сорту:

$$K_{сорт} = \frac{\sum N_i \times p_i}{\sum N \times p_{1сорт}}, \quad (11.21)$$

Для оцінки виконання плану за сортністю використовують способи:

1. Спосіб першосортних одиниць. Якщо фактичний показник сортності має величину, більшу за планову – план виконаний.

2. Спосіб порівняння середньозважених цін. Якщо фактична середньозважена ціна одного виробу більша або дорівнює плановій, план за сортністю вважається виконаним.

3. Спосіб порівняння виконання плану у вартісному та натуральному вимірі.

11.7 Аналіз основних засобів підприємства

Основні засоби — матеріальні активи, які багаторазово беруть участь у процесі виробництва, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, поступово зношуються і частинами переносять свою вартість на виготовлену продукцію або виконані роботи (надані послуги).

Мета аналізу основних засобів підприємства — кількісна та якісна оцінка складу, структури і динаміки основних засобів, оцінка забезпеченості і ефективності їх використання у виробничому процесі та пошук потенційних можливостей підвищення фондовіддачі і покращання технічної оснащеності виробництва за умови найбільш інтенсивного використання основних засобів.

Джерела інформації для проведення аналізу основних засобів: первинні документи, дані рахунків бухгалтерського обліку, облікові реєстри, фінансова та статистична звітність, інші джерела.

Для оцінки динаміки та структури основних засобів використовують горизонтальний та вертикальний порівняльний аналіз.

Аналіз руху основних засобів передбачає розрахунок коефіцієнтів.

Перелік коефіцієнтів, стила характеристика та формули для їх розрахунку представлено у табл. 11.4.

Для аналізу технічного стану основних засобів підприємства використовують коефіцієнти.

Коефіцієнт зносу основних засобів характеризує долю вартості основних засобів, яку списали на витрати в попередніх періодах, в первісній вартості.

Коефіцієнт придатності відображає ту частку вартості основних засобів, яка ще не перенесена на продукцію (роботи, послуги), і обчислюється як відношення залишкової вартості основних засобів до їх первісної вартості.

Таблиця 11.4 - Аналіз руху основних засобів

Назва показника	Розрахунок	Стисла характеристика
Коефіцієнт оновлення основних засобів	Відношення первісної вартості введених в експлуатацію основних засобів до первісної вартості основних засобів на кінець року	Характеризує інтенсивність оновлення основних засобів, показує частку вартості засобів, які надійшли за звітний період, у їх загальній вартості на кінець періоду
Коефіцієнт вибуття основних засобів	Відношення первісної вартості основних засобів, що вибули до первісної вартості основних засобів на початок періоду	Показує частку вартості засобів, що вибули, у загальній вартості основних засобів на початок періоду
Частка зданих в операційну оренду основних засобів	Відношення первісної вартості основних засобів, зданих в оренду до первісної вартості основних засобів на кінець року	Показує частку основних засобів, що не беруть участі у процесі виробництва
Частка взятих в фінансову оренду основних засобів	Відношення первісної вартості основних засобів, взятих в оренду до первісної вартості основних засобів на кінець року	Показує частку основних засобів, що беруть участь у процесі виробництва, але не належать підприємству
Коефіцієнт приросту основних засобів	Відношення абсолютного відхилення первісної вартості основних засобів до первісної вартості основних засобів на початок періоду	Характеризує рівень приросту основних засобів або окремих його груп за певний період

Коефіцієнт фондоозброєності праці – відношення середньорічної первісної вартості основних засобів до середньооблікової чисельності робітників в найбільшу зміну.

Коефіцієнт технічної озброєності – відношення середньорічної первісної вартості активної частини основних засобів (виробничого обладнання) до середньооблікової чисельності робітників у найбільшу зміну.

Аналіз використання обладнання проводиться за такими напрямками.

1. Аналіз використання обладнання за кількістю і часом.

Аналіз використання обладнання за кількістю починається з розрахунку коефіцієнтів:

1) коефіцієнт використання наявного обладнання ($K_{\text{нал}}$):

$$K_{нал} = N_{\phi} / N_{нал}, \quad (11.22)$$

де N_{ϕ} , $N_{нал}$ кількість одиниць фактично працюючого та наявного обладнання відповідно;

2) коефіцієнт використання працюючого устаткування (K_{ϕ})

$$K_{\phi} = N_{\phi} / N_{np}, \quad (11.23)$$

де N_{np} – кількість одиниць придатного обладнання.

3) коефіцієнт використання встановленого обладнання ($K_{вст}$):

$$K_{вст} = N_{np} / N_{вст}, \quad (11.24)$$

де $N_{вст}$ – кількість одиниць встановленого обладнання.

Для аналізу використання обладнання в часі розраховують наступні показники:

1) коефіцієнт використання календарного фонду часу:

$$K_{kf} = \Phi / \Phi_k; \quad (11.25)$$

2) коефіцієнт використання режимного фонду часу:

$$K_p = \Phi / \Phi_p; \quad (11.26)$$

3) коефіцієнт використання розрахункового фонду часу:

$$K_{pac} = \Phi / \Phi_{роз} \quad (11.27)$$

4) коефіцієнт змінності роботи обладнання визначається як відношення числа відпрацьованих обладнанням станко-змін до загального числа одиниць обладнання.

5) питома вага простоїв у календарному фонді:

$$ПВ_{пр} = ПР / \Phi_k, \quad (11.28)$$

де ПР – простої устаткування.

Факторна модель аналізу режимного фонду часу роботи обладнання:

$$\Phi PЧ_0 = K_0 \times D_0 \times Z_0 \times T_0, \quad (11.29)$$

де $\Phi PЧ_0$ – режимний фонд часу роботи машин і обладнання;

K_0 – середньорічна кількість діючого обладнання;

D_0 – середньорічна кількість днів, відпрацьованих 1-цею обладнання;

Z_0 – коефіцієнт змінності роботи обладнання;

T_0 – середня тривалість робочого дня, годин.

2. Аналіз завантаження обладнання

Завантаження обладнання відбувається екстенсивним або інтенсивним шляхом.

Екстенсивний шлях використання устаткування - це збільшення кількості обладнання, відпрацьованого часу, коефіцієнта змінності роботи устаткування.

Коефіцієнт екстенсивності завантаження одиниці обладнання, $K_{екст}$:

$$K_{екст} = \frac{\text{фактичний режимний фонд часу роботи обладнання}}{\text{плановий режимний фонд часу роботи обладнання}}, \quad (11.30)$$

Коефіцієнт змінності 1-ці обладнання показує, скільки робочих змін пропрацював верстат за добу та визначається як відношення кількості відпрацьованих 1-цею обладнання годин за добу до тривалості однієї робочої зміни.

Коефіцієнт змінності роботи устаткування є середньозваженим показником, який визначається як відношення суми відпрацьованих за добу машино-змін всіма групами встановленого обладнання до загальної кількості встановленого обладнання.

Коефіцієнт інтенсивності завантаження одиниці обладнання

характеризується показником випуску продукції на 1 машино-годину, тобто його продуктивністю, Кінт:

$$K_{int} = \frac{\text{фактичний середній виробіток 1 маш/годину}}{\text{плановий середній виробіток 1 маш/годину}}, \quad (11.31)$$

Факторна модель аналізу середньорічного виробітку 1-ці обладнання:

$$PB_o = D_o \times Z_o \times T_o \times GB_o, \quad (11.32)$$

де PB_o – середньорічний виробіток 1-ці обладнання;

D_o – середньорічна кількість днів, відпрацьованих 1-цею обладнання;

Z_o – коефіцієнт змінності роботи обладнання;

T_o – середня тривалість робочого дня, годин;

GB_o – середній виробіток за 1 машино-годину.

Аналіз ефективності використання основних засобів.

Загальними показниками ефективності використання основних засобів є **фондовіддача** (Фв) – виробництво продукції на 1 гривню основних засобів (відношення обсягу продукції у грошовому виразі, виробленої підприємством, цехом або дільницею (ВП), до середньорічної вартості основних виробничих засобів (ОЗ)):

$$\Phi_B = ВП : ОЗ, \quad (11.33)$$

Фондомісткість – показник, обернений до фондовіддачі: він показує, скільки в середньому (за вартістю) використовується на підприємстві основних виробничих засобів для випуску продукції вартістю в 1 гривню.

Фондорентабельність (відношення прибутку від основної діяльності до середньорічної вартості основних засобів):

$$\Phi_p = \Pi / \text{ОЗ} \times 100\%, \quad (11.34)$$

де Φ_p – фондорентабельність;

Π – прибутку від основної діяльності;

ОЗ – середньорічна вартість основних засобів:

11.8 Аналіз матеріальних ресурсів підприємства

Матеріальні ресурси – це складова виробничих ресурсів, які беруть участь у процесі господарської діяльності протягом одного виробничого циклу, при цьому повністю змінюють свою форму та переносять свою вартість на витрати підприємства.

Мета аналізу використання матеріальних ресурсів – визначення забезпеченості підприємства всіма видами матеріальних ресурсів, пошуку резервів більш раціонального їх використання і зниження матеріаломісткості продукції, що у свою чергу призведе до підвищення ефективності виробництва за рахунок раціонального використання ресурсів.

Завдання аналізу матеріальних ресурсів:

- оцінка реальності планів матеріально-технічного постачання, міри їх виконання і впливу на обсяг виробництва продукції, її собівартість і інші показники;
- оцінка рівня ефективності використання матеріальних ресурсів у виробництві;
- виявлення внутрішньовиробничих резервів економії матеріальних ресурсів і розробка конкретних заходів щодо їх використання.

Джерела інформації для аналізу використання матеріальних ресурсів: первинні документи, рахунки бухгалтерського обліку, облікові регістри, фінансова звітність, статистична звітність, інші джерела.

Аналіз забезпеченості матеріальними ресурсами.

Потреба в матеріальних ресурсах визначається враховуючи потреби окремих їх видів для основної та іншої діяльності підприємства, а також запасів, матеріальних ресурсів, необхідних для нормального функціонування, на

кінець періоду:

$$MP_i = \sum MP_{ij} \times \Pi_i^3, \quad (11.35)$$

де MP_i – загальна потреба підприємства в i -му виді матеріальних ресурсів; MP_{ij} – потреба i -го виду матеріальних ресурсів на j -й вид діяльності (на виконання виробничої програми, на приріст незавершеного виробництва, на ремонтно-експлуатаційні потреби, на виготовлення інструменту та спеціального оснащення, на дослідні та експериментальні роботи тощо);

Π_i^3 – необхідні для нормального функціонування підприємства запаси i -го виду матеріальних ресурсів на кінець періоду.

Схема аналізу основних напрямків матеріально-технічного забезпечення підприємства матеріальними ресурсами наведена на рисунку 11.4.



Рисунок 11.4 - Схема аналізу основних напрямків матеріально-технічного забезпечення підприємства матеріальними ресурсами

В основу розрахунку потреби підприємства в матеріальних ресурсах покладено нормативи та норми їх витрачання, норми складських запасів.

Показники ефективності використання матеріальних ресурсів.

Матеріаловіддача визначається відношенням вартості виробленої продукції до суми матеріальних витрат. Цей показник характеризує віддачу матеріалів, тобто скільки зроблено продукції відносно вартості кожної гривні спожитих матеріальних ресурсів (сировини, матеріалів, палива, енергії і т. д.).

Матеріаломісткість продукції розраховується відношенням суми матеріальних витрат до вартості виробленої продукції. Вона показує, скільки матеріальних витрат необхідно зробити або фактично припадає на виробництво одиниці продукції.

Коефіцієнт співвідношення темпів зростання обсягу виробництва і матеріальних витрат визначається відношенням індексу валової або товарної продукції до індексу матеріальних витрат. Він характеризує у відносному значенні динаміку матеріаловіддачі і одночасно розкриває чинники її зростання.

Коефіцієнт матеріальних витрат являє собою відношення фактичної суми матеріальних витрат до планової, перерахованої на фактичний обсяг випущеної продукції. Він показує наскільки економко використовуються матеріали в процесі виробництва, чи немає їх перевитрати в порівнянні з встановленими нормами.

Аналіз обсягів інвестування коштів в матеріальні ресурси.

Важливою умовою безперебійної роботи підприємства є повна забезпеченість потреби в матеріальних ресурсах джерелами покриття. Вони можуть бути зовнішніми і внутрішніми. До зовнішніх джерел відносяться матеріальні ресурси, що надходять від постачальників відповідно до укладених договорів. Внутрішні джерела - це скорочення відходів сировини, використання вторинної сировини, власне виготовлення матеріалів і напівфабрикатів, економія матеріалів у результаті впровадження досягнень науково-технічного прогресу.

Аналіз обсягів інвестування коштів в матеріальні ресурси, які забезпечують господарську діяльність, здійснюють шляхом вивчення їх структури, джерел формування і динаміки, порівняння за елементами фактичної наявності з нормативом, а також за показниками завантаження, витратомісткості та тривалості одного обороту в днях.

Для оцінки рівня оптимізації розміщених фінансових ресурсів за їх джерелами у виробничих запасах (ВЗ) можна використати класифікацію формування запасів за типами (таблиця 11.5).

Таблиця 11.5 - Класифікація формування запасів за типами

Тип формування виробничих запасів	Джерела формування	Розрахунок оцінки
1. Абсолютний	Власні оборотні активи – ВОА	$VZ < BOA$ Надлишок ВОА $BOA : VZ > 1,0$
2. Нормальний	Власні та прирівняні до них оборотні активи – ВПА	$BOA < VZ < BPA$ Надлишок ВПА $BPA : VZ > 1,0$
3. Нестійкий	Загальна величина джерел фінансування оборотних активів – ЗВА	$BPA < VZ < ZBA$ Надлишок ЗВА $ZBA : VZ > 1,0$
4. Кризовий	Загальна величина джерел фінансування оборотних активів – ЗВА	$VZ > ZBA$ Нестача ЗВА $ZBA : VZ < 1,0$

При аналізі забезпеченості виробництва матеріальними ресурсами важливо оцінити витрати на формування запасів. Для цього будується модель управління запасами:

$$C_{\text{заг}} = C_{\text{рз}} + C_{\text{вз}} \quad (11.36)$$

де $C_{\text{заг}}$ – загальні витрати, грн;

$C_{\text{рз}}$ – витрати з розміщення й виконання замовлення, грн.;

$C_{\text{вз}}$ – витрати зі зберігання, грн.

$$C_{\text{заг}} = H \times \frac{q}{2} + F \times \frac{D}{q} \quad (11.37)$$

де H – витрати на зберігання одиниці виробничих запасів, грн;

q – розмір партії, од.;

F – витрати з розміщення й виконання одного замовлення, грн;

D – річна потреба в запасах, од.

Модель розрахунку розміру оптимальної партії замовлення (Economic Order Quantity):

$$EOQ^n = \sqrt{\frac{2 \times \Pi^n \times \text{Ц}^n_p}{\text{Ц}^n_z}}, \quad (11.38)$$

де EOQ^n – оптимальний розмір партії замовлення матеріальних ресурсів
 Π^n – щорічна загальна потреба (попит) у матеріальних запасах (у одиницях)

Ц^n_p – змінна вартість розміщення одного замовлення (в грн.)

Ц^n_z – змінна вартість зберігання одиниці запасу, (в грн.)

Етапи прийняття рішення про розмір виробничого запасу:

1. Визначається стандартне відхилення від середньодобового споживання ($\pm\Delta$), кількість замовлень за рік (Π^n / EOQ).

2. Розраховується ймовірність виникнення нехватки виробничих запасів (Z) протягом одного операційного циклу при максимальному зростанні середньоденного попиту на матеріали:

$$Z = \frac{EOQ}{\Pi^n} \quad \text{або} \quad Z = \frac{T_3}{365 \text{ днів}} \quad (11.39)$$

3. Ймовірність того, що виникнення нехватки виробничих запасів на складі протягом року при зростанні середньоденного попиту не відбудеться, складатиме $1 - Z$.

4. Середнє значення змінного попиту (K) розраховується за формулою:

$$K = (T_3 + L) \times (\Pi^n / 365 \text{ днів}) \quad (11.40)$$

5. Розмір резервного запасу (P) пропонується визначати як середнє квадратичне відхилення від нормального розподілу попиту протягом інтервалу отримання повторного замовлення і рекомендується розраховувати за формулою:

$$P = \sqrt{(T_3 + L) \times (\pm\Delta)^2} \quad (11.41)$$

6. Для розрахунку оптимального розміру запасу (М) при поданні повторного замовлення з урахуванням зростання середньодобового споживання та необхідністю утримання резервного запасу рекомендується використовувати формулу:

$$M = K + P \times (1 - Z) \quad (11.42)$$

Здійснюючи аналіз матеріальних ресурсів, визначають резерви підвищення ефективності їх використання на підприємстві.

11.9 Аналіз трудових ресурсів підприємства

Трудові ресурси підприємства - це сукупність працівників різних професійно-кваліфікаційних груп, зайнятих на підприємстві, які входять у його обліковий склад.

Мета аналізу трудових ресурсів підприємства – якісна оцінка складу і руху трудових ресурсів, оцінка ефективності їх використання у виробничому процесі та пошук потенційних можливостей підвищення продуктивності праці і забезпечення мотиваційних прагнень працівників.

Завдання аналізу трудових ресурсів підприємства:

- оцінка забезпеченості персоналом у необхідному для виробництва професійному й кваліфікаційному складі;
- оцінка ефективності використання трудових ресурсів;
- оцінка формування та використання засобів на оплату праці.

Джерела інформації для аналізу: план по праці, ф. № 1-т (виробничі галузі) «Звіт по праці»; ф. № 5-з «Звіт про витрати на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг) підприємства (організації)»; статистична звітність відділу кадрів з руху робітників; оперативна звітність цехів, відділів, служб підприємства; інша звітність, пов'язана із трудовими ресурсами підприємства й виробничих підрозділів і служб залежно від поставленої дослідником мети й завдань.

Аналіз чисельності, складу та руху трудових ресурсів

Забезпеченість підприємства трудовими ресурсами оцінюється в кількісному та якісному вимірі. Кількісний вимір передбачає дослідження динаміки чисельності, структури трудових ресурсів за категоріями, руху трудових ресурсів.

Показники для оцінки руху трудових ресурсів, формула щодо розрахунку та економічний зміст подані у таблиці 11.6.

Таблиця 11.6 – Показники для оцінки руху трудових ресурсів

Показники	Методика розрахунку	Економічний зміст
Коефіцієнт обороту з прийому працівників	Відношення кількості прийнятих за звітний період працівників до середньооблікової чисельності штатних працівників	Характеризує частку прийнятих працівників на роботу в загальній чисельності штатного персоналу
Коефіцієнт обороту з вибуття працівників	Відношення кількості працівників, які вибули за звітний період, до середньооблікової чисельності штатних працівників	Характеризую частку звільнених працівників незалежно від причин у загальній чисельності штатного персоналу
Коефіцієнт загального обороту	Відношення суми прийнятих працівників та тих, які вибули за звітний період, до середньооблікової чисельності штатних працівників	Характеризує частку прийнятих та звільнених працівників за визначений період у загальній чисельності штатного персоналу
Коефіцієнт плинності кадрів	Відношення кількості працівників, яких звільнено за звітний період за порушення трудової дисципліни, невідповідність займаній посаді, а також за власним бажанням (крім звільнених за власним бажанням з поважних причин) до середньооблікової чисельності штатних працівників	Характеризує надлишковий оборот, тобто частку звільнених без поважних причин у загальній чисельності штатного персоналу
Коефіцієнт постійності кадрів	Відношення кількості працівників, які перебували в обліковому складі весь звітний рік, до середньооблікової чисельності штатних працівників	Характеризує стабільність кадрів підприємства і часто використовується при оцінці недостатнього обороту, тобто уповільненні необхідного оновлення працівників і збільшення чисельності працівників пенсійного віку

Аналіз використання робочого часу

Аналіз робочого часу проводиться в двох напрямках: виявлення втрат робочого часу і непродуктивного його використання. Зниження втрат робочого часу і нераціональних його витрат веде до зростання продуктивності праці без додаткових заходів та капітальних витрат. Для виявлення причин цілоденних і внутрішньозмінних втрат робочого часу зіставляють дані фактичного і планового балансу робочого часу.

Факторний аналіз фонду робочого часу працівників проводиться за формулою:

$$\text{ФРЧ} = \text{Ч} \times \text{Д} \times \text{Т}, \quad (11.43)$$

де ФРЧ – фонд робочого часу;

Ч – середньооблікова чисельність штатних працівників;

Д – середньорічна кількість днів, відпрацьованих одним працівником;

Т – середня тривалість робочого дня 1-го працівника.

Аналіз продуктивності праці

Під продуктивністю праці розуміють здатність робітника виготовити за одиницю робочого часу визначений обсяг продукції, робіт або послуг.

Основний напрямок аналізу показників продуктивності праці полягає в тому, щоб встановити динаміку її зростання, вплив факторів на зміну продуктивності праці.

Факторна модель аналізу середньорічної продуктивності праці 1-го працівника:

$$\text{П}_\pi = \text{ПВ}_p \times \text{СВ}_p \quad (11.44)$$

де П_π – середньорічна продуктивність праці 1-го працівника;

ПВ_p – питома вага робітників у загальній чисельності персоналу;

Факторна модель аналізу середньорічної продуктивності праці одного робітника:

$$СВ_p = ПВ_p \times Д_p \times Т_p \times ГВ_p, \quad (11.45)$$

де $СВ_p$ – середньорічний виробіток 1-го робітника;

$Д_p$ – середньорічна кількість днів, відпрацьованих 1-м робітником;

$Т_p$ – середня тривалість робочого дня 1-го робітника;

$ГВ_p$ – середньогодинний виробіток 1-го робітника.

Для оцінки ефективності використання трудових ресурсів на підприємстві використовують показник рентабельності персоналу, що дозволяє встановити, наскільки змінився прибуток на одного працівника за рахунок рівня рентабельності продажів, питомої ваги виручки в загальному обсязі виробленої продукції та продуктивності праці.

Факторна модель аналізу рентабельності персоналу:

$$P_{\pi} = \Pi_{\pi} \times ПВ_{\pi\pi} \times P_o, \quad (11.46)$$

де P_{π} – рентабельність персоналу підприємства;

Π_{π} – середньорічна продуктивність праці 1-го працівника ;

$ПВ_{\pi\pi}$ – питома вага реалізованої продукції у обсягу випуску;

P_o – рентабельність реалізованої продукції.

Вплив трудових факторів на вартість товарної продукції визначається з використанням методу ланцюгової підстановки за формулою:

де $ТП$ – вартість товарної продукції, грн;

$В_{сг}$ – середньогодинна виробіток одного робітника, грн;

$Ч_p$ – середньооблікова чисельність робітників, чол;

$Д$ – середня кількість днів, відпрацьованих одним робітником за рік;

$Т$ – середня тривалість робочого дня, год.

Аналіз оплати праці

Оплата праці робітників – це ціна трудових ресурсів, задіяних у виробничому процесі. Вона визначається значною мірою кількістю і якістю витраченої праці, однак на неї впливають і чисто ринкові фактори, такі як попит та пропозиція праці, конкретна кон'юнктура, що склалася, територіальні аспекти, законодавчі норми.

Система оплати праці – це спосіб обчислення розмірів винагороди, що підлягає виплаті працівникам установи згідно із здійсненими ними витратами праці або за результатами роботи.

Структурно-логічна модель факторної системи розрахунку коштів на оплату праці формує факторну модель аналізу змінної частини фонду оплати праці робітників:

де $\text{ФОП}_{\text{зм. част.}}$ – змінна частина фонду оплати праці робітників;
 ОВ_i – обсяг виробництва i -го виду продукції;
 ТМ_i – трудомісткість i -го виду продукції;
 ГЗП_i – середньогодинна оплата праці за виробництво i -го виду продукції.

Структурно-логічна модель факторної системи розрахунку коштів на оплату праці формує факторну модель аналізу постійної частини фонду оплати праці всіх категорій трудових ресурсів підприємства:

$$\text{ФЗП}_{\text{постійна частина}} = \text{Ч}_{\text{п}} \times \text{Д}_{\text{п}} \times \text{Т} \times \text{ГЗП} \quad (11.49)$$

де $\text{ФОП}_{\text{пост. част.}}$ – постійна частина фонду оплати праці персоналу;
 $\text{Ч}_{\text{п}}$ – середньооблікова чисельність працівників підприємства;
 $\text{Д}_{\text{п}}$ – середньорічна кількість днів, відпрацьованих 1-м працівником;
 $\text{Т}_{\text{п}}$ – середня тривалість робочого дня 1-го працівника;
 ГЗП – середньогодинна оплата праці 1-го працівника.

Оцінка рівня витрат на оплату праці проводиться за формулою:

де $P, \%$ – рівень витрат по оплаті праці (замовлення);

ФОП – кошти на оплату праці;

ТП – вартість товарної продукції.

Відносна перевитрата (економія) коштів на оплату праці розраховується за формулою:

де E – відносна перевитрата (економія) коштів на оплату праці;

$ТП_1$ – фактична вартість товарної продукції;

P – зміна рівня витрат на оплату праці.

Аналіз витрат підприємства та собівартості продукції

Витрати виробництва – витрати на придбання основних чинників виробництва: робочої сили, засобів виробництва (засобів і предметів праці, в тому числі - землі) та інших для виготовлення продукції протягом певного періоду.

Собівартість продукції – це вартісне вираження спожитих у процесі операційної діяльності різних видів економічних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів), а також фінансових ресурсів, витрачених в процесі забезпечення обігу й розподілу виготовленої продукції на товарних ринках.

Мета аналізу витрат підприємства та собівартості продукції – пошук шляхів зниження собівартості продукції та витратомісткості виробництва на основі оцінки динаміки і структури витрат від різних видів діяльності підприємства, діагностики виконання кошторисів виробництва та бюджетів підприємства

В процесі аналізу собівартості продукції враховують класифікацію витрат, яка представлена у таблиці 11.7.

Таблиця 11.7 – Класифікація витрат для проведення аналізу

Позиції класифікації	Зміст
за елементами витрат;	Матеріальні витрати, витрати за оплату праці, відрахування на соціальне страхування, амортизація, інші операційні витрати
за статтями калькуляції;	Сировина та матеріали, паливо й енергія на технологічні потреби, заробітна плата основних робітників, відрахування на соціальні заходи, витрати на утримання та експлуатацію устаткування та інші
прямі та непрямі витрати;	Прямі витрати – окремі калькуляційні статті, які прямо відносяться на собівартість продукції. Непрямі витрати містять загальновиробничі витрати які обліковуються за місцями виникнення, а потім розподіляються за видами продукції та відображаються в собівартості окремих статей.
постійні та змінні витрати;	Постійні – витрати, величина яких не залежать від змін обсягу виробництва: оренда плата, амортизаційні відрахування, рентні платежі, страхові платежі, оплата праці адміністративного персоналу та інші. Змінні – витрати величина яких змінюється залежно від обсягу продукції.: витрати на сировину, матеріали, паливо, енергію, транспортні послуги заробітну плату робітників та інші.
вменені та імпліцитні витрати.	Вмененні витрати – прямі платежі постачальникам ресурсів та комплектуючих виробів. Імпліцитні витрати – альтернативні витрати використаних ресурсів

Джерелами інформації для проведенні аналізу витрат виробництва та собівартості продукції є наказ про облікову політику підприємства, первинні документи бухгалтерського обліку, облікові реєстри, фінансова звітність, статистична звітність, планова, технічна і технологічна інформація.

Аналіз витрат за елементами дає змогу здійснювати контроль за рівнем, структурою та динамікою витрат в площині економічно однорідних видів витрат. Результати аналізу витрат елементами використовують для оцінки матеріаломісткості, енергомісткості, трудомісткості, фондомісткості виробництва та пошуку резервів зниження витрат. В процесі аналізу порівнюють фактичний рівень витрат за окремими елементами в абсолютній сумі та за питомою вагою у загальній величині з базою для співставлення: плановим рівнем за кошторисом витрат, фактичним їх рівнем за минулий період.

Аналіз собівартості товарної продукції

Аналіз динаміки та структури витрат на виробництво завершується аналізом абсолютній суми собівартості продукції та факторів, які впливають на її рівень. Факторами першого рівня є: обсяг, структура випуску продукції, рівень змінних витрат на одиницю продукції та величина постійних витрат, які формують наступну модель:

$$C = \Sigma(N_{\text{заг.}} \times Пв_i \times B_{\text{зм.і}}) + B_{\text{пост.}} \quad (11.52)$$

де C – собівартість продукції в цілому по підприємству, тис. грн.;

$N_{\text{заг.}}$ – об'єм випуску продукції в цілому по підприємству, од.;

$Пв_i$ – структура випуску продукції, %;

$B_{\text{зм.і}}$ – рівень змінних витрат на одиницю продукції, грн.;

$B_{\text{пост.}}$ – сума постійних витрат на весь випуск продукції, тис. грн.

Аналіз собівартості окремих видів продукції

Важливими узагальнюючими показниками для аналізу собівартості є собівартість окремих видів продукції та рівень витрат, що припадають на одну гривню товарної продукції.

Факторний аналіз собівартості одиниці окремого виду продукції проводять за формулою:

$$C_i = \frac{a_i}{N_i} + b_i. \quad (11.53)$$

де C_i – собівартість одиниці i -го виду продукції;

a_i – сума постійних витрат, віднесена на i -й вид продукції;

b_i – сума змінних витрат на одиницю i -го виду продукції;

N_i – обсяг випуску виду продукції у фізичних одиницях.

Рівень витрат на одну гривню товарної продукції (витратомісткість)

показує прямий взаємозв'язок між собівартістю продукції та прибутком та обчислюється шляхом відношення загальної суми витрат на виробництво товарної продукції до такого ж обсягу реалізації за діючими:

$$P_v = \frac{\sum_{i=1}^n Q_i \times C_i}{\sum_{i=1}^n Q_i \times \Pi_i}, \quad (11.54)$$

де P_v – рівень витрат на одну гривню товарної продукції, грн.;

C_i – собівартість одиниці товарної продукції, грн.;

Q_i – кількість виробів в натуральних показниках;

Π_i – ціна одиниці товарної продукції, грн.;

n – кількість виробів i -го виду в натуральних показниках.

Показник в чисельнику залежить від суми собівартостей продукції, отже, структури, асортименту, у знаменнику – рівня цін на продукцію.

11.11 Аналіз реалізації продукції та виконання договірних зобов'язань

Реалізація продукції – це ланка зв'язку між виробником і споживачем. Від того, як продається продукція, який попит на неї на ринку, залежить і обсяг її виробництва. Темпи зростання обсягу реалізації продукції безпосередньо впливають на величину витрат, прибуток та рентабельність підприємства.

Мета аналізу реалізації продукції та виконання договірних зобов'язань – обґрунтування шляхів збільшення обсягу реалізації продукції, аналіз конкурентних позицій підприємства та його здатності до швидкого маневрування ресурсами при зміні кон'юнктури ринку.

Завдання аналізу реалізації продукції та виконання договірних зобов'язань:

- оцінка ступеню виконання плану та динаміки реалізації продукції;
- визначення впливу факторів на зміну величини цих показників;
- розробка заходів щодо збільшення обсягів реалізації продукції.

Джерелами інформації для аналізу реалізації продукції та виконання договорних зобов'язань є дані бухгалтерського обліку та облікові регістри, фінансова звітність, статистична звітність, планова, технічна і технологічна інформація.

Аналіз обсягів реалізації продукції, та факторів, які впливають на їх рівень

Реалізована продукція визначається за діючими цінами (оптовими, договірними), а для потреб економічного аналізу включається вартість відвантаженої і оплаченої покупцями реалізованої продукції. Аналіз починається з вивчення динаміки реалізації продукції, розраунку базисних та ланцюгових темпів зростання та приросту. Співвідношення виробництва та реалізації основних видів продукції оцінюється відповідними індексами змін.

Подальший аналіз спрямований на оцінку виконання прогнозу реалізації продукції за звітний період (місяць, квартал, рік) за натуральними та вартісними показниками.

Аналіз динаміки обсягу реалізації продукції проводиться індексним методом. При визначенні динаміки виробництва продукції в цілому по підприємству слід використовувати загальні індекси (І).

Загальний індекс динаміки фізичного обсягу:

$$Iq = \frac{\sum q_{i1} p_{i0}}{\sum q_{i0} p_{i0}}, \quad (11.55)$$

де q_{i1} , q_{i0} – обсяг реалізації продукції певного виду відповідно в звітному і базисному періодах;

p_{i0} – ціна даного виду продукції в базисному періоді.

Загальний індекс динаміки цін:

$$Ip = \frac{\sum q_{i1} p_{i1}}{\sum q_{i1} p_{i0}}, \quad (11.56)$$

де p_{i1} , p_{i0} – ціна певного виду продукції у звітному і базисному періодах.

Аналіз реалізації продукції передбачає оцінку каналів збуту продукції, мета якого – виявити найбільш привабливі з точки зору споживачів місця придбання продукції. Важливим показником збуту продукції є ринкова частка, що відображає відношення обсягу продажу певного виду продукції даного

підприємства до сумарного обсягу продажу даного виду продукції всіма підприємствами, що діють на ринку.

Окрім ринкової частки, аналізуються показники, які характеризують кон'юнктуру ринку:

- коефіцієнт цінової еластичності визначає ступінь чутливості попиту до зміни ціни.

- коефіцієнт еластичності попиту характеризує ступінь чутливості попиту на товар при зміні доходу споживачів.

Аналіз реалізації продукції пов'язаний з оцінкою рекламаций.

Рекламація – претензія, яка пред'являється постачальнику у зв'язку з поставкою продукції, якість якої не відповідає умовам договору чи контракту на поставку продукції. Наявність чи відсутність рекламаций є узагальнюючим показником нестабільності (стабільності) якості продукції.

У процесі аналізу виявляється:

- кількість пред'явлених та прийнятих рекламаций в цілому та за окремими видами продукції;
- кількість, вартість продукції та питома вага, за якою прийняті рекламаций;
- динаміка кількості прийнятих рекламаций, вартості та частки такої продукції порівняно з минулим періодом або за ряд періодів.

Для вивчення виконання плану реалізації продукції за обсягом складається баланс товарної продукції:

$$OP = GP_{\Pi} + OB - GP_{\kappa}, \quad (11.57)$$

де OP – обсяг реалізованої продукції за звітний період;

GP_{Π} , GP_{κ} – залишки готової продукції на складах на початок і кінець періоду;

OB – обсяг виробництва продукції.

Фактори зміни обсягу реалізації розраховуються за допомогою прийомів порівняння.

Обсяг реалізації продукції безпосередньо впливає на фінансовий стан підприємства, а саме на показники ділової активності та рентабельності.

Аналіз виконання договірних зобов'язань.

Завдання аналізу виконання договірних зобов'язань:

- аналіз обґрунтованості та ефективності формування договорів;
- аналіз виконання замовлень за асортиментом і якістю продукції;
- аналіз виконання замовлень за поставками продукції у встановлений термін;
- аналіз наслідків невиконання замовлень за поставками продукції.

Етапи аналізу виконання договірних зобов'язань наведені на рис. 11.5.

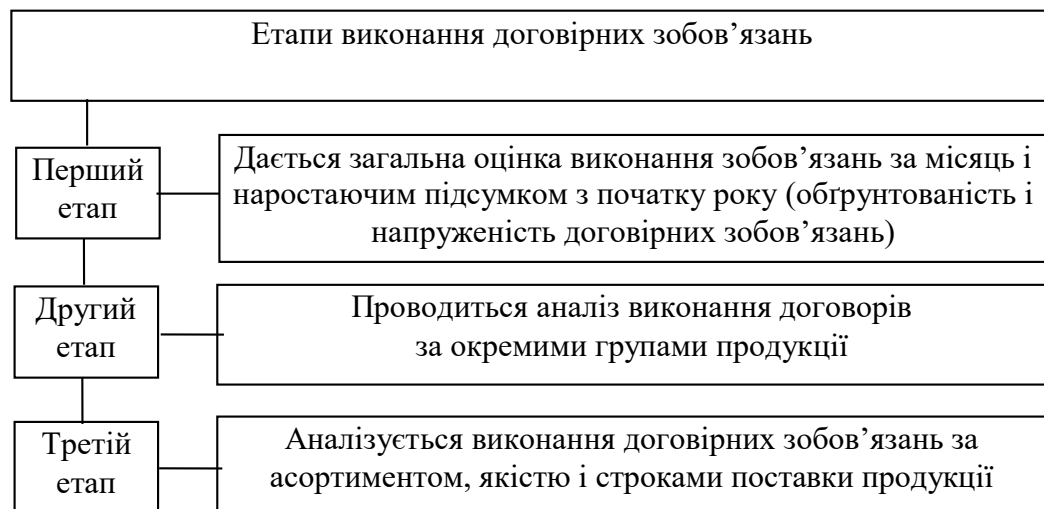


Рисунок 11.5 - Етапи аналізу виконання договірних зобов'язань

Відсоток виконання договірних зобов'язань обчислюється за формулою:

$$K_{\pi} = (T\Pi_{\pi} - T\Pi_{\text{н}}) : T\Pi_{\pi} \times 100, \quad (11.58)$$

де K_{π} – відсоток плану виконання договірних зобов'язань. %;

$T\Pi_{\pi}$ – плановий обсяг поставки продукції;

$T\Pi_{\text{н}}$ – недопоставлено продукції за договорами.

Аналіз резервів реалізації продукції.

Зовнішні резерви - зміна кон'юктури ринку, вхід (вихід) конкурентів на ринок, зміна ринків капіталу, робочої сили, поява нових товарів, зміни політичної ситуації тощо.

Внутрішні резерви - рівень поставок, тарифи, партнери; організація і управління виробництвом, витрати, комплектність виробництва; маркетингова діяльність, збутова політика, транспортне забезпечення та інші.

Для глибокого аналізу проблем, що пов'язані з реалізацією продукції, слід проводити детальну оцінку дії всього комплексу факторів, які можуть впливати на кінцевий обсяг реалізації продукції. Кожну групу факторів треба аналізувати за відповідними методиками. На їх підставі або на підставі спеціальних методів аналізу готуються проекти управлінських рішень.

Фактори, які впливають на обсяг реалізації продукції:

- 1) Фактори, пов'язані з маркетинговою діяльністю.
- 2) Група виробничих факторів.
- 3) Фактори, пов'язані зі збутом і складуванням.
- 4) Фактори, пов'язані з транспортуванням продукції.
- 5) Фактори, пов'язані з роботою фінансового та інших підрозділів підприємства.
- 6) Інші.

Контрольні запитання:

1. Сформулюйте мету, напрями аналізу реалізації продукції та виконання договорних зобов'язань.
2. Назвіть фактори, що впливають на обсяг реалізації продукції.
3. Які показники використовують для аналізу ринків збуту продукції?
4. За якими показниками оцінюють ефективність збутової політики?
5. Назвіть основні напрями збільшення обсягів реалізації продукції підприємства.

Список рекомендованої літератури:

- 1 Єршова Н. Ю. Аналіз господарської діяльності: теорія та практикум / Єршова Н. Ю., Портна О. В. Львів. Магнолія, 2019. 345 с.
- 2 Полінкевич О. М., Волинець І. Г. Обґрунтування господарських рішень та оцінювання ризиків: навч. посіб. Луцьк : Вежа-Друк, 2018. 336 с.
- 3 Демиденко С. Л. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб Черкаси : ЧДТУ, 2020. 199 с.
- 4 Єршова Н. Ю. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємств: стратегічний аспект // Економіка та суспільство. 2018. №14. URL: <http://economyandsociety.in.ua>.
- 5 Мулик Т. О. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Київ, Центр учбової літератури, 2017. 288 с.
- 6 Кіндрацька Г. І., Загородній А. Г., Кулиняк Ю. І. Аналіз господарської діяльності. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2018. 156 с.
- 7 Аналіз господарської діяльності : навч. посіб / за заг.ред. І. В. Сіменко, Т. Д. Косової. Київ: «Центр учбової літератури», 2017. 384 с.
- 8 Єршова Н. Ю. Методичні вказівки для проведення практичних занять з дисципліни «Аналіз господарської діяльності» для студентів усіх форм навчання за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» / Харків: Видавництво «Підручник НТУ «ХП», 31 с. 2019 р. URL: <https://web.kpi.kharkov.ua/eaiu/uchbovo-metodichni-materiali/http://repository.kpi.kharkov.ua/>
- 9 Ілляшенко Н. С. Теоретико-методологічні засади визначення випереджаючих траєкторій інноваційного прискорення промислових підприємств. 2019. БІЗНЕС-ІНФОРМ № 2. 95-101. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2019-2_0-pages-95_101.pdf
- 10 Мехович С. А., Єршова Н. Ю. Економічні методи дослідження стану та ефективності використання матеріальних ресурсів промислових підприємств. Енергозбереження. Енергетика. Енергоаудит. 2020. №10(152). С. 3-12. URL: <http://eee.khpi.edu.ua/article/view/229913>

11 Iershova N. Accounting and analytical information formation by business entities under conditions of sustainable development concept realization / N. Iershova, O. Kryvytska, Yu. Kharchuk // Financial and Credit Activity-Problems of Theory and Practice. 2021. Vol. 2 No. 37.

12 Єршова Н. Ю. Методичні вказівки до виконання курсового проекту з дисципліни «Аналіз господарської діяльності» для студентів заочної форми навчання за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» / Харків: Видавництво «Підручник НТУ «ХП», 23 с. 2017 р. URL: <https://web.kpi.kharkov.ua/eaiu/uchbovo-metodichni-materiali/http://repository.kpi.kharkov.ua>.

13 Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій : навч. посіб /за заг.ред. К. Ковальчук. . Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 328 с.

14 Zinn J. A. An alternative framework for a textbook analysis of the money multiplier. 2018.

15 Palepu K. G., Healy P. M., Wright S., Bradbury M., & Coulton J. Business analysis and valuation: Using financial statements. Cengage AU. 2020.

16 Електронні каталоги інформаційних ресурсів. URL: <http://www.analitik.ru>.

17 Інформаційно-пошукова система URL: <http://inpos.com.ua>.

18 Пошукові служби Інтернет. URL: <http://www.kinder.mksat.net/pages/libfndix/inetfind.htm>.

19 Сторінка Державного комітету статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Навчальне видання

КУЗНЕЦОВА Світлана Олександрівна, КОЛЕСНІЧЕНКО Анастасія Сергіївна, ФАЛЬЧЕНКО Олена Олександрівна, ПОБЕРЕЖНА Наталія Миколаївна, МЕЛЕНЬ Олена Валентинівна, БРІК Світлана Володимирівна, ДАВИДЮК Тетяна Вікторівна, ЖАДАН Тетяна Андріївна, МАРДУС Наталія Юріївна, ЄРШОВА Наталя Юріївна.

Облік, аудит і оподаткування: бакалаврський курс

Частина 1

Навчальний посібник

для студентів спеціальностей 071 «Облік і оподаткування»

першого (бакалаврського) рівня вищої освіти

усіх форм навчання

вищих навчальних закладів

За загальною редакцією проф. МАРДУС Наталії Юріївни

Відповідальний за випуск проф. МАНОЙЛЕНКО О.В.

Роботу до видання рекомендував проф. КРАСНОКУТСЬКА Н.С.

В авторській редакції

План 2022 р., поз. 49

Підп.до друку _____22 р. Формат 60x84 1/16. Папір офсетний.

Riso-друк. Гарнітура Таймс. Ум. друк. арк.

Наклад 100 прим. Зам. № Ціна договірна

Видавничий центр НТУ «ХПІ». 61002, Харків, вул. Кирпичова, 2
Свідоцтво про державну реєстрацію ДК № 5478 від 21.08.2017 р.