

**В. Я. ПЛАКСІЄНКО, Ю. А. ВЕРИГА,  
В. А. КУЛИК, Є.А. КАРПЕНКО**

# **ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТ**

**НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК**

**2019**

УДК 657

П

Плаксієнко В. Я. Облік, оподаткування та аудит : навч. посіб. [для студ. вищих навч. закл.] / В. Я. Плаксієнко, Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Є. А. Карпенко. – Київ : ЦУЛ, 2019. – 509 с.

*Затверджено до друку Вченою радою Полтавської державної аграрної академії як навчальний посібник для здобувачів вищої освіти спеціальності «Облік і оподаткування» (протокол № 17 від 23 квітня 2019 р.)*

#### **Рецензенти:**

**Шмиголь Надія Миколаївна**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та оподаткування Запорізького національного університету.

**Зінченко Олена Анатоліївна**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів суб'єктів господарювання та інноваційного розвитку ДВНЗ «Криворізький національний університет».

**Назаренко Інна Миколаївна**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри економічного контролю і аудиту Сумського національного аграрного університету.

#### **Авторський колектив:**

д.е.н., професор Плаксієнко В. Я. (2,5 друк. арк.), к.е.н., професор Верига Ю. А. (2,5 друк. арк.), д.е.н., доцент Кулик В. А. (7,0 друк. арк.), к.е.н., доцент Карпенко Є. А. (7,0 друк. арк.)

ISBN

Навчальний посібник призначений для здобувачів вищої освіти ступеня «Бакалавр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування». Матеріал навчального посібника охоплює широке коло теоретичних та практичних аспектів, які стосуються обліку, оподаткування та аудиту суб'єктів господарювання. Навчальний посібник складається із восьми тем, що включають теоретичний матеріал, завдання для практичних занять, самостійної роботи та тести.

Навчальний матеріал посібника орієнтований на удосконалення вмінь студентів на основі поєднання базових знань з обліку, оподаткування та аудиту з практичними навичками виконання завдань в реальних умовах господарювання.

## ЗМІСТ

Вступ .....	6
Тема 1. Основи бухгалтерського обліку.....	8
1. Сутність бухгалтерського обліку, його мета, функції, види .....	8
2. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні .....	9
3. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку .....	13
4. Активи підприємства, їх сутність та види.....	14
5. Власний капітал та зобов'язання: сутність та види.....	15
6. Доходи, витрати та фінансові результати .....	16
7. Принципи бухгалтерського обліку .....	17
Завдання для практичних занять.....	18
Завдання для самостійної роботи.....	19
Тести.....	20
Тема 2. Метод та форми організації бухгалтерського обліку .....	23
1. Загальне поняття методу бухгалтерського обліку та його елементів ..	23
2. Бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського обліку ...	24
3. Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис .....	25
4. Документація та інвентаризація як елементи методу бухгалтерського обліку.....	29
5. Оцінка та калькуляція .....	32
6. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві .....	34
7. Зміст облікової політики підприємства.....	36
Завдання для практичних занять.....	37
Завдання для самостійної роботи.....	39
Тести.....	40
Тема 3. Облік господарських процесів .....	43
1. Процес придбання основних засобів, нематеріальних активів та виробничих запасів .....	43
2. Облік виробничих витрат та інших витрат діяльності.....	55
3. Загальна характеристика процесу реалізації.....	70
4. Визначення фінансових результатів та розподіл прибутку .....	73
Завдання для практичних занять.....	76
Завдання для самостійної роботи.....	81
Тести.....	82

Тема 4. Облік і звітність за податками .....	85
1. Облік і звітність за податком на прибуток.....	85
2. Облік податку на додану вартість.....	101
3. Облік податку на доходи фізичних осіб.....	122
Завдання для практичних занять.....	144
Завдання для самостійної роботи.....	145
Тести.....	146
Тема 5. Аудит як форма контролю фінансово-господарської діяльності	149
1. Сутність, мета і завдання аудиту .....	149
2. Види аудиту .....	155
3. Предмет і об'єкти аудиту.....	159
4. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю.....	160
5. Принципи аудиту. Кодекс етики професійних бухгалтерів .....	162
6. Отримання розуміння бізнесу суб'єкта господарювання та його середовища, оцінка аудитором системи внутрішнього контролю.....	170
Завдання для практичних занять.....	175
Завдання для самостійної роботи.....	178
Тести.....	179
Тема 6. Організація аудиту фінансової звітності .....	182
1. Правове регулювання аудиторської діяльності, стандарти аудиту .....	182
2. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Аудиторська палата України, їх роль та функції .....	189
3. Атестація аудиторів .....	197
4. Права та обов'язки аудиторів .....	201
5. Поняття аудиторського ризику та методика його визначення .....	202
6. Суттєвість в аудиті.....	211
7. Етапи проведення аудиту .....	220
8. Планування аудиту.....	223
9. Загальнонаукові та специфічні методи і прийоми аудиту.....	230
10. Шахрайство та помилка в аудиті .....	234
Завдання для практичних занять.....	240
Завдання для самостійної роботи.....	244
Тести.....	248

Тема 7. Методика аудиту фінансової звітності .....	251
1. Сутність та склад фінансової звітності .....	251
2. Завдання аудиту фінансової звітності. Загальний огляд фінансової звітності.....	254
3. Аудит необоротних активів.....	259
4. Аудит товарів.....	266
5. Аудит грошових коштів.....	274
6. Аудит установчих документів та власного капіталу.....	279
7. Аудит зобов'язань підприємства .....	288
8. Аудит доходів, витрат та фінансових результатів.....	296
9. Організація роботи аудиторів при обов'язковому аудиті фінансової звітності.....	307
10. Особливості обрання суб'єктів аудиторської діяльності при обов'язковому аудиті фінансової звітності.....	310
Завдання для практичних занять.....	311
Завдання для самостійної роботи.....	319
Тести.....	320
Тема 8. Інформаційні ресурси обліку і аудиту в управлінні підприємством .....	323
1. Поняття аудиторських доказів. Види доказів .....	323
2. Поняття, види та класифікація аудиторських документів.....	333
3. Аудиторський звіт та його види.....	340
5. Сучасне програмне забезпечення обліку і аудиту.....	354
Завдання для практичних занять.....	358
Завдання для самостійної роботи.....	359
Тести.....	361
Перелік питань для підготовки .....	364
Термінологічний словник .....	367
Список використаних інформаційних джерел.....	377
Додатки .....	382

## ВСТУП

Прийняття оптимальних управлінських рішень в ринковій економіці можливо за умови дієвості інформаційної системи, яка може бути застосована для оцінки діяльності підприємства та як метод управління його діловою активністю. Основою цієї системи є облік.

Облік є невід'ємною складовою системи управління підприємством та ефективним інструментом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства різним категоріям користувачів для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Інформація про оподаткування підприємства є важливим елементом в інформаційному забезпеченні управління підприємством. Облікова інформація широко використовується для визначення поточних фінансових результатів, планування та прогнозування, а також контролю за діяльністю підприємства.

Аудит є складовою підсистеми фінансово-господарського контролю. За допомогою аудиту оцінюється інформація, створена у системі обліку щодо її відповідності встановленим критеріям. Таким чином, у сучасних умовах господарювання важливість обліку та аудиту не викликає сумнівів, оскільки саме вони забезпечують повну, достовірну та об'єктивну інформацію про результати діяльності підприємства та його фінансовий стан.

Дисципліна «Облік, оподаткування та аудит» є невід'ємною складовою загальної системи підготовки фахівців з управління та адміністрування. Вивчення дисципліни «Облік, оподаткування та аудит» дає можливість поглибити знання студентів, отримані при опануванні інших економічних дисциплін з позиції окремого суб'єкту господарювання.

**Мета дисципліни:** оволодіння методиками обліку та аудиту, що використовуються на вітчизняних підприємствах, вивчення особливостей нарахування та сплати основних видів податків.

**Завдання дисципліни:** засвоєння основ обліку та їх впливу на побудову системи обліку окремого господарюючого суб'єкта; вивчення особливостей нарахування та сплати податку на прибуток та податку на додану вартість; отримання теоретичних знань та набуття практичних навичок з ведення обліку та аудиту на вітчизняних підприємствах.

Після вивчення дисципліни «Облік, оподаткування та аудит» студент повинен:

**знати:** зміст нормативних документів, що регулюють правові засади ведення обліку і аудиту на вітчизняних підприємствах; порядок організації облікового процесу та фактори, що на нього впливають; особливості обліку фактів господарського життя у розрізі господарських процесів; знати методiku проведення аудиту окремих об'єктів обліку;

**уміти:** вільно застосовувати набуті теоретичні знання для раціональної організації обліку; ідентифікувати об'єкт обліку і формувати його первісну вартість; застосовувати комплексний підхід до оцінки господарських операцій, правильно здійснювати їх економічну інтерпретацію та відображення на рахунках обліку; складати первинні документи; накопичувати й узагальнювати інформацію в облікових регістрах; своєчасно визнавати та правильно оцінювати доходи і витрати від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), визначати фінансові результати діяльності підприємства; складати план аудиту та програми аудиту у розрізі об'єктів обліку.

# ТЕМА 1. ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

## Перелік питань лекції

1. Сутність бухгалтерського обліку, його мета, функції, види.
2. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні.
3. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку.
4. Активи підприємства, їх сутність та види.
5. Власний капітал та зобов'язання: сутність та види.
6. Доходи, витрати та фінансові результати.
7. Принципи бухгалтерського обліку.

### 1. Сутність бухгалтерського обліку, його мета, функції, види

Для управління підприємством потрібен постійний, безперервний, достовірний і юридично підтверджений облік господарських операцій, що охоплює всю діяльність підприємства. Таким є бухгалтерський облік.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Результатом ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є складання та подання фінансової звітності.

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

Користувачі фінансової звітності – це фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Бухгалтерський облік у загальному циклі управління підприємством (планування – облік – аналіз – регулювання) виконує такі функції: інформаційну, контрольну, оціночну та аналітичну.

Інформаційна функція бухгалтерського обліку полягає у забезпеченні внутрішніх і зовнішніх користувачів інформацією про фінансовий стан і діяльність підприємства.

Контрольна функція бухгалтерського обліку полягає у необхідності

здійснення методами бухгалтерського обліку контролю збереження та ефективного використання ресурсів, виконання планових завдань, дотримання чинного законодавства й умов угод і контрактів.

Оціночна функція бухгалтерського обліку полягає у вимірі та оцінці ресурсів, визначенні вартості й собівартості виробленої продукції, розрахунку результату діяльності підприємства, його рентабельності. Оцінка є результатом вимірювання та ідентифікації об'єктів обліку.

Аналітична функція бухгалтерського обліку полягає у здійсненні на основі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів та результатів діяльності підприємства із широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання.

Бухгалтерський облік поділяють на:

- фінансовий облік;
- управлінський облік.

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

У межах фінансового обліку виокремлюють облік розрахунків за податками і платежами, встановленими Податковим кодексом України. Результатом ведення обліку розрахунків за податками є визначення суми платежів до бюджету та складання звітності за видами податків.

Управлінський облік – це сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством. Ведення управлінського обліку здійснюється на розсуд підприємства.

## **2. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні**

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

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

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої

влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у банках встановлюється Національним банком України.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей мають право розробляти на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі методичні рекомендації щодо їх застосування за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Державне регулювання бухгалтерського обліку здійснюється на підставі нормативно-правових актів, до яких відносяться:

- 1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- 2) Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та Положення бухгалтерського обліку;
- 3) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (додаток А) та Інструкція щодо його застосування.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства.

Для цілей цього Закону підприємства (крім бюджетних установ) можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств.

Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному,

відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

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

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

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

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

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

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

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

Новоутворені підприємства під час визначення відповідності критеріям застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності.

Якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно відноситься до відповідної категорії підприємств.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів Національного банку, що

встановлювалися для євро протягом відповідного року.

Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством.

Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

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

Станом на 01.01.2019 року чинними є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (з 6 по 34), Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці».

Для забезпечення єдності, порівнювання й узагальнення облікових даних необхідно, щоб господарські операції однаково відображалися на рахунках бухгалтерського обліку підприємств незалежно від організаційно-правових форм. Такої єдності досягають за допомогою єдиної системи рахунків бухгалтерського обліку і єдиних вимог до неї.

Перелік рахунків бухгалтерського обліку, що використовуються в Україні наведено у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

План рахунків бухгалтерського обліку – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських

операцій і накопичення бухгалтерської інформації про діяльність підприємства, необхідної користувачам для прийняття рішень.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено використання Міжнародних стандартів фінансової звітності вітчизняними суб'єктами господарювання.

Міжнародні стандарти фінансової звітності застосовують:

– обов'язково – підприємства, що становлять суспільний інтерес (підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємств, та підприємства, які належать до великих підприємств), публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України;

– добровільно – інші підприємства (суб'єкти господарювання, крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності.

### **3. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку**

Предмет бухгалтерського обліку – це господарська діяльність підприємства (операційна, фінансова, інвестиційна), що, здійснюється на основі господарських процесів.

Розрізняють наступні види господарської діяльності:

- 1) звичайна;
  - 1.1) операційна (основна та інша операційна);
  - 1.2) інвестиційна;
  - 1.3) фінансова.

Звичайна діяльність – це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

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

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

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

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

Основними видами господарських процесів є:

- 1) процес постачання;
- 2) процес виробництва;
- 3) процес реалізації.

Процес постачання полягає у забезпеченні підприємства необхідними для його діяльності активами – сировиною та матеріалами, паливом і запасними частинами, іншими матеріальними цінностями.

Процес виробництва є сукупністю операцій з виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг.

Процес реалізації – це сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам.

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

- активи;
- зобов'язання;
- власний капітал;
- доходи;
- витрати;
- фінансові результати (прибуток або збиток).

#### **4. Активи підприємства, їх сутність та види**

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

Активи підприємства, залежно від строку корисного використання поділяються на необоротні та оборотні.

Необоротні активи – це всі активи, що не є оборотними.

До необоротних активів відносяться:

- нематеріальні активи;
- незавершені капітальні інвестиції;
- основні засоби;
- інвестиційна нерухомість;
- довгострокові біологічні активи;
- довгострокові фінансові інвестиції;
- довгострокова дебіторська заборгованість;
- відстрочені податкові активи;
- інші необоротні активи.

Оборотні активи – це гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

До оборотних активів відносяться:

- запаси;
- поточні біологічні активи;
- дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги;
- дебіторська заборгованість за розрахунками;
- інша поточна дебіторська заборгованість;
- поточні фінансові інвестиції;
- гроші та їх еквіваленти;
- витрати майбутніх періодів;
- інші оборотні активи.

## **5. Власний капітал та зобов'язання: сутність та види**

Власний капітал – це різниця між активами і зобов'язаннями підприємства.

Складовими власного капіталу є:

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

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок

минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Зобов'язання підприємства поділяються на довгострокові та поточні.

До довгострокових зобов'язань відносять:

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

До поточних зобов'язань відносять:

- короткострокові кредити банків;
- поточна кредиторська заборгованість (за довгостроковими зобов'язаннями; за товари, роботи, послуги; за розрахунками з бюджетом ; за розрахунками зі страхування; за розрахунками з оплати праці);

- доходи майбутніх періодів;
- інші поточні зобов'язання.

## **6. Доходи, витрати та фінансові результати**

Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Доходи підприємства можуть бути наступних видів:

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- дохід від участі в капіталі;
- інші фінансові доходи;
- інші доходи.

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 розподілення власниками).

Витрати підприємства розрізняють за елементами та за видами діяльності.

Витрати за видами діяльності поділяють на:

- 1) витрати від операційної діяльності, до них відносяться:
  - 1.1) собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
  - 1.2) адміністративні витрати;

- 1.3) витрати на збут;
- 1.4) інші операційні витрати;
- 2) витрати від фінансової діяльності, до них відносяться:
  - 2.1) фінансові витрати;
  - 2.2) витрати від участі в капіталі;
- 3) витрати від інвестиційної діяльності, до них відносяться:
  - 3.1) інші витрати.

Витрати за елементами поділяють на:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Фінансовий результат може бути отриманий підприємством у вигляді прибутку або збитку.

Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

## **7. Принципи бухгалтерського обліку**

Принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

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

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

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

фінансовій звітності;

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

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

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

– єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

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

## **Завдання для практичних занять**

### **Питання для обговорення**

1. Сутність бухгалтерського обліку, його мета.
2. Функції бухгалтерського обліку, їх характеристика.
3. Види бухгалтерського обліку.
4. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні.
5. Господарська діяльність та її види.
6. Господарські процеси та їх класифікація.
7. Активи підприємства, їх сутність та види.
8. Власний капітал та зобов'язання: сутність та види.
9. Доходи, витрати та фінансові результати.
10. Принципи бухгалтерського обліку.

### **Завдання 1.1**

Згрупувати наведені об'єкти бухгалтерського обліку за видами: приміщення офісу, прибуток, заборгованість перед бюджетом, заборгованість покупців, дохід від здачі майна в оренду, витрати на оплату праці, пайовий капітал, витрати на комунальні послуги, заборгованість перед постачальниками, автомобіль, запасні частини, готова продукція, грошові кошти в касі, витрати на ремонт основних

засобів, дохід від реалізації продукції, обладнання, паливо, резервний капітал, заборгованість перед банком, програмне забезпечення, товари.

### **Завдання 1.2**

Згрупувати наведені господарські операції за видами господарської діяльності підприємства:

- 1) отримано на поточний рахунок оплату від покупців;
- 2) відвантажено товари покупцям;
- 3) отримано від постачальників товари;
- 4) нараховано відсотки за користування кредитом банку;
- 5) перераховано з поточного рахунку заборгованість перед постачальниками.
- 6) отримано грошові кошти від підзвітної особи;
- 7) нараховано заробітну плату директору підприємства;
- 8) нараховано дивіденди власникам за рахунок прибутку підприємства;
- 9) отримано транспортні засоби від постачальників;
- 10) списано будівельні матеріали, знищені внаслідок пожежі.

### **Завдання 1.3**

Охарактеризувати зміст розділів Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» за наступною схемою: назва та номер розділу; кількість та назви статей; коротка характеристика основних положень розділу.

### **Завдання для самостійної роботи**

#### **Завдання 1.4**

Визначити перелік Національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку в Україні, на підставі яких здійснюється регулювання бухгалтерського обліку в Україні, результати оформити в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Нормативно-правове регулювання обліку в Україні**

<b>Повна назва документу</b>	<b>Скорочена назва</b>	<b>Характеристика</b>
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	....
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»	...	...

**Теми рефератів**

1. Значення бухгалтерського обліку на мікроекономічному та макроекономічному рівнях.
2. Місце бухгалтерського обліку в інформаційній системі підприємства.
3. Історія розвитку бухгалтерського обліку.
4. Характеристика світових моделей бухгалтерського обліку.
5. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні.
6. Порівняльна характеристика вітчизняних і міжнародних принципів бухгалтерського обліку.

**Тести****1. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік – це:**

1) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

2) спосіб кількісного відображення і якісної характеристики господарської діяльності з метою управління нею;

3) облік господарської діяльності підприємства, а також його активів, зобов'язань та власного капіталу, який полягає у спостереженні, вимірюванні та реєстрації;

4) спосіб безперервного і суцільного документального спостереження, вимірювання та відображення господарської діяльності окремого підприємства, організації, установи з метою забезпечення користувачів обліковою інформацією для прийняття відповідних рішень.

## **2. Видами бухгалтерського обліку є:**

- 1) господарський, фінансовий, оперативний;
- 2) фінансовий, управлінський, статистичний;
- 3) фінансовий, управлінський;
- 4) статистичний, управлінський, податковий.

## **3. До принципів бухгалтерського обліку не відноситься:**

- 1) принцип автономності;
- 2) принцип неупередженості;
- 3) принцип повного висвітлення;
- 4) принцип послідовності.

## **4. До активів підприємства не належать:**

- 1) основні засоби;
- 2) запаси;
- 3) нематеріальні активи;
- 4) заборгованість за кредитами банків.

## **5. Видами фінансового результату є:**

- 1) прибуток і збиток;
- 2) доходи і витрати;
- 3) власний капітал і зобов'язання;
- 4) дохід і прибуток.

**6. Назвіть грошовий вимірник, що використовується для ведення обліку та складання звітності відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»?**

- 1) гривня;
- 2) гривня, дол. США;

- 3) дол. США;
- 4) євро.

**7. Визначте фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період за умови, що доходи підприємства – 60000 грн., витрати – 40000 грн.:**

- 1) збиток – 2000 грн.;
- 2) збиток – 20000 грн.;
- 3) прибуток – 20000 грн.;
- 4) прибуток – 50000 грн.

**8. Визначте розмір зобов'язань підприємства, за умови, що заборгованість з оплати праці – 70000 грн., заборгованість за банківськими кредитами – 10000 грн.; вартість запасів – 10000 грн.; вартість основних засобів – 30000 грн.:**

- 1) 80000 грн.;
- 2) 110000 грн.;
- 3) 50000 грн.;
- 4) 40000 грн.

**9. Визначте розмір активів підприємства, за умови, що заборгованість за страхуванням – 50000 грн., заборгованість перед постачальниками та підрядниками – 20000 грн.; вартість товарів – 20000 грн.; вартість основних засобів – 40000 грн.:**

- 1) 70000 грн.;
- 2) 110000 грн.;
- 3) 50000 грн.;
- 4) 60000 грн.

**10. Визначте розмір необоротних активів підприємства, за умови, що заборгованість перед учасниками – 50000 грн., заборгованість перед постачальниками та підрядниками – 20000 грн.; вартість нематеріальних активів – 20000 грн.; вартість основних засобів – 40000 грн.:**

- 1) 70000 грн.;
- 2) 110000 грн.;
- 3) 50000 грн.;
- 4) 60000 грн.

## **ТЕМА 2. МЕТОД ТА ФОРМИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

### **Перелік питань лекції**

1. Загальне поняття методу бухгалтерського обліку та його елементів.
2. Бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського обліку.
3. Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис.
4. Документація та інвентаризація як елементи методу бухгалтерського обліку.
5. Оцінка та калькуляція.
6. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві.
7. Зміст облікової політики підприємства.

### **1. Загальне поняття методу бухгалтерського обліку та його елементів**

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

Основними прийомами бухгалтерського обліку є:

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

Всі елементи тісно пов'язані між собою.

Документація – це спосіб первинної реєстрації об'єктів обліку. Документ є єдиним можливим обґрунтуванням відображення в обліку фактів господарського життя.

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

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

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

Система рахунків – це спосіб групування господарських засобів та їх джерел за економічно однорідними ознаками.

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

Баланс – це метод групування й відображення в грошовій оцінці на певну дату активів, власного капіталу та зобов'язань.

Звітність – це впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників господарської діяльності підприємства за звітний період.

Звітність складається за конкретними правилами і стандартами на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку з певною системою їх групування (основними формами фінансової звітності є Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності).

## **2. Бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського обліку**

Бухгалтерський баланс схематично відображають у вигляді таблиці, що має дві частини: актив (А) і пасив (П).

В активі балансу відображаються активи підприємства, у пасиві – власний капітал і зобов'язання.

Основне балансове рівняння має такий вигляд:

$$\text{Активи (A)} = \text{Власний капітал (BK)} + \text{Зобов'язання (З)}, \quad (2.1)$$

тобто

$$A = BK + З, \quad (2.2)$$

Із цього рівняння випливає:

$$BK = A - З, \quad (2.3)$$

На момент створення підприємства, балансове рівняння має вигляд:

$$A = BK, \quad (2.4)$$

У балансі підсумок активу завжди дорівнює підсумку пасиву балансу. Цей підсумок називається валютою балансу.

Актив і пасив балансу поділяються на окремі розділи, у межах яких виділяють статті балансу.

Інформація за статтями балансу відображає стан активів, власного капіталу та зобов'язань на конкретну дату.

Рівність активу та пасиву балансу пояснюється тим, що гроші, вкладені в активи, надаються власниками та кредиторами.

### **3. Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис**

Зміни у складі активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів зумовлені постійними змінами у господарській діяльності підприємства, що здійснюється на підставі господарських операцій.

Відображення змісту господарських операцій у бухгалтерському обліку здійснюється на рахунках бухгалтерського обліку.

Рахунки бухгалтерського обліку – це спосіб поточного обліку, контролю та групування за економічно однорідними видами об'єктів обліку. Для обліку залишку і руху певного виду об'єктів обліку використовують окремий рахунок.

Умовно, 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.

Початковий залишок активів, власного капіталу чи зобов'язань на рахунку називають початковим сальдо, або залишком на початок періоду (Сп).

Підсумок сум операцій за дебетом рахунка називають дебетовим оборотом (ОД), а підсумок сум операцій за кредитом рахунка – кредитовим оборотом (ОК).

Кінцевий залишок активів, власного капіталу чи зобов'язань на рахунку називають кінцевим сальдо, або залишком на кінець періоду (Ск).

Умовно, за структурою, всі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на активні та пасивні.

Рахунки, що призначені для обліку активів та витрат підприємства, називають активними.

Рахунки, що відображують облік зобов'язань, власного капіталу та доходів підприємства, називають пасивними.

При обчисленні кінцевого сальдо активних і пасивних рахунків слід керуватися такими правилами (рис. 2.1):

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

б) Структура пасивного рахунка		К-т
Д-т	пасивний рахунок	
		Сальдо – початковий залишок
Зменшення «-»		Збільшення «+»
		Сальдо – кінцевий залишок

**Рис. 2.1. Структура рахунків бухгалтерського обліку**

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

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

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 рахунку і віднімають оборот за кредитом рахунку.

$$C_k = C_n + OD - OK, \quad (2.5)$$

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

$$C_k = C_n + OK - OD, \quad (2.6)$$

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.

Згідно з порядком відображення у фінансовій звітності рахунки класифікують на *балансові, номінальні та позабалансові*.

Балансові рахунки використовуються для обліку активів, власного капіталу і зобов'язань, мають початкове та кінцеве сальдо й

відображаються в Балансі (Звіті про фінансовий стан).

Номінальні рахунки використовуються для обліку доходів, витрат і фінансових результатів, не мають залишків на початок і кінець періоду та використовуються для заповнення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

На позабалансових рахунках обліковують активи та зобов'язання, які не належать підприємству або визнання яких на звітну дату неможливе.

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

- синтетичні,
- аналітичні.

Рахунки, що групують об'єкти обліку в узагальненому грошовому вимірнику за економічно однорідними ознаками, називаються синтетичними, а облік на цих рахунках – синтетичним. Наприклад: такі рахунки як «Основні засоби», «Готова продукція».

Рахунки, що використовуються для деталізації інформації щодо окремих об'єктів обліку, називаються – аналітичними, а облік, що ведеться на цих рахунках, – аналітичним.

Запис кожної господарської операції за дебетом одного рахунку та кредитом іншого на одну і ту ж суму називають подвійним записом.

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, суму господарської операції називають бухгалтерським проведенням.

Бухгалтерський рахунок є основною одиницею зберігання інформації в бухгалтерському обліку, тому для групування цієї інформації використовується система рахунків бухгалтерського обліку. Ця система є єдиною для всіх підприємств і організацій, крім банків та бюджетних організацій та регламентується Планом рахунків

бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Головною його метою є забезпечення інформацію для контролю та прийняття управлінських рішень, складання фінансової звітності. Структура Плану рахунків узгоджена зі структурою Балансу (Звіту про фінансовий стан) і Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Узгодженість Плану рахунків із об'єктами обліку та структурою фінансових звітів**

Об'єкти обліку	План рахунків		Класифікація рахунків за структурою	Фінансовий звіт
	Клас	Назва класу		
Активи	1	Необоротні активи	Активні (крім 13, 192)	Баланс
	2	Запаси	Активні (крім 285)	Баланс
	3	Кошти, розрахунки та інші активи	Активні (крім 38)	Баланс
Власний капітал	4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	Пасивні (крім 442, 45, 46)	Баланс
Зобов'язання	5	Довгострокові зобов'язання	Пасивні	Баланс
	<b>Клас</b>	<b>Назва класу</b>		
	6	Поточні зобов'язання	Пасивні	Баланс
Доходи і фінансові результати	7	Доходи і результати діяльності	Пасивні	Звіт про фінансові результати
Витрати	8	Витрати за елементами	Активні	Звіт про фінансові результати
	9	Витрати діяльності	Активні	Звіт про фінансові результати
-	0	Позабалансові рахунки	-	Примітки

Кожен клас рахунків поділяється на синтетичні рахунки (рахунки першого порядку), а вони, в свою чергу, – на субрахунки (рахунки

другого порядку). Кожен рахунок має назву і код. Синтетичні рахунки мають двозначний код: перша цифра показує номер класу рахунків, друга порядковий номер у класі, починаючи з 0 до 9.

#### **4. Документація та інвентаризація як елементи методу бухгалтерського обліку**

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.

Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію.

Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів складаються зведені облікові документи – реєстри обліку.

Первинні документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі 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.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватися із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

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

документообіг.

Неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо.

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на кінець останнього дня кожного місяця.

Права і обов'язки сторін, які виникають за результатами здійснення господарської операції, оформленої первинним документом, не залежать від факту відображення її в регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку.

Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

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

У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку.

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

Копії первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

Вилучення оригіналів таких документів та реєстрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

Інвентаризація – це елемент методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого можна виявити й врахувати те, чого не можна взяти на облік при щоденній документації господарських процесів і явищ.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка.

При цьому забезпечуються:

- виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;

- установа лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;

- виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;

- виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної фінансової звітності;

- у разі передачі майна державного підприємства або бюджетної установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства, передачі державного підприємства (його структурних підрозділів) або бюджетної установи до сфери управління іншого органу управління (на дату передачі), крім передачі в межах одного органу управління, в інших випадках, визначених законодавством;

- у разі зміни матеріально відповідальних осіб, а також у разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу

(бригади) більше половини його членів або на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади) при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності (на день приймання-передачі справ) в обсязі активів, які знаходяться на відповідальному зберіганні;

– у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів) в обсязі, визначеному керівником підприємства;

– за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації. У цих випадках інвентаризація має розпочатися у термін та в обсязі, зазначених у належним чином оформленому документі цих органів, але не раніше дня отримання підприємством відповідного документа;

– у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ) в обсязі, визначеному керівником підприємства;

– у разі припинення підприємства;

– у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу);

– в інших випадках, передбачених законодавством.

## **5. Оцінка та калькуляція**

Основними способами вимірювання інформації в бухгалтерському обліку є оцінка і калькулювання.

Оцінка – це спосіб вираження вартості об'єктів обліку у грошовому вимірнику.

Оцінка передбачає визначення вартості кожного окремого виду активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат і фінансових результатів у гривнях і копійках. Вона є необхідною передумовою відображення їх в обліку.

Розрізняють різні види оцінки в бухгалтерському обліку:

– купівельна вартість – це вартість активів, придбаних підприємством за плату. Купівельна вартість визначається при придбанні активів як добуток кількості придбаних активів та їх купівельної ціни. При цьому купівельна ціна визначається за домовленістю сторін: продавця і покупця;

– первісна вартість – це фактична (історична) собівартість активів, що включає суму всіх витрат, пов'язаних з їх придбанням або

виготовленням. Первісна вартість активів, придбаних підприємством за плату, включає купівельну вартість та суму витрат, понесених на доставку, розвантаження, установку і доведення активу до придатного для використання стану. Первісна вартість активів, виготовлених власними силами підприємства, включає суму витрат, понесених на їх виробництво, а саме: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші витрати. Первісна вартість визначається при надходженні (оприбуткуванні) активів за допомогою калькулювання (сумування витрат);

– продажна вартість – це вартість активів, призначених для продажу. Продажна вартість визначається при реалізації активів як добуток кількості активів, призначених для реалізації, та продажної ціни на них. При цьому продажна ціна визначається за домовленістю сторін (продавця і покупця) і повинна включати первісну вартість та націнку, здатну покрити поточні витрати підприємства і забезпечити йому отримання прибутку;

– переоцінена вартість – це вартість активів після їх переоцінки (уцінки або дооцінки), яка проводиться у зв'язку зі зміною кон'юнктури ринку або втратою корисності активів;

– залишкова вартість – визначається по необоротних матеріальних активах (основних засобах, нематеріальних активах, довгострокових біологічних активах, інших необоротних матеріальних активах) як різниця між їх первісною вартістю та сумою нарахованої амортизації. Залишкова вартість використовується при складанні балансу для відображення реальної вартості необоротних матеріальних активів з урахуванням ступеня їх морального і фізичного зносу;

– справедлива вартість – це реальна ринкова вартість активів, яка склалася на ринку з урахуванням попиту і пропозиції.

Калькулювання – це спосіб обчислення собівартості придбаних або виготовлених активів.

Як спосіб оцінки калькулювання застосовується при надходженні придбаних або виготовлених активів для обчислення їх собівартості (первісної вартості) шляхом сумування витрат, понесених підприємством. У бухгалтерському обліку застосовуються різні методи калькулювання собівартості: простий, позамовний, попередільний.

При обчисленні собівартості активів бухгалтером складається калькуляція.

Калькуляція – це бухгалтерський документ, призначений для визначення собівартості активів. Калькуляція складається на кожен вид активів окремо. У ній зазначається перелік статей і суми витрат, понесених підприємством на придбання або виготовлення активів. При цьому кожне підприємство має право самостійно розробляти перелік статей калькуляції з урахуванням особливостей діяльності.

## **6. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві**

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

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

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

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;

- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

Підприємство самостійно:

- визначає за погодженням з власником (власниками) або

уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства;

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства;

- визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

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

Головний бухгалтер або особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства;

– подає в установленому порядку та у випадках, передбачених Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», інформацію центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

Головний бухгалтер або особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства, не несе дисциплінарної, адміністративної, цивільно-правової та кримінальної відповідальності за подання центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, інформації про фінансову операцію, навіть якщо такими діями завдано шкоди юридичним або фізичним особам, та за інші дії, якщо він діяв у межах виконання Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення».

## **7. Зміст облікової політики підприємства**

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», встановлено, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Формування облікової політики підприємства за конкретним напрямом полягає у виборі одного варіанта із декількох альтернативних варіантів, передбачених нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку.

Перелік елементів облікової політики підприємства встановлено Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства.

Нормативно-правовими актами не затверджена типова форма наказу чи положення про облікову політику. Форма розпорядчого документу про облікову політику обирається підприємством самостійно.

Зі змістом розпорядчого документу про облікову політику, під підпис, повинні бути ознайомлені усі працівники підприємства, які зобов'язані виконувати його положення. За невиконання зазначених норм розпорядчого документа можливе застосування відповідальності, яка встановлюється внутрішніми правилами підприємства.

Відповідальність за складання розпорядчого документу про облікову політику та його дотримання несе керівник підприємства.

## **Завдання для практичних занять**

### **Питання для обговорення**

1. Загальне поняття методу бухгалтерського обліку та його елементів.
2. Бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського обліку.
3. Рахунки бухгалтерського обліку.
4. План рахунків бухгалтерського обліку.
5. Подвійний запис.
6. Форми організації бухгалтерського обліку.
7. Функції головного бухгалтера щодо організації та ведення бухгалтерського обліку.
8. Сутність облікової політики підприємства.

### **Завдання 2.1**

1. За даними табл. 2.2 скласти баланс на початок звітного періоду.
2. Визначити типи господарських операцій за наступною інформацією:
  - а) із поточного рахунку надійшли грошові кошти до каси підприємства на суму 1,0 тис. грн.
  - б) перераховано кошти з поточного рахунку постачальникам за надані послуги 2,0 тис. грн.;
  - в) відпущено виробничі запаси у виробництво 10,0 тис. грн.;
  - г) отримано довгостроковий кредит банку на суму 15,0 тис. грн.;
  - д) використано частину нерозподіленого прибутку для поповнення резервного капіталу 5,0 тис. грн.
3. Скласти баланс на кінець звітного періоду з урахуванням змін, що відбулися у результаті здійснення господарських операцій.

**Залишок активів та джерел їх утворення  
на початок звітного періоду**

№ з/п	Стаття	Сума, тис. грн.
1	Основні засоби	12,0
2	Зареєстрований (пайовий) капітал	8,0
3	Резервний капітал	2,0
4	Виробничі запаси	80,0
5	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	12,0
6	Незавершене виробництво	60,0
7	Готова продукція	38,0
8	Дебіторська заборгованість	65,0
9	Короткострокові позики банку	70,0
10	Грошові кошти: у касі	0,3
	на поточному рахунку	14,7
11	Заборгованість перед постачальниками і підрядниками	90,0
12	Заборгованість за розрахунками: з бюджетом	18,0
	зі страхування	16,0
	з оплати праці	44,0
	з учасниками	10,0

**Завдання 2.2**

Дати характеристику рахунків бухгалтерського обліку (вказати код та назву рахунку; активний чи пасивний; де відображається сальдо за рахунком і що означає; що відображається за дебетом і за кредитом рахунку; у якій формі звітності відображається інформація за рахунком):

- 10 «Основні засоби»;
- 12 «Нематеріальні активи»;
- 15 «Капітальні інвестиції»;
- 16 «Довгострокові біологічні активи»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 26 «Готова продукція»;
- 30 «Готівка»;
- 31 «Рахунки в банках».

### **Завдання 2.3**

1. Скласти вступний баланс станом на 01.01.2019 року та відкрити бухгалтерські рахунки станом на 01.01.2019 року.
2. Визначити бухгалтерські проведення за наведеними господарськими операціями.
3. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.
4. Визначити залишки на 31.01.2019 року.
5. Скласти бухгалтерський баланс станом на 31.01.2019 року.

#### *Умова завдання*

Залишки за рахунками на 01.01.2019 складають:

рахунок 281 – 19000 грн.

рахунок 301 – 3000 грн.

рахунок 311 – 75000 грн.

рахунок 631 – 3000 грн.

рахунок 661 – 4000 грн.

рахунок 40 – 90000 грн.

За січень 2019 року:

- 1) надійшли товари від вітчизняних постачальників на 55000 грн.;
- 2) погашено заборгованість перед постачальником грошовими коштами з поточного рахунку на 35000 грн.;
- 3) виплачено із каси заробітну плату у розмірі 2000 грн.;
- 4) з поточного рахунку перераховано кошти в касу на суму 2000 грн.;
- 5) видано із каси грошові кошти підзвіт на суму 1000 грн.

### **Завдання для самостійної роботи**

#### **Завдання 2.4**

Дати характеристику рахунків бухгалтерського обліку (вказати код та назву рахунку; активний чи пасивний; де відображається сальдо за рахунком і що означає; що відображається за дебетом і за кредитом рахунку; у якій формі звітності відображається інформація за рахунком):

22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»;

42 «Додатковий капітал»;

44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;

50 «Довгострокові позики»;

- 60 «Короткострокові позики»;
- 67 «Розрахунки з учасниками»;
- 70 «Доходи від реалізації»;
- 80 «Матеріальні витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут».

### **Завдання 2.5**

1. Скласти посадову інструкцію головного бухгалтера торговельного підприємства (приклад у додатку В).
2. Скласти посадову інструкцію касира (приклад у додатку Г).

### **Теми рефератів**

1. Бухгалтерський баланс: елемент методу бухгалтерського обліку та форма звітності.
2. Поняття про документооборот.
3. Порядок проведення інвентаризації.
4. Суть і види калькуляцій.
5. Положення про бухгалтерію як елемент організації обліку.
6. Програмні продукти, що використовуються для організації бухгалтерського обліку.

### **Тести**

#### **1. До елементів методу бухгалтерського обліку належать:**

- 1) калькуляція, система рахунків, подвійний запис, баланс, звітність;
- 2) документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, система рахунків, подвійний запис;
- 3) документація, калькуляція, система рахунків, подвійний запис, баланс, звітність;
- 4) документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, система рахунків, подвійний запис, баланс, звітність.

#### **2. Структурними частинами балансу є:**

- 1) дебет і кредит;
- 2) активи і зобов'язання;
- 3) актив і пасив;
- 4) сальдо, оборот за дебетом, оборот за кредитом.

**3. Ліва сторона рахунку називається:**

- 1) кредит;
- 2) актив;
- 3) пасив;
- 4) дебет.

**4. Відповідальним за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві є:**

- 1) касир;
- 2) головний бухгалтер;
- 3) керівник підприємства;
- 4) власник підприємства.

**5. Для реєстрації господарських операцій використовується наступний елемент методу бухгалтерського обліку:**

- 1) калькуляція;
- 2) документування;
- 3) баланс;
- 4) звітність

**6. Для забезпечення відповідності бухгалтерських записів фактичним даним, необхідно:**

- 1) своєчасно складати звітність;
- 2) проводити інвентаризацію;
- 3) відкрити бухгалтерські рахунки;
- 4) сплачувати податки

**7. Який вигляд має балансове рівняння новоствореного підприємства?**

- 1) Активи = Власний капітал;
- 2) Активи = Власний капітал + Зобов'язання;
- 3) Зобов'язання = Активи + Власний капітал;
- 4) Активи = Власний капітал – Зобов'язання

**8. Як визначається сальдо на кінець звітного періоду за пасивним рахунком?**

- 1) Сальдо на початок за дебетом + Оборот за дебетом – Оборот за кредитом;
- 2) Сальдо на початок за кредитом + Оборот за кредитом – Оборот

за дебетом;

3) Сальдо на початок за дебетом – Оборот за дебетом + Оборот за кредитом;

4) Сальдо на початок за дебетом + Оборот за дебетом + Оборот за кредитом

**9. Визначте сальдо на кінець звітнього періоду за рахунком 28 «Товари», за умови, що сальдо на початок складає 1000 грн., оборот за дебетом – 50000 грн., оборот за кредитом – 30000 грн.:**

1) 32000 грн.;

2) 33000 грн.;

3) 21000 грн.;

4) 30000 грн.

**10. Визначте сальдо на кінець звітнього періоду за рахунком 30 «Готівка», за умови, що сальдо на початок складає 220 грн., оборот за дебетом – 2000 грн., оборот за кредитом – 1000 грн.:**

1) 2320 грн.;

2) 1330 грн.;

3) 1500 грн.;

4) 1220 грн.

## ТЕМА 3. ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ

### Перелік питань лекції

1. Процес придбання основних засобів, нематеріальних активів та виробничих запасів.
2. Облік виробничих витрат та інших витрат діяльності.
3. Загальна характеристика процесу реалізації.
4. Визначення фінансових результатів та розподіл прибутку.

### **1. Процес придбання основних засобів, нематеріальних активів та виробничих запасів**

Будь-яке виробниче підприємство створюється з метою виготовлення продукції, у результаті реалізації якої отримується прибуток. Але здійснення господарської діяльності неможливе без наявності основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів та інших ресурсів, які залучає підприємство.

Процес придбання – це сукупність операцій щодо забезпечення підприємства необоротними та оборотними активами, необхідними для здійснення господарської діяльності.

Основними завданнями обліку процесу придбання є:

- 1) правильне та своєчасне визначення обсягу необхідних необоротних і оборотних активів;
- 2) виявлення всіх витрат, пов'язаних із придбанням необоротних та оборотних активів;
- 3) визначення вартості необоротних та оборотних активів, що надійшли на підприємство та відображення їх в обліку.

Надходити активи на підприємство можуть із різних джерел:

- від постачальників;
- від засновників як внесок до капіталу підприємства;
- у результаті надання спонсорської допомоги або іншого безоплатного одержання;
- у наслідок цільового фінансування;
- у результаті обміну;
- у результаті виготовлення власними силами.

У випадку надходження необоротних та оборотних активів від постачальників може використовуватися як готівкова, так і безготівкова форми розрахунків.

Документами, що використовуються для оформлення зазначених операцій є:

- договори;
- рахунки-фактури;
- рахунки;
- накладні;
- акти закупівлі;
- податкові накладні (якщо підприємство-постачальник є платником ПДВ);
- платіжні доручення;
- видаткові касові ордери.

### *Облік придбання основних засобів*

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності регламентуються П(С)БО 7 «Основні засоби».

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

Підприємства самостійно встановлюють вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Найчастіше основні засоби надходять на підприємство у результаті їх закупівлі у постачальників. У цьому випадку їх первісна вартість включає:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі);

- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Введення в експлуатацію об'єкта основних засобів здійснюється на підставі Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-1).

Для обліку та контролю за наявністю і рухом основних засобів при надходженні їх на підприємство кожному з об'єктів присвоюється відповідний інвентарний номер. За інвентарними номерами організовується аналітичний облік основних засобів.

Облік придбання основних засобів здійснюється із використанням таких рахунків бухгалтерського обліку:

- 10 «Основні засоби»:

рахунок 10 «Основні засоби» (активний, балансовий) призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості. За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів. За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» також відображається сума створеного забезпечення, зокрема на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель;

- 15 «Капітальні інвестиції»:

рахунок 15 «Капітальні інвестиції» (активний, балансовий) призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. За дебетом

рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення визнаних витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо). Для накопичення інформації про витрати, понесені на придбання основних засобів використовується субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Бухгалтерські проведення з обліку придбання основних засобів наведені у табл. 3.1.

*Таблиця 3.1*

**Бухгалтерські проведення з обліку придбання основних засобів**

<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>	<b>Зміст господарської операції</b>	<b>Сума, грн.</b>
152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено вартість об'єкта основних засобів, придбаного у постачальника	20000,00
641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	4000,00
152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено вартість транспортних послуг з доставки об'єкта основних засобів, наданих постачальником	1000,00
641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	200,00
10 «Основні засоби»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	Введено в експлуатацію основні засоби за первісною вартістю	21000,00
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»	Сплачено заборгованість перед постачальником грошовими коштами з поточного рахунку	25200,00

*Облік придбання нематеріальних активів*

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи, а також розкриття інформації

про них у фінансовій звітності регламентуються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

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

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

- права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

- права на комерційні позначення (право на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

- авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

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

Введення в експлуатацію об'єкта нематеріальних активів здійснюється на підставі Акту введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма НА-1).

Облік придбання нематеріальних активів здійснюється із

використанням таких рахунків бухгалтерського обліку:

– 12 «Нематеріальні активи»:

рахунок 12 «Нематеріальні активи» (активний, балансовий) призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів.

За дебетом рахунку 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.

– 15 «Капітальні інвестиції».

Для накопичення інформації про витрати, понесені на придбання нематеріальних активів використовується субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Бухгалтерські проведення з обліку придбання нематеріальних активів наведені у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Бухгалтерські проведення з обліку придбання  
нематеріальних активів**

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції	Сума, грн.
154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено вартість об'єкта нематеріальних активів – програмного продукту, придбаного у постачальника	2000,00
641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	400,00
154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено вартість установки програмного продукту	100,00
641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	20,00

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції	Сума, грн.
12 «Нематеріальні активи»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	Введено в експлуатацію нематеріальні активи за первісною вартістю	2100,00
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»	Сплачено заборгованість перед постачальником грошовими коштами із поточного рахунку	2520,00

### *Облік придбання виробничих запасів*

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності регламентуються П(С)БО 9 «Запаси».

Запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської 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/установою.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, в установах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством/установою ще не визнано доходу;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

– товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством/установою з метою подальшого продажу;

– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

– поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9 «Запаси», а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

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

– 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/установі;

– транспортно-заготівельні витрати;

– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства/установи на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Оприбуткування виробничих запасів на підприємстві здійснюється на підставі рахунків-фактур, накладних, видаткових накладних, актів на закупівлю.

Облік запасів здійснюється на рахунках другого класу «Запаси». Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Для обліку запасів можуть використовуватися наступні синтетичні рахунки:

20 «Виробничі запаси»;

22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

23 «Виробництво»;

24 «Брак у виробництві»;

- 25 «Напівфабрикати»;
- 26 «Готова продукція»;
- 28 «Товари».

Облік виробничих запасів здійснюється на рахунку 20 «Виробничі запаси». Рахунок активний, балансовий, призначений для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва. За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображається надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Надходження виробничих запасів оформлюється за допомогою накладної, рахунку фактури, акта на закупівлю.

Бухгалтерські проведення з обліку надходження виробничих запасів на підприємство відображені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Бухгалтерські проведення з обліку придбання виробничих запасів**

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції	Сума, грн.
<i><b>Придбання у постачальника, післяоплата</b></i>			
20 «Виробничі запаси»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Надійшли виробничі запаси від постачальника	30000,00
641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	6000,00
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»	Сплачено заборгованість перед постачальником грошовими коштами з поточного рахунку	3600,00
<i><b>Придбання у постачальника, передоплата</b></i>			
371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»	Перераховано з поточного рахунку постачальникам за виробничі запаси, що мають бути відвантажені	12000,00

Продовж. табл. 3.3

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції	Сума, грн.
641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 % (до моменту надходження податкової накладної)	2000,00
20 «Виробничі запаси»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Надійшли виробничі запаси від постачальника	10000,00
644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 % (після надходження податкової накладної)	2000,00
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	Проведено взаємозалік заборгованостей	12000,00
<b>Придбання із підзвітних сум</b>			
372 «Розрахунки з підзвітними особами»	30 «Готівка»	Видано із каси готівку для придбання виробничих запасів	1200,00
20 «Виробничі запаси»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	Придбано виробничі запаси із підзвітних сум	600,00
641 «Розрахунки за податками»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	120,00
30 «Готівка»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	Залишки невикористаних підзвітних сум повернуто в касу підприємства	480,00

### Облік транспортно-заготівельних витрат

Відповідно до п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» до транспортно-заготівельних витрат належать витрати на заготівлю запасів, витрати на оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи, витрати на транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, витрати на страхування ризиків доставки

запасів.

Існує два способи включення транспортно-заготівельних витрат до складу первісної вартості запасів:

- прямий спосіб,
- непрямий спосіб.

При прямому способі транспортно-заготівельні витрати включаються до первісної вартості конкретної одиниці запасів у момент їх придбання відразу при оприбуткуванні та відображаються на відповідних субрахунках обліку запасів.

У п. 5.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів зазначається, що цей спосіб доцільно застосовувати, якщо можна достовірно визначити суму витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів. Проте при перевезенні запасів одного найменування це зробити просто, а при доставці запасів декількох найменувань виникає необхідність розподілу транспортно-заготівельних витрат між одиницями запасів.

Розподіл транспортно-заготівельних витрат між найменуваннями запасів, які перевозяться, може здійснюватися за кількісним (вага, об'єм, кількість місць, одиниць) або вартісним критерієм (ціна одиниці запасів).

Непрямий спосіб передбачає облік транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку загальною сумою з подальшим їх розподілом за методом середнього відсотку. При цьому транспортно-заготівельні витрати включаються у первісну вартість придбаних запасів лише в кінці місяця. Розрахунок середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат оформлюється окремим документом – Розрахунком транспортно-заготівельних витрат.

Для обліку транспортно-заготівельних витрат рекомендовано використовувати на виробничих підприємствах субрахунок 2011 «Транспортно-заготівельні витрати» – з аналітикою у розрізі окремих груп запасів.

Розрахунок середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат здійснюється за формулою (3.1):

$$\% \text{ТЗВ} = (\text{ТЗВ}_{\text{поч}} + \text{ТЗВ}_{\text{нарах}}) / (\text{З}_{\text{поч}} + \text{З}_{\text{над}}) \times 100 \%, \quad (3.1)$$

де %ТЗВ – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат;

$\text{З}_{\text{поч}}$  – залишок запасів на початок місяця, грн.;

$\text{З}_{\text{над}}$  – вартість запасів, що надійшли впродовж місяця, грн.;

$\text{ТЗВ}_{\text{поч}}$  – сума транспортно-заготівельних витрат, що відносяться

до залишку запасів на початок місяця, грн.;

$TЗВ_{\text{нарах}}$  – сума транспортно-заготівельних витрат, що виникли при надходженні запасів впродовж місяця, грн.

Розрахунок суми транспортно-заготівельних витрат, які відносяться до запасів, що вибули, здійснюється за формулою (3.2):

$$TЗВ_{\text{виб}} = Z_{\text{виб}} \times \%TЗВ / 100 \%, \quad (3.2)$$

де  $TЗВ_{\text{виб}}$  – сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до запасів, які вибули впродовж місяця, грн.;

$Z_{\text{виб}}$  – вартість запасів, що вибули впродовж місяця, грн.;

$\%TЗВ$  – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, %.

**Приклад 1.** Визначити розмір транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до списаних у виробництво сировини і матеріалів та відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

#### *Умова завдання*

Залишки на 01.01.2019 року становлять: за рахунком 201 «Сировина і матеріали» – 20000,00 грн., за рахунком 2011 «Транспортно-заготівельні витрати» – 4000,00 грн.

Від постачальника 05.01.2019 року надійшли сировина й матеріали на суму 30000,00 грн., крім того ПДВ – 20 %.

Вартість доставки сировини й матеріалів, що була здійснена постачальником – 2000,00 грн., крім того ПДВ – 20 %.

20.01.2019 року було погашено заборгованість перед постачальником за отримані сировину й матеріали, а також сплачено заборгованість за їх транспортування.

31.01.2019 року було списано у виробництво сировини й матеріалів на 15000,00 грн., разом із частиною транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до списаних у виробництво сировини і матеріалів.

#### *Рішення*

1. Розрахунок суми транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до списаних у виробництво сировини й матеріалів:

$$\% TЗВ = (4000+2000)/(20000+30000) \times 100 = 12 \%$$

$$TЗВ_{\text{виб}} = 15000 \times 12 / 100 = 1800$$

2. Відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Бухгалтерські проведення з обліку  
транспортно-заготівельних витрат**

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції	Сума, грн.
201 «Сировина й матеріали»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Надійшли виробничі запаси від постачальника	30000,00
641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	6000,00
2011 «Транспортно-заготівельні витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Постачальником здійснено доставку виробничих запасів	2000,00
641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	400,00
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»	Сплачено заборгованість перед постачальником грошовими коштами з поточного рахунку	38400,00
23 «Виробництво»	201 «Сировина й матеріали»	Списано виробничі запаси у виробництво	15000,00
23 «Виробництво»	2011 «Транспортно-заготівельні витрати»	Списано транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до відпущених у виробництво виробничих запасів	1800,00

## 2. Облік виробничих витрат та інших витрат діяльності

Процес виробництва займає центральне місце в схемі кругообігу господарських засобів. Під процесом виробництва розуміють виготовлення продукції на підприємстві, виконання робіт та надання послуг. Здійснення процесу виробництва можливе лише за умов поєднання необоротних та оборотних активів при активній ролі у цьому процесі робочої сили.

Завданням обліку процесу виробництва безпосередньо є:  
– облік витрат, пов'язаних із процесом виробництва;

– розмежування здійснених витрат між кількістю готової продукції та виробами, що перебувають у незавершеному виробництві;

– визначення собівартості одиниці готової продукції.

Об'єктами бухгалтерського обліку щодо яких формується інформація під час процесу виробництва є:

– незавершене виробництво;

– напівфабрикати;

– брак у виробництві;

– готова продукція (основна, побічна).

До складу незавершеного виробництва включаються:

– вироби, деталі та вузли, які не пройшли всіх стадій (фаз, переділів), що передбачені технологічним процесом, і не закінчені обробкою;

– продукція, обробку якої закінчено, але яка не прийнята відділом технічного контролю, а також прийнята ним, але з певних причин не здана на склад;

– вироби, що проходять стадію випробування або спеціального налагодження, зумовленого договором із замовником;

– готова продукція, що не пройшла затарювання та пакування на місці виробництва, якщо це передбачено технологічним процесом;

– деталі і напівфабрикати власного виробництва, що підлягають подальшій обробці;

– виправний брак у виробництві.

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Брак продукції поділяється на зовнішній, тобто виявлений споживачем і пред'явлений для відшкодування збитків, та внутрішній, який виявлений в процесі виробництва. У залежності від характеру відхилень від нормативів він може бути остаточним або виправним.

До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування.

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.

Розрізняють наступні види собівартості продукції:

- виробнича собівартість;
- собівартість реалізованої продукції;
- повна собівартість.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

– прямі матеріальні витрати (вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);

– прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);

– інші прямі витрати (інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції, зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку);

– змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

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

Повна собівартість – це виробнича собівартість, збільшена на суму адміністративних витрат та витрат на збут. Цей показник інтегрує загальні витрати підприємства, що пов'язані як з виробництвом, так і з реалізацією продукції.

#### *Облік основних витрат виробництва*

Облік витрат на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг здійснюється на рахунку 23 «Виробництво» (активний,

балансовий). За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються витрати, пов'язані з виробництвом, а за кредитом – вартість готової продукції, що надійшла на склад підприємства; вартість отриманих відходів, які придатні для подальшого використання у виробничих цілях; вартість виконаних робіт і наданих послуг стороннім споживачам. Залишок на кінець звітної періоду означає залишок незавершеного виробництва.

Типові кореспонденції рахунків з обліку прямих витрат виробництва відображено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

**Типові кореспонденції рахунків з обліку прямих витрат виробництва**

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції	Первинний документ на підставі якого відображаються витрати
23 «Виробництво»	201 «Сировина й матеріали»	Списано виробничі запаси у виробництво	Накладна на внутрішнє переміщення, накладна-вимога, накладна-замовлення на відпуск сировини і матеріалів
23 «Виробництво»	2011 «Транспортно-заготівельні витрати»	Списано транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до відпущених у виробництво виробничих запасів	Розрахунок транспортно-заготівельних витрат
23 «Виробництво»	Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	Нараховано заробітну плату працівникам, безпосередньо зайнятим у процесі виробництва	Табель обліку використання робочого часу, Наряд на відрядну роботу, Розрахунково-платіжна відомість

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції	Первинний документ на підставі якого відображуються витрати
23 «Виробництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівникам, безпосередньо зайнятим у процесі виробництва	Розрахунок єдиного соціального внеску
23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів»	Нараховано амортизацію основних засобів (за умови, можливості віднесення нарахованої амортизації до конкретного виду готової продукції)	Розрахунок амортизації основних засобів
23 «Виробництво»	132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	Нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів (за умови, можливості віднесення нарахованої амортизації до конкретного виду готової продукції)	Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції	Первинний документ на підставі якого відображуються витрати
23 «Виробництво»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Нараховано амортизацію нематеріальних активів (за умови, можливості віднесення нарахованої амортизації до конкретного виду готової продукції)	Розрахунок амортизації нематеріальних активів

### *Облік загальновиробничих витрат*

Крім прямих витрат до виробничої собівартості готової продукції включається частина загальновиробничих витрат.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання,

водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

– витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

– інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Типові кореспонденції рахунків з обліку загальновиробничих витрат наведено у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

**Типові кореспонденції рахунків з обліку  
загальновиробничих витрат**

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції
91 «Загальновиробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»	Списано запаси, що будуть використані для ремонту приміщення цеху
91 «Загальновиробничі витрати»	Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	Нараховано заробітну плату майстру цеху
91 «Загальновиробничі витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату майстра цеху
91 «Загальновиробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено заборгованість перед постачальником за надання послуг із опалення приміщення цеху
641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %
91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»	Включено до виробничої собівартості нараховану амортизацію основних засобів
91 «Загальновиробничі витрати»	132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	Включено до виробничої собівартості нараховану амортизацію інших необоротних матеріальних активів
91 «Загальновиробничі витрати»	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	Включено до виробничої собівартості нараховану амортизацію нематеріальних активів

На підставі даних обліку виробничих витрат формують виробничу собівартість готової продукції, для обліку якої використовують

рахунок 26 «Готова продукція» (активний, балансовий).

За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю. За кредитом – собівартість реалізованої готової продукції.

**Приклад 2.** Визначити виробничу собівартість готової продукції за її видами та відобразити процес її формування і оприбуткування на рахунках бухгалтерського обліку.

*Умова завдання*

Протягом січня 2019 року на виробництво виробу А було списано: сировини і матеріалів на суму 3000,00 грн.; нарахована заробітна плата працівників, зайнятих виробництвом виробу А – 5000,00 грн.; нарахований єдиний соціальний внесок (відповідно до чинного законодавства); виробу Б було списано: сировини і матеріалів на суму 4000,00 грн.; нарахована заробітна плата працівників, зайнятих виробництвом виробу Б – 6000,00 грн.; нарахований єдиний соціальний внесок (відповідно до чинного законодавства).

Накопичено змінні загальновиробничі витрати: вартість послуг з опалення та водопостачання цеху – 2000,00 грн. (крім того ПДВ – 20 %).

Накопичено постійні загальновиробничі витрати: заробітна плата майстра цеху – 2000,00 грн., нарахований на неї єдиний соціальний внесок (відповідно до чинного законодавства). Потужність підприємства – 98 %.

База розподілу загальновиробничих витрат між видами готової продукції, обрана підприємством – прямі матеріальні витрати.

***Рішення***

1. Виробнича собівартість виробу А та виробу Б складається із суми прямих витрат та частини загальновиробничих витрат, розподілених між ними.

2. Розподілу між виробами підлягають змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Змінні загальновиробничі витрати 2000,00 грн.

Постійні розподілені загальновиробничі витрати:

$(2000,00 + 2000,00 \times 0,22) \times 0,98 = 2391,20$  грн.

Загальновиробничі витрати, що підлягають розподілу між виробом А і виробом Б:  $2000,00 + 2391,20 = 4391,20$  грн.

3. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, що

включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) становлять:

$$(2000,00+2000,00 \times 0,22) \times (1-0,98) = 48,80 \text{ грн.}$$

4. Розподіл загальновиробничих витрат між виробами здійснюється виходячи із обраної підприємством бази розподілу, у даному випадку прямих матеріальних витрат:

$$\text{для виробу А: } 3000 / (3000+4000) = 0,43$$

$$\text{для виробу Б: } 4000 / (3000+4000) = 0,57$$

Сума загальновиробничих витрат, що включається до виробничої собівартості виробу А:

$$0,43 \times 4391,20 = 1888,22 \text{ грн.}$$

Сума загальновиробничих витрат, що включається до виробничої собівартості виробу Б:

$$0,57 \times 4391,20 = 2502,98 \text{ грн.}$$

5. Визначено виробничу собівартість виробу А:

$$3000+5000+(5000 \times 0,22)+ 1888,22=10988,22 \text{ грн.}$$

Визначено виробничу собівартість виробу Б:

$$4000+6000+(6000 \times 0,22)+ 2502,98=13822,98 \text{ грн.}$$

6. Відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

**Бухгалтерські проведення з обліку загальновиробничих витрат**

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції	Сума, грн.
23А «Виробництво виробу А»	201 «Сировина й матеріали»	Списано запаси, що будуть використані для виробництва виробу А	3000,00
23А «Виробництво виробу А»	Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виробництвом виробу А	5000,00
23А «Виробництво виробу А»	65 «Розрахунки за страхуванням»	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, зайнятих виробництвом виробу А	1100,00
23Б «Виробництво виробу Б»	201 «Сировина й матеріали»	Списано запаси, що будуть використані для виробництва виробу Б	4000,00

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції	Сума, грн.
23Б «Виробництво виробу Б»	Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виробництвом виробу Б	6000,00
23Б «Виробництво виробу Б»	65 «Розрахунки за страхуванням»	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, зайнятих виробництвом виробу Б	1320,00
91 «Загально-виробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено вартість послуг з опалення та водопостачання цеху, наданих постачальником	2000,00
641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	400,00
91 «Загально-виробничі витрати»	Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	Нараховано заробітну плату майстру цеху	2000,00
91 «Загально-виробничі витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату майстра цеху (22 % від суми нарахованої заробітної плати)	440,00
901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	91 «Загально-виробничі витрати»	Включено до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) нерозподілені постійні загально-виробничі витрати	48,80
23А «Виробництво виробу А»	91 «Загально-виробничі витрати»	Включено до виробничої собівартості виробу А загально-виробничі витрати	1888,22

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції	Сума, грн.
23Б «Виробництво виробу Б»	91 «Загально-виробничі витрати»	Включено до виробничої собівартості виробу Б загально-виробничі витрати	2502,98
26А «Готова продукція виду А»	23А «Виробництво виробу А»	Оприбутковано на склад готову продукцію (виріб А) за виробничою собівартістю	10988,22
26Б «Готова продукція виду Б»	23Б «Виробництво виробу Б»	Оприбутковано на склад готову продукцію (виріб Б) виробничою собівартістю	13822,98

*Облік адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат*

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю виробничого підприємства, що не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

Адміністративні витрати – це загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Облік адміністративних витрат здійснюється на рахунку 92 «Адміністративні витрати» (активний, транзитний). За дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Сальдо відсутнє.

Типова кореспонденція з обліку адміністративних витрат наведена у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

**Типова кореспонденція рахунків з обліку  
адміністративних витрат**

<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>	<b>Зміст господарської операції</b>
92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»	Нараховано знос основних засобів адміністративного призначення
92 «Адміністративні витрати»	132 «Знос необоротних матеріальних активів»	Нараховано знос необоротних матеріальних активів адміністративного призначення
92 «Адміністративні витрати»	Рахунок 66 за «Розрахунки виплатами працівникам»	Нараховано заробітну плату працівникам зайнятим управлінням
92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівникам, зайнятим управлінням
79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»	Списано адміністративні витрати на фінансовий результат

Витрати на збут – це витрати, пов'язані зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової

продукції на складах готової продукції;

- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Облік витрат на збут ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут» (активний, транзитний). За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Сальдо відсутнє.

Типова кореспонденція з обліку витрат на збут наведена у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

**Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут**

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції
93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»	Нараховано знос основних засобів торговельного призначення
93 «Витрати на збут»	132 «Знос необоротних матеріальних активів»	Нараховано знос необоротних матеріальних активів збутового призначення
93 «Витрати на збут»	Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	Нараховано заробітну плату маркетологам

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції
93 «Витрати на збут»	65 «Розрахунки за страхуванням»	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату маркетологам
79 «Фінансові результати»	93 «Витрати на збут»	Списано витрати на збут на фінансовий результат

Інші операційні витрати – це витрати, понесені підприємством у процесі здійснення операційної діяльності, що не знайшли свого відображення на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Облік витрат іншої операційної діяльності ведеться на рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». За дебетом рахунку відображається збільшення інших операційних витрат, за кредитом – їх списання на фінансові результати. Сальдо відсутнє.

Типова кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат наведена у табл. 3.10.

### Типова кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції
946 «Втрати від знецінення запасів»	20 «Виробничі запаси»	Відображено втрати від уцінки виробничих запасів
946 «Втрати від знецінення запасів»	641 «Розрахунки за податками»	Відображено втрату податкового кредиту з ПДВ
947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси»	Відображено втрати від нестачі або псування виробничих запасів
947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	641 «Розрахунки за податками»	Відображено втрату податкового кредиту з ПДВ
949 «Інші витрати операційної діяльності»	26 «Готова продукція»	Списано безкоштовно передану готову продукцію у вигляді благодійних внесків або спонсорської допомоги
79 «Фінансові результати»	94 «Інші витрати операційної діяльності»	Списано інші операційні витрати на фінансові результати

### 3. Загальна характеристика процесу реалізації

Процес реалізації є завершальним етапом кругообороту капіталу і передбачає сукупність операцій з продажу готової продукції кінцевим споживачам та посередницьким організаціям.

Процес реалізації пов'язаний з відвантаженням готової продукції покупцям та отриманням продавцем грошових коштів або визнанням дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію.

Реалізованою продукцією вважається продукція, відвантажена (відпущена) зі складу підприємства-постачальника.

Підприємство-виробник, що має намір реалізувати свою продукцію, повинне встановити на неї ціну, яка б відповідала низці вимог:

- відшкодувати витрати підприємства на виготовлення продукції;
- відшкодувати витрати на збут продукції;
- вартість повинна бути меншою, ніж вартість подібної конкурентної продукції;
- забезпечити прибуток.

Реалізація готової продукції найчастіше відбувається після укладання договору. Відповідно до умов договору через визначену посадову особу (на підставі довіреності) здійснюється передача готової продукції зі складу підприємства-виробника на склад підприємства-покупця.

Довіреність, незалежно від строку її дії, залишається у постачальника при першому відпуску цінностей.

У разі відпуску цінностей частинами на кожний частковий відпуск складається накладна (акт приймання-здачі або інший аналогічний документ) з позначенням на ній номера довіреності та дати її видачі. У цих випадках один примірник накладної (або документа, що її заміняє) передається одержувачу цінностей, а другий – додається до залишеної у постачальника довіреності і використовується для спостереження і контролю за відпуском цінностей згідно з довіреністю, а також для розрахунків з одержувачем.

Якщо підприємство реалізує продукцію в інше місто, то в угоді про поставку продукції має бути зазначений перевізник, вид транспорту та спосіб відправки готової продукції. Склад у цьому випадку відбирає та упаковує продукцію відповідно до умов договору та виписує товаротранспортну накладну, у якій ставить підпис перевізник продукції. Товарно-транспортні накладні товаровідправник виписує в чотирьох примірниках: перший є підставою для списання відвантаженої продукції зі складу вантажовідправника, другий – для оприбуткування одержаної продукції направляється покупцю, третій – транспортній організації як підстава замовника-вантажовідправника для здійснення розрахунків з нею, четвертий додається до шляхового листа для обліку транспортної роботи.

Постачальник-вантажовідправник на підставі товарно-транспортних накладних, залізничних квитанцій про прийняття вантажу та інших документів виписує розрахункові документи для передачі їх до банку на інкасо або рахунок-фактуру на попередню оплату.

У рахунку для одержувача бухгалтерія відправника має зазначити факт відвантаження продукції та суму, яка повинна бути сплачена за відвантаженою продукцією (з урахуванням суми ПДВ).

У рахунку-фактурі постачальник також може зазначити суму транспортних витрат, вартість тари (якщо її вартість не включена до вартості продукції) та інші дані.

Якщо товар надається покупцеві на умовах наступної оплати, то рахунок-фактуру додають до платіжної вимоги-доручення, що передається до обслуговуючого банку. У цьому випадку вона міститиме дані про номенклатуру відвантаженої продукції, її вартість і за що вимагається оплата.

Якщо підприємство-виробник є платником ПДВ, то до пакету супроводжуючих документів додається належним чином оформлена податкова накладна.

Для обліку реалізації готової продукції використовуються рахунки:

- 26 «Готова продукція»;
- 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Для обліку руху готової продукції використовується рахунок 26 «Готова продукція» – активний, балансовий. За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю. Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції.

Для обліку собівартості реалізованої готової продукції використовується рахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». Рахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» – активний, транзитний. За дебетом рахунка відображається збільшення собівартості реалізованої готової продукції, за кредитом – її списання на фінансові результати. Сальдо відсутнє.

Для обліку доходу від реалізації готової продукції використовується субрахунок 701 «Дохід від реалізації готової продукції», призначений для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції. Рахунок 701 «Дохід від реалізації готової продукції» – пасивний, транзитний. За кредитом субрахунку 701 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством) та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Сальдо відсутнє.

На рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» ведеться узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантаженою продукцією, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем, а також узагальнюється

інформація про розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи. Рахунок активний, балансовий. За дебетом рахунку 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, за кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, у касу, та інші види розрахунків. Сальдо рахунку відображає заборгованість покупців та замовників за одержані продукцію (роботи, послуги).

Типова кореспонденція рахунків з обліку реалізації готової продукції наведена у табл. 3.11.

*Таблиця 3.11*

**Типова кореспонденція рахунків з обліку реалізації  
готової продукції**

<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>	<b>Зміст господарської операції</b>
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	Відображено дохід від реалізації готової продукції
701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ
901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	Відображено собівартість реалізованої готової продукції
31 «Рахунки в банках»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	На поточний рахунок зараховано грошові кошти, що надійшли від покупців за відвантажену готову продукцію

**4. Визначення фінансових результатів та розподіл прибутку**

Фінансові результати визначаються у кінці місяця або року шляхом співставлення доходів і витрат. Для обліку фінансових результатів використовується рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунок активно-пасивний, транзитний. За дебетом рахунку відображаються витрати підприємства, за кредитом – доходи. Сальдо

відсутнє, оскільки рахунок закривається на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

У випадку, якщо кредитовий оборот рахунку 79 «Фінансові результати» більше за дебетовий, то підприємство на суму різниці отримує нерозподілений прибуток звітного періоду. Якщо дебетовий оборот рахунку 79 «Фінансові результати» перевищує кредитовий, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходу, то підприємство на суму різниці має непокритий збиток.

Для обліку нерозподіленого прибутку або непокритих збитків передбачено пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Кредитове сальдо рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» означає наявність нерозподіленого прибутку, дебетове сальдо – непокритого збитку.

Нерозподілений прибуток – це сума чистого прибутку, отриманого за певний період, який підлягає розподілу. У момент виникнення весь чистий прибуток за звітний період може бути визначений як нерозподілений.

Непокриті збитки списуються за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

Типова кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів наведена у табл. 3.12.

Таблиця 3.12

**Типова кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів**

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції
701 «Дохід від реалізації готової продукції»	79 «Фінансові результати»	Списано чистий дохід від реалізації готової продукції на фінансові результати
79 «Фінансові результати»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	Списано собівартість реалізованої готової продукції на фінансові результати
79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»	Списано адміністративні витрати на фінансовий результат
79 «Фінансові результати»	93 «Витрати на збут»	Списано витрати на збут на фінансовий результат
79 «Фінансові результати»	94 «Інші витрати операційної діяльності»	Списано інші операційні витрати на фінансові результати
79 «Фінансові результати»	441 «Прибуток нерозподілений»	Відображено нерозподілений прибуток підприємства

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції
442 «Непокріті збитки»	79 «Фінансові результати»	Відображено непокріті збитки підприємства
443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	Списано прибуток, використаний унаслідок розподілу на виплати учасникам
443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	43 «Резервний капітал»	Списано прибуток, використаний унаслідок розподілу на поповнення резервного капіталу
443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	401 «Статутний капітал»	Списано прибуток, використаний унаслідок розподілу на збільшення статутного капіталу
441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	Списано прибуток, використаний у звітному періоді унаслідок розподілу

**Приклад 3.** Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку та визначити фінансовий результат.

*Умова завдання*

Реалізовано готову продукцію вітчизняним покупцям. Виробнича собівартість реалізованої готової продукції – 10500,00 грн., норма рентабельності – 25 %, ПДВ – 20 %. Адміністративні витрати – 2000,00 грн. Витрати на збут – 3000,00 грн.

**Рішення**

Таблиця 3.13

**Визначення фінансового результату підприємства**

Дебет	Кредит	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	Відображено дохід від реалізації готової продукції (10500×1,25×1,2)	15750,00
701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від попередньої суми)	2625,00
901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	Відображено собівартість реалізованої готової продукції	10500,00

Дебет	Кредит	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
79 «Фінансові результати»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	Списано собівартість реалізованої готової продукції на фінансові результати	10500,00
79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»	Списано адміністративні витрати на фінансовий результат	2000,00
79 «Фінансові результати»	93 «Витрати на збут»	Списано витрати на збут на фінансовий результат	3000,00
701 «Дохід від реалізації готової продукції»	79 «Фінансові результати»	Списано чистий дохід від реалізації готової продукції на фінансові результати (15750,00-2625,00)	13125,00
442 «Непокриті збитки»	79 «Фінансові результати»	Відображено непокриті збитки підприємства (13125,00-10500,00-2000,00-3000,00)	2375,00

### Завдання для практичних занять

#### Питання для обговорення

1. Загальна характеристика процесу придбання.
2. Основи завдання процесу придбання.
3. Джерела надходження активів на підприємство.
4. Документальне оформлення процесу придбання.
5. Основні засоби, зміст поняття та класифікація.
6. Складові первісної вартості основних засобів.
7. Характеристика рахунків для обліку придбання основних засобів.
8. Облік надходження основних засобів на підприємство.
9. Нематеріальні активи, зміст поняття та класифікація.
10. Складові первісної вартості нематеріальних активів.
11. Характеристика рахунків для обліку придбання нематеріальних активів.
12. Синтетичний облік надходження на підприємство нематеріальних активів від постачальників.

13. Виробничі запаси, зміст поняття та класифікація.
14. Складові первісної вартості виробничих запасів.
15. Характеристика рахунку для обліку придбання виробничих запасів.
16. Облік надходження виробничих запасів від постачальників.
17. Складові транспортно-заготівельних витрат.
18. Розрахунок транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до вибулих запасів.
19. Характеристика рахунку для обліку транспортно-заготівельних витрат.
20. Синтетичний облік транспортно-заготівельних витрат.
21. Загальна характеристика процесу виробництва.
22. Основні витрати виробництва, їх склад.
23. Характеристика рахунку для обліку витрат виробництва.
24. Синтетичний облік витрат виробництва.
25. Складові загальновиробничих витрат.
26. Характеристика рахунку для обліку загальновиробничих витрат.
27. Синтетичний облік загальновиробничих витрат.
28. Облік адміністративних витрат.
29. Облік витрат на збут.
30. Облік інших операційних витрат.
31. Загальна характеристика процесу реалізації.
32. Характеристика рахунку 26 «Готова продукція».
33. Характеристика рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».
34. Характеристика рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».
35. Характеристика рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», поняття чистого доходу від реалізації.
36. Синтетичний облік реалізації продукції.
37. Фінансовий результат підприємства та його види.
38. Характеристика рахунку 79 «Фінансові результати».
39. Характеристика рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».
40. Облік фінансових результатів.
41. Напрями використання прибутку підприємства.
42. Облік використання прибутку підприємства.

### Завдання 3.1

1. Відкрити синтетичні рахунки у Головній книзі та скласти оборотно-сальдову відомість за синтетичними рахунками на 01.04.2019 року.
2. Скласти баланс ТОВ «Марія» на 01.04.2019 року (у гривнях та копійках).
3. Відобразити господарські операції за 02.04.2019 року.
4. Скласти Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-1) від 02.04.2019 року.
5. Зробити записи господарських операцій за 02.04.2019 року у Головну книгу.

#### *Умова завдання*

1. Інформація про підприємство: Товариство з обмеженою відповідальністю «Марія» зареєстроване 04.09.2000 року. Юридична адреса: м. Полтава, вул. Панянки, 26. Вид діяльності – виробництво хліба та хлібобулочних виробів. Форма власності – приватна. ЗКПО: 31118617. Код ЄДРПОУ: 05518718. Керівник – Антоненко Анатолій Михайлович. Головний бухгалтер – Остапенко Вадим Олексійович. Розрахунковий рахунок 260046756 у ПАТ «Полтава-банк», МФО 331489.
2. Залишки на 01.04.2019 року становлять: рахунок 10 «Основні засоби» – 50000,00 грн.; рахунок 131 «Знос основних засобів» – 2000,00 грн.; рахунок 201 «Сировина і матеріали» – 3000,00 грн.; рахунок 2011 «Транспортно-заготівельні витрати» – 1000,00 грн.; 26 «Готова продукція» – 2000,00 грн.; 31 «Рахунки в банках» – 10000,00 грн.; 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» – 50000,00 грн.; 50 «Довгострокові позики» – 5000,00 грн.; 60 «Короткострокові позики» – 3000,00 грн.; 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» – 2000,00 грн.; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» – 3000,00 грн.; 65 «Розрахунки за страхуванням» – 1000,00 грн.
3. 02.04.2019 року на підприємстві ТОВ «Марія» введено в експлуатацію піч для випікання хлібобулочних виробів. Вартість печі, що надійшла від постачальника ТОВ «Харчобладнання» 15000,00 грн., крім того ПДВ – 20 %. Вартість доставки, що здійснювалася силами постачальника 2300,00 грн., крім того ПДВ – 20 %. Вартість пусконаладжувальних робіт, що здійснювалися представником підприємства-постачальника – 5200,00 грн. Заборгованість перед постачальником сплачено грошовими коштами з поточного рахунку. Піч введено в експлуатацію.

### **Завдання 3.2**

1. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції за 05-10.04.2019 року.

2. Скласти Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма НА – 1) від 05.04.2019 року.

3. Скласти накладну ТОВ «Агро-Світ» від 10.04.2019 року.

3. Зробити записи господарських операцій за 05-10.04.2019 року у Головну книгу.

#### *Умова завдання*

1. 05.04.2019 року від підприємства «Бізнес-консалтинг» надійшов програмний продукт «Бухгалтерія для України». Вартість програмного продукту – 4500,00 грн., крім того ПДВ – 20 %. Вартість установки – 1200,00 грн. Об'єкт нематеріальних активів введено в експлуатацію.

2. На підставі накладної надійшли від ТОВ «Агро-Світ» сировина і матеріали: борошно – 100 кг за ціною 14,80 грн.; олія рослинна – 20 кг за ціною 28,85 грн.; цукор – 10 кг за ціною 15,25 грн. Вартість доставки 1000,00 грн.

### **Завдання 3.3**

1. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції з відпуску сировини й матеріалів на виробництво від 20.04.2019 року.

2. Скласти розрахунок транспортно-заготівельних витрат від 20.04.2019 року, зробити записи на рахунках бухгалтерського обліку.

3. Зробити записи господарських операцій за 20.04.2019 року у Головну книгу.

#### *Умова завдання*

1. 20.04.2019 року списано у виробництво 20 кг борошна; 2 кг олії рослинної, 4 кг цукру (у тому числі 8 кг борошна, 1 кг олії рослинної; 2 кг цукру було використано для виробництва булки «Полтавської», іншу частину для булки «Цукрової»). Транспортно-заготівельні витрати розподілено між видами готової продукції пропорційно розподілу витрат борошна.

2. Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виробництвом та проведено нарахування єдиного соціального внеску. Працівникові, що займається виготовленням булки «Полтавської» 1300,00 грн.; булки «Цукрової» 1250,00 грн.

### **Завдання 3.4**

1. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції з формування виробничої собівартості готової продукції за її видами за 21.04.2019 року.
2. Скласти розрахунок загальновиробничих витрат за 21.04.2019 року.
3. Визначити фактичну виробничу собівартість готової продукції за її видами та собівартість одиниці продукції.
4. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції з формування виробничої собівартості готової продукції за її видами за 22.04.2019 року.
5. Зробити записи господарських операцій за 21-22.04.2019 року у Головну книгу.

#### *Умова завдання*

1. 21.04.2019 року відображено витрати, пов'язані з опаленням та водопостачанням цеху 720,00 грн.; крім того ПДВ – 20 %. Нарахована заробітна плата майстру цеху 1300,00 грн. та єдиний соціальний внесок. Нараховано амортизацію печі 80 грн. Підприємство працює на 80 % потужності, базою розподілу загальновиробничих витрат є прямі витрати на оплату праці працівників, зайнятих виробництвом. Було випечено 500 шт. булки «Полтавської» та 500 шт. булки «Цукрової».
2. 22.04.2019 року нараховано заробітну плату директору підприємства 2400,00 грн. та єдиний соціальний внесок; нараховано заробітну плату начальнику відділу збуту підприємства 2150,00 грн. та єдиний соціальний внесок; нараховано амортизацію програмного продукту «Бухгалтерія для України» 100,00 грн.

### **Завдання 3.5**

1. Скласти накладну на відпуск готової продукції від 23.04.2019 року.
2. Скласти прибутковий касовий ордер на оприбуткування коштів, сплачених покупцем 24.04.2019 року.
3. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції щодо витрат за 23-24.04.2019 року.
4. Зробити записи господарських операцій, що відбулися з 23.04.2019 року по 24.04.2019 року у Головну книгу.

### *Умова завдання*

1. 23.04.2019 року відпущено магазину № 2 булку «Полтавську» (500 шт. за ціною 5,95 грн.) та булку «Цукрову» (500 шт. за ціною 7,85 грн.). Оплата від покупця надійшла у готівковій формі у повному обсязі. Підприємство «Марія» є платником ПДВ – 20 %.

### **Завдання 3.6**

1. Визначити фінансовий результат діяльності підприємства на 30.04.2019 року за квітень 2019 року та зробити записи на рахунках бухгалтерського обліку.

2. Відповідно до рішення керівника підприємства здійснити розподіл прибутку за наступними напрямками (поповнення резервного капіталу 5 %; виплата учасникам – 1 %) та відобразити записи на рахунках бухгалтерського обліку станом на 30.04.2019 року. Визначити чистий результат діяльності за квітень 2019 року.

3. Зробити записи господарських операцій за 30.04.2019 року у Головну книгу та скласти оборотно-сальдову відомість за синтетичними рахунками.

4. Скласти баланс ТОВ «Марія» на 30.04.2019 року.

### **Завдання для самостійної роботи**

### **Завдання 3.7**

1. Визначити зміст господарських операцій, пов'язаних із придбанням основних засобів (табл. 3.14).

*Таблиця 3.14*

#### **Кореспонденції рахунків з обліку придбання основних засобів**

<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>	<b>Зміст господарської операції</b>
152	63	
641	63	
152	685	
641	685	
10	152	
63	31	

2. Визначити зміст господарських операцій, пов'язаних із придбанням нематеріальних активів (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

**Кореспонденції рахунків з обліку придбання  
нематеріальних активів**

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції
154	63	
641	63	
12	154	
63	31	

3. Визначити зміст господарських операцій, пов'язаних із придбанням виробничих запасів (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

**Кореспонденції рахунків з обліку придбання виробничих запасів**

Дебет	Кредит	Зміст господарської операції
20	63	
641	63	
63	31	
371	31	
641	644	
28	63	
644	63	
63	371	
372	30	
22	372	
641	372	
30	372	

**Теми рефератів**

1. Особливості обліку процесу придбання на виробничих підприємствах.
2. Особливості обліку процесу виробництва.
3. Особливості обліку процесу реалізації на торговельних підприємствах.
4. Особливості обліку процесу придбання на торговельних підприємствах.

**Тести**

**1. Назвіть види господарських процесів:**

- 1) процес придбання, процес виробництва, процес реалізації;
- 2) процес сплати коштів, процес виробництва, процес реалізації;

3) процес придбання, процес нарахування заробітної плати, процес реалізації;

4) процес придбання, процес виробництва, процес нарахування амортизації.

**2. Для обліку руху основних засобів використовується рахунок:**

- 1) 12;
- 2) 2011;
- 3) 10;
- 4) 152.

**3. Для обліку руху готової продукції використовується рахунок:**

- 1) 12;
- 2) 2011;
- 3) 10;
- 4) 26.

**4. Для обліку загальновиробничих витрат використовується рахунок:**

- 1) 91;
- 2) 2011;
- 3) 10;
- 4) 152.

**5. Для обліку адміністративних витрат використовується рахунок:**

- 1) 91;
- 2) 2011;
- 3) 10;
- 4) 92.

**6. За якими групами ведеться бухгалтерський облік нематеріальних активів?**

1) права користування природними ресурсами; права користування майном; права на знаки для товарів і послуг; права на об'єкти промислової власності; авторські та суміжні з ними права;

2) права користування природними ресурсами; права користування майном; права на знаки для товарів і послуг; права на об'єкти промислової власності; авторські та суміжні з ними права; гудвіл; інші

нематеріальні активи;

3) права користування природними ресурсами; права користування майном;

4) права на знаки для товарів і послуг; права на об'єкти промислової власності; авторські та суміжні з ними права.

**7. Фактична (історична) собівартість, що включає всі витрати, понесені підприємством на придбання товарів і доведення їх до придатного для використання стану (продажу) – це:**

- 1) собівартість готової продукції;
- 2) вартість на дату балансу;
- 3) справедлива вартість;
- 4) первісна вартість

**8. Які витрати включаються до первісної вартості запасів, придбаних за плату, згідно з П(С)БО 9 «Запаси»?**

1) суми, сплачені постачальнику згідно з договором за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати;

2) суми, сплачені постачальнику згідно з договором за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита;

3) суми ввізного мита; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати;

4) суми ввізного мита; транспортно-заготівельні витрати.

**9. Витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, юридичні, аудиторські, канцелярські витрати, сума податків, зборів – це:**

- 1) прямі витрати;
- 2) змінні витрати;
- 3) адміністративні витрати;
- 4) загальногосподарські витрати.

**10. Якою кореспонденцією рахунків відображається визнання доходу від реалізації?**

- а) Д 36 К 70;
- б) Д 23 К 661;
- в) Д 70 К 641;
- г) Д 72 К 641.

## ТЕМА 4. ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА ПОДАТКАМИ

### Перелік питань лекції

1. Облік і звітність за податком на прибуток.
2. Облік і звітність за податком на додану вартість.
3. Облік і звітність за податком на доходи фізичних осіб.

#### 1. Облік і звітність за податком на прибуток

Податок на прибуток підприємства є прямим загальнодержавним податком, який сплачується юридичними особами з прибутку.

Відповідно до Податкового кодексу України платниками податку на прибуток є резиденти та нерезиденти країни, які наведені на рис. 4.1.

##### *Не є платниками податку на прибуток:*

1. Неприбуткові підприємства, установи та організації, які одночасно відповідають таким вимогам:

– утворені та зареєстровані в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

– установчі документи яких містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників, членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;

– установчі документи яких передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду, іншим юридичним особам, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону (для недержавних пенсійних фондів), або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення). Положення цього абзацу не поширюється на об'єднання та асоціації об'єднань співвласників багатоквартирних будинків;

– внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

2. Платники податку, які перебувають на спрощеній системі оподаткування.



**Рис. 4.1. Платники податку на прибуток підприємства**

***Об'єктом оподаткування податком на прибуток є:***

1. 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 Податкового кодексу України.

2. Дохід за договорами страхування, визначений згідно з підпунктом 141.1.2 пункту 141.1 статті 141 Податкового кодексу України;

3. Дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.4 статті 141 Податкового кодексу України, з джерелом походження з України;

4. Дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей, підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.8 статті 141 Податкового кодексу України;

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, що підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.5 статті 141 Податкового кодексу України.

**Базою оподаткування податком на прибуток є грошове вираження об'єкту оподаткування, тобто прибутку підприємства.**

**Базова ставка податку на прибуток становить 18 %.**

Податок на прибуток нараховується платником податків самостійно. При цьому відповідальність за повноту утримання та своєчасність перерахування до бюджету податку покладається на платника податку.

До річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, який враховується при обчисленні оподатковуваного прибутку, включаються:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Витрати, які враховується при обчисленні оподатковуваного прибутку, поділяються на:

- витрати операційної діяльності;
- витрати фінансової діяльності;
- витрати іншої діяльності.

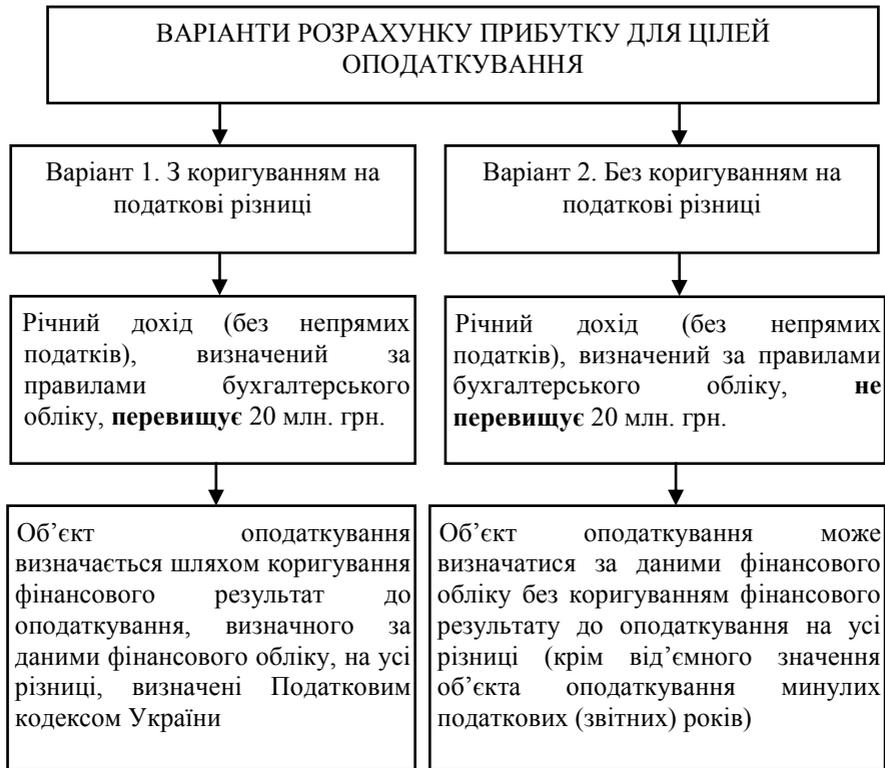
Всі витрати і доходи повинні бути відображені в обліку на підставі первинних документів.

Фінансовий результат (прибуток або збиток) відповідно до чинних П(С)БО визначається як різниця доходів і витрат за звітний період (місяць, квартал). Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Фінансовий результат діяльності підприємства за даними

фінансового обліку відображається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Податковим кодексом передбачено два варіанти обчислення податку на прибуток (рис. 4.2).



**Рис. 4.2. Варіанти обчислення податку на прибуток**

Відповідно до Податкового кодексу України, для підприємств, у яких **річний дохід (без непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 20 млн. грн.**, об'єкт оподаткування визначають як коригування фінансового результату до оподаткування на **податкові різниці**, а саме:

- різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів;
- різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень);

– різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій.

Порядок відображення податкових різниць, пов'язаних з амортизацією необоротних активів узагальнено в табл. 4.1.

*Таблиця 4.1*

**Порядок відображення податкових різниць, пов'язаних з амортизацією необоротних активів**

Суми, розраховані відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ, на які збільшується фінансовий результат до оподаткування	Суми, на які зменшується фінансовий результат до оподаткування
Сума нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів	Сума розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до пункту 138.3 Податкового кодексу України
Суми уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду	Сума дооцінки основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ
	Сума вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності відповідно до П(С)БО або МСФЗ
Сума залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	Сума залишкової вартості основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням Податкового кодексу України, у разі ліквідації або продажу
Сума залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	

Суми, розраховані відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ, на які збільшується фінансовий результат до оподаткування	Суми, на які зменшується фінансовий результат до оподаткування
Сума витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невидобничих основних засобів чи невидобничих нематеріальних активів	Сума первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невидобничих основних засобів або невидобничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ, у разі продажу такого об'єкта невидобничих основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу

Розрахунок амортизації основних засобів або нематеріальних активів за вимогами Податкового кодексу України здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених підпунктом 14.1.138 та підпунктами 138.3.2-138.3.4 Податкового кодексу України. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу та враховуються мінімально допустимі строки амортизації, встановлені Податковим кодексом України.

Для розрахунку амортизації відповідно до положень податкового законодавства визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку.

Не підлягають амортизації за вимогами податкового законодавства та проводяться за рахунок відповідних джерел:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання/самостійне виготовлення невидобничих основних засобів, невидобничих нематеріальних активів;
- на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невидобничих основних засобів, невидобничих нематеріальних активів.

Порядок відображення податкових різниць, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) узагальнено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

**Порядок відображення податкових різниць, пов'язаних з формуванні резервів (забезпечень)\***

Суми, на які збільшується фінансовий результат до оподаткування	Суми, на які зменшується фінансовий результат до оподаткування
Суми витрати на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату ЄСВ, що нараховується на такі виплати) відповідно до стандартів**	Суми використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), сформованого відповідно до стандартів  Суми коригування забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) на відпустки працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до стандартів
Суми витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до стандартів; суми витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів	Суми коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до стандартів; суми списаної дебіторської заборгованості (у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, визначеним підпунктом 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України

Примітка.

\* Не відображено порядок відображення різниць щодо резерви банків та небанківських фінансових установ

\*\*Під стандартами слід розуміти національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку або міжнародні стандарти фінансової звітності

При здійсненні фінансових операцій **фінансовий результат до оподаткування збільшується:**

1. На суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з пов'язаними особами – нерезидентами, над 50 % суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких процентів *для тих платників податку, у яких* сума боргових зобов'язань, що виникли за операціями з пов'язаними особами-нерезидентами, перевищує суму власного капіталу більш ніж в 3,5 рази (для фінансових установ та компаній, що займаються виключно лізинговою діяльністю, – більш ніж в 10 разів),

При цьому *під борговими зобов'язаннями розуміються* будь-які кредити, позики, депозити, операції РЕПО, зобов'язання за договорами фінансового лізингу та інші запозиченнями незалежно від їх юридичного оформлення:

2. На суму перевищення ціни, визначеної за принципом «втягнутої руки», над договірною (контрактною) вартістю (вартістю, за якою відповідна операція повинна відобразитися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 Податкового кодексу України.

3. На суму перевищення договірної (контрактної) вартості (вартості, за якою відповідна операція повинна відобразитися при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку) придбаних товарів (робіт, послуг) над ціною, визначеною за принципом «втягнутої руки», при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених статтею 39 Податкового кодексу України.

4. На суму втрат від інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, розрахованих за методом участі в капіталі або методом

пропорційної консолідації;

5. На суму 30 % вартості товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг, придбаних у:

– неприбуткових організацій, внесених до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого придбання, крім випадків, коли сума вартості товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг, придбаних у таких організацій, сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 25 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, та крім бюджетних установ, Накопичувального фонду, недержавних пенсійних фондів і неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону;

– нерезидентів (у тому числі пов'язаних осіб – нерезидентів), зареєстрованих у державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України;

– нерезидентів, організаційно-правова форма яких включена до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до підпункту «г» підпункту 39.2.1.1 Податкового кодексу України, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи.

Ці вимоги не застосовуються платником податку, якщо операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки» відповідно до процедури, встановленої статтею 39 Податкового кодексу України, але без подання звіту. При цьому, якщо ціна придбання товарів, у тому числі необоротних активів (крім активів з права користування за договорами оренди), робіт та послуг перевищує їх ціну, визначену за принципом «витягнутої руки», коригування фінансового результату до оподаткування здійснюється на розмір різниці між вартістю придбання та вартістю, визначеною виходячи з рівня ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки».

6. На суму витрат по нарахуванню роялті (крім операцій, визнаних

контрольованими) на користь нерезидента, зазначених у підпункті 39.2.1.2 Податкового кодексу України), що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4 % чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному, а для банків – в обсязі, що перевищує 4 % доходу від операційної діяльності (за вирахуванням податку на додану вартість) за рік, що передує звітному.

Ці вимоги цього підпункту не застосовуються платником податку, якщо операція не є контрольованою та сума таких витрат підтверджується платником податку за цінами, визначеними за принципом «витягнутої руки», але без подання звіту;

7. На суму витрат по нарахуванню роялті у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь:

а) нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за виключенням випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам.

б) нерезидента щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України.

в) нерезидента, який не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої він є;

г) особи, яка сплачує податок у складі інших податків;

д) юридичної особи, яка відповідно до Податкового кодексу України звільнена від сплати цього податку чи сплачує цей податок за ставкою, іншою, ніж 18%;

8. На суму відсотків та дооцінки, врахованих у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

9. На суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг (крім неприбуткової організації, яка є об'єднанням страховиків, якщо участь страховика у такому об'єднанні є умовою проведення діяльності такого страховика відповідно до закону, та неприбуткових організацій, до яких застосовуються положення підпункту 140.5.13 Податкового кодексу

України), у розмірі, що перевищує 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року;

10. На суму перерахованої безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг) особам, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та платникам податку, які оподатковуються за ставкою 0 % відповідно до пункту 44 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, крім безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг), перерахованої неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг;

11. На суму повної або часткової компенсації один раз на календарний рік вартості путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років роботодавцем, який є платником податку на прибуток, якщо така компенсація відповідно до Податкового кодексу України не включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу фізичної особи – платника податку на доходи фізичних осіб;

12. На суму витрат від визнаних штрафів, пені, неустойок, нарахованих відповідно до цивільного законодавства та цивільно-правових договорів на користь осіб, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та на користь платників податку, які оподатковуються за ставкою 0 %;

13. На суму доходу, отриманого як оплата за товари (роботи, послуги), відвантажені (надані) під час перебування на спрощеній системі оподаткування (окрім платників єдиного податку четвертої групи).

14. На суму витрат, понесених платником податку у поточному звітному періоді за рахунок раніше отриманих субсидій для повернення частини кваліфікованих витрат відповідно до Закону України «Про державну підтримку кінематографії в Україні», але не більше суми такої субсидії, здійснених при виробництві (створенні) фільму та включених до складу витрат поточного звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

15. На суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року суб'єктам сфери фізичної культури і спорту, що є

неприбутковими організаціями, внесеними до Реєстру неприбуткових установ та організацій, на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг у розмірі, що перевищує 8 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року.

При здійсненні фінансових операцій **фінансовий результат до оподаткування зменшується на:**

1. Проценти, які перевищують суму 50 % обмеження, які збільшили фінансовий результат до оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5 % від суми процентів, що залишилися не врахованими у зменшення фінансового результату до оподаткування;

2. На суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників цього податку (крім інститутів спільного інвестування та платників, прибуток яких звільняється від оподаткування відповідно до положень Податкового кодексу України, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування).

3. На суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років.

4. На суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому (звітному) періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

5. На суму субсидій, отриманих платником податку – суб'єктом кінематографії України для повернення частини кваліфікованих витрат відповідно до Закону України «Про державну підтримку кінематографії в Україні», здійснених при виробництві (створенні) фільму та включених до складу доходів звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Відкоригований на податкові різниці фінансовий результат до оподаткування оподатковується за базовою ставкою – 18 %.

Податкові звітні періоди щодо звітування за податком на прибуток узагальнені у табл. 4.3.

**Податкові звітні періоди щодо звітування  
за податком на прибуток**

<b>Квартальний – основний</b>	<b>Річний</b>
Податкова декларація подається наростаючим підсумком за квартал, півріччя, три квартали, рік	Звітування відбувається за рік
<b>Річний дохід</b> від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний (податковий) період	
Більше 20 млн. грн.	Не перевищує 20 млн. грн.
З обліком податкових різниць	Без обліку податкових різниць
<b>Особливості</b>	
Суб'єкти, які здійснюють випуск та проведення лотерей застосовують квартальний звітний період, незалежно від обсягів діяльності	Для платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені)
Квартальний податковий період може бути застосований лише з початку року	Виробників сільськогосподарської продукції – підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній податковий (звітний) рік перевищує 50 % загальної суми доходу. Вони можуть обрати річний податковий (звітний) період, який починається з 1 липня минулого звітного року і закінчується 30 червня поточного звітного року або звичайний календарний річний період

Юридичні особи звітують за нарахований податок на прибуток шляхом складання податкової декларації.

Податкова декларація – документ, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Податковим кодексом України передбачені такі строки подання податкової декларації:

- квартальна – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;
- річна – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Форма декларації з податку на прибуток підприємства затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» від 10.10.2015 р. № 897.

**Податкова декларація з податку на прибуток підприємства містить інформацію про:**

- доходи за звітний період, обчислені за правилами бухгалтерського обліку;
- фінансовий результат до оподаткування, обчислений у фінансовій звітності за НП(С)БО або Міжнародними стандартами фінансової звітності;
- різниці, які виникають відповідно до Податкового кодексу України;
- об'єкт оподаткування;
- прибуток, звільнений від оподаткування;
- ставку податку на прибуток;
- розрахований податок на прибуток;
- іншу інформацію, пов'язану з особливостями оподаткування підприємств, що здійснюють страхову діяльність, проводять азартні ігри тощо;
- самостійне виправлення помилок.

*До декларації подаються додатки:*

- АВ – Розрахунок авансового внеску з податку на прибуток підприємств на суму виплачених дивідендів (прирівняних до них платежів);
- ЗП – зменшення нарахованої суми податку;
- ПН – розрахунок (звіт) податкових зобов'язань нерезидентів, якими отримано доходи із джерелом їх походження з України;
- ТЦ – Самостійне коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань платника податку;
- ВП – розрахунок податкових зобов'язань за період, у якому виявлено помилку (подається тільки при виявленні помилки);
- РІ – різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат;
- ПЗ – розрахунок прибутку, що звільняється від оподаткування та

підстави для застосування пільг;

– АМ – про нараховану амортизацію основних засобів та нематеріальних активів за звітний період;

– ЦП – розрахунок фінансових результатів від операцій з цінними паперами;

– ФЗ – фінансова звітність.

Додатки до декларації не подаються, якщо відповідні рядки декларації не заповнюються.

**Декларація повинна містити такі обов'язкові реквізити:**

– тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);

– звітний період, за який подається податкова декларація;

– звітний період, що уточнюється;

– повне найменування підприємства згідно з реєстраційними документами;

– код платника податків згідно з ЄДРПОУ, КВЕД;

– місцезнаходження платника податків;

– найменування контролюючого органу, до якого подається звітність;

– дата подання звіту;

– ініціали, прізвище та реєстраційні номери облікових карток посадових осіб платника податків;

– підписи посадових осіб платника податку, засвідчені печаткою підприємства (табл. 4.4).

Таблиця 4.4.

**Порядок заповнення обов'язкових реквізитів Податкової декларації з податку на прибуток підприємства**

Код поля	Що вказується	Коментар
1	Тип декларації	Відмітка робиться в полі, що відповідає типу декларації, яка подається: – «звітна» – якщо декларація подається вперше за звітний період; – «звітна нова» – якщо платник виявив помилки в поданій декларації та подає нову з виправленнями до закінчення граничного строку подання декларації; – «уточнююча» – якщо платник виявив помилку після закінчення граничних строків подання декларації та виправляє її шляхом подання уточнюючої декларації зі сплатою штрафів та пені

Код поля	Що вказується	Коментар
2	Звітний (податковий) період	Вказується звітний період – календарний квартал, півріччя, три квартали або календарний рік
3	Звітний (податковий) період, що уточнюється	Якщо підприємство подає уточнену декларацію, то в цьому полі вказується звітний період, що уточнюється
4	Найменування платника	Вказується повне найменування платника згідно з реєстраційними документами українською мовою, податковий номер
5	Код ЄДРПОУ і код КВЕД	Наводяться відповідні коди підприємства
6	Місце-знаходження платника	Вказується фактична адреса підприємства (місце ведення діяльності або розміщення офісу, з якого провадиться щоденне управління підприємством)
7	Дані про нерезидента	Це поле заповнюють постійні представництва нерезидентів, які сплачують податок на прибуток на загальних підставах
8	Контролюючий орган	Указується найменування контролюючого органу, до якого подається декларація
9	Особливі відмітки	Платники, що відповідають наведеним тут критеріям, проставляють відмітки в цьому полі

У полі «Наявність додатків» проставляється відмітка «X» під тими додатками, які заповнюються платником.

Також у декларації зазначаються відомості про подання разом з нею форм фінансової звітності звичайних підприємств або малих.

Інформація про доходи на підставі реєстрів фінансового обліку або спеціально розроблених Книг з обліку доходів, а також Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з врахуванням проведених коригувань фінансового результату до оподаткування переноситься до Декларації з податку на прибуток.

Податок на прибуток сплачується до бюджету впродовж 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного терміну подання податкової декларації.

## 2. Облік податку на додану вартість

На даний час більше третини надходжень Державного бюджету України належить податку на додану вартість.

Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, який включається у ціну товарів, робіт, послуг та сплачується до бюджету за рахунок коштів покупця.

Відповідно до Податкового кодексу України, платником ПДВ є:

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

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:

– особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством;

– особа, яка використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із цим Кодексом, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено.

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.

Об'єкти оподаткування ПДВ наведені на рис. 4.3.



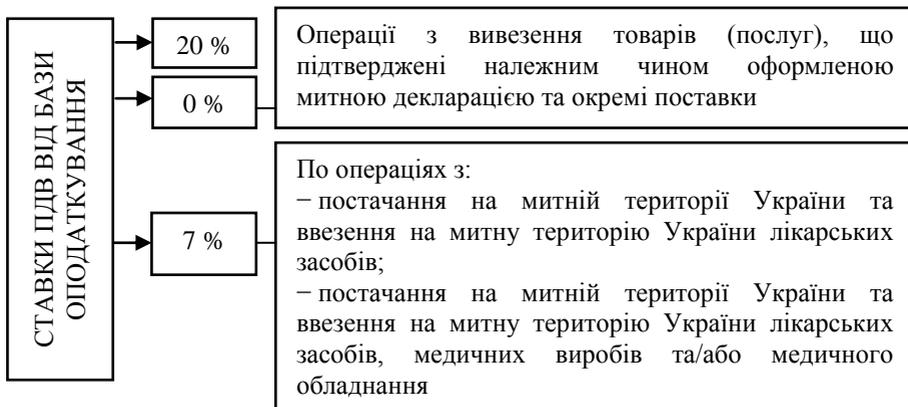
**Рис. 4.3. Об'єкти оподаткування податком на додану вартість**

Відповідно до Податкового кодексу України місцем постачання товарів є:

- а) фактичне місцезнаходження товарів на момент їх постачання
- б) місце, де товари перебувають на час початку їх перевезення або пересилання, у разі якщо товари перевозяться або пересилаються продавцем, покупцем чи третьою особою;
- в) місце, де провадиться складання, монтаж чи встановлення, у разі якщо товари складаються, монтуються або встановлюються (з випробуванням чи без нього) продавцем або від його імені.

Основною ставкою податку на додану вартість є ставка в розмірі 20 %, але законодавством передбачено і інші ставки (рис. 4.4).

Відповідно до Податкового кодексу України, база оподаткування операцій з постачання товарів чи послуг визначається, виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів та збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг стільникового зв'язку).



**Рис. 4.4. Ставки податку на додану вартість**

При цьому база оподаткування таких операцій не може бути нижче ціни придбання товарів чи послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів чи послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче залишкової вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного періоду, протягом якого здійснюються такі операції.

Особливості визначення бази оподаткування наведено в табл. 4.5.

*Таблиця 4.5*

**Порядок визначення бази оподаткування ПДВ**

<b>Подія</b>	<b>База оподаткування</b>
Постачання товарів, ввезених на митну територію України	Договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості товарів, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів
Операції фінансового лізингу (при поверненні необоротних активів лізингоодержувачем)	Позитивна різниця між ціною продажу та ціною придбання об'єкта
Ліквідація основних виробничих або невиробничих засобів за самостійним рішенням платника податку	Звичайні ціни, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації

Подія	База оподаткування
Передача зворотної тари	До бази оподаткування не включається. У разі, якщо у строк більше ніж 12 календарних місяців з моменту надходження тари вона не повертається відправнику, вартість тари включається до бази оподаткування отримувача
Ввезення товарів на митну територію України міжнародних поштових експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі	Фактурна вартість товарів, з урахуванням умита та акцизного податку, що підлягають сплаті у

Не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з:

- випуску (емісії), розміщення у будь-якій формі управління та продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів, включаючи інвестиційні та іпотечні сертифікати, сертифікати фонду операцій з нерухомістю, деривативи, а також корпоративні права, виражені в інших, ніж цінні папери, формах;
- передачі майна у схов (відповідальне зберігання), у концесію, а також у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг;
- повернення майна із схову (відповідального зберігання) його власнику, а також майна, попередньо переданого в концесію або лізинг (оренду) концесіодавцю або лізингодавцю (орендодавцю), крім переданого у фінансовий лізинг;
- нарахування та сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу у межах договору фінансового лізингу;
- передачі майна в заставу (іпотеку) позикодавцю (кредитору) та/або в забезпечення іншої дійсної вимоги кредитора, повернення такого майна із застави (іпотеки) його власнику після закінчення дії відповідного договору, якщо місце такої передачі (повернення) знаходиться на митній території України;
- грошових виплат основної суми консолідованого іпотечного боргу та процентів, нарахованих на неї, об'єднання та/або купівлі (продажу) консолідованого іпотечного боргу, заміною однієї частки консолідованого іпотечного боргу на іншу, або поверненням (зворотним викупом) такого консолідованого іпотечного боргу відповідно до закону резидентом або на його користь;
- надання послуг із страхування, співстрахування або

перестраховання особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів;

– надання послуг із загальнообов'язкового державного соціального страхування (у тому числі пенсійного страхування), недержавного пенсійного забезпечення, залучення та обслуговування пенсійних вкладів та рахунків учасників фондів банківського управління, адміністрування недержавних пенсійних фондів;

– обігу банківських металів, інших валютних цінностей; випуску, обігу та погашення лотерейних білетів, інших документів, що засвідчують право участі в лотереях; придбання фішок, жетонів, внесення в інший спосіб плати за право участі в азартній грі, виплата (передача) виграшу суб'єктом господарювання, який проводить азартні ігри; внесення ставки з метою укладення парі та виплата виграшу суб'єктом господарювання, який проводить парі (букмекерське парі, парі тоталізатора); виплати грошових виграшів (призів) і грошових винагород; постачання негашених поштових марок України, конвертів або листівок з негашеними поштовими марками України, крім колекційних;

– надання послуг платіжних організацій платіжних систем, пов'язаних з переказом коштів, з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення коштів за договорами позики, депозиту, вкладу (у тому числі пенсійного), управління коштами та цінними паперами, доручення, надання, управління і відступлення прав вимоги за фінансовими кредитами фінансових установ, кредитних гарантій і банківських поручительств особою, що надала такі кредити, гарантії або поручительства;

– відступлення права вимоги, переведення боргу, торгівлі за грошові кошти або цінні папери борговими зобов'язаннями (вимогами);

– переходу права власності на об'єкт фінансового лізингу до лізингодавця (нового кредитора) від лізингодавця (первинного кредитора) із збереженням прав та обов'язків сторін за договором фінансового лізингу в разі, коли лізингодавцем (первинним кредитором) під час передачі лізингоодержувачу такого об'єкта фінансового лізингу нараховані та відображені у податковій звітності за відповідний звітний (податковий) період податкові зобов'язання з податку;

– виплат у грошовій формі заробітної плати (інших прирівняних до

неї виплат), а також пенсій, стипендій, субсидій, дотацій за рахунок бюджетів або Пенсійного фонду України чи інших фондів загальнообов'язкового соціального страхування (крім тих, що надаються у майновій формі);

- виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом;

- надання комісійних (брокерських, дилерських) послуг із торгівлі та/або управління цінними паперами (корпоративними правами), деривативами та валютними цінностями;

- реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення та перетворення) юридичних осіб.

- постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти;

- надання банками (фінансовими установами) послуг у межах управління фондами банківського управління, фондами операцій з нерухомістю, фондами фінансування будівництва, за здійснення платежів за іпотечними сертифікатами;

- оплати третейського збору та відшкодування інших витрат, пов'язаних з вирішенням спору третейським судом;

- надання послуг з агентування і фрахтування морського торговельного флоту судновими агентами на користь нерезидентів, які надають послуги з міжнародних перевезень пасажирів, їхнього багажу, вантажів чи міжнародних відправлень;

- оплати орендної плати чи концесійного платежу за договорами відповідно оренди чи концесії цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства, якщо орендодавцями чи концесієдавцями за договорами виступають органи державної влади чи органи місцевого самоврядування, а платежі зараховуються до Державного бюджету України або місцевого бюджету.

- ввезення на митну територію України, вивезення за межі митної території України незалежно від обраного митного режиму товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро;

- ввезення на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро, у несупроводжуваному багажі;

- ввезення на митну територію України товарів, сумарна митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро, на адресу одного одержувача – юридичної особи або фізичної особи – підприємця в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових

відправленнях або в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях;

– ввезення на митну територію України товарів, сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 100 євро, для одного одержувача – фізичної особи в одній депеші від одного відправника у міжнародних поштових відправленнях або в одному вантажі експрес-перевізника від одного відправника у міжнародних експрес-відправленнях;

– ввезення на митну територію України фізичними особами у ручній поклажі та/або у супроводжуваному багажі товарів (крім підакцизних товарів та особистих речей), сумарна фактурна вартість яких не перевищує еквівалент 1000 євро, через пункти пропуску через державний кордон України, відкриті для повітряного сполучення.

Перелік операцій, що звільнені від оподаткування ПДВ, узагальнено в табл. 4.6.

Таблиця 4.6.

**Перелік операцій, що звільнені від оподаткування ПДВ**

<b>№ з/п</b>	<b>Операції</b>
1.	Постачання продуктів та товарів дитячого харчування й асортименту для немовлят
2.	Постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках
3.	Постачання послуг із доставки пенсій, страхових виплат та грошової допомоги населенню (незалежно від способу доставки)
4.	Постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг
5.	Постачання товарів для інвалідів, легкових автомобілів для інвалідів з їх оплатою за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів
6.	Постачання реабілітаційних послуг інвалідам, дітям-інвалідам, а також постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на Україні дітей віком до 18 років, інвалідів, дітей-інвалідів
7.	Постачання послуг з перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (крім таксі)
8.	Постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання

№ з/п	Операції
9.	Постачання релігійними організаціями культових послуг та предметів культового призначення
10.	Постачання послуг з поховання та постачання ритуальних товарів державними та комунальними службами
11.	Надання благодійної допомоги, зокрема безоплатне постачання товарів/послуг благодійним організаціям
12.	Постачання послуг з утримання дітей у дошкільних навчально-виховних закладах, школах-інтернатах; харчування дітей у дошкільних, загальноосвітніх та професійно-технічних навчальних закладах та громадян у закладах охорони здоров'я; харчування
13.	Постачання державних платних послуг фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування
14.	Надання послуг з реєстрації актів цивільного стану державними органами
15.	Постачання бібліотеками, які перебувають у державній, комунальній власності або у власності громадських організацій інвалідів, платних послуг
16.	Оплата вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт
17.	Постачання (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, крім видань еротичного характеру, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників вітчизняного виробництва

Для правильного ведення обліку розрахунків підприємства з бюджетом за ПДВ дуже важливо повною мірою і вчасно оформляти документально всі операції, оскільки тільки на підставі ретельно оформлених документів підприємство може правильно визначити базу оподаткування та нарахувати податкові зобов'язання.

Послідовність формування документів з метою визначення суми ПДВ наведена на рис. 4.5.

Перший етап обліку розрахунків за ПДВ – це складання податкової накладної, яка є первинним податковим документом, де розраховується і відображається загальна сума ПДВ, що підлягає сплаті за всією номенклатурою постачання товарів продавця.



**Рис. 4.5. Документообіг податкових документів при розрахунку ПДВ**

*Податкова накладна з ПДВ є дуже важливим документом в обліку ПДВ, адже вона є первинним документом, що підтверджує виникнення податкового зобов'язання у продавця – платника ПДВ у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) та права на податковий кредит у покупця в зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг).*

Податкова накладна складається платником податку – продавцем та надається покупцю (отримувачу) в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку електронного підпису уповноваженої платником особи, та зареєстровану в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Право на нарахування ПДВ та складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники ПДВ.

З метою отримання податкової накладної, зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних, покупець надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру податкових накладних, за яким отримує в електронному вигляді повідомлення

про реєстрацію податкової накладної та податкову накладну в електронному вигляді.

*Податкова накладна містить наступні реквізити:*

а) порядковий номер податкової накладної;

б) дата складання податкової накладної;

в) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – продавець товарів/послуг;

г) податковий номер платника податку (продавця та покупця). У разі постачання/придбання філією (структурним підрозділом) товарів/послуг, яка фактично є від імені головного підприємства – платника податку стороною договору, у податковій накладній, крім податкового номера платника податку додатково зазначається числовий номер такої філії (структурного підрозділу);

д) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – покупець (отримувача) товарів/послуг;

е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;

є) ціна постачання без урахування податку;

ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;

з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;

і) код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг – код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг;

й) індивідуальний податковий номер.

При складанні податкової накладної слід звернути увагу на таке:

– податкова накладна складається у день виникнення податкових зобов'язань продавця;

– у разі звільнення від оподаткування у податковій накладній робиться запис «Без ПДВ» з посиланням на відповідний пункт або підпункт Податкового кодексу України;

– при здійсненні операцій, що мають ритмічний характер (два та більше рази на місяць) не пізніше останнього дня місяця можуть складатися зведені податкові накладні з урахуванням усього обсягу постачання товарів чи послуг;

– для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від

оподаткування, складаються окремі податкові накладні;

– податкова накладна може бути складена за щоденними підсумками операцій при продажу товарів чи послуг за готівку кінцевому споживачу, який не є платником ПДВ;

– податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів чи послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс);

– у разі якщо частка товарів чи послуг, послуг не містить відокремленої вартості, перелік частково поставлених товарів (послуг) зазначається в додатку до податкової накладної.

При коригуванні сум, що зазначені в податковій накладній, складається розрахунок коригування до податкової накладної.

**Другим етапом** обліку розрахунків з ПДВ є реєстрація податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.

*Реєстрація податкових накладних* або розрахунків коригування до податкових накладних у *Єдиному реєстрі податкових накладних* здійснюється:

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

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

– для розрахунків коригування, складених постачальником товарів/послуг до податкової накладної, що складена на отримувача – платника податку, в яких передбачається зменшення суми компенсації вартості товарів/послуг їх постачальнику, – протягом 15 календарних днів з дня отримання такого розрахунку коригування до податкової накладної отримувачем (покупцем).

Платник ПДВ має право зареєструвати податкову накладну або розрахунок коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, в яких загальна сума ПДВ не перевищує граничну суму, обчислену за розробленою на законодавчому рівні формулою:

$$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр} + \Sigma \text{Митн} + \Sigma \text{ПопРах} + \Sigma \text{Овердрафт} - (4.1) \\ \Sigma \text{НаклВид} - \Sigma \text{Відшкод} - \Sigma \text{Перевищ},$$

де:

$\Sigma$ НаклОтр – загальна сума ПДВ за отриманими чи складеними (при отриманні послуг від нерезидента) податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, та розрахунками коригування до податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$\Sigma$ Митн – загальна сума ПДВу, сплаченого при ввезенні товарів на митну територію України;

$\Sigma$ ПопРах – загальна сума поповнення з поточного рахунку рахунка в системі електронного адміністрування ПДВ;

$\Sigma$ Овердрафт – сума середньомісячного розміру сум ПДВ, які за останніх 12 звітних місяців були задекларовані платником до сплати в бюджет та погашені чи розстрочені або відстрочені;

$\Sigma$ НаклВид – загальна сума ПДВ за виданими податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних та розрахунками коригування до податкових накладних;

$\Sigma$ Відшкод – загальна сума ПДВ, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань, проведених за результатами перевірок;

$\Sigma$ Перевищ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених у поданих деклараціях з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них, над сумою податку, що міститься в складених податкових накладних та розрахунках коригування до податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Якщо розрахована за формулою сума є меншою, ніж сума ПДВ в податковій накладній (розрахунку коригування), які платник повинен зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних, то платник зобов'язаний перерахувати потрібну суму коштів із свого поточного рахунку на свій рахунок в системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

Датою та часом надання податкової накладної або розрахунку коригування в електронному вигляді до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову політику, є дата та час, зафіксовані у квитанції.

Якщо надіслані податкові накладні (розрахунки коригування) сформовано з порушенням законодавства, протягом операційного дня продавцю або покупцю надсилається квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі про неприйняття їх в електронному

вигляді із зазначенням причин.

Якщо протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття або неприйняття, така податкова накладна вважається зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Відсутність факту реєстрації платником ПДВ – продавцем товарів чи послуг податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних або порушення порядку заповнення обов'язкових реквізитів податкової накладної, не дає права покупцю на включення сум ПДВ до податкового кредиту та не звільняє продавця від обов'язку включення суми ПДВ, вказаної в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

У разі порушення порядку заповнення чи реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної (розрахунку коригування), покупець (продавець) таких товарів (послуг) має право додати до податкової декларації за звітний період заяву із скаргою на контрагента. Таке право зберігається за ним протягом 365 календарних днів, що настають за граничним терміном подання податкової декларації за звітний період, у якому не надано податкову накладну або порушено порядок її заповнення чи порядок реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних. До заяви додаються копії товарних чеків або інших розрахункових документів, що засвідчують факт сплати ПДВ у зв'язку з придбанням товарів чи послуг або копії первинних документів, складених відповідно до законодавства України, що підтверджують факт отримання таких товарів чи послуг.

Надходження такої заяви із скаргою є підставою для проведення документальної позапланової виїзної перевірки зазначеного продавця для з'ясування достовірності та повноти нарахування ним зобов'язань з податку за такою операцією.

Підставою для нарахування сум ПДВ, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної, також є:

а) транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється за послуги зв'язку, інші послуги, вартість яких визначається за показниками спеціальних приладів обліку, що містять загальну суму платежу, суму ПДВ та податковий номер продавця;

б) касові чеки на суму до 200 гривень за день (без урахування ПДВ), які містять суму отриманих товарів чи послуг, загальну суму нарахованого ПДВ;

в) бухгалтерська довідка, складена відповідно до законодавства (при використанні в операціях, що не є об'єктом оподаткування або

звільнені від оподаткування);

г) митна декларація.

Документи, які є підставою для відображення податкового кредиту (крім податкової накладної) повинні обов'язково реєструватися в спеціальних реєстрах.

**Третій етап** – ведення обліку розрахунків з ПДВ в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку. Окрема операція з окремим контрагентом, що підтверджується податковою накладною є окремою позицією аналітичного обліку. Групування операцій в аналітичному обліку може відбуватися по різному, залежно від особливостей організації обліку на підприємстві. Якщо підприємство використовує комп'ютерні програми для ведення обліку, то інформація заноситься в них і на підставі цього потім узагальнюється у таких документах: «картка рахунку», «аналіз субконто», «оборотно-сальдова відомість по рахунку» і т.п. Також підприємство може прийняти рішення вести окремий журнал реєстрації виданих та отриманих податкових накладних, який буде використовуватися в подальшому для складання податкової звітності.

Сума ПДВ, що підлягає перерахуванню до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту звітного періоду за формулою:

$$\text{ПДВ до сплати в бюджет} = \text{ПЗ} - \text{ПК}, \quad (4.2)$$

де:

ПЗ – податкове зобов'язання з ПДВ;

ПК – податковий кредит з ПДВ.

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

а) дата зарахування коштів від покупця чи замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (послуг), що підлягають постачанню, в разі постачання товарів (послуг) за готівку – дата оприбуткування коштів у касі, при її відсутності – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетину митного

кордону України, для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Датою виникнення податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

а) дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів чи послуг;

б) дата отримання платником податку товарів чи послуг.

Отже, як податкове зобов'язання, так і податковий кредит з ПДВ виникають за правилом «першої події»: або при відвантаженні товарів (робіт, послуг), або при отриманні авансу.

*Для перерахування ПДВ до бюджету державними органами автоматично відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування ПДВ.*

З рахунку платника у системі електронного адміністрування ПДВ перераховуються кошти до державного бюджету в сумі, що підлягає сплаті за звітний період та на поточний рахунок платника за його заявою, яка подається до контролюючого органу у складі податкової звітності.

Для перерахування коштів до бюджету центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової політики, надсилає органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, реєстр, в якому зазначаються назва, податковий номер та індивідуальний податковий номер платника, сума ПДВ, що підлягає перерахуванню до бюджету та реквізити поточного рахунку платника (у випадку подання заяви платника на повернення коштів на такий рахунок).

На підставі такого реєстру протягом п'яти робочих днів після граничного терміну, встановленого для сплати сум податкових зобов'язань, здійснюється перерахування суми ПДВ до бюджету чи на поточний рахунок платника.

На запит платника ПДВ йому надається інформація про рух коштів на його рахунках у системі електронного адміністрування податку шляхом надсилання електронного повідомлення.

При від'ємному значенні суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, така сума або враховується у зменшення суми податкового боргу з ПДВ, що виник за попередні звітні періоди, або підлягає бюджетному відшкодуванню, або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного періоду.

Після анулювання реєстрації платника ПДВ залишок коштів на

його рахунку у системі електронного адміністрування ПДВ перераховується до бюджету, а такий рахунок закривається.

**Четвертим етапом є складання податкової звітності.**

До податкової звітності з податку на додану вартість належать:

- податкова декларація з ПДВ з додатками;
- уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок з додатками;
- розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник ПДВ, які постачаються нерезидентами.

Платник ПДВ самостійно обчислює суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, яку зазначає в Податковій декларації з ПДВ. Дані, наведені в податковій звітності, мають відповідати даним бухгалтерського та податкового обліку платника.

Усі показники у податковій звітності проставляються у гривнях без копійок з округленням за загальнозстановленими правилами.

Звітним періодом для обчислення ПДВ та подання декларації є календарний місяць, але для платників податку на прибуток за ставкою 0 % та платників єдиного податку – за їх вибором може бути календарний квартал.

Для подання декларації встановлюються такі строки:

- 1) якщо звітний період дорівнює календарному місяцю, декларація подається до контролюючого органу протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця;
- 2) якщо звітний період дорівнює календарному кварталу, декларація подається до контролюючого органу протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу.

Сплата ПДВ здійснюється впродовж 10 календарних днів після граничного терміну подання звітності.

Декларація та додатки до неї, а також інша податкова звітність з податку на додану вартість, подаються до контролюючого органу засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб.

Усі показники у податковій звітності проставляються у гривнях без копійок з округленням за загальнозстановленими правилами.

Податкова звітність повинна бути підписана керівником підприємства або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової

декларації до контролюючого органу.

Декларація з ПДВ подається платником за звітний період незалежно від того, чи провадив такий платник податку господарську діяльність у звітному періоді.

Після подання декларації за звітний період платник податку має право до закінчення граничного терміну подання декларації за такий самий період подати нову декларацію з виправленими показниками.

**Декларація з ПДВ складається із вступної частини, службових полів, трьох розділів та обов'язкових додатків.**

У вступній частині у спеціальному полі для відміток про тип декларації (рядки 011, 012) у другій колонці проставляється позначка «x» у рядку спеціального поля, яке відповідає типу декларації.

*У розділі I «Податкові зобов'язання»:*

1) у рядках 1, 2, 3, 5 колонки А декларації вказуються загальні обсяги постачання товарів/послуг за звітний період, які оподатковуються за основною ставкою, за ставкою 7 %, за нульовою ставкою, звільнені від оподаткування;

2) у рядку 1.1 декларації вказуються дані операцій на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою, крім ввезення товарів на митну територію України, крім того:

– до рядка 1.1 декларації включаються оподатковувані за основною ставкою обсяги постачання товарів/послуг, здійснені на митній території України, з урахуванням їх місця постачання;

– до рядка 1.2 декларації включаються оподатковувані за ставкою 7 % обсяги постачання товарів, здійснені на митній території України, з урахуванням їх місця постачання. При заповненні рядка 1.1 та/або рядка 1.2 обов'язковим є подання (Д5) (додаток 5), що заповнюється в розрізі контрагентів;

3) у рядку 2 вказуються обсяги операцій з вивезення товарів за межі митної території України, що оподатковуються за нульовою ставкою;

4) у рядку 3 вказуються обсяги постачання товарів/послуг, що оподатковуються за нульовою ставкою;

5) у рядку 4.1 вказується сума податкового зобов'язання, нарахована протягом звітного періоду за операціями, що оподатковуються за основною ставкою. У рядку 4.2 вказується сума податкового зобов'язання, нарахована протягом звітного періоду за операціями, що оподатковуються за ставкою 7 %. Відповідне нарахування податкових зобов'язань сум податку на додану вартість

у рядках 4.1 та 4.2 здійснюється згідно із часткою використання товарів/послуг та/або необоротних активів у неоподатковуваних операціях, визначеною в таблиці 1 «Розрахунок частки використання товарів/послуг та/або необоротних активів в оподатковуваних операціях» (Д7) (додаток 7). При заповненні рядка 4.1 та/або рядка 4.2 обов'язковим є подання (Д5) (додаток 5), що заповнюється в розрізі контрагентів, та (Д7) (додаток 7);

б) у рядку 5 вказуються обсяги операцій з:

- постачання товарів/послуг, які не є об'єктом оподаткування;
- постачання послуг за межами митної території України та послуг, що здійснюються за межами митної території України, з урахуванням їх місця постачання;
- постачання товарів/послуг, звільнених від оподаткування, тимчасово звільнених від оподаткування та звільнених відповідно до міжнародних договорів (угод). Для платників податку, які заповнюють рядок 5, та підприємств (організацій) інвалідів обов'язковим є подання (Д6) (додаток 6);

7) у рядку 6 вказуються обсяги послуг, отриманих від нерезидента на митній території України. Рядок 6 може заповнюватись лише у декларації 0110;

8) коригування податкових зобов'язань відображається у рядках 7 та 8. При заповненні рядка 7 обов'язковим є подання (Д1) (додаток 1), що заповнюється в розрізі контрагентів, та/або (Д7) (додаток 7). У рядку 7 також відображається коригування податкових зобов'язань, нарахованих у зв'язку з перерахунком частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. Такий перерахунок здійснюється платником податку за підсумками календарного року. Перерахунок частки використання товарів/послуг в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, здійснюється у порядку та за формою згідно з таблицею 2 «Перерахунок частки використання товарів/послуг та необоротних активів в оподатковуваних операціях» (Д7) (додаток 7).

Результати перерахунку сум податкових зобов'язань відображаються у податковій декларації за останній звітний (податковий) період року.

9) у рядку 9 вказується загальна сума податкових зобов'язань

підприємства.

*У розділі II «Податковий кредит»:*

1) рядки 10, 11 та 13 декларації – включаються обсяги придбання (виготовлення, будівництва, спорудження, створення) з податком на додану вартість (рядки 10.1 та 10.2) або без податку на додану вартість (рядок 10.3) товарів/послуг, необоротних активів на митній території України, ввезених на митну територію України товарів, необоротних активів (рядки 11.1 та 11.2), отриманих на митній території України від нерезидента послуг (рядок 13);

2) у рядку 12 вказується обсяг ввезення на митну територію України товарів, при митному оформленні яких сплату податку на додану вартість було відстрочено шляхом видачі податкового вексяля. Цей рядок заповнюється у звітному (податковому) періоді, у якому податкові векселі погашені;

3) коригування податкового кредиту відображається у рядку 14. При заповненні рядка 14 обов'язковим є подання (Д1) (додаток 1), що заповнюється в розрізі контрагентів;

4) у рядку 15 відображається коригування податкового кредиту у зв'язку з перерахунком частки використання необоротних активів, придбаних до 01 липня 2015 року, в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. Перерахунок частки використання необоротних активів, придбаних до 01 липня 2015 року, в оподатковуваних операціях здійснюється за підсумками одного, двох і трьох календарних років, що настають за роком, в якому вони почали використовуватись (введені в експлуатацію), у порядку і за формою відповідно до таблиці 3 «Перерахунок частки використання необоротних активів в оподатковуваних операціях» (Д7) (додаток 7). Результати перерахунку сум податкового кредиту відображаються у податковій декларації за останній звітний (податковий) період року. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, коригування відображається платником податку у податковій декларації останнього податкового періоду, коли відбулося зняття з обліку. При заповненні рядка 15 обов'язковим є подання (Д7) (додаток 7);

5) у рядку 16 відображається від'ємне значення, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду. У рядок 16.1 переноситься значення рядка 21 декларації за попередній звітний (податковий) період. У рядку 16.2 вказуються

суми збільшення/зменшення залишку від'ємного значення за результатами уточнюючих розрахунків, поданих протягом звітнього (податкового) періоду. У рядку 16.3 вказується сума збільшення/зменшення від'ємного значення за результатами перевірки контролюючого органу, що узгоджена протягом звітнього (податкового) періоду.

У разі заповнення рядків 16.2 та/або 16.3 обов'язковим є заповнення таблиці «Збільшено/зменшено залишок від'ємного значення за результатами перевірки контролюючого органу на підставі податкового повідомлення-рішення та/або уточнюючого розрахунку».

У рядку 17 вказується загальна сума податкового кредиту підприємства

*У розділі III «Розрахунки за звітний період»:*

1) якщо в результаті розрахунку різниці між сумою податкових зобов'язань (рядок 9) і податкового кредиту (рядок 17) отримано позитивне значення, то заповнюється рядок 18 декларації.

У рядку 18 вказується сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню за підсумками поточного звітнього (податкового) періоду та сплачується до загального фонду державного бюджету у порядку, визначеному у статті 200 Кодексу;

2) якщо в результаті розрахунку значення різниці між сумою податкових зобов'язань (рядок 9) і податкового кредиту (рядок 17) отримано від'ємне значення, то заповнюється рядок 19 декларації.

При від'ємному значенні суми податку на додану вартість, розрахованої інвестором (оператором) за угодою про розподіл продукції, така сума підлягає відшкодуванню інвестору (оператору) в порядку та строки, передбачені угодою про розподіл продукції, затвердженою Кабінетом Міністрів України. При цьому інвестор (оператор) має право на автоматичне бюджетне відшкодування такої суми в повному обсязі.

З рядка 19 визначається сума перевищення від'ємного значення над сумою, обчисленою на момент подання податкової декларації. Визначена сума вказується у рядку 19.1 та зараховується до складу податкового кредиту наступного звітнього (податкового) періоду (рядок 21).

У разі якщо сума від'ємного значення (рядок 19) менша або дорівнює сумі, обчисленій на момент подання податкової декларації, рядок 19.1 не заповнюється.

Сума, обчислена на момент подання податкової декларації, зазначається у відповідному службовому полі у рядку 19.1;

3) сума від'ємного значення, що не перевищує суми, на момент подання податкової декларації (рядок 19 – рядок 19.1), зазначається у рядку 20;

4) сума від'ємного значення (рядок 20 у декларації):

– зараховується у зменшення суми податкового боргу, що виник за попередні звітні (податкові) періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до Кодексу) (відображається у рядку 20.1);

– підлягає бюджетному відшкодуванню (відображається у рядку 20.2): на рахунок платника у банку (відображається у рядку 20.2.1) та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету України (відображається у рядку 20.2.2).

Платники податку, які мають право на бюджетне відшкодування податку на додану вартість, здійснюють розрахунок бюджетного відшкодування та додають до декларації (Д3) (додаток 3) та (Д4) (додаток 4).

Розрахунок суми бюджетного відшкодування здійснюється в межах суми, обчисленої на момент подання податкової декларації, за вирахуванням від'ємного значення поточного звітного (податкового) періоду, зарахованого у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість.

Значення рядка 3 таблиці 1 (Д3) (додаток 3) переноситься до рядка 20.2 декларації або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

При заповненні рядка 20.2 обов'язковим є подання (Д3) (додаток 3) та (Д4) (додаток 4).

Залишок від'ємного значення після вирахування суми податкового боргу та суми бюджетного відшкодування (рядок 20 – рядок 20.1 – рядок 20.2) відображається у рядку 20.3;

5) сума від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 19.1 + рядок 20.3), відображається у рядку 21 та переноситься до рядка 16.1 наступного звітного (податкового) періоду.

### 3. Облік податку на доходи фізичних осіб

Податок на доходи фізичних осіб належить до загальнодержавних податків. Відповідно до Податкового кодексу України його платниками є:

- фізичні особи – резиденти, які отримують як доходи з джерелом їх походження з території України, так й іноземні доходи;
- фізичні особи – нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з території України;
- податкові агенти (роботодавці) (рис. 4.5).

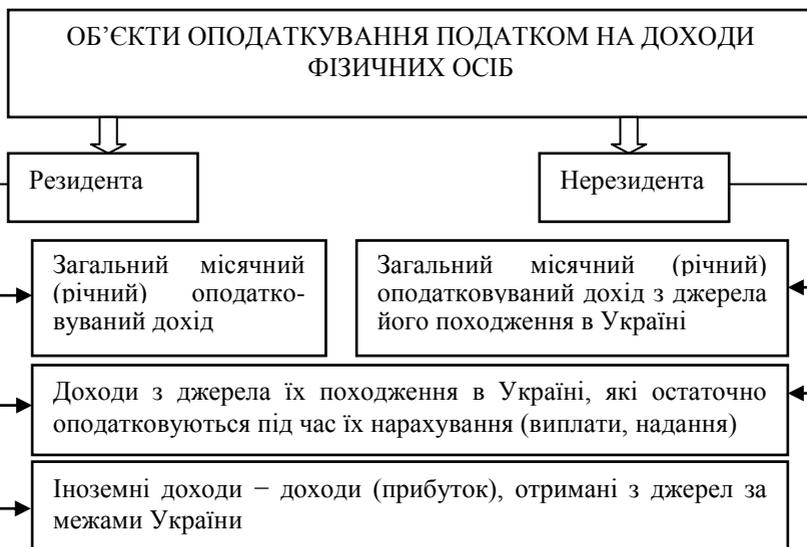


**Рис. 4.5. Платники податку на доходи фізичних осіб**

Об'єкти оподаткування податком на доходи фізичних осіб наведені на рис. 4.6.

*Загальний оподатковуваний дохід* – це будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований на користь платника податку протягом звітного періоду.

*Загальний місячний оподатковуваний дохід* складається із суми оподатковуваних доходів, нарахованих протягом звітного податкового місяця.



**Рис. 4.6. Об'єкти оподаткування податком на доходи фізичних осіб**

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

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються:

1. доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту);

2. суми винагород та інших виплат, нарахованих (виплачених) платнику податку відповідно до умов цивільно-правового договору;

3. доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права на користування або розпорядження іншим особам нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або

іншими нематеріальними активами), об'єкти права інтелектуальної промислової власності та прирівняні до них права (далі – роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу;

4. частина доходів від операцій з майном;

5. дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування);

б. оподатковуваний дохід (прибуток), не включений до розрахунку загальних оподатковуваних доходів минулих податкових періодів та самостійно виявлений у звітному періоді платником податку або нарахований контролюючим органом;

7. сума заборгованості платника податку за укладеним ним цивільно-правовим договором, за якою минув строк позовної давності та яка перевищує суму, що становить 50 % місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року;

8. пасивні доходи, доходи у вигляді вигравшів, призів;

9. інвестиційний прибуток від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами, випущеними в інших, ніж цінні папери, формах;

10. дохід у вигляді вартості успадкованого чи отриманого у дарунок майна;

11. сума надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки;

12. кошти або майно (нематеріальні активи), отримані платником податку як хабар, викрадені чи знайдені як скарб, не зданий державі згідно із законом, у сумах, які визначені обвинувальним вироком суду незалежно від призначеної ним міри покарання;

13. доходи, що становлять позитивну різницю між:

– сумою коштів, отриманих платником податку внаслідок його відмови від участі в фонді фінансування будівництва, та сумою коштів, внесених платником податку до такого фонду, крім випадків, коли платник податку одночасно передає кошти, отримані з фонду фінансування будівництва, в управління тому самому управителю у той самий або інший фонд фінансування будівництва;

– сумою коштів, отриманих платником податку від інших осіб внаслідок відступлення на їх користь права вимоги за договором про участь у фонді фінансування будівництва (у тому числі, якщо таке

відступлення здійснено на підставі договору купівлі-продажу), та сумою коштів, внесених платником податку до такого фонду за цим договором;

14. дохід у вигляді неустойки (штрафів, пені), відшкодування матеріальної або немайнової (моральної) шкоди, крім:

а) сум, що за рішенням суду спрямовуються на відшкодування збитків, завданих платнику податку внаслідок заподіяння йому матеріальної шкоди, а також шкоди життю та здоров'ю;

б) відсотків, отриманих від боржника внаслідок прострочення виконання ним договірною зобов'язання;

в) пені, що сплачується на користь платника податку за рахунок бюджету (цільового страхового фонду) внаслідок несвоєчасного повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або інших сум бюджетного відшкодування;

г) суми втрат, заподіяних платнику податку актами, визнаними неконституційними, або незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури або суду, що відшкодовуються державою в порядку, встановленому законом.

г) виплати з державного бюджету, пов'язані з виконанням рішень закордонних юрисдикційних органів, у тому числі Європейського суду з прав людини, прийнятих за наслідками розгляду справ проти України.

15. сума страхових виплат, страхових відшкодувань, викупних сум або пенсійних виплат, що сплачуються платнику податку за договорами довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення, за договорами пенсійного вкладу, договорами довірчого управління, укладеними з учасниками фондів банківського управління;

16. сума пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до закону, страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), внесків на пенсійні вклади, внесків до фонду банківського управління, сплачена будь-якою особою – резидентом за платника податку чи на його користь, крім сум, що сплачуються:

а) особою-резидентом, що визначається вигодонабувачем (бенефіціаром) за такими договорами;

б) одним із членів сім'ї першого ступеня споріднення платника податку;

в) роботодавцем-резидентом за свій рахунок за договорами недержавного пенсійного забезпечення платника податку, якщо така сума не перевищує 15 % нарахованої цим роботодавцем суми заробітної плати платнику податку протягом кожного звітного податкового місяця, за який сплачується пенсійний внесок, внесків до фондів банківського управління, але не більш як 2,5 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом про Державний бюджет України на відповідний рік, у розрахунку за місяць за сукупністю таких внесків;

17. дохід, отриманий платником податку як додаткове благо у вигляді:

а) вартості використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання, крім випадків, коли таке надання зумовлено виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачено нормами колективного договору або відповідно до закону в установлених ними межах;

б) вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку, крім випадків, визначених цим Кодексом для оподаткування прибутку підприємств;

в) вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно отриманих платником податку, включаючи працю підпорядкованих осіб, а також осіб, що перебувають на військовій службі чи є заарештованими або ув'язненими;

г) суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування згідно з цим розділом;

г) суми безповоротної фінансової допомоги (крім суми процентів умовно нарахованих на таку допомогу);

д) основної суми боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, у разі якщо його сума перевищує 25 % однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року.

е) вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг),

визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку;

18. дохід, отриманий платником податку за зданий (проданий) ним брухт дорогоцінних металів, крім доходу, отриманого за брухт дорогоцінних металів, проданий Національному банку України;

19. інші доходи, крім зазначених у статті 165 Податкового кодексу України.

Чистий річний оподатковуваний дохід визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки звітного року.

До доходів включаються всі доходи платника податку, отримані як у грошовій, так і негрошовій формах.

Під час нарахування доходів у іноземній валюті, такі доходи перераховуються у гривні за валютним курсом Національного банку України, що діє на момент нарахування доходів.

При нарахуванні доходів у негрошовій формі такі доходи розраховуються за звичайними цінами, помноженими на коефіцієнт, який обчислюється за формулою:

$$K = 100 / (100 - Cn), \quad (4.3)$$

де  $K$  – коефіцієнт;

$Cn$  – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Під час нарахування заробітної плати база оподаткування податком на доходи фізичних осіб визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму страхових внесків до Накопичувального фонду, обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності.

*Податковим кодексом України передбачено, що до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку не включаються такі доходи:*

1. сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій, винагород і страхових виплат, які

отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та у формі фінансової допомоги інвалідам з Фонду соціального захисту інвалідів згідно із законом;

2. сума доходів, отриманих платником податку у вигляді процентів, що нараховані на державні цінні папери, емітовані центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику та на боргові зобов'язання Національного банку України, а також сума доходів, отриманих нерезидентами у вигляді процентів, нарахованих на державні цінні папери або облігації місцевих позик, або боргові цінні папери, виконання зобов'язань за якими забезпечено державними або місцевими гарантіями, якщо такі цінні папери придбані нерезидентами за межами території України через уповноважених агентів – нерезидентів, або процентів, отриманих нерезидентами за надані державі або бюджету Автономної Республіки Крим чи міському бюджету позики (кредити або зовнішні запозичення), які відображаються в Державному бюджеті України або місцевих бюджетах чи кошторисі Національного банку України, або за надані суб'єктам господарювання кредити (позики), виконання яких забезпечено державними або місцевими гарантіями;

3. сума відшкодування платнику податку розміру шкоди, заподіяної йому внаслідок Чорнобильської катастрофи, у порядку та сумах, визначених законом;

4. сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами):

а) творчими спілками їх членам у випадках, передбачених законом;

б) Товариством Червоного Хреста України на користь отримувачів благодійної допомоги відповідно до закону;

в) іншими неприбутковими організаціями (крім кредитних спілок та інших небанківських фінансових установ) та благодійними фондами України, статус яких визначається відповідно до закону, на користь отримувачів таких виплат, крім будь-яких виплат або відшкодувань членам керівних органів таких організацій або фондів та пов'язаним з ними фізичним особам;

г) сума, яка щороку виплачується переможцям Міжнародного конкурсу з української мови імені Петра Яцика;

5. сума внесків на обов'язкове страхування платника податку відповідно до закону, інших, ніж єдиний внесок на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

6. сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця у розмірах, визначених законом;

7. сума страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду та фонду банківського управління;

8. сума коштів, що належать платнику податку, які відповідно до закону перераховуються з Накопичувального фонду до недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління чи страхової організації, з недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління до іншого недержавного пенсійного фонду, фонду банківського управління, страхової організації або на пенсійний депозитний рахунок банку;

9. вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, газованої солоні води, мийних і знешкоджувальних засобів, а також спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці», спеціального (форменого) одягу та взуття, що надаються роботодавцем у тимчасове користування платнику податку, який перебуває з ним у трудових відносинах;

10. сума грошового або майнового утримання чи забезпечення військовослужбовців строкової служби (у тому числі осіб, що проходять альтернативну службу), передбачена законом, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою;

11. кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт, а також суми компенсаційних виплат в іноземній валюті, що виплачуються відповідно до закону працівникам дипломатичної служби, направленим у довготермінове відрядження;

12. вартість товарів, які надходять платнику податку як гарантійна заміна, а також грошова компенсація вартості товарів, надана платнику податку в разі їх повернення продавцю або особі, уповноваженій таким продавцем здійснювати їх гарантійне обслуговування (заміну) протягом гарантійного строку, але не вище ніж ціна придбання таких товарів;

13. кошти або вартість майна (нематеріальних активів), які надходять платнику податку за рішенням суду в результаті поділу

спільної сумісної власності подружжя у зв'язку з розірванням шлюбу чи визнанням його недійсним або за добровільним рішенням сторін з урахуванням норм Сімейного кодексу України;

14. аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін у сумах, визначених згідно із Сімейним кодексом України, у тому числі аліменти, що виплачуються нерезидентом;

15. кошти або майно (майнові чи немайнові права, вартість робіт, послуг), отримані платниками податку як дарунок;

16. кошти, отримані платником податку в рахунок компенсації (відшкодування) вартості майна (нематеріальних активів), примусово відчуженого державою у випадках, передбачених законом, або вартість такої компенсації, отриманої у негрошовій формі;

доходи, отримані внаслідок реалізації заставленого майна, майна платника податку при зверненні стягнення фінансовою установою на таке майно у зв'язку з невиконанням платником податку своїх зобов'язань за договором кредиту (позики), за умови що таке майно було придбано за рахунок такого кредиту (позики);

17. сума надміру сплачених грошових зобов'язань, страхових внесків з бюджетів або державних цільових страхових фондів згідно із законом, а також бюджетного відшкодування під час застосування права на податкову знижку, що повертається платнику податку;

18. 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;

19. кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку або члена сім'ї фізичної особи першого ступеня споріднення, дитини, яка перебуває під опікою або піклуванням платника податку, за умови документального підтвердження витрат, пов'язаних із наданням зазначеної допомоги (у разі надання коштів);

20. вартість вугілля та вугільних або торф'яних брикетів, безоплатно наданих в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України;

21. сума, сплачена будь-якою юридичною або фізичною особою на

користь вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладів за здобуття освіти, за підготовку чи перепідготовку платника податку, але не вище трикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року за кожний повний або неповний місяць навчання, підготовки чи перепідготовки такої фізичної особи;

22. кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку:

а) будь-якою фізичною особою, благодійною організацією, Пенсійним фондом України, відповідним структурним підрозділом місцевої державної адміністрації, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування України або професійною спілкою;

б) роботодавцем такого померлого платника податку за його останнім місцем роботи (у тому числі перед виходом на пенсію) у розмірі, що не перевищує подвійний розмір суми, визначеної Податковим кодексом;

23. вартість майна, а також сума грошової допомоги, що надаються дітям-сиротам чи дітям, позбавленим батьківського піклування, у порядку і розмірах, визначених Кабінетом Міністрів України;

24. доходи, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції, що вирощена, відгодована, виловлена, зібрана, виготовлена, вироблена, оброблена та/або перероблена безпосередньо фізичною особою на земельних ділянках, наданих їй у розмірах, встановлених Земельним кодексом України для ведення:

– садівництва та/або для будівництва і обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибні ділянки) та/або для індивідуального дачного будівництва;

– особистого селянського господарства та/або земельні частки (паї), виділені в натурі (на місцевості), сукупний розмір яких не перевищує 2 гектари.

25. сума доходу, отримана платником податку за здані (продані) ним вторинну сировину, побутові відходи, брухт чорних металів (код 7204 згідно з УКТ ЗЕД), брухт кольорових металів;

26. сума стипендії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, але не вище ніж сума, визначена Податковому кодексі;

27. сума страхової виплати, страхового відшкодування або викупна сума, отримана платником податку за договором страхування від страховика-резидента або страховика-нерезидента, іншого ніж довгострокове страхування життя (у тому числі страхування довічних пенсій) та недержавне пенсійне забезпечення, у разі виконання умов, передбачених Податковим кодексом;

28. сума страхової виплати, страхового відшкодування, викупна сума або їх частина, чи пенсійна виплата, отримана платником податку за договором довгострокового страхування життя;

29. основна сума депозиту (вкладу), внесеного платником податку до банку чи небанківської фінансової установи, яка повертається йому, сума, яка отримується платником податку внаслідок продажу права вимоги на депозит, а також основна сума кредиту, що отримується платником податку (протягом строку дії договору), у тому числі фінансового кредиту, забезпеченого заставою, на визначений строк та під проценти;

30. сума виплат громадянам України (їх спадкоємцям) грошових заощаджень, поміщених в період до 2 січня 1992 року в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, а також у такі 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;

31. основна сума поворотної фінансової допомоги, наданої платником податку іншим особам, яка повертається йому, основна сума поворотної фінансової допомоги, що отримується платником податку;

32. прибуток від операцій з майном або інвестиційними активами, який не підлягає оподаткуванню згідно з відповідними положеннями цього розділу;

33. сума, отримана платником податку за здавання ним крові, грудного жіночого молока, інших видів донорства, яка виплачується з бюджету чи бюджетною установою;

34. вартість житла, яке передається з державної або комунальної власності у власність платника податку безоплатно або із знижкою відповідно до закону, а також сума державної підтримки на

будівництво чи придбання доступного житла, яка надається платнику податку відповідно до законодавства

35. вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому числі на реабілітацію інвалідів, на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або із знижкою (у розмірі такої знижки) професійною спілкою, до якої зараховуються профспілкові внески платника податку – члена такої професійної спілки, створеної відповідно до законодавства України, або за рахунок коштів відповідного фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування;

вартість путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування, у тому числі на реабілітацію інвалідів, 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;

36. дохід фізичної особи – підприємця, з якого сплачується єдиний податок згідно із спрощеною системою оподаткування;

37. сума витрат роботодавця у зв'язку з підвищенням кваліфікації (перепідготовкою) платника податку;

38. вартість орденів, медалей, знаків, кубків, дипломів, грамот та квітів, якими відзначаються працівники, інші категорії громадян та/або переможці змагань, конкурсів;

39. вартість дарунків (а також призів переможцям та призерам спортивних змагань) – у частині, що не перевищує 25 % однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), встановленої на 1 січня звітного податкового року, за винятком грошових виплат у будь-якій сумі;

40. сума доходу, отриманого платником податку внаслідок відчуження акцій (інших корпоративних прав), одержаних ним у власність в процесі приватизації в обмін на приватизаційні компенсаційні сертифікати, безпосередньо отримані ним як компенсація суми його внеску до установ Ощадного банку СРСР або до установ державного страхування СРСР, або в обмін на приватизаційні сертифікати, отримані ним відповідно до закону, а також сума доходу, отриманого таким платником податку внаслідок відчуження земельних ділянок сільськогосподарського призначення,

земельних часток (паїв) за нормами безоплатної передачі, залежно від їх призначення, та майнових паїв, безпосередньо отриманих ним у власність у процесі приватизації;

41. доходи у вигляді процентів на поточні банківські рахунки, за якими на користь фізичних осіб здійснюються виключно виплати заробітної плати, стипендій, пенсій, соціальної допомоги та інших передбачених законом соціальних виплат;

42. суми коштів, надані всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів та їх спілками платникам податку – учасникам конгресів, симпозіумів, зборів, конференцій, пленумів, з'їздів, фестивалів, виставок, концертів, реабілітаційних заходів, фізкультурно-спортивних заходів та конкурсів, які проводяться такими організаціями, як компенсація витрат на проживання, харчування та проїзд до місця проведення заходів та у зворотному напрямку;

43. сума страхової виплати за договорами страхування життя у разі смерті застрахованої особи, якщо така виплата отримується членами сім'ї застрахованої особи першого ступеня споріднення, або особою, яка є інвалідом I групи або дитиною-інвалідом, або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування;

44. сума майнового та немайнового внеску платника податку до статутного фонду юридичної особи – емітента корпоративних прав, в обмін на такі корпоративні права;

45. вартість побічних лісових користувань для власного споживання;

47. сума виплат чи відшкодувань (крім заробітної плати чи інших виплат та відшкодувань за цивільно-правовими договорами), що здійснюються за рішенням професійної спілки, її об'єднання та/або організації професійної спілки, прийнятим в установленому порядку, на користь члена такої професійної спілки протягом року сукупно у розмірі, що не перевищує суми граничного розміру доходу, визначеного Податковим Кодексом;

48. кооперативні виплати члену виробничого сільськогосподарського кооперативу, члену сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу, а також кошти, що повертаються члену сільськогосподарського обслуговуючого кооперативу внаслідок надлишково сплаченої ним вартості послуг, наданих кооперативом;

Інші доходи, які згідно з Податковим кодексом України не

включаються до складу загального місячного (річного) оподаткованого доходу, а саме:

- операції з конвертації цінних паперів у разі, якщо їх обмін здійснюється за звичайними цінами або за вартістю чистих активів у розрахунку на один цінний папір, які не призводять до відчуження інвестицій та проводяться з цінними паперами ІСІ, що перебувають в управлінні однієї компанії з управління активами;

- доходи від операцій з валютними цінностями (крім цінних паперів), пов'язаних з переходом права власності на такі валютні цінності, за виключенням доходів, оподаткування яких прямо передбачено іншими нормами цього розділу;

- інвестиційний прибуток від операцій з борговими зобов'язаннями Національного банку України та з державними цінними паперами, емітованими центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з урахуванням курсових різниць;

- сума ненарахованих процентів за користування кредитом;

- сума (вартість) благодійної допомоги, виплаченої окремим категоріям;

- основна сума боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності у сумі, що не перевищує 25 % однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року;

- сума процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені), прощених (анульованих) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним із процедурою його банкрутства, до закінчення строку позовної давності;

- сума (вартість) благодійної допомоги, яка виплачена (надана) міжнародними благодійними організаціями (їх філіями, представництвами), перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, на користь окремих фізичних осіб, визначенх Податковим кодексом України;

- сума, прощена (анульована) кредитором у порядку, передбаченому законом щодо реструктуризації зобов'язань громадян України за кредитами в іноземній валюті, що отримані на придбання єдиного житла (іпотечні кредити).

Розміри ставки податку на доходи фізичних осіб наведені у табл. 4.6.

Таблиця 4.6

**Розміри ставки податку на доходи фізичних осіб**

<b>Вид доходу</b>	<b>Розмір ставки, %</b>
Доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, винагород за цивільно-правовими договорами	18%
Доходи у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування)	5%
Доходи у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток	9 %
Інші пасивні доходи (проценти на поточний або депозитний рахунок; проценти на вклад (депозит) у кредитних спілках, відсотки від облігацій, роялті тощо)	18 %

Податковим кодексом України передбачено, що працівник має право на податкову знижку за наслідками звітного податкового року.

Податкова знижка для фізичних осіб – документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку – резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу.

Підстави для нарахування податкової знижки із зазначенням конкретних сум відображаються платником податку у річній податковій декларації, яка подається по 31 грудня включно наступного за звітним року.

До податкової знижки включаються фактично здійснені протягом звітного року платником податку витрати, підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами (квитанціями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, копіями договорів), що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і їх покупця. У зазначених документах обов'язково повинно бути відображено вартість таких товарів (робіт, послуг) і

строк їх продажу (виконання, надання).

Документи не надсилаються контролюючому органу, але підлягають зберіганню платником податку протягом строку давності, достатнього для проведення контролюючим органом перевірки.

*Платник податку має право включити до складу податкової знижки звітнього року такі витрати, понесені за звітний рік:*

– частину суми процентів за іпотечним кредитом, сплачених платником податку;

– суму коштів або вартість майна, переданих у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, у розмірі, що не перевищує 4 % суми його загального оподаткованого доходу звітнього року;

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

– суму коштів, сплачених на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення;

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

– інші кошти відповідно до законодавства.

*Податкова знижка може бути надана тільки резиденту.*

Загальна сума податкової знижки, нарахована в звітному році, не може перевищувати суми річного загального оподаткованого доходу платника податку, нарахованого як заробітна плата, зменшена на суму податкової соціальної пільги за її наявності. Якщо платник податку не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітнього року, таке право на наступні роки не переноситься.

Також працівники мають право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги.

Розміри та особливості застосування податкової соціальної пільги узагальнено в табл. 4.7.

Таблиця 4.7

**Розміри та особливості застосування податкової соціальної пільги (ПСП) з метою нарахування податку на доходи фізичних осіб**

Категорія платників	Розмір ПСП станом на 2019 р., грн.
Заробітна плата та інші прирівняні до неї виплат, якщо їх розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1.01 звітного року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн. (2690 грн. у 2019 р.)	1921 x 50% = 960,50 (100% пільги)
Платник податку, який має 2 та більше дітей. Граничний розмір доходу, який дає право на отримання такої пільги одному з батьків збільшується кратно кількості дітей (2690 грн. x кількість дітей)	100% пільги на кожную дитину
Платник податку, який є: – одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – у розрахунку на кожную дитину віком до 18 років – утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожную таку дитину віком до 18 років; – особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи – учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; – інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства; д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів; – учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»	150% пільги, а саме 1440,75 грн.

**Податкова соціальна пільга застосовується до заробітної плати тільки за одним місцем її нарахування (виплати).**

Для нарахування ПСП працівник подає роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги.

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право.

Категорія платників	Розмір ПСП станом на 2019 р., грн.
<p>Платник податку, який є:</p> <p>а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»;</p> <p>б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;</p> <p>в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;</p> <p>г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;</p> <p>г) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року</p>	<p>200% пільги, а саме 1921 грн.</p>

Роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування податкової соціальної пільги згідно з отриманими від працівників заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої пільги.

У разі якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, застосовується одна податкова соціальна пільга з підстави, що передбачає її найбільший розмір.

Податок на доходи фізичних осіб розраховується від нарахованої суми заробітної плати, зменшеної на суму страхових внесків до Накопичувального фонду, обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності за формулою:

$$\text{ПДФО} = (\text{НЗП} - \text{ВНФ} - \text{ВНПФ} - \text{ПСП}) \times 18 \%, \quad (4.4)$$

де ПДФО – податок на доходи фізичних осіб;  
НЗП – нарахована заробітна плата;  
ВНФ – внески до Накопичувального фонду;  
ВНПФ – обов'язкові страхові внески до недержавного пенсійного фонду;  
ПСП – податкова соціальна пільга.

Також доходи, що оподатковуються податком на доходи фізичних осіб є об'єктом оподаткування військовим збором за ставкою 1,5 % від об'єкта оподаткування.

Податок на доходи фізичних осіб та військовий збір підлягають сплаті (перерахуванню) до бюджету під час виплати заробітної плати єдиним платіжним документом. Банки не мають права приймати платіжні документи на виплату заробітної плати, які не передбачають сплати цих податків до бюджету.

Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом трьох банківських днів з дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені для місячного податкового періоду (впродовж 30 календарних днів після закінчення місяця).

Звітністю щодо податку на доходи фізичних осіб є Порядок складання та подання податкового розрахунку за формою № 1ДФ

Податковий розрахунок може бути поданий до контролюючих органів в один із таких способів:

- засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо використання електронного цифрового підпису відповідальної особи;
- на паперовому носії разом з електронною формою на електронному носії інформації;
- на паперовому носії, якщо кількість рядків у податковому розрахунку не перевищує десяти.

Податковий розрахунок подається податковими агентами із

штатною чисельністю працівників до 1000 осіб 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.

Якщо штатна чисельність працівників є більшою ніж 1000 осіб, можливе подання податкового розрахунку кількома порціями, кожна з яких є окремим податковим розрахунком зі своїм номером порції.

У розрахунку за формою № 1ДФ заповнюються наступні обов'язкові реквізити:

- навпроти напису «Стор.» проставляється номер сторінки розрахунку;

- відмічається відповідна клітинка «Звітний», «Звітний новий» чи «Уточнюючий» залежно від того, який розрахунок подається;

- навпроти напису «Порція» проставляється номер порції;

- зазначається податковий номер юридичної особи, податковий номер або серія та номер паспорта фізичної особи агента (для фізичної особи, яка має відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта), яка подає розрахунок. Заповнення клітинок проводиться зліва направо (для юридичних осіб доповнюється зліва нулями до восьми цифр, якщо значущих цифр менше 8);

- відмічається відповідна клітинка «Юридична особа» або «Самозайнята фізична особа»;

- навпроти напису «Працювало за трудовими договорами» проставляється кількість працівників, які працюють за трудовими договорами (контрактами);

- навпроти напису «Працювало за цивільно-правовими договорами» проставляється кількість працівників, які працюють за цивільно-правовими договорами у звітному періоді;

- зазначаються найменування юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові самозайнятої фізичної особи, податкова адреса юридичної особи чи самозайнятої фізичної особи, що подає податковий розрахунок;

- у реквізиті «Звітний період» – відображаються арабськими цифрами порядковий номер звітного кварталу і рік;

- у графі 1 «№ з/п» відображається порядковий номер кожного рядка, що заповнюється;

- у графі 2 «Податковий номер або серія та номер паспорта»

відображається реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта фізичної особи (для фізичної особи, яка має відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта);

– у графі 3а «Сума нарахованого доходу» відображається (за звітний квартал) дохід, який нарахований фізичній особі відповідно до ознаки доходу згідно з довідником ознак доходів. При нарахуванні доходу його відображення у графі 3а є обов'язковим незалежно від того, виплачені такі доходи, чи ні;

– нарахований дохід відображається повністю, без вирахування податку на доходи фізичних осіб, військового збору, суми податкової соціальної пільги за її наявності;

– у графі 3 «Сума виплаченого доходу» відображається сума фактично виплаченого доходу платнику податку;

– у графі 4а «Сума нарахованого податку» відображається сума податку, нарахованого та утриманого з доходу;

– у графі 4 «Сума перерахованого податку» відображається фактична сума перерахованого податку до бюджету;

Сума нарахованого доходу у графі 3а, сума виплаченого доходу у графі 3, сума нарахованого податку на доходи фізичних осіб у графі 4а, сума перерахованого до бюджету податку на доходи фізичних осіб у графі 4 відображаються у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях з копійками).

– у графі 5 «Ознака доходу» зазначається ознака доходу згідно з довідником ознак доходів. Щодо кожної фізичної особи потрібно заповнювати стільки рядків, скільки ознак доходів вона має. Про кожну ознаку доходу фізичної особи потрібно заповнювати тільки один рядок з обов'язковим заповненням графи 2 «Податковий номер або серія та номер паспорта»;

– графа 6 заповнюється тільки на тих фізичних осіб, які приймалися на роботу у звітному періоді. У графі 6 «Дата прийняття на роботу» проставляється дата (число, порядковий номер місяця, рік) прийняття фізичної особи на роботу;

– графа 7 заповнюється тільки на тих фізичних осіб, які були звільнені у звітному періоді;

– у графі 8 «Ознака податкової соціальної пільги» відображається ознака податкової соціальної пільги згідно з довідником ознак податкових соціальних пільг;

– у графі 9 «Ознака (0, 1)» відображається ознака «0», якщо рядок

потрібно ввести, чи ознака «1», якщо рядок потрібно виключити. Графа 9 заповнюється тільки для звітнього нового та уточнюючого податкових розрахунків.

– в останньому рядку розділу I вказуються загальні суми нарахованого доходу за графою 3а, виплаченого доходу – за графою 3, нарахованого податку – за графою 4а, перерахованого податку – за графою 4.

У розділі II «Оподаткування процентів, вигащів (призів) у лотерею та військовий збір» вказуються:

– у рядку «Оподаткування процентів» – загальна сума доходу, нарахованого у вигляді процентів, загальна сума нарахованого та перерахованого до бюджету податку на доходи фізичних осіб;

у рядку «Оподаткування вигащів (призів) у лотерею» – загальна сума нарахованого й виплаченого доходу у вигляді вигащів (призів) у лотерею, загальна сума нарахованого та перерахованого до бюджету податку на доходи фізичних осіб;

у рядку «Військовий збір» – загальна сума нарахованого й виплаченого доходу, загальна сума нарахованого та перерахованого до бюджету військового збору.

У кінці податкового розрахунку проставляються:

– кількість заповнених рядків розділу I, кількість фізичних осіб, на яких подано інформацію, та кількість сторінок податкового розрахунку. При визначенні кількості заповнених рядків розділу I підсумковий рядок не враховується;

– податковий номер або серія та номер паспорта керівника юридичної особи, який подає розрахунок, підпис, ініціали, прізвище, телефон;

– податковий номер або серія та номер паспорта головного бухгалтера юридичної особи, який подає розрахунок, підпис, ініціали, прізвище, телефон.

Податковий розрахунок на останній сторінці завіряється підписами керівника юридичної особи і головного бухгалтера та засвідчується печаткою (за наявності).

У полі «Дата подання» проставляється дата подання податкового розрахунку податковим агентом.

У кінці податкового розрахунку проставляються відмітки службових осіб контролюючого органу про внесення даних з податкового розрахунку до електронної бази податкової звітності (дата, підпис, ініціали, прізвище).

## **Завдання для практичних занять**

### **Питання для обговорення**

1. Платники податку на прибуток.
2. Об'єкти та база оподаткування податком на прибуток.
3. Порядок розрахунку податку на прибуток.
4. Податкові різниці при розрахунку податку на прибуток.
5. Звітність за податком на прибуток.
6. Платники податку на додану вартість.
7. Об'єкти та ставки оподаткування податком на додану вартість.
8. База оподаткування податком на додану вартість.
9. Порядок розрахунку податку на додану вартість.
10. Звітність за податком на додану вартість.
11. Платники податку на доходи фізичних осіб.
12. Об'єкти та база оподаткування податком на доходи фізичних осіб.
13. Ставки податку на доходи фізичних осіб.
14. Порядок застосування податкової знижки та податкової соціальної пільги при розрахунку податку на доходи фізичних осіб.
15. Порядок розрахунку податку на доходи фізичних осіб.
16. Звітність за податком на доходи фізичних осіб.

### **Завдання 4.1**

Обчислити податок на прибуток за I квартал 2019 року по ТОВ «Альтер-П», що здійснює діяльність у сфері оптової торгівлі, є платником ПДВ та податку на прибуток підприємства. Відобразити нарахування та сплату податку на прибуток на рахунках бухгалтерського обліку. Скласти Податкову декларацію з податку на прибуток підприємства за I квартал 2019 р, реквізити, яких не вистачає, прийняти довільно.

#### *Умова завдання*

За звітний квартал 2019 року обсяг доходу від реалізації товарів ТОВ «Альтер-П» склав 900000 грн. з ПДВ, обсяг доходу від надання послуг – 100000 грн., крім того ПДВ, собівартість реалізованих товарів – 660000 грн., а наданих послуг – 60000 грн. Впродовж звітнього кварталу в обліку відображено такі витрати: нараховано заробітну плату працівникам у сумі 35000 грн.; нараховано відрахування єдиного соціального внеску від заробітної плати

відповідно до чинного законодавства; нараховано амортизацію основних засобів – 2200 грн.; списано витрати на відрядження працівників підприємства – 1450 грн. без ПДВ; відображено вартість послуг сторонніх організацій з оренди, опалення, освітлення та водопостачання адміністративних приміщень у сумі 9600 грн. з ПДВ. Підприємство не здійснює коригування фінансового результату на податкові різниці.

#### **Завдання 4.2**

Обчислити податок на додану вартість за січень 2019 року по ПП «Аква-Плюс», що здійснює діяльність у сфері оптової торгівлі, є платником ПДВ та податку на прибуток. Відобразити нарахування і сплату податку на додану вартість на рахунках бухгалтерського обліку. Скласти Податкову декларацію з податку на додану вартість за січень 2019 року

##### *Умова завдання*

ПП «Світло» у звітному місяці 2019 року придбало 300 телевізорів за ціною 9360 грн. за одиницю, в т.ч. ПДВ. Впродовж періоду 10 % телевізорів було реалізовано за ціною 10140 грн. за одиницю, в т.ч. ПДВ, а решта – за ціною 12168 грн. за одиницю, в т.ч. ПДВ. Також в цьому місяці воно отримало передплату від покупців на суму 24000 грн., в т.ч. ПДВ, і зробило передплату постачальникам на суму 12000 грн., крім того ПДВ. Скласти декларацію з податку на додану вартість за січень місяць 2019 року.

#### **Завдання для самостійної роботи**

#### **Завдання 4.3**

Провести утримання податків і зборів з нарахованих доходів працівників за січень 2019 року відповідно до чинного законодавства, розрахувати суму до виплати працівникам, провести відрахування єдиного соціального внеску від нарахованої заробітної плати відповідно до чинного законодавства. Відобразити наведені господарські операції на рахунках обліку. Скласти Звіт про суму нарахованого єдиного соціального внеску за січень 2019 р.

##### *Умова завдання*

- У ТОВ «Конт» за січень поточного року нараховано:
  - директору заробітну плату у сумі 13000 грн.;
  - бухгалтеру заробітну плату у сумі 10000 грн.;

- продавцю заробітну плату у сумі 2000 грн. Продавець працює на неповну ставку за основним місцем роботи;
- експедитору винагороду за договором цивільно-правового характеру у сумі 6000 грн.

### **Теми рефератів**

1. Оподаткування податком на прибуток: вітчизняний та міжнародний досвід.
2. Оподаткування податком на додану вартість: вітчизняний та міжнародний досвід.
3. Оподаткування податком на доходи фізичних осіб: вітчизняний та міжнародний досвід.
4. Податкові різниці при розрахунку податку на прибуток.
5. Напрямки оптимізації податкових платежів.

### **Тести**

#### **1. Платниками податку на прибуток є:**

- 1) фізичні особи, які отримують доходи від здійснення підприємницької діяльності;
- 2) юридичні особи, в яких середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб та обсяг виручки від реалізації не перевищує 2 млн. грн.;
- 3) юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність, яка підлягає оподаткуванню, як на території України, так і за її межами;
- 4) юридичні особи, обсяг виручки від реалізації яких за останні 12 календарних місяців сукупно перевищує 300 тис. грн.

#### **2. Об'єктом оподаткування ПДВ є операції платника податку:**

- а) ввезення товарів на територію України;
- б) передача чи повернення майна з відповідального зберігання або застави;
- в) ввезення (пересилання) основних засобів на митну територію України, як внеску до статутного капіталу юридичної особи;
- г) випуску (емісії) цінних паперів.

#### **3. Датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є:**

- 1) дата відвантаження товару з його попередньою оплатою у минулому податковому періоді;

- 2) дата оприбуткування товару з його попередньою оплатою;
- 3) дата відвантаження товарів;
- 4) дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату вартості товарів.

#### **4. Датою виникнення податкового кредиту з ПДВ є:**

- 1) дата відвантаження товару з його попередньою оплатою у минулому податковому періоді;
- 2) дата оприбуткування товару з його попередньою оплатою;
- 3) дата відвантаження товарів;
- 4) дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату вартості товарів.

#### **5. Податкова накладна складається у момент:**

- 1) виникнення податкового зобов'язання з ПДВ;
- 2) виникнення податкового кредиту з ПДВ;
- 3) зазначений у договорі (контракті);
- 4) зазначений у ввізній митній декларації.

#### **6. Податкова накладна складається за датою:**

- 1) відвантаження товару;
- 2) оплати за товар;
- 3) зазначеною у договорі (контракті);
- 4) правильна відповідь відсутня.

#### **7. За цивільно-правовими договорами ЄСВ нараховується на суму:**

- а) винагороди;
- б) основної заробітної плати;
- в) додаткової заробітної плати;
- г) заохочувальних та компенсаційних виплат.

#### **8. Об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб є:**

- 1) загальний оподатковуваний дохід за квартал;
- 2) загальний оподатковуваний дохід за півріччя;
- 3) загальний річний оподатковуваний дохід, зменшений на податкову соціальну пільгу;
- 4) загальний місячний оподатковуваний дохід.

**9. Об'єктом оподаткування податком на прибуток є:**

- 1) прибуток, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу звітного періоду на суму валових витрат;
- 2) прибуток, що визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) та суму інших витрат;
- 3) прибуток, що визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці;
- 4) прибуток, що визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на амортизаційні відрахування.

**10. Не є об'єктом оподаткування ЄСВ:**

- 1) вихідна допомога при припиненні трудового договору;
- 2) допомога з тимчасової втрати працездатності;
- 3) премія;
- 4) відпускні.

## **ТЕМА 5. АУДИТ ЯК ФОРМА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

### **Перелік питань лекції**

1. Сутність, мета і завдання аудиту.
2. Види аудиту.
3. Предмет і об'єкти аудиту.
4. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю.
5. Принципи аудиту. Кодекс етики професійних бухгалтерів.
6. Отримання розуміння бізнесу суб'єкта господарювання та його середовища, оцінка аудитором системи внутрішнього контролю.

### **1. Сутність, мета і завдання аудиту**

Основною передумовою виникнення аудиту є взаємна зацікавленість підприємства в особі його власників (акціонерів), держави в особі відповідних фіскальних органів, що збирають податки і збори та особисто аудитора в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності. Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни.

У перекладі з латинської «auditor» означає – той, що вислуховує, тобто службовець, який вислуховує звіти посадових осіб і контролює їх. У давнину таким словом у духовних навчальних закладах називали найкращого учня-відмінника, якому вчитель доручав перевіряти інших учнів. За сучасних умов функції аудиторів суттєво змінилися й асоціюються з іншим латинським терміном «responder» – той, хто бере на себе відповідальність.

Існує безліч визначень аудиту, наведених у нормативно-правових актах та науковій літературі. Проте, основними з них є визначення, наведені у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі МСА).

В Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» зазначено, що аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності

юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

У більш широкому значенні надають визначення аудиту американські науковці, одні з тих, хто стояв у витоків аудиту Е. А. Аренс та Дж. К. Лообек. Вони розуміють аудит як процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує і оцінює докази про інформацію, яка підлягає кількісній оцінці і відноситься до специфічної господарської системи, з метою визначення і вираження у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям.

*Професійний аудит у своєму становленні пройшов декілька історичних етапів.*

*Перший етап.* Виникнення аудиту (XIII-XV ст.) – аудит проявляється в рамках контрольно-ревізійних функцій, покладених на нього державою в особі короля.

Головним завданням аудиту було гарантування сплати податків до казни.

Результати аудиту були публічними, що досягалося читанням аудиторських звітів при великому скупченні людей на міських площах державними скарбниками. Специфічними ознаками аудиту цього етапу є професійна етика та незалежність.

Характерні ознаки аудиту на етапі його виникнення узагальнено в табл. 5.1.

*Другий етап.* Становлення аудиту (XV – XIX ст.) – пов'язаний із економічними змінами (відкриття Америки, розширення торгівлі) та використанням методу подвійного запису в бухгалтерському обліку. В цей період стрімкий розвиток економічних відносин, зародження класу буржуазії, поява акціонерних товариств суттєво підвищує роль аудиту.

На цьому етапі прийшло розуміння важливості внутрішнього контролю як єдиної системи, яка гарантує збереження капіталу і отримання дивідендів акціонерами, а в аудиті почали використовувати прийоми детального аналізу документації і дослідження підтверджуючих доказів.

**Характерні ознаки аудиту на етапі його виникнення**

<b>Ознака</b>	<b>Визначення в аудиторському законодавстві</b>
Суб'єкт аудиту (аудитор)	Довірені слуги сеньйорів, цивільні службовці
Професійно-етичні вимоги до аудитора	Відсутність зв'язків з особою, що зумовила перевірку, цілковита незалежність
Обов'язки аудитора	Проводити перевірку чесно, зі знанням справи, з належною повагою і увагою до інтересів замовника
Статус аудитора	Поважна привілейована особа, але без фахового статусу
Зміст аудиту	Незалежний розгляд бухгалтерських записів і звітів
Форма проведення	Одноосібно або комісією
Характер проведення	Обов'язкова перевірка
Вимоги до проведення	Обережність, чесність, компетентність
Процедури проведення	Звірка фактичних даних з інформацією, поданою у документах

З 1844 р. у Великобританії було видано серію законів про компанії, відповідно до яких останні були зобов'язані один раз протягом року запрошувати незалежного бухгалтера (аудитора) для перевірки і підтвердження звітності та звіту перед акціонерами.

У 1853 р. у Шотландії створено Едінбургський інститут аудиторів, який вів методичну роботу, розробляв облікові і аудиторські стандарти, видавав журнал Accountants. З цього часу починається формування єдиних методів проведення аудиту і підготовка професійних кадрів.

*Третій етап.* Правове оформлення аудиту (1862 – 1914 рр.) – характеризується визнанням необхідності аудиторської діяльності в економічному житті країни. Рішення щодо обов'язкового незалежного аудиту було ухвалено рядом країн, зокрема Францією у 1867 р., США – у 1887 р., Німеччиною – у 1931 р. Аудит почав проводитися із застосуванням вибіркового методу. Однак метою аудиту залишається виявлення навмисних помилок, що свідчить про рудиментарні ознаки його ревізійного минулого. В цей період заявляється другий осередок аудиту – США, де у 1887 р. створено Асоціацію аудиторів Америки.

*Четвертий етап.* Відбувається усвідомлення місії аудиту (1914 – 1945 рр.) – це період економічних катастроф, пов'язаних з двома

світовими війнами. Аудит цього часу визнається як міцна зброя проти шахрайства. Починається уніфікація підходів до аудиторської перевірки, вироблення єдиних правил і методів.

*П'ятий етап.* Відбувається удосконалення і консолідація аудиту (із 1945 р. по теперішній час). У зв'язку з утворенням транснаціональних компаній видаються загальні для цивілізованого світу стандарти звітності та аудиту. Аудит набуває світового визнання, процес аудиторської перевірки почав ретельно плануватися, набув поширення аудит, орієнтований на ризики, а при перевірці почала враховуватися надійність системи внутрішнього контролю, було прийнято Кодекс етики професійних бухгалтерів.

*У світі існує ще одна градація етапів розвитку аудиторської діяльності. Перший етап* називається «*підтверджуючий документальний аудит*», а аудитор визнається як «собака-сторож» (кінець XIX ст. – 30-ті роки XX ст.). Це пов'язано з тим, що на той час аудитор звертав увагу виключно на баланс, наявність активів, дебіторську заборгованість та кошти у касі та на рахунках банків.

*Другий етап* визначається як «*системно-орієнтований аудит*» а аудитор отримує назву «собака-нишпорка» (40-80 рр. XX ст.). На цьому етапі аудитор починає застосовувати вибіркове дослідження, шукаючи викривлення у твердженнях фінансової звітності, та орієнтується на стан системи внутрішнього контролю. Багато уваги приділяється шахрайству з боку персоналу найманого менеджменту.

*Третій етап* – «*ризико-орієнтований аудит*» (з 90-х років XX ст. по теперішній час). У цей час відбулося банкрутство багатьох підприємств, ринкова економіка стала більш динамічною, тому виключно підтвердження актуальності звітності дещо відійшло на задній план, а набула поширення професійна незалежна оцінка безперервності функціонування, можливості банкрутства, інвестиційної привабливості підприємств на основі аналізу їх бізнес-ризиків. На цьому етапі аудитор стає «собакою-поводирем», який надає кваліфіковані поради як менеджменту, так і користувачам його звітів, приймає участь в удосконаленні процесів управління ризиками та внутрішнього контролю.

Передумовами створення аудиту в Україні є:

1. Економічні – роздержавлення власності, процеси приватизації, формування структур ринкової економіки.
2. Юридичні – прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність».

3. Організаційні – створення корпусу аудиторів, аудиторських фірм, Аудиторської палати України, Спілки аудиторів України.

У розвитку аудиту в Україні науковці виділяють такі етапи:

*Перший етап* (1987-1989 рр.) – на рівні міністерства фінансів союзних республік створено госпрозрахункові контрольно-ревізійні групи і групи аудиту. В Україні з метою контролю спільних підприємств було створено дочірнє відділення «Інаудиту», яке отримало назву «Інаудит-Україна».

*Другий етап* (1990-1992 рр.) – відбувається розширення кількості і форм аудиторських структур. Питання, пов'язані з роботою і професійним захистом аудиторів, регулюють Аудиторська палата України (АПУ) та Спілка аудиторів України (САУ), які також було створено у цей період.

*Третій етап* (1993-2002 рр.) – створення нормативної бази аудиту. Підґрунтям для розвитку аудиту в нашій державі як незалежної форми контролю було прийняття 7 лютого 1991 року Закону України «Про власність». Прийняття у 1993 році Закону України «Про аудиторську діяльність» закріпило правові основи аудиту. Розроблено та впроваджено в аудиторську практику національних нормативів аудиту.

*Четвертий етап* (2003-2017 рр.) – прийнято Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг» (МСА) як національні, ухвалено нову редакцію Закону України «Про аудиторську діяльність», відбувається подальше розроблення нормативних документів щодо аудиту.

*П'ятий етап* (2018 р. по теперішній час). У жовтні 2018 року втратив чинність Закон України «Про аудиторську діяльність», та набув чинності Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», прийнятий у грудні 2017 року. Цим законом:

а) уточнено механізм фінансування органу суспільного нагляду та Аудиторської палати (відбувся перехід на змішану модель фінансування за рахунок фіксованого внеску та змінної складової внеску);

б) уточнено механізм страхування професійної відповідальності аудиторів;

в) уточнено перелік неаудиторських послуг, визначено чіткі обмеження щодо одночасного надання послуг з обов'язкового аудиту та неаудиторських послуг;

г) імплементовано вимоги Європейського законодавства в частині атестації аудиторів, уточнено механізм зарахування теоретичних знань особі, що атестується, вимоги щодо атестації встановлені в залежності від досвіду роботи претендента тощо.

За 15 років аудит в Україні став самостійною галуззю діяльності з великим штатом висококваліфікованих фахівців.

*МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» визначає мету аудитора, яка полягає у підвищенні ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Це досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.*

У разі більшості концептуальних основ загального призначення така думка висловлюється стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та неупереджену інформацію відповідно до концептуальної основи.

Концептуальною основою фінансової звітності в Україні можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела. Це сукупність нормативних актів, М(С)БО та М(С)ФЗ, П(С)БО та інших документів, які використовуються для складання фінансової звітності.

Отже, результатом проведення аудиту є оцінка показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з висловленням думки аудитора в аудиторському звіті та рекомендацій клієнту щодо виправлення помилок в методиці та організації бухгалтерського обліку та при складанні фінансової звітності.

Загальними цілями аудиту відповідно до п. 11 МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» є:

- отримання обґрунтованої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;

- висловлення думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

- надання звіту про фінансову звітність і повідомлення інформації,

як цього вимагають МСА, відповідно до результатів, отриманих аудитором.

Крім основних, за допомогою надання аудиторських та інших неаудиторських послуг аудитори можуть вирішуватися ще й такі функціональні завдання:

- коригування і санація;
- оперативний контроль і аналіз;
- стратегічний та фінансовий аналіз;
- аудит договірних і статутних зобов'язань тощо.

## **2. Види аудиту**

Види аудиту класифікують за різними класифікаційними ознаками. Розглянемо лише основні з існуючих (рис. 5.1).

*Обов'язковий аудит річної фінансової звітності* зобов'язані проводити такі суб'єкти господарювання:

1. Підприємства, що становлять суспільний інтерес, а саме:

а) емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію;

б) банки;

в) страховики;

г) недержавні пенсійні фонди;

д) інші фінансові установи, крім тих, що належать до мікропідприємств та малих підприємств;

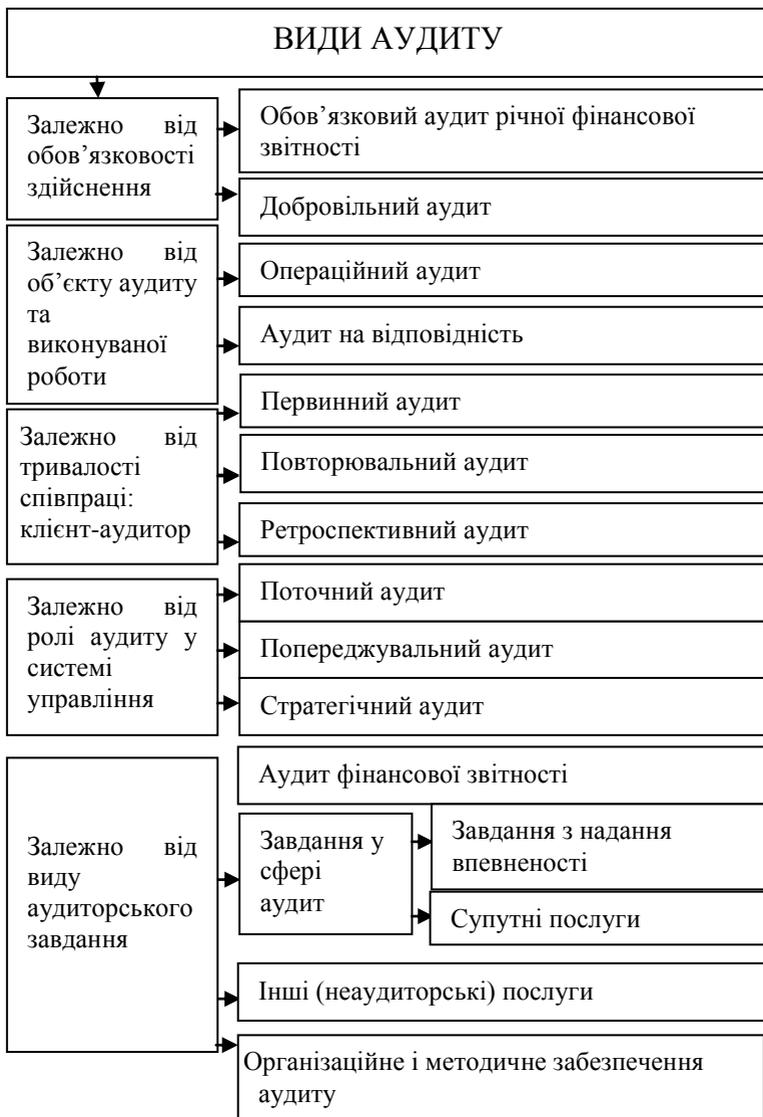
е) великі підприємства.

2. Публічні акціонерні товариства.

3. Середні підприємства.

4. Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

5. Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств.



**Рис. 5.1. Класифікація аудиту за різними класифікаційними ознаками**

У табл. 5.2 наведено критерії віднесення підприємств до різних груп з метою ведення обліку та проведення аудиту.

Таблиця 5.2

**Класифікація підприємств за їх розміром з метою ведення обліку та проведення аудиту**

<b>Критерії (не меншу двох)</b>	<b>Мікропідприємство</b>	<b>Мале підприємство</b>	<b>Середнє підприємство</b>	<b>Велике підприємство</b>
Балансова вартість активів (євро)	До 350 тисяч	До 4 млн.	До 20 млн.	Понад 20 млн.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (євро)	До 700 тисяч	До 8 млн.	До 40 млн.	Понад 40 млн.
Середня кількість працівників (осіб)	До 10 осіб	До 50	До 250	Понад 250
Додаткова умова		Не відповідає критеріям для мікропідприємств	Не відповідає критеріям для малих підприємств	Не відповідає критеріям для середніх підприємств

*Примітка.* Підприємство належить до групи, якщо відповідає щонайменше двом із критеріїв, наведених в таблиці.

*Ініціативний (добровільний) аудит* проводиться за бажанням власника. Причинами такого аудиту можуть бути:

- зміна засновників, керівництва або головного бухгалтера;
- необхідність в оновленні організаційної структури підприємства;
- потреба у розробці ефективної системи управління фінансами та фінансова безпека клієнта;
- зміни у зовнішньому середовищі та потреби у реальній оцінці активів, пасивів, фінансового результату та оцінці бізнесу в цілому;
- податкове консультування, мінімізація платежів;
- підтвердження платоспроможності клієнта;
- забезпечення конкурентоспроможності підприємства.

*Операційний аудит* – перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарюючої системи з метою оцінки її

продуктивності та ефективності. Метою є надання рекомендацій з вдосконалення системи. Може бути технологічний, організаційний, економічний, правовий, соціальний.

*Аудит на відповідність* – має на меті визначення чи дотримуються в господарській системі нормативних вимог та внутрішніх нормативів.

*Аудит фінансової звітності* – власне аудит, визначення якого наводилося вище.

*Внутрішній аудит* – здійснюється кваліфікованими працівниками самого ж підприємства.

*Зовнішній аудит* – здійснюється сертифікованим аудитором на договірній основі.

*Первинний аудит* – проводиться вперше аудиторською фірмою для даного клієнта.

*Повторювальний аудит* – проводиться не вперше (або регулярно) аудиторською фірмою для даного клієнта.

*Ретроспективний аудит* – проводиться після здійснення господарських операцій за конкретний минулий період. Наприклад аудит фінансової звітності за минулий рік.

*Поточний аудит* – проводиться безпосередньо в реальному часі фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Його метою є забезпечення управлінського персоналу необхідною для оперативного управління інформацією.

*Попереджувальний аудит* – проводиться безпосередньо в реальному часі фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Його метою є запобігання небажаним ситуаціям. Наприклад перевірка правильності визначення сум податків.

*Стратегічний аудит* – проводиться безпосередньо в реальному часі фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Його метою є забезпечення управлінського персоналу інформацією, необхідною для розв'язання питань стратегічного розвитку в процесі прогнозування діяльності.

*Завдання з надання впевненості:*

- аудит історичної фінансової інформації;
- огляд історичної фінансової інформації;
- інші завдання з надання впевненості, наприклад оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту); оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей; оцінка (перевірка)

ефективності (відповідності) функціонування системи управління.

*Супутні послуги:*

– завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації;

– завдання з підготовки фінансової інформації.

*Інші (неаудиторські) послуги.* Наприклад ведення бухгалтерського обліку, складання фінансових звітів, відновлення бухгалтерського обліку, консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, консультації з питань системи внутрішнього контролю

*Організаційне та методичне забезпечення аудиту:*

– розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо);

– проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів;

– здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.

### **3. Предмет і об'єкти аудиту**

Предмет науки це те, чим вона займається, що вивчає та яке коло основних питань нею вирішуються.

*Предметом аудиту* є фінансово-господарська діяльність суб'єктів підприємництва, тобто інформація про факти (явища та процеси) господарської діяльності підприємства, яке підлягає аудиту, відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної структури.

Предмет будь-якої науки конкретизується його об'єктами.

*Об'єкт аудиту* – це інформація про окремі або взаємопов'язані факти господарської діяльності підприємства, яке підлягає аудиту, відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної структури.

Об'єкти аудиту багатогранні і перелічити їх повністю досить складно. Тому більш детально розглянемо їхню класифікацію тільки за однією з ознак – за видами (табл. 5.3).

**Класифікація об'єктів аудиту за видами**

<b>Групи</b>	<b>Об'єкти</b>
За об'єктами обліку	
Ресурси	Майно підприємства – активи (необоротні й оборотні) та джерела формування майна – пасиви (власний капітал і зобов'язання)
	За конкретними складовими: грошові кошти, виробничі запаси, основні засоби, власний капітал, довгострокові та поточні зобов'язання тощо, як у цілому, так і за видами (наприклад: грошові кошти в касі, грошові кошти на поточному рахунку в банку, інші грошові кошти та ін.)
Господарські процеси	Постачання, виробництва, реалізації
Економічні результати діяльності	Собівартість, продуктивність праці, доходи, витрати, фінансові результати, прибуток, збиток та ін.
За об'єктами управління	
Організаційні форми управління	Організаційна структура виробництва, структура апарату управління та ін.
Методи управління	Система мотивації праці та ін.
Функції управління	Внутрішній аудит, облік за видами, аналіз за видами, планування

**4. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю**

Контроль – це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятним управлінським рішенням і направлений на успішне досягнення поставленої мети.

Фінансово-господарський (економічний) контроль є особливою сферою контролю, яка зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів у всіх структурних підрозділах економіки держави. Він передбачає перевірку господарсько-фінансових операцій та управлінських рішень щодо їхньої законності, економічної доцільності та досягнення позитивних кінцевих наслідків, профілактику (попередження) правопорушень.

За сучасних умов система фінансово-господарського контролю в Україні за правовою ознакою включає адміністративний (державний)

та незалежний контроль.

*Державний господарський контроль розподіляється на:*

- державний фінансовий контроль;
- державний спеціалізований контроль;
- державний господарський контроль органів місцевого самоврядування.

Державний фінансовий контроль в Україні здійснюють: Рахункова палата України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Державна податкова служба України та інші державні органи.

Державний спеціалізований контроль в Україні здійснюють: Державна архітектурно-будівельна інспекція України, Державний комітет України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду, Державний комітет стандартизації, метрології і сертифікації України та інші.

Державний господарський контроль органів місцевого самоврядування в Україні здійснюють відповідні служби органів місцевого самоврядування.

Незалежний контроль здійснюється окремими інститутами громадського суспільства: аудиторами, інститутом масової інформації та преси, телебачення, професійними організаціями. Основне місце в незалежному контролі відведено інституту аудиту.

Аудит відрізняється від адміністративного контролю за рядом ознак (табл. 5.4).

*Таблиця 5.4*

#### **Порівняння незалежного аудиту та адміністративного контролю**

<b>Ознака відмінності</b>	<b>Аудит</b>	<b>Адміністративний контроль</b>
Рівень функціонування	Суспільство, держава, суб'єкт господарювання	Держава, суб'єкт господарювання
Правова підстава	Цивільне право на підставі господарського договору	Адміністративне право на основі закону, наказів
Мета	Формулювання думки про перевірену фінансово-економічну інформацію, допомога клієнтові	Виявлення недоліків та недопущення їх у майбутньому, притягнення до відповідальності винних осіб
Характер діяльності	Підприємницька діяльність	Виконавча діяльність

<b>Ознака відмінності</b>	<b>Аудит</b>	<b>Адміністративний контроль</b>
Практичні завдання	Підтвердження достовірності фінансово-економічної інформації, поліпшення фінансового стану	Дотримання чинного законодавства, профілактика зловживань
Управлінські зв'язки	Горизонтальні, добровільні, рівноправні	Вертикальні, примусові. Призначення контролера, ревізора, інспектора. Підзвітність адміністративному органу.
Статус фахівця	Незалежний аудитор	Контролер, ревізор, інспектор адміністративного органу
Результат	Аудиторський звіт, рекомендації для клієнта	Акт ревізії, контрольної перевірки. Внутрішній документ
Користувачі	Широке коло оприлюднення аудиторського звіту	Адміністративний орган
Оплата послуг	Замовником (клієнтом)	Адміністративним органом у вигляді заробітної плати
Відповідальність	Перед суспільством, замовником, АПУ	Перед адміністративним органом

## 5. Принципи аудиту. Кодекс етики професійних бухгалтерів

Відмінною рисою незалежного аудиту є прийняття обов'язку перед громадськістю, яка покладається на об'єктивність і порядність професійних аудиторів. Тобто, обов'язки незалежного аудитора не зводяться виключно до задоволення потреб окремого замовника або роботодавця. Ставлення та поведінка аудиторів при наданні таких послуг впливає на економічний добробут країни.

Незалежні аудитори зможуть залишатись в такому привілейованому положенні, тільки якщо вони продовжуватимуть надавати суспільству ці унікальні послуги на рівні, який свідчить про те, що суспільна довіра є цілком обґрунтованою. Як наслідок – представники аудиторської професії в усьому світі найбільше зацікавлені в тому, щоб довести до відома споживачів послуг, які

надають професійні аудитори, що ці послуги виконуються на найвищому рівні якості та надаються відповідно до етичних вимог, покликаних забезпечити такий рівень.

Цей обов'язок передбачено і в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», де зазначено, що аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг:

а) забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, *принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці*;

б) 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;

в) 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.

Для врегулювання питань професійної етики аудиторів Міжнародною федерацією бухгалтерів розроблено та прийнято **Кодекс етики професійних бухгалтерів** (КЕПБ) (в редакції 2016).

Кодекс складається із передмови і трьох частин:

*Частина А. Загальне застосування кодексу* Ради Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів – визначає фундаментальні принципи професійної етики професійних бухгалтерів і надає концептуальну основу, дотримання якої є обов'язковим для всіх представників професії (застосовують як аудитори так і бухгалтери);

*Частина Б. Професійні бухгалтери-практики* – стосується професійних бухгалтерів практиків (бухгалтерів чи аудиторів, які працюють у фірмі, що надає бухгалтерські, аудиторські та консультаційні послуги);

*Частина В. Професійні бухгалтери в бізнесі* – стосується професійних бухгалтерів у бізнесі (бухгалтерів, які працюють за

наймом на підприємствах, в установах, організаціях).

Частини Б і В пояснюють, як застосовується концептуальна основа в конкретній ситуації. Вони містять приклади застережних заходів, що можуть бути доречними для розгляду загроз дотриманню фундаментальних принципів.

Частиною А Кодексу етики визначено 5 фундаментальних принципів професійної етики, що застосовуються до всіх професійних бухгалтерів (рис. 5.2).



**Рис. 5.2. Фундаментальні принципи професійної етики, що застосовуються до всіх професійних бухгалтерів**

*Чесність* – принцип аудиту, який полягає у тому, що професійний бухгалтер повинен бути щирим і чесним у всіх професійних ділових стосунках, свідомо не використовувати і не підтверджувати неправдиву інформацію, фінансові звіти.

Приклади та докази порушення даного принципу зазначені у табл. 5.5.

*Таблиця 5.5*

**Приклади та докази порушення принципу чесності**

<b>Факт порушення принципу чесності</b>	<b>Докази порушення</b>
Аудиторський звіт чи текст звіту не відповідає реальному стану справ або свідомо викривляє їх	Існує різниця між даними робочих документів та звіту аудитора. Звіт аудитора підтверджує одну суму заборгованості, а робочі документи іншу
Аудиторський звіт надано без реальної перевірки предмета замовлення чи діяльності суб'єкта господарювання	Взагалі відсутні робочі документи з аудиту. Звіт надано за даними робочих документів. Аудитор взагалі не відвідав об'єкт перевірки, або був на об'єкті його співробітник, який не є аудитором, або на перевірку витрачено час, якого реально замало для отримання обгрунтованого висновку для такого суб'єкта господарювання

*Об'єктивність* передбачає те, що професійний бухгалтер не повинен допускати упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб на його професійні або ділові судження. В протилежному разі аудитор має відмовитися від надання професійних послуг своєму клієнту.

Приклади та докази порушення даного принципу зазначені у табл. 5.6.

*Професійна компетентність та належна ретельність* передбачає те, що професійний бухгалтер зобов'язаний постійно підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцеві компетентних професійних послуг, що базуються на знаннях сучасних тенденцій практики, законодавства та методики.

Таблиця 5.6

**Приклади та докази порушення принципу об'єктивності**

<b>Факт порушення принципу об'єктивності</b>	<b>Докази порушення</b>
Практика захисту інтересів тільки однієї зі сторін конфлікту інтересів	Неодноразові факти надання аудиторських звітів проти об'єктів перевірки, виходячи виключно з інтересів державних контролюючих чи податкових органів
Звинувачувальний характер аудиторського судження (звіту)	Переобрання на себе судових повноважень, офіційна кваліфікація в робочих документах та у підсумкових документах вини посадових осіб замовника аудиту, використання в робочих документах судової термінології, що носить звинувачувальний характер стосовно посадових осіб

Надаючи професійні послуги професійний бухгалтер повинен діяти сумлінно і дотримуватися застосовних технічних та професійних стандартів. Аудитори в Україні досягають професійної компетентності шляхом здобуття необхідних професійних знань та практичного досвіду, які підтверджують при атестації аудитора. Підтримання професійної компетентності реалізується шляхом обов'язкового щорічного надання навчання для підвищення кваліфікації.

*Конфіденційність та професійна таємниця* передбачає, що аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані зберігати конфіденційність інформації, отриманої під час надання

аудиторських послуг, не розголошувати відомостей, до яких вони мають доступ під час надання аудиторських послуг, і не використовувати їх у власних інтересах або в інтересах третіх осіб.

У разі заміни юридичною особою суб'єкта аудиторської діяльності з надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності такий суб'єкт аудиторської діяльності має надати суб'єкту аудиторської діяльності, з яким укладено договір про надання відповідних послуг, доступ до відповідної інформації щодо такої юридичної особи та останнього аудиту її фінансової звітності.

*Професійна поведінка* – професійний бухгалтер повинен дотримуватися відповідних законів та нормативних актів та утримуватися від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію. Приклади та докази порушення даного принципу зазначені у табл. 5.7.

Таблиця 5.7

**Приклади непрофесійної поведінки аудиторів**

Факт порушення принципу професійної поведінки	Докази порушення
Перебільшені заяви про надані послуги, кваліфікацію працівників, отриманий досвід	інформаційні та рекламні матеріали, аудіо- та відеозаписи публікацій у засобах масової інформації, в Інтернеті, підтверджена в письмовій формі інформація від персоналу клієнтів
Зневажливі відгуки на роботу колег, необґрунтоване порівняння з ними на свою користь	Інформаційні та рекламні матеріали, аудіо- та відеозаписи публікацій у засобах масової інформації, в Інтернеті, підтверджена в письмовій формі інформація від персоналу клієнтів

На практиці можуть виникати різноманітні ситуації (загрози), які ускладнюють дотримання фундаментальних принципів. Це зокрема:

1. *Загроза власного інтересу* – загроза того, що фінансовий або інший інтерес неналежно впливатиме на судження чи поведінку професійного бухгалтера.

2. *Загроза власної оцінки* – загроза того, що професійний бухгалтер не оцінюватиме належним чином результати попереднього судження або послуги, виконані іншою особою, на які бухгалтер покладатиметься при формулюванні суджень при наданні поточної послуги.

3. *Загроза захисту* – загроза того, що професійний бухгалтер підтримуватиме позицію клієнта чи роботодавця в такій мірі, яка

ставить під загрозу його об'єктивність.

4. *Загроза особистих стосунків* – загроза того, що внаслідок тривалих або тісних стосунків із клієнтом чи роботодавцем професійний бухгалтер занадто перейматиметься їхніми інтересами або надто схвалюватиме їх роботу.

5. *Загроза тиску* – загроза того, що професійний бухгалтер утримуватиметься від об'єктивних дій унаслідок фактичного чи відчуваного тиску, в тому числі спроб здійснення неправомірного впливу на професійного бухгалтера.

Професійні бухгалтери (аудитори) повинні вживати застережні заходи зі зменшення або усунення цих загроз.

Вони поділяються на дві категорії:

1. Застережні заходи, встановлені професійними організаціями, законами чи нормативними актами:

- вимоги до освіти, професійної поведінки та досвіду для набуття статусу фахівця;

- вимоги подальшої професійної освіти;

- нормативні акти щодо корпоративного управління;

- професійні стандарти;

- моніторинг з боку професійних організацій або регулювальних органів і дисциплінарні процедури;

- зовнішній огляд юридично уповноваженою третьою стороною звітів, податкових декларацій, листування або інформації, підготовленої професійним бухгалтером.

2. Застережні заходи в робочому середовищі:

- системи корпоративного нагляду або інші структури нагляду організації-роботодавця або інші структури нагляду;

- програми ділової поведінки та етики організації-роботодавця;

- процедури найму в організації-роботодавця, що підкреслюють важливість найму висококваліфікованого компетентного персоналу;

- надійні процедури внутрішнього контролю;

- належні дисциплінарні процеси;

- керівництво, яке підкреслює важливість етичної поведінки та очікування, що працівники діятимуть етично;

- політики та процедури, спрямовані на запровадження та моніторинг якості роботи працівників;

- своєчасне інформування всіх працівників про політику та процедури організації – роботодавця;

- політики та процедури, що дають можливість працівникам та

заохочують їх повідомляти вищі органи управління організації-роботодавця про будь-які етичні проблеми, що їх турбують без побоювання покарання;

– консультування з іншим відповідним професійним бухгалтером.

У частині Б Кодексу етики професійних бухгалтерів визначено та розтлумачено фундаментальні *принципи професійної етики, що повинні застосовувати аудитори*. Це такі принципи:

1. *Професійне призначення*. Цей принцип проявляється у трьох аспектах:

а) прийняття клієнта – аудитор має здійснювати свою діяльність на добровільних договірних засадах; може не співпрацювати з небажаними (нечесними) клієнтами. Якщо існують загрози дотримання фундаментальних принципів і їх неможливо зменшити до прийнятного рівня, то аудитор повинен відмовитися від ділових стосунків з таким клієнтом;

б) прийняття завдання – аудитор може погодитися виконувати лише ті завдання, для виконання яких він має достатню професійну компетентність;

в) зміни у професійному призначенні. Аудитор, якого просять замінити іншого аудитора, визначає, чи існують загрози для неприйняття завдання.

2. *Конфлікти інтересів*. Аудитор повинен ідентифікувати всі обставини, що можуть спричинити конфлікт інтересів. Наприклад аудитор має спільне підприємство чи паралельно проводить аудит основного конкурента клієнта.

Конфлікт інтересів – суперечність між особистими майновими, немайновими інтересами аудитора (посадових осіб аудиторської фірми) та його (їх) професійними правами і обов'язками, наявність якої може вплинути на об'єктивність або неупередженість під час виконання ним (ними) своїх професійних обов'язків, а також на вчинення чи невчинення ним (ними) дій.

3. *Повторні висновки*. Перед прийняттям завдання із підтвердження правильності висновків, зроблених іншим фахівцем (іншим аудитором), аудитор повинен оцінити адекватність та ідентичність наданої для повторної оцінки інформації, оцінити достатність своєї компетентності, отримати згоду поспілкуватися із попереднім аудитором. Якщо такої згоди немає, необхідно відмовитися від цього завдання.

4. *Гонорари та інші типи винагороди*. Гонорари та інші

винагороди визначаються на договірних засадах. Занадто низькі гонорари, «умовні гонорари» можуть викликати загрозу дотриманню фундаментальних принципів.

5. *Маркетинг професійних послуг.* Аудитор не повинен дискредитувати професію, пропонуючи на ринку професійні послуги. Він не повинен робити перебільшені заяви про послуги або зневажливо посилатися на роботу інших фахівців.

6. *Подарунки та знаки гостинності.* Аудитор може приймати лише ті подарунки, які не створюють загрозу дотриманню фундаментальних принципів. Подарунки можуть бути незначними, несуттєвими, зроблені в процесі звичайної діяльності.

7. *Відповідальне зберігання активів клієнта.* Аудитори не мають права приймати на зберігання платіжні засоби або інші активи клієнта, крім випадків, коли це дозволяється робити законом.

8. *Об'єктивність.* При виконання аудиторських завдань необхідно визначати чи існують загрози порушення фундаментального принципу об'єктивності.

9. *Незалежність – це основний принцип аудиту, найбільш важлива характеристика аудитора і аудиторської фірми.* В контексті аудиторської діяльності незалежність означає можливість: здійснювати аудит, оцінювати отримані результати та складати неупереджений аудиторський звіт. Цей принцип аудиту закріплено також і в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

За цим законом 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 зазначених осіб:

1) є власниками фінансових інструментів, емітованих юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або юридичної особи, пов'язаної з такою юридичною особою спільною власністю, контролем та управлінням, крім тих, що належать такій юридичній особі опосередковано через інститути спільного інвестування;

2) беруть участь в операціях з фінансовими інструментами, емітованими, гарантованими або іншим чином підтримуваними юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, крім операцій в межах інститутів спільного інвестування;

3) перебували протягом періоду надання аудиторських послуг та

періоду, за який складена фінансова звітність у трудових, договірних або інших відносинах з юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, що можуть призвести до конфлікту інтересів.

Аудитор, ключовий партнер з аудиту, посадові особи і працівники суб'єкта аудиторської діяльності та інші залучені особи, які брали участь у наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності, протягом щонайменше одного року, а у разі проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, – протягом щонайменше двох років після надання відповідних послуг не мають права:

1) обіймати керівні посади в органі управління юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

2) призначатися членом аудиторського комітету юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності, або у разі відсутності такого комітету – членом органу, що виконує відповідні функції;

3) призначатися (бути обраним) членом адміністративного або наглядового органу юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Для дотримання принципу незалежності при проведенні обов'язкового аудиту в Україні передбачено, що винагорода, отримана суб'єктом аудиторської діяльності від юридичної особи за послуги, не пов'язані з обов'язковим аудитом фінансової звітності, не може будь-яким способом враховуватися при визначенні обсягу оплати праці аудиторам та іншим працівникам, залученим до виконання завдання з обов'язкового аудиту цієї юридичної особи.

## **6. Отримання розуміння бізнесу суб'єкта господарювання та його середовища, оцінка аудитором системи внутрішнього контролю**

Необхідність отримати розуміння діяльності підприємства відповідно до МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» є одним з основоположних аспектів здійснення аудиторської перевірки і одним з головних завдань на етапі планування.

Отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль є постійним і

динамічним процесом збирання, оновлення й аналізу інформації протягом усього аудиту. Таке розуміння формує систему критеріїв, у межах якої аудитор планує аудит та здійснює професійні судження в ході всього аудиту.

Обсяг необхідного розуміння суб'єкта господарювання та його середовища визначається за професійним судженням аудитора.

*Для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища аудитор вивчає:*

1. Доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники:
  - конкурентне середовище: ринок і конкуренцію, включаючи попит, місткість ринку та цінову конкуренцію;
  - відносини між постачальником та клієнтом;
  - технологічні розробки, циклічність або сезонність діяльності, виробничі технології, пов'язані із продукцією суб'єкта господарювання;
  - облікові принципи та галузеві практики;
  - нормативну базу для регульованої галузі;
  - законодавчі та нормативні положення, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання;
  - оподаткування;
  - урядову політику, що на даний момент впливає на ведення діяльності суб'єкта господарювання, а саме монетарну, включаючи валютний контроль, фіскальну, фінансове стимулювання і тарифну політику або політику торгових обмежень;
  - екологічні вимоги, які впливають на галузь або діяльність суб'єкта господарювання.
  - загальні економічні умови, відсоткові ставки та наявність фінансування, а також інфляцію або ревальвацію грошової одиниці.
2. Характер суб'єкта господарювання, в тому числі:
  - його діяльність;
  - структуру його власності та корпоративного управління;
  - види інвестицій, які суб'єкт господарювання здійснює та планує здійснити;
  - структуру і спосіб фінансування суб'єкта господарювання.
3. Вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики, включаючи причини для внесення змін до неї. Аудитор повинен оцінити, чи є облікова політика суб'єкта господарювання прийнятною для його діяльності та чи відповідає вона застосовній концептуальній основі фінансового звітування й обліковим

політикам, які застосовуються у відповідній галузі.

4. Цілі та стратегії суб'єкта господарювання і пов'язані з ними бізнес-ризик, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення. Зокрема аудитор може задавати питання щодо наявності:

- галузевих змін (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у відсутності у суб'єкта господарювання персоналу або досвіду для реагування на зміни в галузі);

- нових продуктів та послуг (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у підвищенні відповідальності за продукцію);

- планів розширення діяльності (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у тому, що попит не був точно оцінений);

- нових вимог до обліку (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у неповному або неналежному їх впровадженні чи збільшенні витрат);

- регуляторних вимог (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у тому, що існують підвищені юридичні ризики);

- поточних та перспективних вимог щодо фінансування (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у втраті фінансування внаслідок недотримання вимог суб'єктом господарювання);

- інформаційних технологій (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у несумісності систем і процесів);

- впливу впровадження стратегії, зокрема будь-який вплив, що призведе до нових вимог до обліку (потенційний пов'язаний бізнес-ризик може полягати, наприклад, у неповному або неналежному впровадженні).

5. Вимірювання та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання. Аудитор:

- вивчає ключові показники діяльності (фінансові та нефінансові) і ключові коефіцієнти, тенденції та операційну статистику;

- аналізує фінансові показники за періодами;

- вивчає бюджети, прогнози, варіаційні аналізи, інформацію за сегментами та звіти про діяльність на рівні підрозділу, відділу або на інших рівнях;

- аналізує показники оцінки роботи працівників та політику

стимулюючих компенсацій;

– порівнює показники діяльності суб'єкта господарювання з показниками конкурентів.

Відповідно до МСА 315 (переглянутого) *внутрішній контроль* – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів.

Внутрішній контроль розробляється, запроваджується та ведеться для реагування на виявлені бізнес-ризиків, які перешкоджають досягненню будь-якої мети суб'єкта господарювання, яка стосується:

- достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- ефективності та результативності його діяльності; і
- дотримання суб'єктом господарювання застосовних законів та нормативних актів.

*Внутрішній контроль включає такі компоненти:*

- середовище контролю;
- процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
- інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності, та повідомлення інформації;
- заходи контролю;
- моніторинг заходів контролю.

Для отримання розуміння *середовища контролю* аудитор повинен оцінити:

- чи запроваджена та підтримується на підприємстві культура чесності й етичної поведінки; та
- чи створюють у сукупності елементи середовища контролю прийнятну основу для інших компонентів внутрішнього контролю та чи здійснюють недоліки середовища контролю негативний вплив на ці інші компоненти.

При вивченні *процесу оцінки ризиків* суб'єкта господарювання аудитор повинен отримати розуміння того, чи передбачено у суб'єкта господарювання процес для:

- ідентифікації бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансового звітування;
- оцінювання значущості ризиків;

- оцінювання ймовірності виникнення ризиків;
- прийняття рішень про механізми розгляду ризиків.

При вивченні *інформаційної системи, включаючи пов'язані бізнес-процеси, що стосуються фінансового звітування*, аудитор повинен з'ясувати такі питання:

- класи операцій у діяльності суб'єкта господарювання, які є значними для фінансової звітності;
- процедури у рамках як системи інформаційних технологій, так і ручної системи для ініціалізації, запису, обробки, коригування цих операцій у разі потреби перенесення до Головної книги та відображення у фінансовій звітності;
- відповідні бухгалтерські записи, підтвердна інформація та окремі рахунки у фінансовій звітності, які використовуються для ініціалізації, запису, обробки та реєстрації операцій; це включає виправлення неправильної інформації, а також те, як інформація переноситься до Головної книги. Записи можуть вестися вручну або в електронній формі;
- як інформаційна система реєструє події та умови, які не є бухгалтерськими операціями, але які є значущими для фінансової звітності;
- процес фінансового звітування, який застосовується для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- заходи контролю бухгалтерських проведень, включаючи нестандартні проведень, які роблять для реєстрації нетипових, незвичайних операцій або коригувань.

Аудитор також повинен отримати *розуміння заходів контролю, доречних для аудиту*. Заходи контролю – це політики та процедури, які допомагають забезпечити виконання директив управлінського персоналу.

Прикладами конкретних заходів контролю є такі:

- надання дозволів;
- перегляду показників діяльності;
- обробки інформації;
- фізичних заходів контролю;
- розподілу обов'язків.

Моніторинг заходів контролю – це процес оцінки ефективності функціонування внутрішнього контролю у часі. Він включає своєчасну оцінку ефективності заходів контролю та виконання необхідних виправних дій.

Управлінський персонал здійснює моніторинг заходів контролю через постійні дії, окремі оцінки або поєднання того та іншого.

Аудитор повинен отримати розуміння основних заходів, які суб'єкт господарювання використовує для моніторингу внутрішнього контролю за фінансовим звітуванням, а також те, як суб'єкт господарювання ініціює заходи з виправлення недоліків у своїх заходах контролю.

Приклад анкети, яку аудитор може використати для оцінки ефективності середовища системи внутрішнього контролю наведено у додатку Д.

## **Завдання для практичних занять**

### **Питання для обговорення**

1. Суть, мета і завдання аудиту.
2. Види аудиту.
3. Предмет і об'єкти аудиту.
4. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю.
5. Структура Кодексу етики професійних бухгалтерів.
6. Характеристика Частини А Кодексу етики професійних бухгалтерів.
7. Характеристика Частини Б Кодексу етики професійних бухгалтерів.
8. Характеристика Частини В Кодексу етики професійних бухгалтерів.
9. Принципи аудиту.
10. Отримання розуміння бізнесу суб'єкта господарювання та його середовища.
11. Оцінка аудитором внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та його середовища.

### **Завдання 5.1**

На основі статті 2 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначити, до якого виду підприємств за розміром (мікропідприємства, малі підприємства, середні підприємства, великі підприємства) належать наведені суб'єкти господарювання (табл. 5.8) і вказати, чи підлягають вони обов'язковому аудиту у відповідності із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Відповідь обґрунтувати.

*Умова завдання*

Офіційний курс євро прийняти – 32,0 грн. за 1 євро.

*Таблиця 5.8*

**Інформація про суб'єктів господарювання**

<b>Назва</b>	<b>Балансова вартість активів, грн.</b>	<b>Чистий дохід від реалізації продукції, грн.</b>	<b>Середня кількість працівників, осіб</b>
ПАТ «Полтавський турбомеханічний завод»	442216000	230128	861
ПАТ «Нафто-автоматика»	8612000	12552000	30
ПАТ «Бурова компанія «Букрос»	5568577000	830000	4
ПАТ «Кременчуцький завод технічного вуглецю»	252280000	678986000	514
ПАТ «Полтавхіммаш»	328640000	96000	45
ПрАТ «Полтавський гірничо-збагачувальний комбінат»	19394599000	16946256000	7859
ПАТ «Полтавський олійноекстракційний завод – кернел груп»	785027000	452312000	602
ПрАТ «Калинка»	6858000	627000	4

**Завдання 5.2**

На основі статті 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» здійснити класифікацію об'єктів аудиту за видами. Результати оформити у вигляді таблиці (табл. 5.9).

*Умова завдання*

Перелік об'єктів аудиту:

- 1) аванси видані;
- 2) дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги;
- 3) облік;
- 4) звітність;
- 5) нематеріальні активи;
- 6) зареєстрований капітал;
- 7) постачання продукції;
- 8) продуктивність праці;
- 9) реалізація продукції;
- 10) реінженіринг;
- 11) рентабельність;

- 12) довгострокові зобов'язання;
- 13) організаційна структура виробництва;
- 14) внутрішній аудит;
- 15) структура апарату управління;
- 16) ефективність використання ресурсів;
- 17) основні засоби;
- 18) система стимулювання виробництва;
- 19) контроль;
- 20) довгострокові фінансові інвестиції.

Таблиця 5.9

**Класифікація об'єктів аудиту за видами**

Активи	Пасиви	Господарські процеси	Економічні результати діяльності	Організаційні форми управління	Методи управління	Функції управління

**Завдання 5.3**

Розподілити наведені характеристики за видами фінансово-господарського контролю. Результати оформити у вигляді табл. 5.10.

*Умова завдання*

Характеристики видів фінансово-господарського контролю:

- 1) мета – висловлення незалежної думки про достовірність фінансової звітності;
- 2) підставою для проведення є постанова органу слідства;
- 3) завданням є збереження державної власності, попередження і профілактика зловживань;
- 4) проводиться з метою виявлення понаднормових витрат цінностей;
- 5) підприємницька діяльність;
- 6) здійснюється на добровільних засадах;
- 7) мета – виявлення фактичної наявності об'єкта перевірки;
- 8) контроль примусовий, здійснюється за розпорядженням вищих органів;
- 9) є слідчою дією, яка призначається після порушення кримінальної справи;
- 10) здійснюється для контролю за діяльністю матеріально відповідальних осіб;
- 11) здійснюється на договірних засадах;
- 12) діяльність посадової особи обмежується рамками матеріалів, надісланих йому слідчим;

13) за результатами складається документ «Аудиторський звіт за результатами державного фінансового аудиту»;

14) спосіб доведення протиправних дій осіб, проти яких порушено кримінальну справу;

15) здійснюється з метою виявлення та усунення фактів безгосподарності та безвідповідальності, виявлення резервів матеріальних ресурсів, вживання заходів щодо їх використання;

16) у результаті здійснення складається інвентаризаційний опис або інвентаризаційний акт;

17) підсумковим документом є звіт незалежного аудитора.

*Таблиця 5.10*

**Відмінні ознаки окремих видів фінансово-господарського контролю**

Аудит	Державний фінансовий контроль	Судово-бухгалтерська експертиза	Інвентаризація

**Завдання для самостійної роботи**

**Завдання 5.4**

Визначте сутність розбіжностей інтересів органів Державної податкової служби та управлінського персоналу суб'єктів господарювання і поясніть, в чому інтереси сторін мають збігатися. Результати оформіть у вигляді табл. 5.11.

*Таблиця 5.11*

**Спільні інтереси та розбіжності в інтересах Державної податкової служби та управлінського персоналу підприємства**

Спільні інтереси	Розбіжності в інтересах

**Завдання 5.5**

Проаналізуйте підходи науковців до класифікації аудиту. Результати оформіть у вигляді табл. 5.12.

*Таблиця 5.12*

**Підходи до видів аудиту у науковій літературі**

Класифікаційна ознака, види аудиту	Автори, джерело						

## Теми рефератів

1. Розвиток аудиту та його роль у суспільстві.
2. Сутність та види аудиту.
3. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю.
4. Особливості використання Кодексу етики професійних бухгалтерів.
5. Порядок отримання розуміння бізнесу суб'єкта господарювання та його середовища.
6. Порядок оцінки аудитором внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та його середовища.
7. Синергія зовнішнього та внутрішнього аудиту.

## Тести

### 1. Термін «аудитор» у перекладі з латинського означає:

- 1) той, що підтверджує;
- 2) той, що перевіряє;
- 3) той, що посвідчує;
- 4) той, що слухає.

### 2. Аудиторська перевірка за обов'язковістю її проведення може бути:

- 1) лише ініціативною;
- 2) лише обов'язковою;
- 3) правильна відповідь відсутня;
- 4) обов'язковою або ініціативною.

### 3. Підтверджуючий аудит передбачає:

- 1) підтвердження достовірності фінансової звітності шляхом проведення тестів системи внутрішнього контролю, залишків на рахунках бухгалтерського обліку;
- 2) підтвердження достовірності фінансової звітності з використання методики попередньої оцінки аудиторського ризику;
- 3) попередження і виявлення помилок, зловживань і шахрайства шляхом підтвердження записів у обліку;
- 4) підтвердження достовірності фінансової звітності з використання методики попередньої оцінки ризику системи внутрішнього контролю та властивого ризику.

#### **4. Системний аудит передбачас:**

- 1) підтвердження достовірності фінансової звітності шляхом проведення тестів системи внутрішнього контролю, залишків на рахунках бухгалтерського обліку;
- 2) підтвердження достовірності фінансової звітності з використання методики попередньої оцінки аудиторського ризику;
- 3) попередження і виявлення помилок, зловживань і шахрайства шляхом підтвердження записів у обліку;
- 4) підтвердження достовірності фінансової звітності з використання методики попередньої оцінки ризику системи внутрішнього контролю та властивого ризику.

#### **5. Ризико-орієнтований аудит передбачас:**

- 1) підтвердження достовірності фінансової звітності шляхом проведення тестів системи внутрішнього контролю, залишків на рахунках бухгалтерського обліку;
- 2) підтвердження достовірності фінансової звітності з використання методики попередньої оцінки аудиторського ризику;
- 3) попередження і виявлення помилок, зловживань і шахрайства шляхом підтвердження записів у обліку;
- 4) підтвердження достовірності фінансової звітності з використання методики попередньої оцінки ризику системи внутрішнього контролю та властивого ризику.

#### **6. Метою обов'язкового аудиту не є:**

- 1) формування і висловлення думки аудитора про достовірність бухгалтерської (фінансової) звітності в усіх суттєвих аспектах;
- 2) контроль правильності розрахунків і сплати податків;
- 3) надати аудиторський висновок.
- 4) вірна відповідь відсутня.

#### **7. Обов'язковий аудит проводиться:**

- 1) за рішенням місцевих органів влади;
- 2) за рішенням суб'єкта господарювання;
- 3) за рішенням Державної податкової служби;
- 4) у випадках, передбачених законодавством України.

**8. Перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарюючої системи з метою оцінки її продуктивності та ефективності це:**

- 1) ініціативний аудит;
- 2) добровільний аудит;
- 3) ризико-орієнтований аудит;
- 4) операційний аудит.

**9. Визначення чи дотримуються в господарській системі нормативних вимог та внутрішніх нормативів це мета:**

- 1) ініціативного аудиту;
- 2) аудиту на відповідність;
- 3) ризико-орієнтованого аудиту;
- 4) операційного аудиту.

**10. Внутрішній аудит здійснюється:**

- 1) виключно атестованим аудитором на договірній основі;
- 2) кваліфікованим працівником самого ж підприємства;
- 3) виключно працівником самого ж підприємства, який обов'язково має атестат аудитора;
- 4) правильна відповідь відсутня.

## ТЕМА 6. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

### Перелік питань лекції

1. Правове регулювання аудиторської діяльності, стандарти аудиту.
2. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Аудиторська палата України, їх роль та функції.
3. Атестація аудиторів.
4. Права та обов'язки аудиторів.
5. Поняття аудиторського ризику та методика його визначення.
6. Суттєвість в аудиті.
7. Етапи проведення аудиту.
8. Планування аудиту.
9. Загальнонаукові та специфічні методи і прийоми аудиту.

### **1. Правове регулювання аудиторської діяльності, стандарти аудиту**

Аудиторська діяльність в Україні організовується з врахуванням досвіду, що склався у світовій практиці. В усіх країнах з розвинутою ринковою економікою держава активно здійснює регулювання аудиторської діяльності.

#### **Державне регулювання охоплює:**

- визначення економічних суб'єктів, для яких аудит є обов'язковим;
- систему підготовки та атестації аудиторських кадрів;
- відповідальність за наслідки аудиторської діяльності.

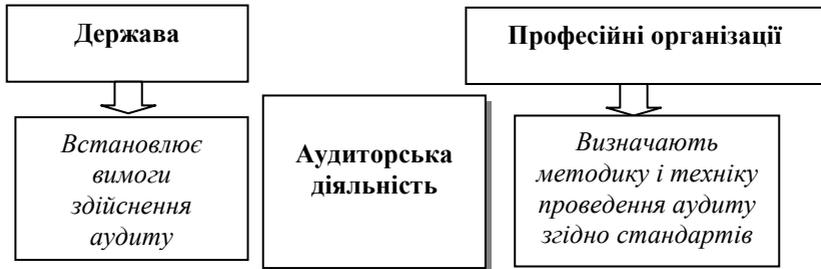
Як правило, регулювання аудиторської діяльності держава здійснює за допомогою законів, залишаючи при цьому значні можливості **саморегулювання** аудиту, яке є **одною з найважливіших умов забезпечення його незалежності**.

Система організації аудиторської діяльності в різних країнах запроваджується з певними особливостями. Специфіка такої організації проявляється у ступені державного впливу на аудиторську діяльність. Залежно від цього у світовій практиці можна виділити три різні концепції регулювання аудиторської діяльності:

**Перша концепція (державна або європейська модель)** отримала розповсюдження в таких європейських країнах, як Австрія, Іспанія,

Німеччина, Франція та ін., де аудит зорієнтований на інтереси державних органів та банків, а аудиторська діяльність суворо регламентується централізованими органами. На них покладаються функції державного контролю за аудиторською діяльністю. Для цієї моделі характерною є обмежена участь професійних організацій у регулюванні аудиторської діяльності. Ці організації лише виконують представницькі функції, разом з державними органами беруть участь у підготовці законодавчих і підзаконних актів та захищають інтереси своїх членів.

**Друга концепція (суспільно-державна або британо-американська модель)** розвинута у англомовних країнах (Великобританія, США), де аудит зорієнтований на потреби суб'єктів господарювання, а аудиторська діяльність саморегулюється переважно громадськими організаціями та об'єднаннями. Держава встановлює вимогу здійснення аудиту, а методику і техніку його проведення визначають професійні організації у стандартах, нормах, положеннях, інструкціях (рис.6.1).



**Рис. 6.1. Суб'єкти регулювання аудиторської діяльності**

Професійні організації за цією моделлю виконують такі функції:

- проводять атестацію фахівців з аудиту;
- здійснюють розробку та впровадження в аудиторську практику стандартів і норм аудиту;
- проводять контроль якості аудиту та надання інших аудиторських послуг.

**Третя концепція (змішана модель)** – характерна для України та інших пострадянських країн. Їй притаманні:

- чіткий розподіл повноважень держави та професійних об'єднань аудиторів;
- створення змішаних органів регулювання аудиторської

діяльності;

- створення змішаної системи законодавчо-нормативного регулювання аудиторської діяльності.

Головною міжнародною професійною організацією бухгалтерів і аудиторів є Міжнародна федерація бухгалтерів (далі – МФБ), яка заснована у 1977 р. За даними офіційного сайту цієї організації на сьогодні вона об'єднує близько 175 професійних організацій із понад 130 країн.

МФБ забезпечує керівництво професійними бухгалтерами на міжнародному рівні шляхом виконання таких завдань:

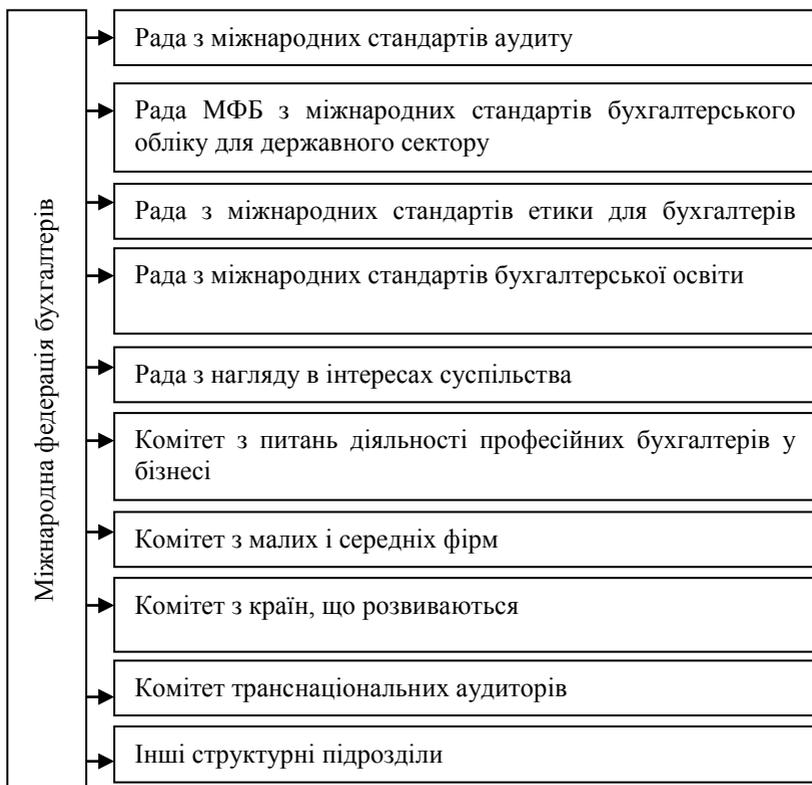
- розробка, розвиток і підтримання на високому якісному рівні Міжнародних професійних стандартів та Кодексу етики;
- активна підтримка зближення національних професійних стандартів, особливо стандартів з аудиту, надання впевненості, етики, освіти і фінансової звітності;
- постійне покращення якості аудиту та управління фінансами;
- підтримка цінностей бухгалтерської професії для забезпечення постійного притоку осіб з високими моральними якостями;
- підтримання відповідності вимогам організації;
- допомога країнам, що розвиваються та переходять до ринкової економіки, у створенні та підтриманні професії;
- служіння інтересам суспільства у співробітництві з регіональними бухгалтерськими та іншими організаціями.

Структура МФБ наведена на рис. 6.2.

Регулювання аудиторської діяльності необхідно розглядати за трьома напрямками:

1. Державне регулювання – нормативно-правові документи, за допомогою яких держава впливає на форми і способи розвитку аудиту, його роль в економіці (Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Конституція України, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України).

2. Державно-громадське регулювання, регулювання за допомогою єдиний міжнародних стандартів аудиту, міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, кодексу етики професійних бухгалтерів, нормативних документів Органу суспільного нагляду та Аудиторської палати України, інших професійних організацій бухгалтерів і аудиторів України.



**Рис. 6.2. Структура Міжнародної федерації бухгалтерів**

3. Регулювання на рівні аудиторської фірми, безпосередньо внутрішньофірмове регулювання, внутрішні стандарти аудиторських фірм, внутрішні документи.

За сферою регулювання нормативні акти поділяють на дві групи:

1) державні, галузеві та інші законодавчі акти (закони України, положення, інструкції, методичні рекомендації тощо) стосовно бухгалтерського обліку, фінансової звітності, оподаткування, господарської діяльності, права тощо.

Зокрема це: Господарський кодекс України; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Податковий кодекс України; Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій підприємств і організацій; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; Цивільний кодекс України.

2) закони України, аудиторські стандарти, нормативи та інші регулятори, які стосуються безпосередньо аудиторської діяльності.

Аудиторські стандарти – це загальні правила, підходи, поняття щодо надання аудиторських послуг. Вони формують єдині базові вимоги до якості і надійності аудиту, забезпечують певний рівень гарантії результатів аудиторської перевірки при їх дотриманні та визначають загальний підхід щодо проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методології і базові принципи.

Сьогодні існують аудиторські стандарти декількох рівнів:

- міжнародні;
- національні;
- внутрішні (стандарти професійних аудиторських організацій та аудиторських фірм).

Загальновизнаним механізмом регулювання професійної діяльності аудиторів у світі є Міжнародні стандарти аудиту (далі – 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.

Метою МСА є визначення основних положень та надання рекомендацій з організації, здійснення роботи аудиторськими фірмами і аудиторами та підвищення якості аудиту для найбільш повного задоволення потреб суспільства в достовірній інформації про фінансовий стан і результати господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності.

МСА можуть використовуватися в таких варіантах:

- братися до уваги;
- використовуватися як основа для розроблення національних стандартів аудиту;
- прийматися як національні стандарти аудиту.

В Україні при провадженні аудиторської діяльності застосовуються міжнародні стандарти аудиту, оприлюднені державною мовою на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, який забезпечує їх актуалізацію.

Загальна збірка стандартів аудиту називається «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості, та супутніх послуг» ( в 3 частинах). На сьогодні чинною є редакції 2016-2017 років.

Це так звані технічні стандарти аудиту, які встановлюють принципи здійснення тих чи інших дій аудитора в ході надання професійних послуг та загальні принципи проведення перевірки тверджень звітності.

Слід наголосити, що стандарти носять виключно рекомендаційний характер, а їх застосування в тих, чи інших випадках, є результатом професійного судження аудитора.

*В Україні МСА є обов'язковими для дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами, проте вони не мають переважної сили над національними нормативними документами, яких необхідно дотримуватися при проведенні аудиту.*

Структура МСА, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості наведена на рис. 6.3.

Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ) – застосовуються у всіх без винятку аудиторських завданнях усіма суб'єктами аудиторської діяльності.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) – розроблені для проведення аудиту фінансової звітності, але можуть використовуватися і для виконання завдань з аудиту іншої історичної інформації. Стандарти цього класу поділено на окремі шість груп.

Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО) – призначені для використання при виконанні завдань з огляду фінансової інформації, що здійснюються незалежним аудитором.

Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ) – призначені для використання в процесі виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації та перевірки прогнозової фінансової інформації і підготовці звітів з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги.



**Рис. 6.3. Структура Міжнародних стандартів аудиту (в редакції 2016 – 2017 років)**

Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП) – призначені для використання при виконанні завдань з підготовки фінансової інформації, завдань з виконання погоджених процедур та інших супутніх послуг.

Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА) – містять рекомендації і призначені для практичної допомоги аудиторам стосовно впровадження МСА при виконанні специфічних завдань.

Загальний перелік МСА наведено у додатку Ж.

Основоположним в аудиторській діяльності в Україні є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», структура якого наведена у додатку К.

У системі нормативного регулювання аудиторської діяльності

важлива роль належить *Внутрішнім стандартам аудиторських фірм*. На сьогодні Інститутом внутрішнього аудиту розроблені Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (в редакції 2017 р.) з метою:

1. Окреслити основні принципи практики внутрішнього аудиту.
2. Надати основні положення для здійснення та поширення великого спектру корисних послуг внутрішнього аудиту.
3. Встановити основу для оцінки діяльності внутрішнього аудиту.
4. Сприяти вдосконаленню організаційних процесів та операційної діяльності.

*Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту складаються із:*

а) стандартів якісних характеристик (Attribute Standards) – описують характеристики осіб та організацій, що надають послуги внутрішнього аудиту;

б) стандартів діяльності (Performance Standards) – описують суть діяльності внутрішнього аудиту та надають критерії якості, відносно яких може оцінюватися виконання цих послуг.

## **2. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Аудиторська палата України, їх роль та функції**

Згідно з міжнародною практикою аудиту, в кожній країні повинна існувати вища аудиторська установа. Вона може бути створена як окрема юридична особа або ці функції виконують визначені законом уже існуючі міністерства чи відомства.

В Україні питання, пов'язані з діяльністю та професійним захистом аудиторів, регулюють: Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Аудиторська палата України (АПУ), інші професійні організації (наприклад Спілка аудиторів України (САУ)).

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю є юридичною особою публічного права, яка не має на меті отримання прибутку. Статут Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

За рішенням Кабінету Міністрів України може бути:

1) сформований статутний капітал Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за рахунок коштів, передбачених

Державним бюджетом України;

2) надане Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю майно, що є державною власністю, на праві господарського відання, в користування чи управління.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за нагляд за:

- 1) реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) впровадження міжнародних стандартів аудиту;
- 3) контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 4) контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 5) дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- б) застосуванням стягнень.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю розглядає справи про адміністративні правопорушення (у тому числі за зверненням користувачів фінансової звітності), пов'язані з порушення законодавства в частині не надання інформації до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та не оприлюднення фінансової звітності разом з аудиторським звітом.

Для здійснення нагляду Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю має право:

- 1) отримання інформації про аудитора (суб'єкта аудиторської діяльності), яка стосується виконання таким аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) своїх професійних обов'язків;
- 2) отримувати від юридичних та фізичних осіб інформацію стосовно аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, пов'язану з виконанням аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) професійних обов'язків, оприлюдненням фінансової звітності разом з аудиторським звітом, а також щодо виконання Аудиторською палатою України делегованих повноважень;
- 3) проводити виїзні перевірки аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності в частині виконання ними професійних обов'язків;
- 4) направляти матеріали про виявлені правопорушення до правоохоронних органів;
- 5) залучати інспекторів та експертів до проведення перевірок та здійснення дисциплінарного провадження;

б) накладати стягнення на аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

7) отримувати звіти від Аудиторської палати України та проводити перевірки Аудиторської палати України з метою забезпечення виконання нею відповідно до вимог Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю делегованих повноважень;

8) розглядати та переглядати рішення, прийняті Аудиторською палатою України, в межах виконання нею делегованих повноважень;

9) надавати обґрунтовані рекомендації щодо дій, які необхідно здійснити Аудиторській палаті України для належного виконання нею делегованих повноважень.

Орган суспільного нагляду складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі – Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості (далі – Інспекція) (рис. 6.4).

*Непрактикуюча особа* – фізична особа, яка протягом трьох років до дати призначення: не провадить професійної діяльності з надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності; не була посадовою особою органів управління або працівником аудиторської фірми; не залучалася на договірних засадах до надання аудиторських послуг; не пов'язана з будь-яким суб'єктом аудиторської діяльності відносинами власності або контролю.

Непрактикуючі особи до Ради нагляду обираються за відкритим конкурсом із прозорою процедурою, номінаційним комітетом.

*До повноважень Ради нагляду належить:*

1) затвердження публічного звіту діяльності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;

2) схвалення Статуту Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та проектів нормативно-правових актів з регулювання аудиторської діяльності;

3) нагляд за діяльністю Аудиторської палати України в частині виконання нею делегованих повноважень;

4) прийняття рішень про призначення перевірки виконання Аудиторською палатою України делегованих повноважень;

5) затвердження та надання Аудиторській палаті України рекомендацій щодо усунення виявлених порушень у діяльності Аудиторської палати України при виконанні нею делегованих повноважень;



**Рис. 6.4. Склад Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю**

6) перегляд рішень Аудиторської палати України, прийнятих нею в межах виконання делегованих повноважень, внесення до них змін та у разі обґрунтування недоцільності їх скасування;

7) нагляд за діяльністю Інспекції;

8) проведення конкурсу та за його результатами призначення Виконавчого директора Інспекції;

9) прийняття рішення про порушення дисциплінарної справи щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

10) прийняття рішень про застосування стягнень до аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

11) прийняття рішень про накладення адміністративних стягнень у разі порушення законодавства в частині не надання інформації до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю у випадках, передбачених цим Законом, та не оприлюднення фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності разом з аудиторським звітом;

12) участь членів Ради нагляду у роботі органів Аудиторської палати України в межах нагляду за виконанням делегованих повноважень;

13) отримання інформації від Інспекції, Аудиторської палати України з питань, віднесених до компетенції Ради;

14) затвердження графіка перевірок з контролю якості, що плануються до проведення Інспекцією разом з Аудиторською палатою України;

15) залучення експертів;

16) передача матеріалів до правоохоронних органів;

17) схвалення кошторису Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та звіту про його виконання;

18) затвердження кошторису Аудиторської палати України в частині фінансування виконання нею делегованих повноважень;

19) перегляд рішень комісії з атестації та їх скасування у разі обґрунтування їх недоцільності.

До повноважень Інспекції належить:

1) проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності;

2) підготовка проекту публічного звіту за результатами здійснення суспільного нагляду та проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та оприлюднення звіту, затвердженого Радою нагляду;

3) здійснення перевірки, підготовка та надання Раді нагляду

проектів рекомендацій для удосконалення реалізації Аудиторською палатою України делегованих повноважень;

4) проведення перевірок та реалізація стягнень за дорученням Ради нагляду;

5) методологічне забезпечення професійної кваліфікації.

Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю оприлюднюється щонайменше в обов'язковому порядку така інформація:

1) щорічні звіти про свою діяльність;

2) щорічні програми роботи з виконання своїх завдань;

3) план-графік щорічних перевірок з контролю якості аудиторських послуг;

4) щорічні звіти про загальні результати системи забезпечення якості. Звіти мають містити інформацію про проведені перевірки, надані рекомендації, перевірку їх виконання, вжиті заходи та накладені стягнення. Вони мають також містити інформацію про основні показники виконання кошторису Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та ресурси, залучені для виконання функцій;

5) інформація про накладені стягнення.

Аудиторська палата України (АПУ) є підзвітною і підконтрольною Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

АПУ є юридичною особою, яка здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності та не має на меті отримання прибутку, та утворюється з метою забезпечення реалізації завдань аудиторського самоврядування. Членами АПУ є включені до Реєстру аудитори і аудиторські фірми.

Аудиторська палата України:

1) здійснює реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

2) здійснює контроль за безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;

3) здійснює контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;

4) здійснює дисциплінарних проваджень щодо суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит

фінансової звітності, крім суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;

5) регулює взаємовідносини між членами Аудиторської палати України у процесі провадження аудиторської діяльності;

6) бере участь у проведенні експертизи законопроектів і нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності;

7) узагальнює інформацію про практику застосування міжнародних стандартів аудиту та надає рекомендації на запит суб'єктів аудиторської діяльності щодо спірних та складних питань;

8) представляє аудиторів України у відносинах з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їх посадовими і службовими особами, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності, громадськими об'єднаннями та міжнародними організаціями;

9) забезпечує захист професійних прав аудиторів;

10) забезпечує доступ та відкритість інформації стосовно аудиторів України.

Щорічно Аудиторська палата України отримує від суб'єктів аудиторської діяльності звіти про надані ними послуги, здійснює їх аналіз та подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю узагальнену інформацію про діяльність цих суб'єктів та стан аудиторської діяльності в Україні.

Органами управління АПУ є:

– з'їзд аудиторів України;

– Рада Аудиторської палати України. Вона складається із 11 осіб, обирається на 5 років таємним голосуванням на з'їзді аудиторів з числа висококваліфікованих аудиторів і стажем аудиторської діяльності не менше 5 років. Також законодавством передбачено, що одна і та сама особа не може бути Членом Ради більше 2 строків.

Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, який очолює Виконавчий директор. Він має бути непрактикуючою особою, призначається на посаду з'їздом аудиторів України та працює в Аудиторській палаті України за основним місцем роботи.

За рішенням з'їзду аудиторів України у складі АПУ можуть створюватися комітети та регіональні відділення.

З метою забезпечення проведення перевірок суб'єктів аудиторської діяльності у складі АПУ створюється Комітет з

контролю якості аудиторських послуг.

Для забезпечення фінансування діяльності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторської палати України суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту, сплачувати внески, узагальнені в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

**Розмір внесків суб'єктів аудиторської діяльності за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту**

Вид підприємства, що підлягає обов'язковому аудиту	Кому сплачується внесок суб'єктом аудиторської діяльності	Розмір фіксованого внеску	Розмір відсоткового внеску	Термін сплати внесків суб'єктом аудиторської діяльності
Підприємства, що становлять суспільний інтерес	Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю	Три мінімальні заробітні плати, встановленої на 1 січня	Визначається КМУ, але не більше 2% вартості аудиту (без ПДВ)	Не пізніше останнього дня місяця, наступного за місяцем, в якому було складено (датовано) аудиторський звіт
Інші підприємства, в яких проводиться обов'язковий аудит	Аудиторській палаті України	0,3 мінімальної заробітні плати, встановленої на 1 січня	Визначається АПУ, але не більше 2% вартості аудиту (без ПДВ)	

Аудитори мають право об'єднуватися у громадські організації за професійною ознакою і створювати професійні організації аудиторів (наприклад Спілка аудиторів України) з метою:

- об'єднання на професійній основі своїх зусиль для сприяння розвитку та поширенню професії незалежних аудиторів;
- підвищення значення професії аудитора в Україні;
- для задоволення економічних інтересів суспільства;
- удосконалення аудиторської діяльності;
- представництва в органах державної влади, органах місцевого самоврядування;
- захисту професійних інтересів та соціальних прав своїх членів;
- міжнародного визнання професійної кваліфікації аудиторів

України.

Професійні організації аудиторів мають право в порядку, визначеному Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»:

1) здійснювати підготовку фізичних осіб до складання кваліфікаційного іспиту та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів;

2) створювати незалежні центри оцінювання знань для проведення кваліфікаційних іспитів та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів;

3) проводити безперервне професійне навчання аудиторів;

4) пропонувати кандидатури для обрання членами Ради нагляду, членами Ради Аудиторської палати України;

5) брати участь у розробленні проектів нормативно-правових актів та методичних рекомендацій з питань аудиторської діяльності;

6) здійснювати незалежне оцінювання внутрішньої системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності.

### **3. Атестація аудиторів**

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.

Отже, аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

1) має вищу освіту;

2) підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складання відповідних іспитів;

3) пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності шляхом працевлаштування/стажування у суб'єкта аудиторської діяльності не менше трьох років у будь-який період незалежно від дати отримання свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту строком 3 роки.

Особа, яка має вищу освіту та досвід роботи на посадах бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора не менше 15 років, або має досвід роботи на зазначених посадах не менше семи років та пройшла стажування, може бути атестована за результатами кваліфікаційного іспиту (без підтвердження теоретичних знань) (рис. 6.5).



**Рис. 6.5. Порядок атестації (прийняття рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності) аудитора**

Іспит з теоретичних знань включає такі напрями:

- 1) стандарти професійної етики та професійна незалежність;
- 2) міжнародні стандарти аудиту;
- 3) законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички);
- 4) управління ризиками та внутрішній контроль;
- 5) фінансовий аналіз;
- 6) управлінський облік;
- 7) міжнародні стандарти фінансової звітності;
- 8) теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- 9) податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок;
- 10) господарське, цивільне та трудове законодавство;

- 11) корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом;
- 12) інформаційні технології та комп'ютерні системи;
- 13) фінанси підприємств;
- 14) економіка підприємства та статистика.

За рішенням комісії з атестації теоретичні знання можуть бути зараховані з відповідних предметів за результатами оцінки в університеті чи в професійних організаціях, що є дійсними членами Міжнародної федерації бухгалтерів.

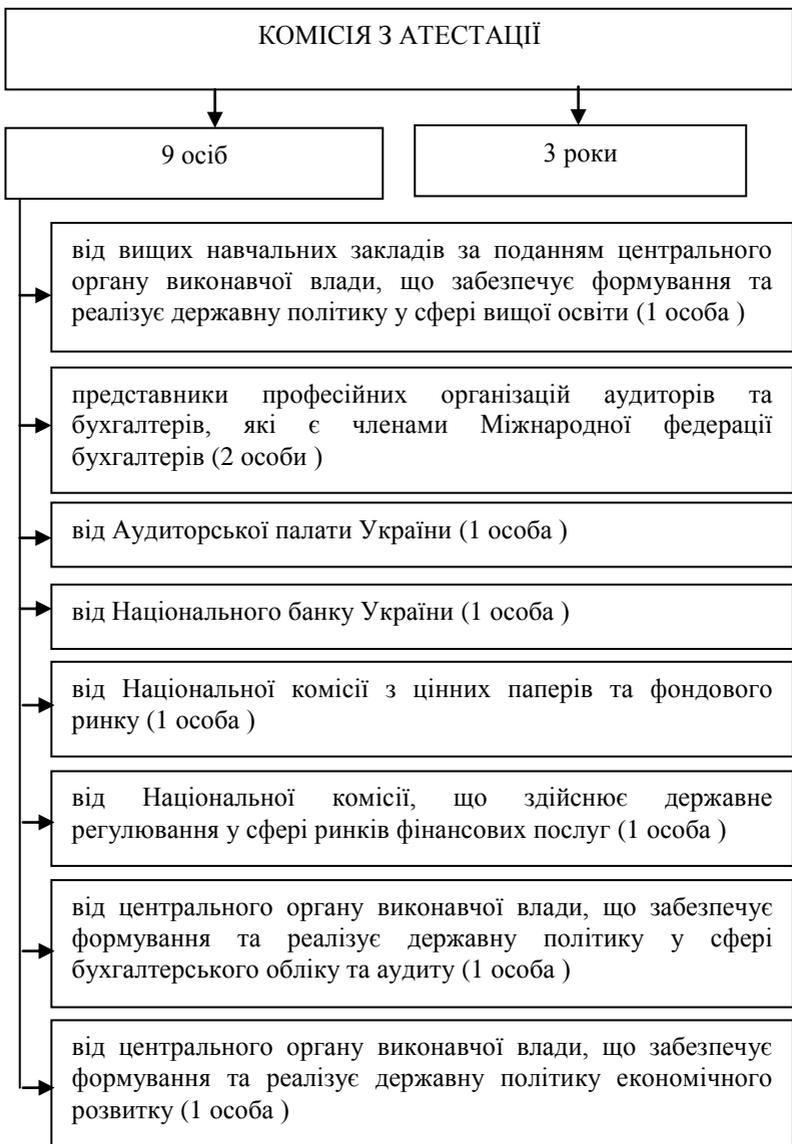
Професійна компетентність підтверджується шляхом складання *кваліфікаційного іспиту*, який має засвідчити здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці.

Кваліфікаційний іспит та іспити з теоретичних знань проводяться незалежними центрами оцінювання знань, акредитованими комісією з атестації.

Атестацію аудиторів здійснює комісія з атестації, склад якої наведено на рис. 6.6.

До компетенції комісії з атестації належить:

- 1) організація розробки та подання на схвалення до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю проектів Порядку складання іспитів, Порядку проходження стажування, Порядку безперервного професійного навчання аудиторів, Порядку зарахування теоретичних знань, інших нормативно-правових актів з питань атестації та професійного навчання аудиторів;
- 2) затвердження програм іспитів для кандидатів в аудитори в обсязі, не меншому ніж обсяги навчальних програм вищих навчальних закладів IV рівня акредитації;
- 3) організація проведення іспитів;
- 4) затвердження результатів іспитів;
- 5) прийняття рішень про зарахування іспиту у випадках, передбачених цим Законом;
- 6) розгляд апеляцій на результати іспитів;
- 7) акредитація незалежних центрів оцінювання, центрів з підготовки екзаменаційних завдань та призначення осіб з перевірки екзаменаційних робіт;
- 8) формування вимог до юридичних осіб, що можуть проводити безперервне професійне навчання аудиторів;
- 9) прийняття рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності.



**Рис. 6.6. Склад комісії з атестації**

Порядок складання іспитів (у тому числі методика оцінювання кваліфікаційних іспитів, порядок розподілу коштів, отриманих у вигляді плати за складання іспиту) та порядок проходження стажування розробляються комісією з атестації та подаються на схвалення до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який після схвалення передає їх для затвердження центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Іспити проводяться у письмовій або електронній формі з дотриманням анонімності та конфіденційності.

За складання іспиту справляється плата у розмірі однієї мінімальної заробітної плати, встановленої на початок відповідного року.

Свідоцтво про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту є чинним протягом п'яти років з дня складання кваліфікаційного іспиту

#### **4. Права та обов'язки аудиторів**

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» права та обов'язки суб'єкта аудиторської діяльності при наданні аудиторських послуг визначаються в договорі.

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.

Посадові особи юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, зобов'язані створити для суб'єкта аудиторської діяльності належні умови для якісного надання аудиторських послуг.

Аудитори 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, які були детально розглянуті в попередній темі.*

Відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності перед замовником аудиторських послуг та третіми особами обмежується виключно реальними збитками, що виникли внаслідок неправомірної дії або бездіяльності суб'єкта аудиторської діяльності у разі надання послуг з обов'язкового аудиту або огляду фінансової звітності. Упущена, втрачена вигода, додаткові витрати, що можуть бути понесені замовником аудиторських послуг та/або третіми особами, не відшкодовуються.

Відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності перед замовником аудиторських послуг, що не є обов'язковим аудитом або оглядом фінансової звітності, встановлюється договором між замовником та суб'єктом аудиторської діяльності.

*Суб'єкт аудиторської діяльності, який провадить обов'язковий аудит фінансової звітності, зобов'язаний мати чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами.*

Мінімальний розмір страхової суми за цим договором для суб'єкта аудиторської діяльності, який проводить обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, має становити 10 % суми отриманої винагороди за договорами про надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту (без урахування податку на додану вартість) протягом року, що минув, але не менше 10 мільйонів гривень.

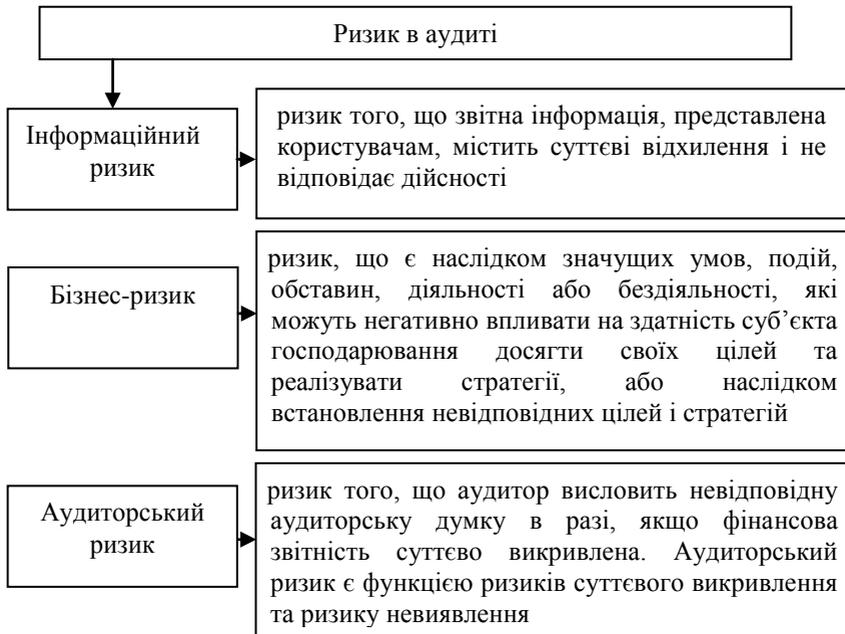
Суб'єкту аудиторської діяльності забороняється надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності перед третіми особами.

## **5. Поняття аудиторського ризику та методика його визначення**

Проведення аудиту завжди супроводжується певним ризиком – ризиком того, що аудитором може буде висловлена невідповідна думка про фінансову звітність, яка має суттєво недостовірну інформацію.

Крім того, у разі надання необ'єктивного аудиторського звіту чи інших дій, які спричинили погіршення фінансового стану клієнта, в аудиторській діяльності існує майнова відповідальність.

Ризик поділяється на інформаційний, бізнес-ризик та аудиторський ризик (рис. 6.7).



**Рис. 6.7. Види ризиків в аудиті**

Оцінка ризиків є однією з основоположних умов ефективної роботи аудитора. На основі їх оцінки аудитори визначають час виконання та обсяг подальших аудиторських процедур, які мають бути виконані. Визначення і оцінка аудиторського ризику та його складових базуються на професійному судженні аудитора із використанням професійного скептицизму.

При оцінці ризику можуть використовуватися числові значення або якісні характеристики (високий, середній, низький).

Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення, що необхідно враховувати при його оцінці. Математичну залежність аудиторського ризику від цих двох факторів можна представити формулою:

$$\text{Аудиторський ризик} = \text{Ризик суттєвого викривлення} \times \text{Ризик невиявлення}, \quad (6.1)$$

*Ризик невиявлення (ризик здійснення помилки аудитором)* – це ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, не дадуть можливості виявити викривлення, що існує та може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями

*Ризик суттєвого викривлення (ризик помилки клієнта)* – це ризик того, що фінансова звітність, яка ще не перевірялася аудитором у процесі аудиту, містить суттєві викривлення.

Він складається з двох компонентів на рівні тверджень, а саме:

– *невід'ємного ризику як об'єктивного фактору* – вразливість твердження щодо класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації, до викривлення, яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, перед тим, як брати до уваги будь-які відповідні заходи контролю;

– *ризик контролю як суб'єктивного фактору* – ризику того, що викривлення, яке може трапитися у твердженні стосовно класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації і яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не буде своєчасно попереджено або виявлено та виправлено системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Виходячи з цього можна деталізувати формулу 6.1 у формулу:

$$AP = HBP \times PK \times PH, \quad (6.2)$$

де AP – аудиторський ризик;

HBP – невідемний ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик невиявлення.

Виходячи з даної формули аудитори мають змогу кількісно оцінити аудиторський ризик.

**Приклад 6.1.** Визначити рівень аудиторського ризику на підставі раніше оцінених складових аудиторського ризику.

*Умова завдання*

Аудитор планує ризик невиявлення – 0,3 (або 30%), обчислив

ризик контролю – 0,5 (або 50%) та невід’ємний ризик – 0,25 (25 %).

### **Рішення**

Використавши формулу 6.2 отримаємо:

$$AP = НВР \times РК \times РН = 0,25 \times 0,5 \times 0,3 = 0,0375 \text{ (або 3,75 \%)}$$

Аудиторська перевірка вважається проведена на належному рівні, якщо аудиторський ризик знаходиться в межах 1 % – 5 %, тому аудиторський ризик в розмірі 3,75 % є прийнятним.

Проводячи оцінку аудиторського ризику необхідно пам’ятати такі основні моменти:

1. Аудитор не може повністю довіряти системам обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта, а тому *ризик контролю не може дорівнювати нулю*.

2. Аудитор не може встановити високий рівень ризику невиявлення (наприклад понад 50 %) при високих ризиках системи обліку і внутрішнього контролю, оскільки у цьому разі загальний аудиторський ризик буде високий, чого допустити неможна.

3. Аудиторська перевірка вважатиметься проведеною на належному рівні, якщо аудитор установить низький рівень не виявлення (наприклад 1-5 %) за умови повної недовіри системі внутрішнього контролю. Тобто  $AP = НВР (1,0) \times РК (1,0) \times РН (0,01) = 0,01$ .

*Оцінка аудиторського ризику проводиться в три етапи:*

*Етап I.* Попередня оцінка ризику – проводиться на стадії отримання розуміння економічного суб’єкта, аудитор установлює прийнятний розмір ризику (припустимий аудиторський ризик (1-5 %)). На цьому етапі аудитор може лише приблизно оцінити розмір аудиторського ризику на рівні фінансової звітності, виходячи з попередньої оцінки невід’ємного ризику і ризику контролю, отриманої в результаті проведення процедур розуміння економічного суб’єкта, його середовища і внутрішнього контролю.

*Етап II.* Вивірення оцінки протягом аудиту:

уперше – після ознайомлення із системами контролю і бухгалтерського обліку клієнта,

вдруге – після проведення тестування системи контролю,

втретє – після проведення детальних тестів і аналітичних процедур, якщо потрібно.

На цьому етапі розраховується аудиторський ризик на рівні

фінансової звітності та окремих тверджень.

*Етап III.* Кінцева оцінка ризику – за результатами проведеної перевірки й огляду подій після звітного періоду аудитор визначає відхилення від припустимого аудиторського ризику і приймається рішення про необхідність зниження аудиторського ризику. Аудиторський ризик може бути зменшено або шляхом збільшення тестів контролю або шляхом зростання обсягу тестів по суті.

Так, як ризик невиявлення залежить від аудитора, то основним завданням аудитора при оцінці аудиторського ризику є ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення:

- на рівні фінансової звітності;
- на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації. Твердження, які повинен підтвердити аудитор в процесі перевірки узагальнено в додатку Л.

З метою оцінки ризику суттєвого викривлення аудитор повинен:

1) ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю, які стосуються ризиків, і через аналіз класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації у фінансовій звітності.

У Додатку М наведені приклади умов і подій, які можуть свідчити про наявність ризиків суттєвого викривлення. Саме ці питання доцільно включати при розробці анкети для оцінки ризику суттєвого викривлення;

2) оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому, ніж окремо, і чи впливають вони потенційно на багато тверджень;

3) ув'язати ідентифіковані ризики з тим, що може бути не так на рівні тверджень, ураховуючи відповідні заходи контролю, які аудитор планує тестувати;

Наприклад, при здійсненні оцінок ризиків аудитор може ідентифікувати заходи контролю, які можуть запобігати або виявляти та виправляти суттєві викривлення в окремих твердженнях. І навпаки, деякі заходи контролю можуть мати особливий вплив на окремі твердження щодо окремого класу операцій або залишків рахунків.

Заходи контролю можуть бути пов'язані з твердженнями прямо або опосередковано. Чим більш опосередкований зв'язок між ними, тим менш ефективний окремих захід контролю при запобіганні або виявленні та виправленні викривлень у такому твердженні.

4) розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення, оцінити чи виявлені ризики є значними.

*Значні ризики* часто пов'язані зі значними незвичайними операціями або суб'єктивними чинниками. *Незвичайні операції* – це операції, які є незвичайними за розміром або характером, тому виникають нечасто.

Звичайні, нескладні операції, які підлягають систематичній обробці, менш імовірно приведуть до виникнення суттєвих ризиків.

При здійсненні судження щодо того, які ризики є значними, аудитор повинен проаналізувати:

- чи є ризик ризиком шахрайства;
- чи пов'язаний ризик із нещодавніми значними економічними, обліковими та іншими обставинами і, відтак, потребує особливої уваги;
- складність операцій;
- рівень суб'єктивності при здійсненні оцінки фінансової інформації, що стосується ризику;
- чи включає ризик значні операції, що виходять за межі звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання або іншим чином є незвичайними.

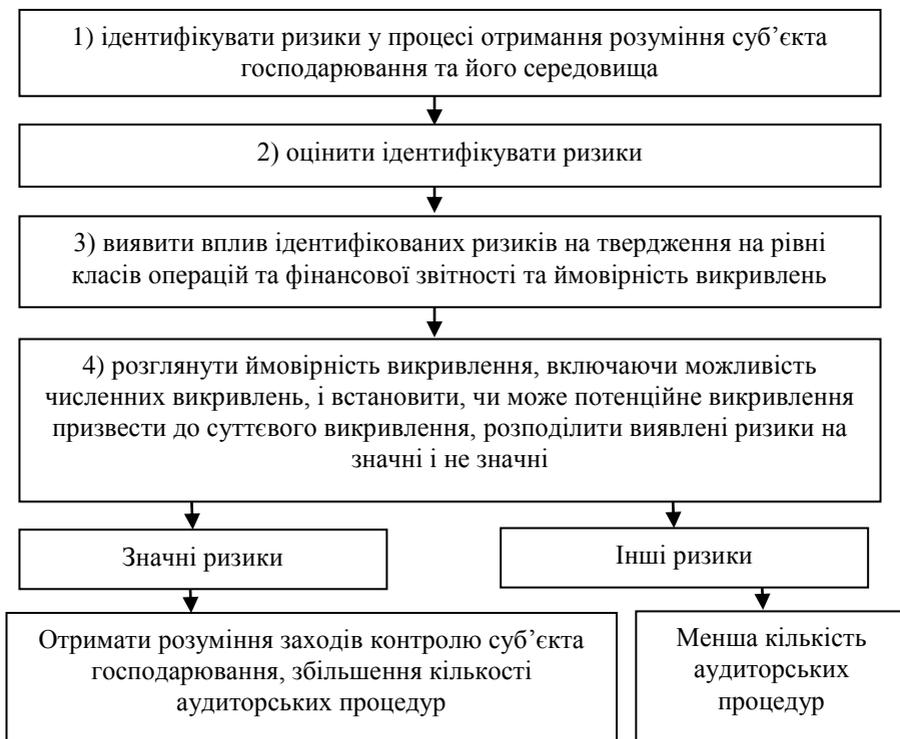
Процес оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення наведено на рис. 6.8.

Після того, як аудитор оцінив ризик суттєвих викривлень, він розраховує прийнятний ризик невиявлення.

*Ризики невиявлення* включає *ризик аналітичних процедур та ризик детальних тестів*.

*Ризик аналітичних процедур* – це ризик того, що аналітичні процедури не можуть виявити суттєвих помилок.

*Ризик детальних тестів* – це ризик того, що в результаті проведення детальних тестів не буде виявлено суттєвих помилок.



**Рис. 6.8. Процес оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення**

Виходячи із формули аудиторського ризику 6.2 ризик невиявлення визначається за формулою:

$$PH = AP : (HBP \times PK), \quad (4.3)$$

де PH – ризик невиявлення;

AP – аудиторський ризик;

HBP – невід’ємний ризик;

PK – ризик контролю.

**Приклад 6.2.** Визначити ризик невиявлення на підставі інших складових аудиторського ризику.

### Умова завдання

Аудитор оцінив невід’ємний ризик в розмірі 55 %, ризик контролю – 40 %) та планує скористатись максимальним рівнем загального аудиторського ризику.

### Рішення

Мінімальний аудиторський ризик становить 0,01 (або 1 %), а максимальний – 0,05 (або 5 %), тому, використовуючи формулу 4.3 маємо

$$RN = AP : (BP \times PK) = 0,05 / (0,55 \times 0,4) = 0,227 \text{ (або 22,7 \%)}$$

Розрахунок показує, що ризик невиявлення становить 22,7 % і є низьким, а тому аудитор повинен запланувати значну кількість аудиторських процедур.

Для якісної оцінки ризику невиявлення можна використовувати матрицю оцінки (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

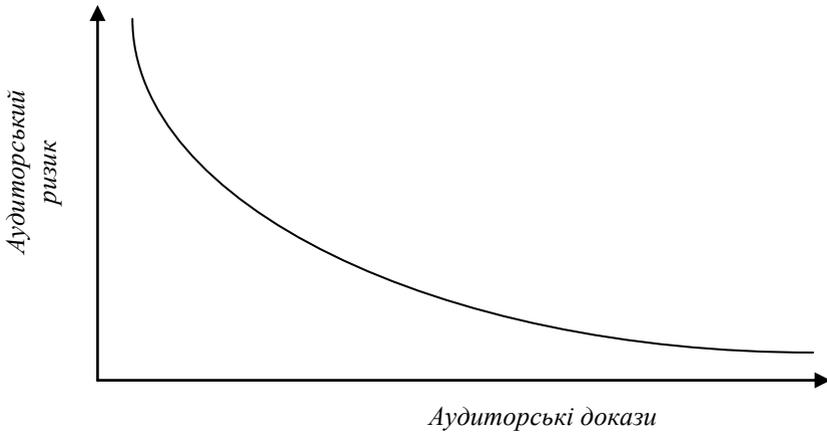
### Матриця оцінки ризику невиявлення залежно від розміру невід’ємного ризику й ризику контролю

Оцінка невід’ємного ризику	Оцінка ризику контролю		
	Високий	Середній	Низький
Високий	Низький	Низький	Низький
Середній	Низький	Середній	Середній
Низький	Низький	Середній	Високий

Залежність кількості аудиторських доказів від оцінки ризику невиявлення носить зворотний характер (рис. 6.9).

Оскільки розмір ризику невиявлення визначає обсяг доказів (у зворотній залежності), які аудитор планує зібрати для висловлення думки про фінансову звітність клієнта, то при заниженій оцінці ризику контролю і невід’ємного ризику, ризик невиявлення буде завищено, а обсяг доказів не достатній.

За ризик невиявлення аудитор несе повну відповідальність, тобто цей ризик визначає ступінь якості, рівня діяльності аудитора.



**Рис. 6.9. Залежність кількості аудиторських доказів від оцінки ризику невиявлення**

На відміну від ризику суттєвого викривлення (а саме невід’ємного ризику та ризику контролю), величину якого аудитор може лише оцінити, ризик невиявлення можна контролювати, змінюючи характер, час і масштаби окремих перевірок по суті. Він може бути знижений шляхом збільшення тестів контролю або збільшення обсягу тестів по суті.

Якщо аудитору необхідно знизити ризик невиявлення, він зобов’язаний:

- підкреслювати необхідність дотримання аудиторською командою професійного скептицизму;
- призначати більш досвідченого персоналу або персоналу із спеціалізованими навичками чи використання експертів;
- внести додаткові елементи непередбачуваності у відбір додаткових аудиторських процедур, які слід виконати;
- внести загальні зміни до характеру, часу чи обсягу аудиторських процедур, наприклад: виконання процедур по суті на кінець періоду замість їх виконання на проміжну дату; або зміна характеру аудиторських процедур з метою отримання більш переконливих аудиторських доказів.

Оцінка аудитором ідентифікованих ризиків на рівні тверджень створює основу для розгляду прийнятного аудиторського підходу до розробки та виконання подальших аудиторських процедур.

Наприклад, аудитор може визначити, що:

1) лише через виконання тестів заходів контролю він може досягнути ефективної дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення стосовно конкретного твердження;

2) лише виконання процедур по суті є прийнятним для певних тверджень, тому аудитор виключає вплив заходів контролю з доречної оцінки ризиків. Це може бути наслідком того, що процедури оцінки ризиків аудитором не ідентифікували будь-яких ефективних заходів контролю, доречних для твердження, або того, що виконання тестів заходів контролю є неефективним, тому аудитор не планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу та обсягу процедур по суті;

2) ефективним є комплексний підхід із застосуванням як тестів заходів контролю, так і процедур по суті.

Проте, незалежно від того, який підхід обрано, аудитор розробляє та виконує процедури по суті за кожним суттєвим класом операцій.

## **6. Суттєвість в аудиті**

На етапі планування аудитор вирішує дві основні проблеми: проблему оцінки розміру аудиторського ризику, який повинен бути мінімальним, і проблему оцінки суттєвості, яка впливає і на оцінку ризику, і на процес тестування, і на думку аудитора. Тобто суттєвість є однією з найважливіших категорій, понять методології аудиту.

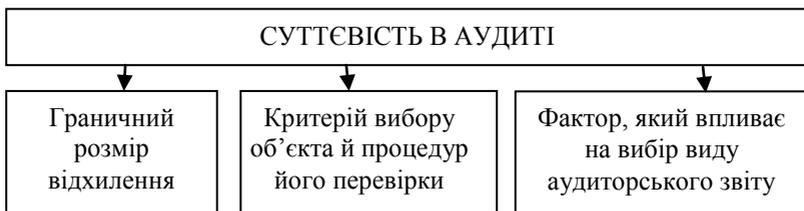
Суттєвою вважається інформація, якщо пропуск або викривлення її у фінансовій звітності може вплинути на економічне рішення користувачів, прийняте на основі фінансової звітності.

З позиції аудитора суттєвість – це максимально припустимий розмір помилки або пропущеної суми у фінансовій звітності, якою аудитор може знехтувати, тому що вона не вплине на рішення користувачів звітності.

Порядок визначення суттєвості регулюється МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведення аудиту».

В аудиті суттєвість виступає в трьох аспектах (рис. 6.10).

Рівень суттєвості встановлюється на стадії планування і залежить від особливостей клієнта. На нього впливають: характер суб'єкта господарювання, стадія його життєвого циклу; галузь та економічне середовище, в якому працює суб'єкт господарювання; структура власності та способи фінансування підприємства.



**Рис. 6.10. Аспекти суттєвості в аудиті**

Суттєвість має зворотну залежність від аудиторського ризику: тобто чим вище рівень суттєвості, тим нижче рівень аудиторського ризику, і навпаки.

Зворотна залежність між суттєвістю і аудиторським ризиком приймається аудитором до уваги при визначенні характеру, строків проведення та обсягу аудиторських процедур.

Наприклад, якщо після закінчення планування конкретних аудиторських процедур аудитор визначає, що прийнятний рівень суттєвості нижче, то аудиторський ризик підвищується. Аудитор компенсує це або знизивши попередньо оцінений рівень ризику контролю там, де це можливо, і підтримуючи знижений рівень за допомогою проведення розширених або додаткових тестів засобів контролю, або знизивши ризик невиявлення викривлень шляхом зміни характеру, термінів проведення і обсягу запланованих процедур перевірки по суті.

Аудитору необхідно приймати до уваги дві сторони суттєвості в аудиті: якісну і кількісну.

З якісної точки зору аудитор повинен визначити, носять або не носять істотний характер відмічені в ході перевірки відхилення порядку вчинення об'єктом аудиту фінансових і господарських операцій від вимог нормативних актів.

З кількісної точки зору аудитор повинен оцінити, чи перевершують окремо і в сумі виявлені викривлення бухгалтерської звітності (з урахуванням прогнозованої величини невідмічених помилок) прийнятний для об'єкта аудиту рівень суттєвості.

Прикладами якісних спотворень є:

- недостатній або неадекватний опис облікової політики, коли існує ймовірність того, що користувач фінансової (бухгалтерської) звітності буде введений в оману таким описом;
- відсутність розкриття інформації про порушення нормативних

вимог у разі, коли існує ймовірність того, що подальше застосування санкцій зможе зробити значний вплив на результати діяльності аудированої особи.

Як фактор при виборі аудиторського звіту виділяють три рівні суттєвості помилок:

1. До першого рівня відносяться помилки, суми яких є настільки незначними, що ніяк не можуть вплинути на достовірність звітності і значення економічних показників, які визначаються на основі її даних. Це несуттєві помилки. За таких обставини аудитор складає позитивний аудиторський звіт.

2. До другого рівня відносяться помилки, які можуть дещо вплинути на прийняття рішення користувачами інформації, але ці неточності стосуються окремих не ключових статей звітності, а звітність загалом відображає реальний стан справ на підприємстві. Як правило, аудитор у таких випадках складає аудиторський звіт із застереженням.

3. До третього рівня відносять помилки, які ставлять під сумнів достовірність, об'єктивність, повноту і законність усієї звітності загалом і виправити які керівництво підприємства відмовляється. Тоді, у більшості випадків, аудитор складає негативний аудиторський звіт.

Процедура оцінки суттєвості дуже схожа з процедурою оцінки аудиторського ризику.

Уперше, рівень суттєвості визначається на етапі планування в залежності від результатів розуміння економічного суб'єкта і попередньої оцінки аудиторського ризику. Визначається загальна суттєвість для фінансової звітності в цілому (рівень помилки фінансової звітності). Одночасно ця сума суттєвості може бути розподілена за базовими показниками фінансової звітності, які будуть перевірятися.

Потім, протягом проведення тестування аудитор може виявити, що рівень суттєвості не відповідає кількості та характеру виявлених помилок, і змінити загальний рівень суттєвості для звітності. Якщо рівень відхилення значно відрізняється від установленого на початку перевірки рівня помилки, аудитор повинен оцінити адекватність плану й програми аудиту та застосованих аудиторських процедур.

Якщо перегляд плану й програми аудитор вважає недоцільним або має всі підстави вважати, що всі аудиторські процедури виконані належним чином і результати є адекватними фактичному стану справ на підприємстві, він повинен оцінити вплив виявленого відхилення на фінансову звітність і рішення користувачів, прийнятих на їх основі.

Якщо розмір відхилення буде вищим за загальний рівень суттєвості,

аудитор модифікує свою думку. Якщо відхилення виявляться нижчим за встановлений рівень суттєвості і немає жодних свідчень того, що відхилення виникло внаслідок шахрайства або недбалості, аудитор може не врахувати його при наданні аудиторського звіту.

Узагальнено алгоритм оцінки рівня суттєвості наведено на рис. 6.11.

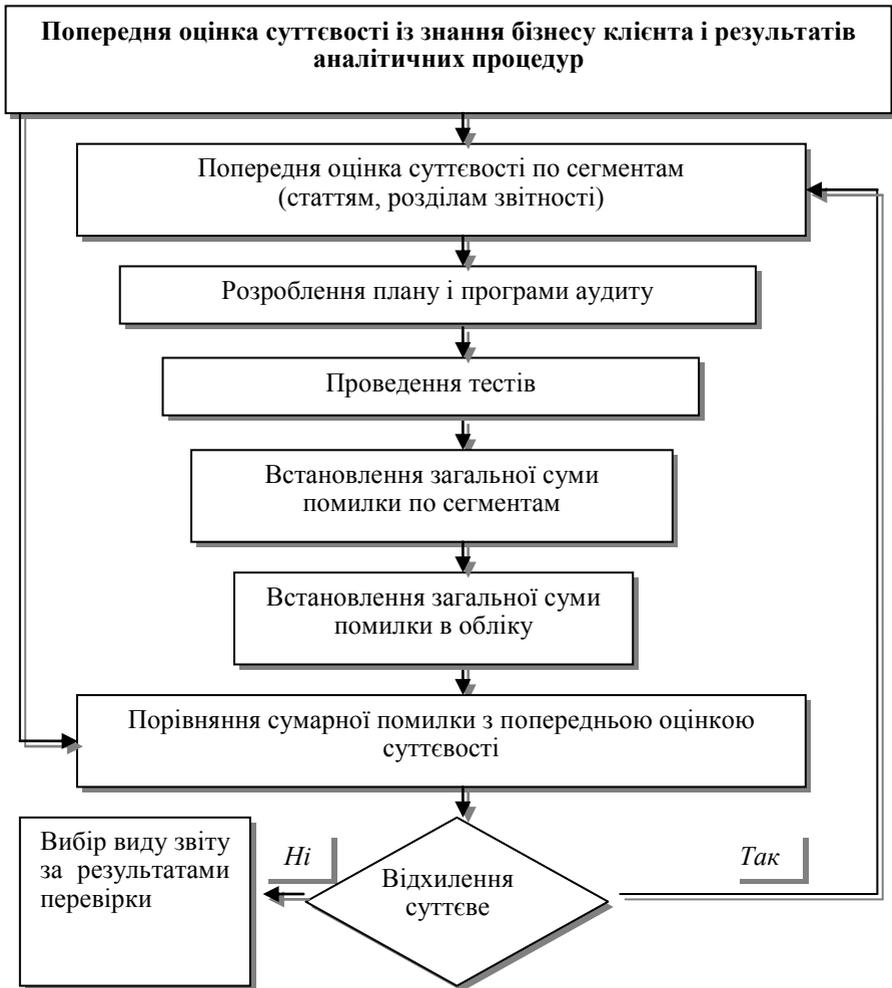


Рис. 6.11. Алгоритм оцінки рівня суттєвості

У світовій практиці аудиту і в Україні досі не існує єдиної думки щодо того, в яких одиницях і як повинна вимірюватись суттєвість. Деякі аудитори вважають за необхідне застосовувати точні кількісні оцінки суттєвості, інші – проти жорстких оцінок. У нормативних актах деяких країн існують встановлені процентні обмеження оцінки суттєвості на певних статтях. Проте аудитори, звичайно, не використовують точні кількісні оцінки. Так, у ряді країн з розвиненою ринковою економікою вважається, що відхилення в межах 5 % буде не значним, більше 10 % – суттєвим (матеріальним).

Суттєвість відхилення в межах 5-10 % визначається аудитором на основі професійного судження. Ці пропорції використовуються щодо загального розміру відхилення, виявленого в процесі аудиту.

Отже критерій суттєвості як граничний розмір відхилення можна виразити у вигляді:

1. Абсолютного значення – установленого граничного розміру помилки у грошовому вимірі.

2. Відносного значення – відповідно до обраної бази (контрольного показника), наприклад прибутку до оподаткування, валюти балансу, прибутку після оподаткування.

До чинників, що можуть вплинути на ідентифікацію відповідного контрольного показника, належать такі:

– елементи фінансової звітності (наприклад, активи, пасиви, капітал, доходи, витрати);

– наявність статей, на яких найвірогідніше будуть зосереджувати увагу користувачі фінансової звітності конкретного суб'єкта господарювання (наприклад, для оцінки фінансових результатів користувачі можуть зосереджуватися на прибутку, доходах або чистих активах);

– характер суб'єкта господарювання, стадія життєвого циклу, на якій він перебуває, а також галузь та економічне середовище, в якому працює суб'єкт господарювання;

– структура власності підприємства та способи його фінансування (наприклад, якщо суб'єкт господарювання фінансується винятково за рахунок боргового фінансування, а не власного капіталу, користувачі можуть приділяти більше уваги активам, а також вимогам до них, ніж доходам підприємства);

– відносна непостійність контрольного показника.

Звичайно, рівні суттєвості для цих показників визначаються на рівні 1-10 %.

Для розрахунку загального рівня суттєвості в умовах вітчизняної економіки рекомендується обирати наступні критерії: валюта балансу – 5 %; власний капітал – 5 %; сума зобов'язань – 5 % дохід від реалізації (товарооборот) 2 %; прибуток до оподаткування – 5 %; чистий прибуток – 2 %.

Міжнародні стандарти аудиту не наводять конкретні методи розрахунку суттєвості. В практиці аудиту історично існує декілька способів розрахунку рівня суттєвості. Розглянемо найбільш поширені з них.

1. Метод вибору з вище перелічених найбільш характерних показників для конкретного підприємства – обирається контрольний показник, який є найбільш характерним для галузі. Наприклад, для підприємств промисловості обов'язковим показником буде собівартість реалізованої продукції, для підприємств торгівлі – валовий прибуток і чистий прибуток; для новостворених підприємств – власний капітал; для господарських товариств – вартість чистих активів; для будівельних і сільськогосподарських підприємств – загальні витрати, для страхових компаній – розмір страхових резервів.

2. Метод розрахунок всіх п'яти показників і вибір в якості основного показника суттєвості показника найменшої суми суттєвості. Цей метод доцільно обирати якщо за результатами розуміння бізнесу клієнта аудитор доходить висновку, що аудиторський ризик є досить високим.

**Приклад 6.3.** Розрахувати рівень суттєвості для звітності ПАТ «Світ-сервіс» методом розрахунку всіх п'яти показників і вибором в якості основного показника суттєвості показника найменшої суми суттєвості.

*Умова завдання*

Показники діяльності ПАТ «Світ-сервіс» за рік, звітність за який перевіряється та обрані аудитором рівні суттєвості, відображені у табл. 6.3.

*Таблиця 6.3*

**Показники діяльності ПАТ «Світ-сервіс»**

<b>Показник</b>	<b>Сума, тис. грн.</b>	<b>Рівень суттєвості, %</b>
Валюта балансу	14 567,8	1,0
Чистий дохід від реалізації від реалізації	12 256,4	2,0
Валовий прибуток	4 725,2	4,0
Прибуток до оподаткування	6 425,0	6,0
Власний капітал	12 802,2	3,0

### ***Рішення***

Розрахуємо суми суттєвості для показників, наведених в табл. 6.3 у табл. 6.4.

*Таблиця 6.4*

### **Розрахунок розміру суттєвості окремих показників діяльності ПАТ «Світ-сервіс»**

<b>Показник</b>	<b>Сума, тис. грн.</b>	<b>Рівень суттєвості, %</b>	<b>Розмір суттєвості, тис. грн.</b>
1	2	3	4=2×3
Валюта балансу	14567,8	1,0	145,68
Чистий дохід від реалізації від реалізації	12256,4	2,0	245,13
Валовий прибуток	4725,2	4,0	189,01
Прибуток до оподаткування	6425,0	6,0	385,50
Власний капітал	12802,2	3,0	384,07
Разом			1349,38

За результатами розрахунків в табл. 6.4 бачимо, що в якості рівня суттєвості аудиторю необхідно обрати суму 145,68 тис. грн. (суттєвість по валюті балансу), так як це найменший розмір суттєвості з усіх розрахованих.

3. Метод розрахунку всіх п'яти показників і вибір в якості основного показника середньоарифметичного значення розміру суттєвості.

#### **Приклад 6.4.**

Розрахувати рівень суттєвості для звітності ПАТ «Світ-сервіс» методом розрахунку всіх п'яти показників і вибором в якості основного показника суттєвості середньоарифметичного значення розміру суттєвості.

#### ***Умова завдання***

Показники діяльності ПАТ «Світ-сервіс» за рік, звітність за який перевіряється та обрані аудитором рівні суттєвості, відображені у табл. 6.3.

### ***Рішення***

Розрахуємо суми суттєвості для показників, наведених в табл. 6.3 у табл. 6.5.

Таблиця 6.5

**Розрахунок розміру суттєвості окремих показників діяльності  
ПАТ «Світ-сервіс»**

Назва базового показника	Попередній розрахунок суттєвості			Відхилення, %	Суттєвості за показниками, в яких відхилення менше 20%
	Ключовий показник, грн.	Межа суттєвості, %	Попередня оцінка суттєвості, грн.		
1	2	3	$4=2 \times 3 : 100\%$	$5= Cc:4 \times 100$	6=4, якщо 5 в межах 80 – 100%
Валюта балансу	14 567,8	1,0	145,68	185,25	
Чистий дохід від реалізації від реалізації	12 256,4	2,0	245,13	110,01	245,13
Валовий прибуток	4 725,2	4,0	189,01	142,79	
Прибуток до оподаткування	6 425,0	6,0	385,50	70,01	
Власний капітал	12 802,2	3,0	384,07	29,73	
Усього	-	-	1349,38	-	
Суттєвість середня			269,88		

На основі даних табл. 6.5 розрахуємо середній показник суттєвості:

$$(145,68+245,13+189,01+385,5+384,07)/5 = 1349,38/5=269,88$$

Отримане середнє значення слід порівняти з усіма наведеними рівнями суттєвості і відхилити ті з них, які більше, ніж на 20% відрізняються від нього (графи 5 та 6 табл. 6.5).

Як бачимо в діапазоні 80 – 120% знаходиться тільки суттєвість по чистому доходу від реалізації, по якому сума суттєвості дорівнює 245,13 тис. грн. Тому це і буде остаточний розмір суттєвості.

**Якщо підходить декілька показників, то з них знову розраховується середнє значення. Саме воно і буде остаточним значенням суттєвості.**

Після цього отриманий рівень суттєвості може розподілятися між значними статтями активу і пасиву балансу у відповідності до їх питомої ваги у валюті балансу.

4. Метод встановлення загальної суттєвості як суми границь суттєвості, визначених для значимих статей звітності.

5. Метод вибору показників із найбільшою сумою – метод «основного масиву». За цим методом обирають показники, які мають найбільшу частку у певному агрегованому показнику (наприклад валюті балансу)

6. Метод «ключових за ризиком» показників передбачає відбір тільки тих статей або показників, які мають найбільшу ймовірність викривлення, наприклад собівартість реалізованих товарів.

7. Метод «ключових за наслідками» показників. Полягає у виборі таких статей чи оборотів по рахунках, які можуть мати суттєві наслідки при їх викривленні. Наслідки можуть мати карний характер (при порушенні законодавства) або негативний вплив, наприклад на репутацію (порушення умов договорів), фінансові результати. До таких статей відносять розрахунки з бюджетом, зовнішньоекономічні операції, дебіторську й кредиторську заборгованість.

На практиці, звичайно, використовують комбінацію цих методів.

Після вибору базових показників визначається рівень суттєвості для фінансової звітності.

На практиці використовують два підходи до визначення рівня суттєвості:

– «дедуктивний» – спочатку визначають загальний рівень суттєвості для звітності або агрегованого показника, а потім його розподіляють за базовими показниками, які входять до складу звітності чи агрегованого показника.

– «індуктивний» – спочатку визначають рівні суттєвості за базовими показниками, потім перевіряють, чи не буде їх сума перевищувати рівень суттєвості для загального показника.

Аудитор повинен обов'язково документально зафіксувати основні елементи та результати аудиторської перевірки, тому необхідно задокументувати такі моменти щодо оцінки суттєвості:

- суттєвість на рівні фінансової звітності загалом;
- рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків;
- суттєвість виконання – підтвердження того, що сукупність усіх виявлених викривлень є меншою за попередньо встановлений аудитором рівень суттєвості помилок;
- інформацію про будь-які перегляди оцінки суттєвості в процесі аудиту.

## 7. Етапи проведення аудиту

В науковій літературі існують різні підходи до виділення етапів аудиту. На нашу думку процес аудиту повинен включати такі три етапи: планування, дослідний, завершальний (рис. 6.12).

*Етап 1* – планування (в науковій літературі зустрічаються такі його назви як організаційний, початковий, підготовчий етап (або стадія)). На цьому етапі відбувається попереднє ознайомлення з бізнесом клієнта. Він може бути поділений на такі складові:

1. Вибір клієнта і об'єкта аудиту
2. Організаційна підготовка:
  - обмін листами, збір інформації про клієнта;
  - укладення Договору на проведення аудиту;
  - формування команди з аудиту, ключового партнера з аудиту або підбір окремого аудитора;
  - видання Наказу керівника аудиторської фірми на проведення аудиту;
  - видання Завдання на перевірку (на виконання аудиторської роботи).
3. Методична підготовка:
  - збір і оцінка відомостей про клієнта з попереднім ознайомленням із звітністю та станом внутрішнього контролю;
  - здійснення попередньої аналітичної перевірки;
  - перевірка системи внутрішнього контролю;
  - здійснення попередньої оцінки ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності та пов'язаної з нею інформації;
  - розробка загального плану перевірки та планів за конкретними об'єктами;
  - складання програм аудиту за конкретними об'єктами;
  - розробка процедур тестування;
  - розробка незалежних аудиторських процедур.

*Результатом даного етапу є вибір підходу до перевірки: системно-орієнтованого (із перевіркою системи внутрішнього контролю клієнта) або підтверджуючого (безпосередньо перевірка фінансової звітності).*

На основі отриманих результатів розробляється загальний план і програма аудиту фінансової звітності.



**Рис. 6.12. Етапи проведення аудиту**

*Етап 2* – дослідний (в науковій літературі також зустрічаються такі його назви як основний, методичний тощо).

Він поділяється на два підетапи: тестування на відповідність та тестування класів операцій і залишків рахунків.

Тестування на відповідність передбачає оцінку системи внутрішнього контролю клієнта.

Цей підетап може бути випущений, якщо аудитор на початку перевірки вирішить не проводити тестування системи внутрішнього контролю (якщо надійність системи була оцінена як низька), а одразу перейти до наступного етапу – безпосередньо перевірки фінансової звітності.

Проте, як свідчить зарубіжний досвід, тестування СВК може зменшити час на проведення аудиту, оскільки довіра до СВК (із визначеним рівнем ризику), отримана в результаті її перевірки, значно зменшує обсяг необхідних доказів для застосування тестів до сальдо рахунків і класів операцій.

На цьому етапі визначаються критерії помилки для СВК, проводиться її тестування, за результатами якого здійснюється оцінка ризику контролю.

Результатом даного етапу є оцінка ризику контролю, розрахунок ризику невиявлення і на підставі цього – формування плану для тестів операцій і залишків рахунків.

На основі проведення тестів на відповідність аудитор приймає рішення про внесення корегувань до програми перевірки.

Тестування класів операцій і залишків рахунків (тестування на суттєвість або тестування по суті). На цьому етапі аудитору необхідно оцінити достовірність доказів, отриманих на першому та другому етапах, і визначити критерії оцінки шахрайства та помилки для тестів на суттєвість. Далі розробляється план використання детальних тестів і аналітичних процедур (це різновиди процедур по суті) залежно від встановленого рівня суттєвості. Потім проводяться процедури по суті, зокрема здійснюється тестування класів операцій, тестування елементів сальдо, за результатами яких уточнюється розмір ризику і суттєвості. Після цього оцінюються та узагальнюються одержані результати.

*Результатом даного етапу є отримання достатньої кількості доказів для висловлення думки про фінансову звітність, відповідність її обліковій політиці та встановленим критеріям.* Аудитор уже має достатньо доказів для складання попередньої думки про фінансову звітність.

*Етап 3 – завершальний (в науковій літературі зустрічаються такі його назви як заключний, результативний та ін.).*

На цьому етапі аудитору необхідно:

- згрупувати виявлені недоліки;
- скласти накопичувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;
- узагальнити та відобразити результати перевірки в Звіті аудитора про виконану роботу (Листі інформування найвищого управлінського персоналу) та в аудиторському звіті;
- обговорити результати аудитора з найвищим управлінським персоналом;
- розробити проект профілактичних та попереджувальних дій.

*Результатом даного етапу є сформована думка, оформлена у вигляді аудиторського звіту відповідного виду.*

## **8. Планування аудиту**

Аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг. Якість здійснення аудиторської діяльності постійно контролюється зовнішніми та внутрішніми контролерами. Разом з цим аудиторська діяльність – це вид підприємницької діяльності. Тому аудитор при наданні аудиторських послуг повинен забезпечити якісне і своєчасне виконання їх та надати замовникові стосовно цього певні гарантії.

Міжнародні стандарти аудиту рекомендують аудиторів і замовнику аудиторських послуг ще до початку виконання завдання з аудиту письмово узгодити його умови.

Для здійснення аудиту аудиторська фірма (приватний підприємець-аудитор) можуть отримати від замовника письмове звернення у вигляді Листа-замовлення (інша назва Листа-пропозиції).

Остаточно визначеної форми цього документа не існує, тому він може бути як досить загальним, так і більш детальним.

У Листі-замовленні можуть відобразитися: мета аудиту; масштаб (період) перевірки; форма надання звіту за перевіркою; місце і терміни проведення аудиту; умови оплати за надані роботи (послуги); участь замовника у перевірці та його відповідальність тощо.

Аудиторська фірма вивчає Лист-замовлення і визначається із наявністю передумов для надання аудиторських послуг.

Для цього аудитор вивчає можливість аудиторської фірми якісно надати аудиторські послуги з огляду на кваліфікацію співробітників, їх

компетенцію у відповідній галузі, наявність необхідних ресурсів і часу для виконання нового завдання, вивчає систему бухгалтерського обліку клієнта і визначає відповідність фінансової звітності прийнятній концептуальній основі. При цьому аудитор враховує характер суб'єкта господарювання, мету фінансової звітності, характер фінансової звітності, чи встановлює законодавчий або нормативний акт застосовну концептуальну основу фінансової звітності.

Рішення про прийнятність або неприйнятність концептуальної основи фінансової звітності з відповідним обґрунтуванням має бути оформлене розпорядчим документом за підписом керівника аудиторської компанії й датоване до дати узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту.

Якщо аудитор визначив, що концептуальна основа фінансової звітності неприйнятна або аудитор не має достатньої компетенції, ресурсів чи часу для проведення аудиту – він повинен відмовитися від надання аудиторських послуг.

Якщо концептуальна основа є прийнятною, то аудитор повинен отримати письмове підтвердження того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності та зобов'язується надати аудитору повноту інформації. Якщо управлінський персонал не визнає свою відповідальність або не погоджується надавати письмові запевнення шляхом включення відповідного положення до договору на проведення аудиту або до листа-угоди, аудитору слід відмовитися від прийняття завдання.

Крім того аудитор повинен забезпечити дотримання етичних вимог, в першу чергу незалежності аудитора.

Після того, як всі моменти аудитором проаналізовано, досягнуто взаєморозуміння між аудитором і клієнтом, у випадку згоди на проведення аудиту аудитор направляє клієнту *Лист-угоду*, в якому викладені письмово істотні умови завдання з обов'язкового аудиту. Лист підписується керівником фірми і направляється клієнтові з аудиту як оферта (пропозиція встановити договірні правовідносини, предметом яких виступає завдання з аудиту).

Відповідно до виду аудиторських послуг можуть складатися такі листи-зобов'язання:

- Лист-угода з аудиту;
- Лист-угода з огляду фінансової звітності;
- Лист-угода з огляду проміжної фінансової звітності;
- Лист-угода з надання іншої впевненості;

Лист-угода з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації;

Лист-угода з підготовки інформації для фінансової звітності.

Приклад Листа-угоди про проведення аудиту наведено у Додатку 1 до МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» (додаток Н).

У Листі-угоді зазначається:

- мета та обсяг аудиту фінансової звітності;
- відповідальність аудитора;
- відповідальність управлінського персоналу;
- ідентифікація застосовної концептуальної основи фінансового звітування для складання фінансової звітності;
- посилення на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, які надає аудитор;
- констатація того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнятись від очікуваної форми та змісту.

Після належного обміну листами (інформацією, згідно з Листом-замовленням і Листом-угодою, між замовником та виконавцем) укладається Договір на проведення аудиту (надання аудиторських послуг).

Цей Договір повинен містити такі суттєві складові:

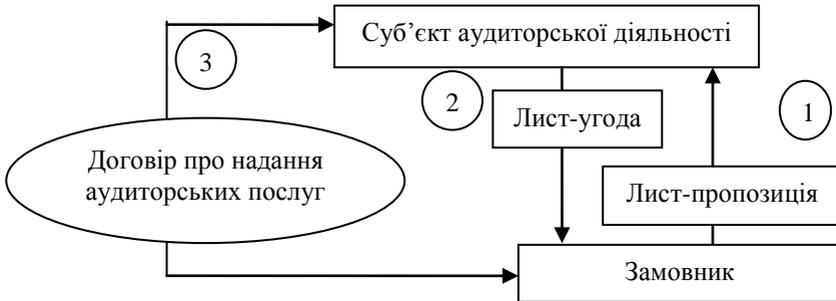
- предмет договору;
- обсяг аудиторських послуг;
- розмір та умови оплати,
- відповідальність сторін;
- інші умови (обов'язки сторін; порядок здачі та приймання робіт; строк виконання робіт; права та відповідальність сторін; особливі умови; реквізити сторін тощо).

Строк виконання робіт може регламентуватися Календарним планом виконання робіт (надання послуг), а розмір та порядок виплати винагороди за роботу – Протоколом узгодження договірної ціни та іншими документами.

Процес замовлення аудиторських послуг узагальнено на рис. 6.13.

Тобто адекватне планування допомагає аудитору (ключовому партнеру з аудиту):

- приділити відповідну увагу важливим ділянкам аудиту що в свою чергу дає змогу виявити та вирішити потенційні проблеми, виконати роботи більш ефективно й у стислий термін, правильно скоординувати діє усіх членів команди з аудиту;



**Рис. 6.13. Процес замовлення аудиторських послуг**

- належно організувати й управляти завданням з аудиту з метою його ефективного та кваліфікованого виконання;
  - обрати членів команди з аудиту, що мають належний рівень здібностей та компетентності, щоб діяти у відповідь на очікувані ризики, а також спрощує належний розподіл роботи між ними;
  - полегшити керівництво та нагляд за членами команди з аудиту, а також перевірити їхню роботу;
  - координувати роботу аудиторів та експертів.
- Характер та обсяг заходів з планування залежать від:
- розміру і складності суб'єкта господарювання;
  - попереднього досвіду роботи з суб'єктом господарювання;
  - ключових членів команди з аудиту;
  - змін в умовах, що відбуваються під час виконання завдання з аудиту.

Планування є не окремим етапом аудиту, це швидше безперервний і повторюваний процес, який часто розпочинається невдовзі після завершення попереднього аудиту та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту.

Планування аудиту може включати такі етапи:

1. Попереднє планування.
2. Розробка загальної стратегії (плану аудиту за об'єктом), (додаток П).
3. Розробка програми (розширеного плану) аудиту та підготовка меморандуму планування (рис. 6.14).



**Рис. 6.14. Послідовність планування аудиту**

Документація із загальної стратегії є реєстрацією основних рішень, які вважаються необхідними для належного планування аудиту.

Наприклад аудитор може підсумувати загальну стратегію аудиту у вигляді меморандуму, що містить основні рішення стосовно загального обсягу, часу та проведення аудиту.

Основні недоліки в процесі планування виникають якщо:

- аудитор починає проведення детальних тестів до завершення роботи з планування перевірки, що може привести до упущень, виконання надлишкової роботи та суперечностей з клієнтом;
- використовується неадекватна документація;
- має місце недостатнє розуміння бізнесу клієнта.

В аудиторській фірмі існує три види планів:

1. *Загальний план проведення аудиту суб'єкта аудиторської діяльності* – як правило, складається на рік та підлягає доповненню і коригуванню впродовж періоду дії. Фрагмент плану наведено в табл. 6.6.

Таблиця 6.6

**Фрагмент загального плану проведення аудиту  
аудиторської фірми**

№ з/п	Назва клієнта	Термін проведення	Примітки
1.	ТОВ «Текстиль»	15.01.2019 р. –30.02.2019 р.	За 2018 р. Первинний аудит

2. *Загальний план проведення аудиторської перевірки суб'єктом аудиторської діяльності на певному конкретному підприємстві:*

Загальний план аудиту на певному конкретному підприємстві – це перелік робіт на основних етапах аудиту, який є керівництвом у виконанні програми (розширеного плану).

Розробка загального плану передбачає обов'язкове визначення аудиторського ризику і рівня суттєвості, що дозволяє:

- 1) визначити необхідні аудиторські процедури (їх обсяг);
- 2) спосіб проведення аудиту (суцільний чи вибірковий);
- 3) сформувати групу аудиторів.

Зміст плану повинен враховувати вимоги аудиторських стандартів та передбачати:

- знання бізнесу клієнта;
- розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- оцінку ризику та суттєвості;
- визначення характеру, строків та обсягу процедур;
- координацію, аналіз та контроль виконуваних робіт;
- інші аспекти.

Шаблон загального плану проведення аудиту на конкретному підприємстві наведено у додатку Р.

Об'єктами аудиту можуть бути (згідно з Договором, вони заносяться у другу колонку таблиці):

- загальні та установчі документи (статут, ліцензія, патент тощо);
- формування і зміни статутного (пайового) капіталу;
- наявність і використання кредитних ресурсів;
- необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, інвестиції);
- запаси (виробничі запаси, готова продукція, товари);
- кошти (каса, рахунки в банках, векселі тощо);
- власний капітал (zareєстрований, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений);
- довгострокові та поточні зобов'язання;
- витрати, доходи і фінансові результати;
- фінансова звітність.

Аудит може проводитись як за певним об'єктом (групою об'єктів), так і в цілому з господарсько-фінансової діяльності підприємства.

На основі визначеного обсягу робіт розробляється бюджет витрат часу, де відображено запланований бюджет часу та реально витрачений час на проведення аудиту.

*3. План проведення за конкретним об'єктом аудиту (стратегія аудиту).*

Складається за методом дедукції – від загального до часткового, тобто від звітності за визначеним об'єктом перевірки до первинних документів, де цей об'єкт також відображається, або навпаки, за методом індукції. Цей план деталізує детальний план аудиту по підприємству.

Аудиторіві необхідно простежити весь шлях обліку за об'єктом, але в зворотному напрямку облікового циклу – від звітності до первинного документа (метод дедукції) (рис. 6.15).

Приклад плану аудиту за об'єктом наведено у додатку С.

Наступним етапом процесу планування є розробка програми аудиту, яка згідно МСА має назву план аудиту, тому часто у вітчизняних аудиту використовують терміни або «програма аудиту» або «розширений план аудиту».

Програма аудиту (розширений план аудиту) є інструментом реалізації плану, виступає одночасно як інструкція для асистентів по проведенню перевірки, так і засіб контролю якості праці всіх членів

команди з аудиту, оскільки має детальний опис сутності аудиторських процедур.



**Рис. 6.15. Схема аудиту, яка є зворотною до облікового циклу підприємства**

Програма (розширений план) аудиту є більш детальною, ніж загальна стратегія аудиту. Вона включає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконувати члени команди із завданнями (додаток Т).

Основними цілями розробки програми аудиту є:

- надання детального уявлення про обсяг аудиторських послуг, необхідних для виконання завдань;
- розподіл відповідальності між членами команди з аудиту;
- установлення взаємозв'язку між різними етапами робочої групи;
- документування факту виконання аудиторських процедур.

## **9. Загальнонаукові та специфічні методи і прийоми аудиту**

Всі методи аудиту умовно поділяють на групи:

1. Загальнонаукові методи – можуть використовуватися на будь-якому етапі перевірки.

2. Власні (специфічні) методи – це методи, сформовані під впливом теорії та практики аудиту і спрямовані на вирішення спеціальних аудиторських завдань у ході перевірки. Вони історично склалися під впливом потреб аудиту й досягнень в інших сферах

знань (бухгалтерського обліку, економічного аналізу, статистики, комп'ютерних технологій) (рис. 6.16).



**Рис. 6.16. Класифікація методів аудиту**

*Аналіз* – метод дослідження вибраного об’єкта аудиту, який передбачає уявний розподіл на складові, окремі елементи й оцінку кожного елемента окремо в межах єдиного цілого (наприклад аудит фінансово-господарської діяльності підприємства). У процесі розчленування об’єкта дослідження виявляються взаємозв’язки між показниками, вивчаються причини, зумовлені їх зміною, визначається вплив окремих факторів на зміну показників господарської діяльності.

*Синтез* (від грецьк. *sunthesis* – сполучення, поєднання) – передбачає дослідження об’єкта в його цілісності, в єдності в взаємозв’язку його частин (наприклад аудит виконання договорів на

постачання ТМЦ).

*Індукція* (від грецьк. induction – наведення) – метод дослідження, за яким загальний висновок складається на підставі ознайомлення не зі всіма ознаками, а лише з частиною їх, тобто способом виведення висновків від окремого до загального (аудит витрат обігу здійснюється насамперед за даними аналітичного обліку, а відтак і синтетичного обліку). На методі індукції ґрунтується такий специфічний спосіб аудиту, як вибіркова перевірка.

*Дедуція* (від лат. deduction – виведення) – метод дослідження, за якого вивчається стан об'єкта в цілому, а потім стан його складових елементів, тобто висновки робляться від загального до окремого (аудит фінансових результатів спочатку проводиться за даними синтетичного обліку, а потім аналітичного обліку, дедуцію застосовують і для характеристики системи внутрішнього контролю, яка включає систему бухгалтерського обліку, процедури внутрішнього контролю, середовище контролю)

*Аналогія* – прийом наукових висновків, за допомогою якого досягається пізнання ознак суб'єктів на основі їх подібності з іншими. Є основою моделювання.

*Моделювання* – спосіб наукового пізнання, який ґрунтується на заміні об'єкта, що вивчається, на його аналог, модель, що містить істотні прикмети оригіналу

*Абстрагування* – прийом вдумливого відволікання від тих чи інших характеристик властивостей і зв'язків об'єкта дослідження. Способом абстракції переходять від конкретних об'єктів до загальних понять (за перевіркою стану збереження матеріальних цінностей на окремих складах, абстрагуючись роблять висновки, щодо сукупності в цілому

*Конкретизація* – полягає у всебічному дослідженні об'єкта, при чому досліджується їх стан за певних конкретних умов існування (виявлення нестач в магазині).

*Системний аналіз* – вивчення об'єкта як сукупності елементів, що утворюють систему. В аудиті передбачає оцінку поведінки об'єктів як системи з усіма факторами, що впливають на функціонування.

*Функціонально-вартісний аналіз* – вивчення об'єкта на стадії підготовки виробництва, що включає проектування і синтез складових систем у процесі дослідження їх функціонування (проектування і оцінювання ефективності технологічних процесів).

*Контрольні замірювання робіт* – прийом фактичного контролю за

дотриманням норм витрачання сировини та матеріалів у виробництві, на будівництві, транспорті;

*Спостереження* – це метод, що полягає в безпосередньому контролі (спостеріганні) аудитором дій посадових осіб підприємства – клієнта при виконанні ними своїх функціональних обов'язків. Аудитор спостерігає за роботою обліковців (складанням первинних документів, облікових реєстрів, звітності), внутрішнього аудиту, за здійсненням процесу оприбуткування ТМЦ на складі і їх документальним оформленням. Виділяють:

– вибіркові спостереження – прийоми статистичного спостереження якісних характеристик господарського процесу (при визначенні дефектів товарів, що надійшли в торгівлю)

– суцільні спостереження – прийоми статистичного фактичного стану об'єктів (хронометраж норм виробітку, використання робочого часу за звітний період).

Технологічний контроль – контроль якості продукції, її відповідності технічним умовам (контрольний запуск сировини);

*Хімічно-технологічний контроль* – контроль якості сировини і матеріалів, що використовуються у виробництві продукції, а також її якісних характеристик (способом лабораторного аналізу встановлюються смакові якості продуктів).

*Експертизи* – експертні оцінки, що застосовуються криміналістами, судово-бухгалтерськими, товарознавчими та іншими експертами, коли у складі аудиторської групи немає відповідних фахівців.

*Службове розслідування* – сукупність прийомів перевірки дотримання службовими особами і робітниками чи службовцями нормативно-правових актів;

*Експеримент* – науково поставлений дослід з метою аудиту для перевірки результатів процесів, що плануються або виконані.

*Інвентаризація та інспекція.* Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства, дозволяє отримати точну інформацію про наявність та стан майна підприємства. Інспекція – це метод що полягає у перевірці фактичної наявності активів підприємства, контролі правильності проведення інвентаризації, перевірці відповідних облікових записів, розрахунків.

*Економічний аналіз* – система прийомів для розкриття причинних зв'язків, що зумовлюють результати явищ і процесів;

*Статистичні розрахунки* – застосовуються при потребі відтворення реальних кількісних відношень.

*Економіко-математичні методи* – застосовуються перш за все для вивчення впливу факторів на результати господарських процесів з метою їх оптимізації на стадії проектування;

*Перевірка по суті (процедури оцінки по суті)* – дозволяє встановити законність і доцільність господарських операцій, правильність відображення операцій на рахунках обліку та віднесення до статей витрат та доходів. Це тести деталей (залишків на рахунках, класів операцій та розкриття інформації) (перевірка, спостереження, запит, підтвердження). Це метод аудиторського контролю, що передбачає вивчення (оцінку) аудитором економічного змісту господарських операцій, встановлення їх наслідків, фактичної та юридичної імовірності їх здійснення, оцінку правильності відображення сум та взаємну їх ув'язку. Наприклад відповідність даних первинних документів даним аналітичного і синтетичного обліку.

*Формальна перевірка* – візуальна перевірка правильності записів усіх реквізитів, виявлення безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті і цифрах, у перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб. При формальній перевірці аудитор повинен впевнитися в реальності документу. Для цього доцільно відібрати окремі записи в бухгалтерському обліку і прослідкувати відображення операцій аж до первинного документа, звертаючи увагу на правильність заповнення реквізитів, відсутність виправлень, підчисток, справжність підписів.

Арифметична перевірка документів – полягає у перевірці правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах, правильності розрахунку підсумкових показників, підрахованих як по горизонтальних рядках документа, так і по вертикальних графах.

## **10. Шахрайство та помилка в аудиті**

Викривлення в обліку і фінансовій звітності присутні майже завжди. Відповідно до МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту», *викривлення* – це розбіжність між відображеною сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям

інформації, які є обов'язковими для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Аудитори в ході перевірки повинні виявити ті викривлення, в результаті яких суттєво викривлена фінансова звітність в цілому.

Під час перевірки аудитор може визначити певну невідповідність бухгалтерської документації, розбіжності даних звітності, оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги, реєстрів обліку, первинних і зведених документів тощо.

Відповідно до МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» викривлення можуть виникати внаслідок:

а) неточності в зборі чи обробці даних, на основі яких готується фінансова звітність;

б) пропуску суми або розкриття інформації, включаючи неналежні або неповні розкриття та ті розкриття, необхідні для задоволення цілей розкриття, які вимагаються деякими концептуальними основами фінансового звітування;

в) неправильної облікової оцінки через ігнорування або вочевидь неправильного трактування фактів;

г) судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає необґрунтованими, або вибір і застосування облікових політик, які аудитор вважає неналежними;

д) неналежної класифікації, узагальнення чи деталізації інформації;

е) пропуск розкриттів інформації, необхідних для того, щоб фінансова звітність забезпечила достовірне подання

Аудитор повинен визначити характер цих відхилень, які ще називають викривленнями або перекрученнями (некоректністю). Вони можуть бути:

– суттєвими або несуттєвими викривленнями;

– викривленнями, що здійснені навмисно (шахрайство) або викривлення, що здійснені ненавмисно (помилка).

*Суттєві види викривлень поділяються на два види:*

1. Помилка – це ненавмисне викривлення фінансової звітності, включаючи пропуск суми або розкриття інформації.

2. Шахрайство – це навмисна дія однієї особи або кількох осіб, які належать до управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін із застосуванням омани для отримання неправомірної або незаконної вигоди.

Наголосимо, що МСА 240 визначає, що обман і помилка можуть виникнути внаслідок тих самих дій, які розрізняються лише за єдиним критерієм – навмисності або ненавмисності основної дії, яка приводить до викривлення фінансової звітності.

Аудитор повинен розробити процедури аудиту з метою забезпечення достатньої впевненості в тому, що викривлення, які є результатом шахрайства чи помилки і є суттєвими для звітності, були виявлені.

При виявленні обману, аудитор повинен впевнитися, що цей факт не впливає на іншу отриману інформацію, особливо це стосується доказів, отриманих від керівництва, працівників чи третіх осіб, причетних до обману, або вчиненого за їх допомогою.

*У цілому процес ідентифікації викривлення відбувається послідовно за наступними етапами:*

1. Визначення ризикованих зон обліку, які характеризуються наступними ознаками:

- відсутністю системи контролю, або контроль неефективний
- відсутність ротації персоналу
- відсутність розподілу обов'язків
- відсутність впорядкованої системи обороту документів
- відсутність договорів матеріальної відповідальності, якщо вони необхідні
- некомпетентністю керівництва або нерозуміння ним необхідності контролю

2. Виявлення викривлення.

3. Визначення осіб, які припустили відхилення, і їх характеристика: досвід роботи; термін роботи на цьому підприємстві; швидкість руху по службі; розмір окладу; види заохочень; професіоналізм

4. Оцінка дій осіб, винуватих у допущенні викривлення: визнання помилки; приховування помилки; тиск на аудитора або створення несприятливих умов для роботи

5. Ідентифікація викривлення як шахрайства чи помилки.

Після того, як аудитор ідентифікував викривлення у звітності як шахрайство чи помилку, він визначає їх суттєвість.

Надзвичайно багато уваги аудитор повинен присвятити виявленим фактам шахрайства. Йому присвячений навіть окремий МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності».

Стандартом передбачено, що аудитору важливо визначити чинники шахрайства та з'ясувати який із двох типів навмисного викривлення відбувається:

- викривлення, що є наслідком неправдивої фінансової звітності;
- викривлення, що є наслідком незаконного привласнення активів (крадіжка).

Відмітимо, що ризик невиявлення суттєвого викривлення в результаті шахрайства є набагато вищий, ніж ризик його невиявлення в результаті помилки.

Ризик не виявлення аудитором суттєвого викривлення внаслідок шахрайства управлінського персоналу вищий, ніж ризик внаслідок шахрайства інших працівників. Це пояснюється тим, що управлінський персонал часто має можливість прямо або опосередковано маніпулювати обліковими записами, подавати неправдиву фінансову інформацію або уникати процедур контролю, розроблених для запобігання подібних випадків шахрайства з боку інших працівників.

Тому аудитор повинен перевірити, чи виявлені відхилення є фактами шахрайства. Про це свідчать окремі обставини, узагальнені в табл. 6.7.

*Таблиця 6.7*

**Приклади обставин, які свідчать про можливість шахрайства**

Група обставин	Приклади обставин у межах групи
Розбіжності в облікових записах	Операції, які не реєструються повністю або своєчасно чи реєструються неправильно щодо суми звітного періоду, класифікації або політики суб'єкта господарювання
	Непідтвержені або недозволені залишки чи операції
	Коригування в останню хвилину, які мають значний вплив на фінансовий результат
	Докази доступу працівників до систем і записів, що несумісний з доступом, необхідним для виконання їх установлених обов'язків
	Наявність скарг аудитору про підозрюване шахрайство
Суперечливі або відсутні докази	Відсутні документи
	Документи, які виявляються зміненими
	Недоступність інших документів ніж фотокопії, документи, передані електронними засобами, якщо очікується, що існують оригінали цих документів
	Значущі непояснені статті, що зв'язуються

<b>Група обставин</b>	<b>Приклади обставин у межах групи</b>
Суперечливі або відсутні докази (продовження)	Незвичайні зміни в балансі або зміни в тенденція чи важливих коефіцієнтах фінансової звітності або співвідношеннях (наприклад дебіторська заборгованість зростає швидше ніж доходи)
	Суперечливі, невизначені або неймовірні відповіді управлінського персоналу або працівників на запити чи аналітичні процедури
	Незвичні розбіжності в записах суб'єкта господарювання та у відповідях на запити про підтвердження
	Велика кількість кредитових записів або інших коригувань, зроблених у записах дебіторської заборгованості
	Непояснені розбіжності між допоміжною книгою дебіторської заборгованості та контрольним рахунком
	Відсутність значної кількості запасів або реальних активів
	Відсутні електронні докази, що суперечать практикам суб'єкта господарювання щодо зберігання записів
Проблемні або незвичні стосунки між аудитором та управлінським персоналом	Відмова надання доступу до записів, обладнання, певних працівників, клієнтів, постачальників або інших осіб, від яких можна отримати аудиторські докази
	Неналежне обмеження в часі, накладене управлінським персоналом, для вирішення складних або суперечливих питань
	Скарги управлінського персоналу щодо проведення аудиту або залякування членів аудиторської групи управлінським персоналом
	Незвичайні затримки суб'єкта господарювання при наданні інформації за запитом
	Небажання полегшити доступ аудитора до основних електронних файлів для тестування із застосуванням комп'ютерних методів аудиту
	Відмова у доступі до провідного персоналу та обладнання відділу ІТ, включаючи персонал, який забезпечує безпеку, операційний персонал і персонал, який розробляє систему
	Небажання додати або виправити інформацію, розкрити у фінансовій звітності, щоб зробити її більш повною та зрозумілою
	Небажання своєчасно розглядати ідентифіковані недоліки внутрішнього контролю

Група обставин	Приклади обставин у межах групи
Інше	Небажання управлінському персоналу дозволити аудитору особисто зустрітися з тими, кого наділено найвищими повноваженнями
	Облікові політики, які виявляються такими, що відрізняються від галузевих норм
	Часті зміни в облікових оцінках, які, як видається, не є результатом зміни обставин
	Толерантність щодо порушень кодексу поведінки у суб'єкта господарювання

Способами здійснення шахрайства можуть бути:

- маніпуляція обліковими записами;
- фальсифікація первинних документів, реєстрів обліку та звітності;
- навмисні зміни записів в обліку, які спотворюють суть фінансово-господарських операцій;
- навмисно неправильні оцінки активів і методів їх списання, навмисне неправильне застосування облікових принципів;
- навмисне приховування або пропуск підсумкових записів або документів;
- фіктивні облікові записи, особливо наприкінці звітного періоду;
- неналежне коригування припущень або зміна суджень, що використовуються для оцінки залишків на рахунках;
- пропуск, передчасне або відстрочене визнання у фінансовій звітності подій або операцій, які відбулися протягом звітного періоду;
- приховування або відсутність розкриття фактів, які можуть впливати на суми, відображені у фінансовій звітності;
- здійснення складних операцій, які структуровані в такий спосіб, щоб перекручувати інформацію про фінансовий стан або фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання;
- зміна записів і термінів, пов'язаних зі значними або незвичними операціями
- незаконне отримання в особисту власність грошових та матеріальних цінностей (шляхом привласнення надходження грошових коштів, викрадення матеріальних активів або інтелектуальної власності, змушення суб'єкта господарювання сплачувати за не отримані товари та послуги).

## Завдання для практичних занять

### Питання для обговорення

1. Правове регулювання аудиторської діяльності.
2. Характеристика стандартів аудиту.
3. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю – його роль та функції.
4. Аудиторська палата України – її роль та функції.
3. Порядок атестації аудиторів.
4. Права та обов'язки аудиторів.
5. Поняття аудиторського ризику та методика його визначення.
6. Суттєвість в аудиті.
7. Етапи проведення аудиту.
8. Планування аудиту.
9. Загальнонаукові методи аудиту.
10. Специфічні методи аудиту.

### Завдання 6.1

Розрахувати невідомі складові аудиторського ризику (табл. 6.8).  
Оцінити отримані результати.

*Умова завдання*

*Таблиця 6.8*

### Складові аудиторського ризику

Аудиторський ризик	Невід'ємний ризик	Ризик контролю	Ризик невиявлення
?	60 %	50 %	10 %
5 %	0,75	0,3	?
1 %		0,3	0,4

### Завдання 6.2

Визначити, чи може бути прийняте позитивне рішення комісією з атестації щодо визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності. Письмово обґрунтувати свою відповідь за кожним із претендентів.

*Умова завдання*

1. Громадянка Польщі, яка пропрацювала шість років поспіль на посаді головного бухгалтера в Україні та має вищу освіту, має свідоцтво про складання іспиту з теоретичних знань від 02.12 2018 р., отримала позитивну характеристику за результатами стажування в аудиторській фірмі терміном 2 роки.

2. Громадянин України, який не має вищої освіти, але має досвід роботи бухгалтером 21 рік і пройшов стажування в аудиторській фірмі 4 роки, отримав свідоцтво за результатами здачі кваліфікаційного іспиту 02.10.2017 р.

3. Внутрішній аудитор ПрАТ «Світоч», що має вищу освіту, 8 років стажу роботи бухгалтером та п'ять років досвіду роботи в аудиторській фірмі, здала кваліфікаційний іспит (диплом від 02.10.2018 р.).

4. Громадянка України, яка має 16 років досвіду роботи бухгалтером, має вищу освіту, здала кваліфікаційний іспит (диплом від 05.11.2018 р.).

5. Бухгалтер ПП «Скіф», яка працює п'ять років на цій посаді, має вищу освіту, має стаж роботи в аудиторській фірмі 1 рік, здала теоретичний та кваліфікаційний іспити у 2018 р.

6. Громадянка України, що має вищу освіту зі спеціальності «Менеджмент організацій», має чинні сертифікати про здачу теоретичного та кваліфікаційного іспитів та пройшла практичну підготовку з аудиторської діяльності протягом 4 років.

### **Завдання 6.3**

На підставі Кодексу етики професійних бухгалтерів визначити, які принципи професійної етики порушено і вказати дії аудитора в описаних ситуаціях.

#### *Умова завдання*

1. Аудитор у ході надання консультаційних послуг суб'єкту господарювання щодо впровадження процесно-орієнтованого підходу до управління запропонував реалізувати його так само як і основному конкуренту і розповів про досвід впровадження в попереднього клієнта, зазначивши конкретні обставини, найменування підприємства та прізвища.

2. Директор підприємства, що має суспільний інтерес, звернувся до аудиторської фірми з пропозицією укласти договір на надання послуг з проведення обов'язкового аудиту. Директор підприємства пропонує значний гонорар, але за умови того, що у договорі буде прописано, що обсяг оплати за аудиторські послуги буде залежати від виду аудиторського звіту.

3. ПАТ «Октоплюс», що відноситься до великих підприємств, звернулось до аудиторської фірми з пропозицією виконати аудит фінансової звітності за попередній рік. Звітність за попередній рік

була складена іншою аудиторською фірмою, але з тієї ж самої аудиторської мережі.

4. Аудитор при проведенні аудиту знайшов значні порушення щодо нарахування та сплати податків. З метою отримання додаткової винагороди він погрожує керівнику підприємства, що розповість про це органам Державної податкової служби, якщо той не заплатить йому певну суму коштів.

5. З метою залучення клієнтів аудиторська фірма розмістила в засобах масової інформації рекламу такого змісту: «Наша аудиторська фірма надає якісні аудиторські послуги за низьку оплати, на відміну від АФ «Мега-аудит», яка надає дорогі аудиторські послуги, але сумнівної якості».

6. Аудиторська фірма «Професіонал» системно видає негативні аудиторські звіти при аудиті податкових розрахунків. Це пов'язано з тим, що директор аудиторської фірми виходить із інтересів органів Державної податкової служби, де працюють його колишні колеги.

7. Аудиторська фірма призначила ключовим партнером з аудиту аудитора, який до цього часу самостійно не здійснював аудит і не був асистентом у інших аудиторів, не був раніше ключовим партнером з аудиту, має досвід роботи аудитором 6 місяців.

8. Аудитор Сидоров О.П. згодився надати позитивний аудиторський звіт при наявності суттєвих помилок у випадку підвищення його гонорару на 45 %.

#### **Завдання 6.4**

На підставі наведених у табл. 6.9 методичних прийомів провести їхній розподіл:

- на дві групи контролю: документального контролю та фактичного контролю;
- на чотири групи методичних прийомів: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні та узагальнення й реалізації результатів аудиту.

Результати відобразити в таблиці (табл. 6.9).

**Застосування методичних прийомів при проведенні аудиту  
за різними об'єктами**

№ з/п	Методичний прийом	Група контролю	Група методичних прийомів
1	Інвентаризація	фактичний	органолептичні
2	Службове розслідування		
3	Експеримент		
4	Економічний аналіз		
5	Групування недоліків		
6	Аналітичне групування		
7	Камеральна перевірка		
8	Спостереження		
9	Експертна оцінка		
10	Лабораторний аналіз		
11	Перевірка кошторису		
12	Перевірка обсягів виконаних робіт		
13	Одержання письмових пояснень		
14	Контрольна закупівля		
15	Порівняння даних		
16	Одержання довідок від третіх осіб		
17	Контрольні заміри		
18	Хіміко-лабораторний аналіз		
19	Коефіцієнтний аналіз		
20	Статистичні розрахунки		
21	Економіко-математичні методи		

**Завдання 6.5**

Розглянути наведені ситуації та визначити, за допомогою якого методу (методів) аудиту можна встановити факт порушення. Надати письмово висновки за кожною ситуацією, визначивши, як порушення вплинуло на достовірність ведення обліку та складання фінансової звітності клієнта, як було викривлено структуру балансу або отриманий фінансовий результат за період.

### Умова завдання

1. Сировина, що надійшла від постачальника, не відображена в обліку.
2. Відображена фіктивна сума авансу постачальнику.
3. Показники рентабельності підприємства набагато нижчі від середніх показників по галузі.
4. У всіх видаткових касових ордерах відсутній підпис керівника.
5. У розрахунково-платіжній відомості неправильно визначено суму утримань військового збору.

## Завдання для самостійної роботи

### Завдання 6.6

Виконати тести, поставивши відповідні позначки навпроти наведених нижче тверджень (так «+»/ ні «-»). Результати відобразити у таблиці (табл. 6.10).

### Умова завдання

Таблиця 6.10

### Оцінка аудиторського ризику

№ з/п	Твердження	«+» / «-»	Пояснення
1	Фінансова звітність не може бути достовірною на всі 100 %		
2	Не може бути низьким ризик невиявлення, якщо невід'ємний ризик та ризик контролю високі		
3	Аудитор може повністю покладатися на ефективність системи внутрішнього контролю		
4	Складові аудиторського ризику можуть бути меншими або дорівнювати нулю		
5	Аудиторський ризик і бізнес-ризик тісно пов'язані між собою і залежать один від іншого		
6	Невід'ємний ризик і ризик контролю не залежить від аудитора		
7	Неможливо дати безумовно-позитивний висновок в умовах високого невід'ємного ризику та ризику контролю		
8.	Чи можна вважати фактором підвищеного ризику контролю зміну форми обліку на комп'ютерну в поточному періоді?		
9.	Ризик невиявлення не змінюється на всіх етапах перевірки		

### Завдання 6.7

Розрахуйте невідомі складові аудиторського ризику та прокоментуйте ситуацію з огляду на дії аудитора при плануванні та проведенні аудиту фінансової звітності (табл. 6.11).

*Умова завдання*

*Таблиця 6.11*

#### Складові аудиторського ризику

Невід'ємний ризик	Ризик контролю	Ризик невиявлення	Аудиторський ризик
100 %	?	5 %	5 %
95 %	5 %	?	7 %
95 %	95 %	10 %	?
100 %	0,5 %	98 %	?

### Завдання 6.8

Визначити верхню та нижню межу суттєвої помилки, вказати статті фінансової звітності, з яких аудитор може отримати інформацію для розрахунку (табл. 6.12).

*Умова завдання*

*Таблиця 6.12*

#### Визначення суттєвості помилки в аудиті

Розрахункова база	Код у фінансовій звітності	Сума, грн.	Мінімум суттєвості		Максимум суттєвості	
			%	грн.	%	грн.
Прибуток до оподаткування		5000	5		10	
Оборотні активи		63156	5		10	
Активи		4569453	5		10	
Чистий дохід від реалізації продукції		48961	5		10	

### Завдання 6.9

Визначити рівень суттєвості для оптового торговельного підприємства ТОВ «Опт-трейд» всіма можливими методами.

**Показники діяльності ТОВ «Опт-трейд» за попередній рік**

Показник	Сума, тис. грн.	Рівень суттєвості, %
Валюта балансу	12567,8	1,0
Чистий дохід від реалізації від реалізації	9256,4	2,0
Валовий прибуток	3725,2	4,0
Прибуток до оподаткування	6425,0	6,0
Власний капітал	10802,0	2,0

**Завдання 6.10**

Визначити суттєвість дедуктивним способом за даними річної звітності ТОВ «Титан» методом розрахунку всіх показників і вибору у якості основного показника – середньоарифметичного значення розміру суттєвості. Розділіть отриманий розмір суттєвості між статтями балансу, за даними, наведеними в табл. 6.15.

Умова завдання

**Визначення суттєвості дедуктивним способом за даними річної звітності за попередній рік ТОВ «Титан»**

Назва базового показника	Попередній розрахунок суттєвості			Відхилення від середнього		Суттєвість
	Значення показника із фінансової звітності, грн.	Межа суттєвості, %	Попередня оцінка суттєвості	грн.	%	
Прибуток до оподаткування	21289	5				
Чиста виручка від реалізації продукції	135968	2				
Валюта балансу	128038	2				
Власний капітал	20500	10				
Загальні витрати підприємства	101341	2				
Усього	-	-		-	-	
Рівень суттєвості						

Таблиця 6.15

**Інформація із Балансу (Звіт про фінансовий стан)  
ТОВ «Титан» за попередній рік**

№ з/п	Назва статті	Сума, тис. грн.	Вага, %	Суттєвість за статтями, тис. грн.
<b>Актив</b>				
1.	Первісна вартість основних засобів	80301		
2.	Знос основних засобів	23532		
3.	Запаси	37615		
	Дебіторська заборгованість за продукції, товари, роботи, послуги	24294		
4.	Інша поточна дебіторська заборгованість	9360		
5.	Разом актив	128038		
<b>Пасив</b>				
6.	Зареєстрований (пайовий) капітал	11210		
7.	Додатково вкладений капітал	105		
8.	Резервний капітал	1356		
9.	Неоплачений прибуток (непокритий збиток)	7829		
10.	Поточна заборгованість за товари, роботи, послуги	30290		
11.	Поточна заборгованість за розрахунками зі страхування	9552		
12.	Поточна заборгованість за розрахунками з оплати праці	20278		
13.	Інші поточні зобов'язання	47418		
14.	Разом пасив	128038		

## Теми рефератів

1. Регулювання аудиторської діяльності в Україні та світі: порівняльна характеристика.
2. Характеристика стандартів внутрішнього та зовнішнього аудиту.
3. Роль Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторської палати України в регулюванні аудиторської діяльності в Україні.
4. Порядок атестації (сертифікації) аудиторів в Україні та світі.
5. Поняття аудиторського ризику та методика його визначення.
6. Методи визначення суттєвості в аудиті.
7. Етапи проведення аудиту.
8. Планування аудиту. Види планів аудиторських фірм.
9. Методи аудиту.

## Тести

### **1. Суб'єктами регулювання аудиторської діяльності в Україні є:**

- 1) держава, керівники підприємства, які підлягають обов'язковому аудиту;
- 2) держава, професійні організації;
- 3) виключно держава;
- 4) держава, керівники підприємства, які підлягають обов'язковому аудиту, професійні організації.

### **2. Головною міжнародною професійною організацією бухгалтерів і аудиторів є:**

- 1) Міжнародна федерація бухгалтерів;
- 2) Спілка аудиторів;
- 3) Аудиторська палата;
- 4) Міжнародна федерація аудиторів.

### **3. В Україні атестацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю здійснює:**

- 1) Міжнародна федерація бухгалтерів;
- 2) Спілка аудиторів;
- 3) Орган суспільного нагляду та Аудиторська палата України;
- 4) Міжнародна федерація аудиторів.

**4. В якості національний стандартів аудиту в Україні застосовуються:**

- 1) Міжнародні стандарти аудиту в редакції 2016 року;
- 2) Міжнародні стандарти аудиту в редакції 2015 року;
- 3) Міжнародні стандарти аудиту в редакції 2016-2017 років;
- 4) відсутня правильна відповідь.

**5. Відповідальність за фінансову звітність згідно концептуальної основи фінансових звітів покладена на:**

- 1) аудитора;
- 2) бухгалтерію;
- 3) управлінський персонал;
- 4) аудитора та управлінський персонал.

**6. Принцип аудиту, який полягає у тому, що професійний бухгалтер повинен бути щирим і чесним у всіх професійних ділових стосунках, свідомо не використовувати і не підтверджувати неправдиву інформацію, фінансові звіти це принцип:**

- 1) об'єктивність ;
- 2) чесність;
- 3) незалежність;
- 4) професіоналізм.

**7. Який принцип передбачає, що професійний бухгалтер повинен поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і тому не розголошувати таку інформацію третім сторонам без належного та спеціального дозволу:**

- 1) об'єктивності ;
- 2) конфіденційності;
- 3) незалежності;
- 4) професіоналізму.

**8. Основним принципом аудиту, який міститься в Законі «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», є найбільш важливою характеристикою аудитора і аудиторської фірми це:**

- 1) висока професійна добросовісність;

- 2) володіння навичками комп'ютерного аудиту;
- 3) володіння технічними професійними прийомами;
- 4) незалежність.

**9. До загальнонаукових методів належать:**

- 1) аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація;
- 2) аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, метод контрольних замірів робіт;
- 3) економічний аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація;;
- 4) аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, перевірка по суті, абстрагування, конкретизація.

**10. Якщо аудитор планує ризик невиявлення – 0,3, обчислив ризик контролю – 0,2 та властивий ризик – 0,35, то аудиторський ризик становить:**

- 1) 0,021 або 2,1 %;
- 2) 0,21 або 21 %;
- 3) 5,8 %;
- 4) 0,06 або 6 %.

## ТЕМА 7. МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

### Перелік питань лекції

1. Сутність та склад фінансової звітності.
2. Завдання аудиту фінансової звітності. Загальний огляд фінансової звітності.
3. Аудит необоротних активів.
4. Аудит товарів.
5. Аудит грошових коштів.
6. Аудит установчих документів та власного капіталу.
7. Аудит зобов'язань підприємства.
8. Аудит доходів, витрат та фінансових результатів.
9. Організація роботи аудиторів при обов'язковому аудиті фінансової звітності.
10. Особливості обрання суб'єктів аудиторської діяльності при обов'язковому аудиті фінансової звітності.

### 1. Сутність та склад фінансової звітності

Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

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

В Україні складання фінансової звітності може відбуватися із застосуванням двох концептуальних умов:

– за МСФЗ – для підприємств, які оприлюднюють фінансову звітність згідно ст. 12.1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

– за П(С)БО – для інших підприємств, які застосовують національні стандарти обліку.

Для складання фінансової звітності міжнародні стандарти обов'язково застосовують такі підприємства:

1. Підприємства, що становлять суспільний інтерес.
2. Публічні акціонерні товариства.
3. Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях.
4. Підприємства, які провадять господарську діяльність за видами,

перелік яких визначається Кабінетом Міністрів.

Усі ці підприємства, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за міжнародними стандартами після подання першої фінансової звітності за міжнародними стандартами, що визнається такою у порядку, визначеному міжнародними стандартами.

Інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності.

Всі підприємства складають фінансову звітність на підставі даних бухгалтерського обліку, у грошовій одиниці України (гривні). Проте, на вимогу користувачів вона може бути додатково перерахована в іноземну валюту.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік.

Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців.

Склад фінансової звітності обумовлений НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», в яких визначена мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів

Повна фінансова звітність за національними стандартами складається із 6 форм:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до фінансової звітності;
- Інформація за сегментами.

Проте, для окремих груп підприємств передбачено скорочений комплект фінансової звітності, що наочно узагальнено в табл. 7.1.

Методика заповнення окремих форм фінансової звітності наведена у додатку У.

**Склад річної фінансової звітності для різних категорій підприємств України**

<b>Форми річної фінансової звітності</b>	<b>Підприємства, які складають</b>
1. Баланс (Звіт про фінансовий стан) (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 фінансової звітності (форма 5); 6. Інформація за сегментами (як окремий додаток до Приміток до річної фінансової звітності) (форма 6). 7. Звіт про управління – <i>середні підприємства мають право не відображати у Звіті про управління нефінансову інформацію, мікро- і малі підприємства цей звіт не складають</i>	Великі підприємства; мікропідприємства та малі, що складають фінансову звітність за МСФЗ; середні підприємства;
Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі балансу (форма 1-м) та звіту про фінансові результати (форма 2-м)	Малі підприємства та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності
Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі: балансу (форма 1-мс) та звіту про фінансові результати (форма 2-мс)	Мікропідприємства; підприємства-платники єдиного податку 3 групи

Особи, які повинні підписувати фінансову звітність узагальнені в табл. 7.2.

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

Таблиця 7.2

**Особи, які підписують фінансову звітність**

<b>Характеристика підприємства</b>	<b>Перелік осіб, що підписують фінансову звітність</b>
Підприємство, що має у штаті бухгалтера (іншу фізичну особу), який складає фінансову звітність	Керівник (власник) підприємства або уповноважена особа та бухгалтер або особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємств
Підприємство, що має суспільний інтерес	Керівник або уповноважена особа та головний бухгалтер
Підприємство, в якому бухгалтерський облік ведеться підприємством, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку або аудиторської діяльності	Керівник підприємства, та керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку або аудиторської діяльності, або уповноважена ним особа.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом.

Підприємство зобов'язане подавати фінансову звітність таким користувачам:

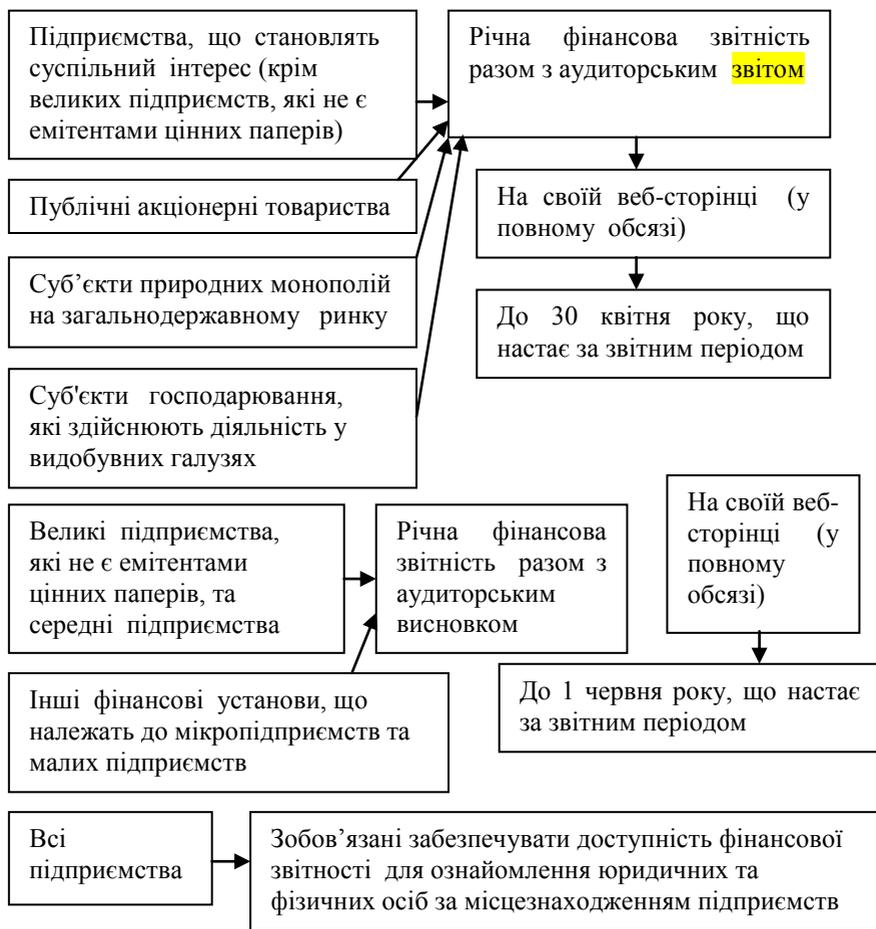
- органу, до сфери управління якого воно належать;
- трудовому колективу на його вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- згідно із законодавством – іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики.

Органам державної влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства. Особливості оприлюднення фінансової звітності узагальнено на рис. 7.1.

## **2. Завдання аудиту фінансової звітності. Загальний огляд фінансової звітності**

Завданнями аудиту фінансової звітності є:

- дослідження достовірності та відповідності записів звітності даним Головної книги та регістрам синтетичного й аналітичного обліку;
- вивчення взаємоузгодженості показників звітності господарюючого суб'єкта;



**Рис. 7.1. Особливості оприлюднення фінансової звітності підприємствами**

- порівняння даних річної фінансової звітності з даними квартальної та поточної фінансової звітності;
- оцінка можливості постійного функціонування господарюючого суб'єкта;
- оцінка впливу подій, що відбулися після дати складання фінансової звітності, та необхідності їх відображення у звітності;

– формування думки аудитора про відповідність фінансової звітності таким критеріям: повнота, обґрунтованість, існування, права й обов'язки, подання, оцінка, розкриття;

Відповідно до поставлених завдань при загальному огляді фінансової звітності використовуються такі процедури:

– перевірка тотожності показників, які повторюються в різних формах звітності;

– перевірка правил складання Балансу (Звіту про фінансовий стан), порівняння показників Головної книги з регістрами аналітичного обліку;

– перевірка ув'язки регістрів обліку зі зведеними та первинними документами;

– перевірка матеріалів інвентаризації (майна, запасів, заборгованості), проведеної до складання річного звіту (описи, акти, порівняльні відомості ТМЦ, акт перевірки каси, виписки банку, акт інвентаризації розрахунків тощо);

– проведення експрес-аудиту балансу та інших звітних форм.

Необхідно зауважити, що *аудитор несе відповідальність за формування та висловлення думки стосовно фінансових звітів. Відповідальність за складання та подання фінансових звітів покладається на управлінський персонал суб'єкта господарювання.*

З точки зору аудиту фінансова звітність – це структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене для інформування про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності.

Аудитор має оцінити, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовуваної концептуальної основи звітності. Для цього необхідно перш за все з'ясувати, яка концептуальна основа застосовувалася для складання фінансової звітності, а потім у процесі аудиторської перевірки необхідно отримати докази, які підтверджують або спростовують відповідні твердження, що містять показники форм фінансової звітності.

Фінансова звітність є кінцевим результатом облікового процесу підприємства. Тому аудитор повинен дослідити у зворотному порядку всі етапи формування кожного компонента фінансового звіту і лише після цього він може сформулювати справжнє обґрунтоване судження і сформулювати висновок про достовірність фінансової

звітності в цілому, виконуючи дезагрегацію фінансової звітності (рис. 7.2).



**Рис. 7.2. Послідовність проведення аудиту фінансової звітності**

*1-й рівень:* починається з загального огляду звітних форм клієнта, здійснюється перевірка правильності вказаної у звітності суми і відповідності суми в звітності головній книзі і обліковим регістрам. На першому рівні відбувається формальна, аналітична перевірка та перевірка по суті оборотів і залишків.

*Формальна перевірка* починається з огляду фінансової звітності на предмет заповнення адресної частини, всіх необхідних реквізитів, наявності підписів керівника і бухгалтера. При вивченні балансу

(Звіту про фінансовий стан) можуть бути використані тести системи внутрішнього контролю (тести на відповідність) для оцінки:

- стану придатності основних засобів;
- наявності нематеріальних активів і їх використання;
- стану і руху запасів;
- співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості.

За допомогою *аналітичної перевірки* фінансової звітності визначають найбільш вагомі статті фінансової звітності, для яких притаманний високий ризик шахрайства та помилки. Залежно від цього визначають ті активи та операції, які повинні бути перевірені ретельніше, і ті, де є можливість довіритись інформації клієнта.

Аналіз та зіставлення інформації, що міститься в різних формах фінансової звітності є дуже важливою аналітичною процедурою. Це процедура перевірки взаємоузгодженості показників. *При цьому* перевіряється:

- узгодженість показників, відображених у різних формах фінансової звітності;
- узгодженість показників відображених у звітності з даними Головної книги;
- узгодженість показників у Головній книзі з регістрами.

Як правило ці процедури виконують на етапі планування аудиторської перевірки, що дозволяє отримати попередні висновки про існування перекручень у показниках звітності. При цьому можуть використовуватися типові таблиці, складені спеціалістами аудиторських фірм. При розробці таких таблиця враховується специфіка ведення обліку, вимоги нормативних актів, зокрема Методичних рекомендацій щодо порівнянності показників фінансової звітності.

Загальна таблиця ув'язування звітних показників може мати вигляд, наведений у табл. 7.3.

Таблиця 7.3

**Робочий документ аудитора для перевірки взаємоузгодженості показників фінансової звітності**

№ з/п	Показники, які зіставляються	Показники, з яким проводиться зіставлення	Відмітка про виконання (+ або -)

У подальшому проводиться детальний аналіз причин невиконання співвідношень.

При *перевірці по суті* перевіряється:

- правильність заповнення адресної частини;
- визначення виду діяльності;
- перевірка правильності заповнення форм звітності, відсутність підчисток.

*2-й рівень*: тестування синтетичного обліку.

*3-й рівень*: перевірка правильності формування облікових даних, виходячи з даних первинних документів і змісту господарської операції.

*4-й рівень*: перевірка легітимності, тобто законності господарської операції, реальність її існування, правильність документального оформлення.

### **3. Аудит необоротних активів**

*Мета аудиту необоротних активів* полягає у формуванні обґрунтованої думки аудитора щодо достовірності первинних даних щодо необоротних активів, повноти і своєчасності відображення інформації у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку необоротних активів відповідно до облікової політики, достовірності їх відображення у звітності підприємства.

При цьому як *цілі аудиту використовуються твердження фінансової звітності*:

– необоротні активи реально існують і відносяться до звітного періоду (*існування, закриття регістрів*);

– необоротні активи відображені в бухгалтерському обліку у повному обсязі (*повнота*);

– необоротні активи, які є в наявності, становлять власність економічного суб'єкта, документально підтвержені, необмежені правами третіх осіб (*права та обов'язки*);

– необоротні активи оцінені за вартістю, яка відповідає вимогам П(С)БО або М(С)ФЗ у відповідному звітному періоді (*оцінка та розподіл*);

– залишкова вартість та амортизація необоротних активів, які вибули, належним чином списані з відповідних рахунків (*повнота, точність (оцінка та розподіл), закриття регістрів*);

– необоротні активи належним чином класифіковані у фінансовій звітності; обмеження прав власності, суттєві активи, вартість яких не

погашається, інформація про об'єкти, які не використовуються належним чином розкриті. Фінансова звітність також включає інформацію про необоротні активи, яку необхідно розкрити у Примітках (група тверджень про подання і розкриття).

У відповідності до наведених цілей, завданнями аудиту необоротних активів є:

- перевірка правильності віднесення активів підприємства до необоротних активів та їхніх видів;
- вивчення складу і структури необоротних активів;
- вивчення умов збереження та експлуатації основних засобів;
- оцінка якості проведеної інвентаризації;
- перевірка правильності формування первісної вартості необоротних активів, які отримані різними шляхами;
- встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з надходження, внутрішнього переміщення, ремонту, модернізації, амортизації та вибуття необоротних активів;
- перевірка доцільності використання обраних методів амортизації, їх відповідність тим, що зазначені в обліковій політиці, правильності розрахунку та своєчасного відображення зносу основних засобів;
- перевірка доцільності проведення ремонту необоротних активів, якості контролю за витратами на модернізацію та поточний ремонт, за правильністю їх відображення в обліку;
- підтвердження законності та правильності відображення в обліку операцій з оренди необоротних активів;
- підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку інших операцій з необоротними активами.

З метою розробки ефективного підходу до аудиту необоротних активів (зокрема основних засобів та нематеріальних активів) на стадії планування перевірки аудитор оцінює систему внутрішнього контролю.

Оцінка внутрішнього контролю необоротних активів може здійснюватися за напрямками:

- перевірка наявності первинної документації на всі господарські операції з руху необоротних активів;
- розподіл функціональних обов'язків посадових осіб, які наділені функціями санкціонування і які відповідають за стан і рух

необоротних активів;

– забезпечення належних умов зберігання і експлуатації необоротних активів на підприємстві;

– наявність необхідних дозволів керівництва на здійснення операцій з необоротними активами;

– періодичність проведення інвентаризації необоротних активів;

– належне ведення інвентарного пооб'єктного обліку основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних активів;

– контроль записів у регістрах обліку руху необоротних активів тощо.

Для оцінки системи внутрішнього контролю можуть розроблятися тести оцінки стану внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку. Приклад одного із можливих варіантів тесту оцінки стану внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку необоротних активів наведено у додатку Ф.

Операції з нематеріальними активами звичайно на підприємстві не є численними, тому при їх перевірці аудиторі, як правило, детально досліджують кожну суттєву операцію.

Основні засоби на підприємствах можуть складати значну частину активів. Але часу на перевірку основних засобів витрачають із загального бюджету небагато, так як операції з руху основних засобів звичайно крупні у грошовому виразі і при проведенні аудиту досить часто застосовують вибіркового метод.

Формуючи аудиторську вибірку при перевірці обліку основних засобів до неї повинні обов'язково потрапити такі основні засоби та операції по них:

– операції та залишки по рахунках обліку основних засобів, вартісна оцінка яких є близькою до рівня суттєвості або перевищує його;

– операції, які було здійснено наприкінці періоду, що перевіряється, та після звітної дати;

– нетипові операції (операції, по яких передбачено нестандартні ціни, операції, здійснені без видимої логічної причини, операції, зміст яких не відповідає формі, операції, оброблені незвичним способом).

Основними методами, що використовуються при аудиті необоротних активів є опитування, фактична перевірка, перерахунок, документальна перевірка.

Для підтвердження існування основних засобів можна використати один із двох способів (або два способи одночасно):

- проведення інвентаризації безпосередньо аудитором (є доцільним при невеликій кількості основних засобів)
- шляхом документальної перевірки.

Інвентаризація основних засобів та нематеріальних активів є важливою процедурою контролю. Спостерігаючи за проведенням інвентаризації, аудитор повинен упевнитись у тому, що інвентаризація здійснюється у встановлені строки, з дотриманням необхідних правил, які виключають фальсифікацію її результатів, відносно всіх об'єктів основних засобів та нематеріальних активів підприємства, в тому числі тих, які знаходяться у територіально відокремлених підрозділах.

Аудитору необхідно звернути особливу увагу на необоротні активи, що не використовуються, щоб з'ясувати:

- чи відповідають вони критеріям визнання активів;
- чи відповідає їх балансова оцінка поточній ринковій вартості або повинна бути знижена.

Присутність аудитора при інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних активів може розглядатись не тільки як тестування системи внутрішнього контролю, а і як аудиторська процедура, спрямована на перевірку твердження щодо існування активу.

*При документальній перевірці необоротних активів першим етапом* – є аналіз наведеної інформації у фінансовій звітності та в примітках на взаємоузгодженість між собою та за допомогою її порівняння з рахунками обліку і документами.

Щодо основних засобів, необхідно порівняти статті Балансу (Звіту про фінансовий стан) (1011, 1012, 1005) з даними табл. 2 Приміток для з'ясування відповідності даних. Також цю інформацію необхідно порівняти з даними статичної звітності.

Потім аналізується наказ про облікову політику та вивчається посадова інструкція бухгалтера, що здійснює облік цієї ділянки. При цьому вивчаються такі питання (їх доцільність для даного підприємства):

- оцінка граничної вартості основних засобів, яка свідчить про розмежування основних засобів та малоцінних необоротних активів;
- особливості аналітичного обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- методи нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів;

- строк експлуатації основних засобів;
- складання звітності матеріально-відповідальних осіб;
- наявність та використання робочого плану рахунків;
- використання типових та створених підприємством первинних документів, реєстрів, наявність графіку документообороту.

*Другим етапом є* – перевірка правильності формування кінцевого сальдо в Головній книзі і перенесення його в Баланс (Звіт про фінансовий стан) за допомогою тестування на відповідність.

*Третім етапом є* перевірка відповідності сум, зазначених у документах, сумам, вказаним у реєстрах аналітичного обліку (інвентарні картки, аналітичні рахунки), і на синтетичних рахунках, перевірка основних засобів критеріям визнання активами.

Документальна перевірка полягає в тому, що об'єкт основних засобів вважається наявним, якщо існує документ, який підтверджує його надходження (придбання, отримання на безоплатній основі, створення); акт, що підтверджує введення в експлуатацію (ОЗ-1); в реєстрах обліку (в інвентарній картці) зроблений відповідний бухгалтерський запис. Якщо відсутній один з необхідних (трьох) документів, актив не вважається наявним і не може бути включеним до Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Аналогічно перевіряється наявність нематеріальних активів. Це єдиний можливий для них спосіб перевірки, оскільки більша частина нематеріальних активів не мають матеріального носія, або він є вторинним по відношенню до самого нематеріального активу.

Після того як аудитор підтверджує наявність необоротних активів необхідно перевірити, чи ці об'єкти відповідають критеріям визнання необоротних активів.

Критеріями визнання необоротних активів, як і активів взагалі, є існування ймовірності того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього активу і вартість яких може бути достовірно оцінена.

При перевірці відповідності об'єкта необоротних активів першому критерію необхідно впевнитись, що всі ризики та вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкту перейшли до підприємства, *тобто підтвердити твердження щодо прав та обов'язків*. Момент передачі ризиків і вигод залежить від умов договору. В бухгалтерському обліку це відображається шляхом оприбуткування необоротних активів на баланс підприємства з одночасним списанням активу з балансу контрагента, *тобто таким моментом в обліку стає дата*

складання акта приймання-передачі або накладної контрагентом, яка при перевірці порівнюється з датою, затвердженою в договорі, датою інших супровідних документів. Наявність документів для аудитора підтверджує факт передачі ризиків та вигод.

*Другий критерій* – достовірна оцінка необоротних активів – залежить від господарської операції і регламентується діючими національними або міжнародними стандартами. Перевірка правильності оцінки необоротних активів є підтвердженням твердження «оцінка та розподіл».

Аудитор повинен оцінити правомірність використання тієї чи іншої оцінки, тобто аудитор спочатку класифікує операцію, а потім визначає за стандартами можливу оцінку. Аудитор повинен вибірково провести аналітичні процедури для перевірки правильності формування вартості активу.

Методика перевірки операцій на даному етапі узагальнена у додатку Х.

*Четвертим етапом документальної аудиторської перевірки* є визначення правильності оформлення документів і правомірності оформленої операції, так як єдиним підтвердженням проведення операції є первинний документ, який містить відомості про господарську операцію. Аудитор з'ясовує: чи всі необхідні документи складено, чи відповідають вони встановленим вимогам (існують дати, номери, інші обов'язкові реквізити, акти затверджуються керівником, чи є всі накази керівника на затвердження комісій для складання актів).

Отже при проведенні аудиту основних засобів та інших необоротних активів аудитор повинен звернути увагу на такі моменти, які слід перевірити:

- правильність збереження паспортної та технічної документації на основні засоби та інші необоротні активи;
- результати та методику проведення інвентаризації;
- договори на придбання та реалізацію, наявність та правильність оформлення первинних документів;
- правильність формування первісної вартості, витрат на придбання, ліквідацію необоротних активів тощо та відображення операцій на рахунках;
- правильність організації аналітичного обліку, чи закріплені основні засоби за МВО, як часто проводиться інвентаризація;
- як ведуться інвентарні картки, чи всі записи в них робляться, чи

відображаються ремонти, дообладнання, нарахування амортизації.

Типовими та можливими порушення обліку необоротних активів, які можуть бути виявлені в результаті аудиту є:

- неправильна класифікація основних засобів;
- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, незаповнення всіх необхідних реквізитів);
- неправильний розрахунок первісної вартості необоротних активів, що отримані;
- несвочасне оприбуткування об'єкта основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів;
- відсутність аналітичного обліку або недотримання вимоги повноти занесення реквізитів до інвентарних карток. Досить часто в наказі про облікову політику вказується, що аналітичний облік ведеться із використанням інвентарних карток, а фактично такі картки не ведуться, є лише інвентарні списки;
- організація матеріальної відповідальності лише відносно власних необоротних матеріальних активів;
- невідповідність інформації про наявність необоротних активів за даними головної книги та за даними по інвентарних картках, що часто призводить до неправильності нарахування амортизації;
- помилки при розрахунку амортизаційних відрахувань;
- неправильне відображення витрат на реконструкцію, ремонт, поліпшення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- списання необоротних активів по актах, які не оформлені відповідно до чинних нормативних документів, некоректна кореспонденція рахунків про відображені операції по вибуттю необоротних активів та не оприбуткування матеріальних цінностей що залишилися після їх ліквідації;
- відсутність кошторисів на поточний ремонт необоротних активів;
- використання необоротних активів у корисних цілях під виглядом тимчасового використання;
- приховування нестач необоротних активів унаслідок заплутаності аналітичного обліку та неякісного проведення інвентаризацій;
- заміна нових необоротних активів застарілими, що були списані, але не ліквідовані;

– несвоєчасне списання об'єктів необоротних активів, що не приносять економічної вигоди підприємству.

#### **4. Аудит товарів**

Мета аудиту товарів полягає у формуванні обґрунтованої думки аудитора щодо:

– повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку товарів,

– дотримання підприємством вимог нормативно-правових документів з обліку товарів,

– достовірності та повноти інформації про товари, відображеної у фінансовій звітності підприємства.

При цьому як цілі аудиту використовуються твердження фінансової звітності:

– товари, відображені на рахунках, становлять повний їх перелік та належать суб'єкту; вони фізично доступні, знаходяться у дорозі або зберігаються у інших осіб на дату складання звітності (*існування, повнота*);

– суб'єкт господарювання є власником всіх товарів, а суми, відображені як заборгованість, є зобов'язаннями, право власності на товари, відображено в балансі, не обмежено правами третіх осіб (*права та обов'язки*);

– всі товари і пов'язані з ними зобов'язання, відображені в обліку і фінансовій звітності, оцінені відповідно до вимог нормативних документів і у відповідному звітному періоді; вартість надлишкових, неходових застарілих і дефектних товарів знижена до чистої вартості реалізації (*оцінка та розподіл, точність*);

– спосіб оцінки товарів при їх вибутті застосовується послідовно і відповідає нормам бухгалтерського обліку і прийнятій суб'єктом облікової політиці (*оцінка*);

– операції щодо руху товарів належним чином і в повному обсязі відображені на рахунках обліку (*повнота*);

– товари належним чином класифіковані, відомості про методи оцінки, інша суттєва інформація про товари розкрита (*група тверджень щодо подання і розкриття*).

*Завдання аудиту товарів полягає у перевірці таких аспектів:*

– правильність віднесення активів підприємства до товарів та до їхніх видів;

– забезпечення зберігання товарів і дотримання встановлених норм природного убутку;

– правильність визначення первісної вартості або чистої вартості реалізації товарів;

– повнота і правильність відображення в обліку надходження та вибуття товарів за їхніми напрямками;

– доцільність вибору підприємством методу списання товарів при вибутті і дотримання його в обліку, послідовність застосування облікової політики щодо цього;

– правильність формування, розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат по товарах;

– правильність формування, розподілу та списання торговельної націнки на підприємствах роздрібно́ї торгівлі;

– дотримання вимог щодо проведення інвентаризації товарів;

– оцінювання стану синтетичного й аналітичного обліку товарів.

В цілях розробки ефективного підходу до аудиту товарів на стадії планування перевірки аудитор оцінює систему внутрішнього контролю.

Оцінка внутрішнього контролю товарів може здійснюватися за напрямками:

– перевірка наявності первинної документації на всі господарські операції з товарами;

– розподіл функціональних обов'язків посадових осіб, які наділені функціями санкціонування і які відповідають за стан і рух товарів:

– забезпечення належних умов збереження товарів на підприємстві;

– наявність необхідних дозволів керівництва на здійснення операцій з товарами;

– періодичне проведення інвентаризації товарів;

– контроль записів у регістрах обліку руху товарів.

Оцінивши ступінь довіри до системи внутрішнього контролю товарів і можливості використання результатів роботи внутрішнього аудитора, аудитор повинен оцінити загальний аудиторський ризик перевірки.

До тесту перевірки стану внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку товарів можуть бути включені такі питання:

1. Чи створені умови, що забезпечують збереження товарів?

2. Хто здійснює функції контролю збереження та використання товарів?

3. Чи проводяться інвентаризації товарів, з якою періодичністю?
4. Який порядок санкціонування операцій з руху товарів?
5. Чи здійснено класифікацію товарів на відповідні групи?
6. Чи розроблені схеми відображення на рахунках руху товарів?
7. Чи існує графік документообігу руху товарів і чи він дотримується?

Оцінивши систему внутрішнього контролю, аудитор визначає який підхід до аудиту застосувати.

Для зменшення часу і вартості аудиту, але не зашкоджуючи достатності та достовірності доказів, всі операції з товарами підприємства можна перевіряти вибіркоким методом.

Якщо залишки товарів на початок звітнього періоду – суттєва величина і в аудитора не було можливості бути присутнім при їх інвентаризації, в аудиторському звіті, як правило, робиться застереження про те, що аудитор не може підтвердити залишок товарів на початок періоду.

При проведенні аудиторської перевірки вперше аудитор може покладатись на думку попереднього аудитора відносно достовірності залишків товарів. Для цього необхідно ознайомитися із документами попереднього аудитора та упевнитися у тому, що у ході попередньої перевірки ним були зібрані достатні докази для підтвердження залишку товарів на кінець попереднього періоду.

Аудитор, який здійснює перевірку підприємства не в перший раз, повинен упевнитись у тому, що товари по рахунках обліку на початок періоду, що перевіряється, відповідають залишкам, підтвердженим у складі фінансової звітності на кінець попереднього періоду.

Обсяг вибірки для перевірки сальдо по рахунках обліку товарів і операцій з ними визначається на основі оцінки аудиторського ризику, здійсненої на стадії планування аудиту.

Якщо на підприємстві номенклатура товарів та кількість операцій з ними достатньо великі, то аудитор при перевірці сальдо рахунків та класів операцій застосовує статистичні методи вибірки.

Якщо кількість і номенклатура товарів невелика, то використовуються нестатистичні методи вибірки (професійні судження).

*При відборі елементів для вибіркової перевірки необхідно стратифікувати залишки по рахунках обліку товарів та операції з ними, щоб кожний вид товарів та операцій з ними були відібрані для перевірки з рівною імовірністю. Наприклад, сукупність товарів*

підприємства можна стратифікувати наступним чином:

- за територіальною ознакою. Необхідно відібрати товари, що зберігаються на різних складах, які належать клієнту, але знаходяться за межами підприємства

- за вартісною ознакою. Якщо вартість окремих статей товарів суттєва для звітності, елементи таких статей необхідно обов'язково включити у вибірку

- за іншими ознаками залежно від особливостей діяльності клієнта та структури і вартості товарів.

Будь-яка операція може бути відображена в обліку якщо існує певний документ, що підтверджує її здійснення, отже аудитор при перевірці звітності завжди має справу в першу чергу з документами, крім того аудитор повинен перевірити легітимність самої операції.

Використовуючи схему перевірки «від звітності до первинного документу» як основу і конкретизуючи її щодо особливостей обліку товарів підприємства, можна розробити наступний порядок проведення аудиту товарів:

*1-й етап:* перевірка правильності вказаної у звітності суми (камеральна перевірка) і відповідності суми в звітності Головній книзі і обліковим регістрам. Також аудитор вивчає Наказ про облікову політику, а саме:

- яка облікова оцінка запасів, в тому числі товарів;

- відповідно до якого методу оцінки вибуття проводиться їх списання;

- які рахунки і субрахунки передбачені робочим планом рахунків для обліку товарів;

- на яких рахунках здійснюється накопичення витрат і який метод використовується для проведення розрахунку списання транспортно-заготівельних витрат;

- що зазначено у посадовій інструкції бухгалтера з обліку запасів, в т.ч. товарів;

- чи наявний і раціонально складений графік документообороту за товарами;

- чи розроблено порядок складання і подання звітів матеріально-відповідальними особами;

- чи наявний та фактично виконується план проведення інвентаризації товарів.

*2-й етап:* тестування синтетичного обліку товарів (зустрічна звірка оборотів у регістрах обліку по рахунку 28 «Товари»,

правильність формування сальдо).

*3-й етап:* перевірка правильності формування облікових даних (правильність вказаних сум і кореспонденції рахунків, правильність проведеної класифікації і оцінки товарів, відповідність критеріям визнання активів), виходячи з даних первинних документів і змісту господарських операцій. При цьому використовуються аналітичні розрахунки, зустрічна звірка, інвентаризація товарів).

*4-й етап:* перевірка легітимності, законності господарських операцій (відповідність статутним документам, законодавчим актам) її реальність існування, правильність документального оформлення товарів.

На першому та другому етапі документальної перевірки аудитор може, виходячи з власного професіоналізму, використовувати вибіркове дослідження, що прискорює і здешевлює аудит.

Перевірку на останніх етапах можна представити трьома кроками:

*1. Перевірка наявності товарів, правильності їх визнання і класифікації.* Фактична наявність товарів може бути перевірена тільки за допомогою *інвентаризації*, щоб оцінити інструкції та процедури управлінського персоналу для реєстрації і контролю результатів інвентаризації; ознайомитися із процедурами підрахунку, які використовує управлінський персонал; перевірити товари; виконати контрольну перевірку.

Іноді доцільно використовувати *альтернативний метод* – *документальну перевірку*, яка полягає в порівнянні (зустрічному звірнні) даних договорів, документів на оплату і прибуткових накладних та інших супроводжуючих документів з даними, відображеними на рахунках обліку. Одночасно аудитор перевіряє правильність класифікації товарів у відповідності з вимогами стандартів обліку.

На практиці аудитор може застосовувати *змішаний метод*, тобто спочатку формується вибірка, яка перевіряється документальним методом. Потім деякі одиниці вибірки перевіряються шляхом інвентаризації.

*Перевірка відповідності критеріям визнання.*

Основним критерієм правильності визнання для аудитора є документ, який надає підстави вважати, що всі витрати та вигоди, пов'язані з використанням даного активу передані підприємству за певною оцінкою і воно надалі здійснює управління і контроль за активом (договір, акт виконаних робіт, прибуткова накладна).

Одночасно аудитор повинен вивчити правильність первісної оцінки і класифікації товарів. Методика аудиторської перевірки правильності первісної оцінки товарів узагальнена в табл. 7.4.

Таблиця 7.4

**Методика аудиторської перевірки правильності формування первісної вартості товарів**

<b>Вид операції з товарами</b>	<b>Первісна вартість</b>	<b>Аудиторські докази</b>	<b>Методи перевірки</b>
Придбання за плату	Собівартість, яка складається з фактичних витрат	Рахунок-фактура, накладна, товарно-транспортна накладна, договори, вантажно-митна декларації	Зустрічна звірка, аналітичні методи, документальні методи
Придбання в результаті обміну на подібні активи	Балансова вартість переданих активів	Прибуткова накладна, видаткова накладна, вантажно-митна декларація, договір	Вибіркове дослідження, зустрічна звірка, документальні методи
Придбання в результаті обміну на неподібні активи	Справедлива вартість переданих активів + (-) сума коштів передана (отримана) при обміні	Видатковий та прибутковий касовий ордер, банківська виписка, рахунок, прибуткова накладна, видаткова накладна, акт експертної оцінки, договір	Вибіркове дослідження, зустрічна звірка, аналітичні розрахунки, документальні методи
Внесення до зареєстрованого капіталу	Справедлива вартість, погоджена між учасниками	Статут або установчий договір, акт експертної оцінки, накладна	Документальні методи, зустрічна звірка
Безоплатне отримання	Справедлива вартість	Накладна, акт експертної оцінки	Зустрічна звірка

2. *Перевірка реальності, легітимності і правильності відображення в обліку операцій з товарами.*

Критерієм реальності проведеної операції є документ.

Критерієм легітимності (законності) є правомірність здійснення операції відповідно до норм законодавства.

Критеріями правильності відображення операції є відповідні національні або міжнародні стандарти обліку і план рахунків. Отже на даному етапі аудитор повинен за допомогою документальних методів визначити достовірність наданих для перевірки документів, їх правомірність, а методом зустрічної звірки впевнитися в реальності та легітимності проведення операцій з товарами.

3. Перевірка правильності оцінки товарів на дату балансу полягає у встановленні правомірності використаної оцінки товарів в балансі (чистої вартості реалізації або первісної вартості) і здійснюється в три етапи:

- перевірка правильності і визначення чистої вартості реалізації товарів;
- дослідження причин зниження або збільшення чистої вартості товарів;
- визначення найменшої з оцінок і порівняння її з даними Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства.

При розробці аудиторських процедур і проведенні перевірки аудитор особливу увагу необхідно звернути на наступні операції з товарами:

- своєчасність оприбуткування товарів, їхня відповідність даним попередніх інвентаризацій, результатів цих інвентаризацій та правильність розрахунку результатів;
- фактичне використання методу вибуття товарів та його відповідність методу, зазначеному в наказі Про облікову політику;
- правильність розрахунку транспортно-заготівельних витрат за товарами, а також необхідно з'ясувати, чи включені у розрахунок транспортно-заготівельних витрат вартість товарів, що списані у результаті псування, втрат тощо;
- правильність застосування та відображення податку на додану вартість на товари, які надійшли на підприємство чи реалізовані покупцям. Особливу увагу необхідно звернути на ті ситуації, коли товари зіпсовані з вини підприємства чи матеріально відповідальної особи, або їх нестача;
- наявність випадків відшкодування вартості нестач і втрат товарів з вини матеріально відповідальної особи та правильність відображення їх в обліку
- своєчасність оприбуткування товарів у результаті виявлення лишків при інвентаризації;
- правильність складання звітів матеріально відповідальними

особами, наявність підписів матеріально відповідальної особи на звітах, наявність та правильність оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність.

Типовими та можливими порушеннями в обліку товарів, які можуть бути виявлені аудитором при перевірці є:

- незадовільна організація складського господарства та зберігання товарів, відсутність договорів про матеріальну відповідальність з матеріально-відповідальними особами;

- неправильне оформлення документів з надходження та вибуття товарів;

- неправильне визначення первісної вартості придбаних товарів (включення до її складу понаднормових втрат і нестач запасів, відсотків (процентів) за користування позиками, витрат на збут);

- відсутність аналітичного обліку руху товарів у бухгалтерії;

- нерегулярне проведення звіряння даних руху товарів в бухгалтерії та на складі підприємства;

- порушення строків проведення інвентаризації товарів;

- неправильне списання товарів за видами витрат;

- неправильний облік податкового кредиту з ПДВ по товарах, що надійшли;

- неправильний облік надходження та розрахунок списання транспортно-заготівельних витрат;

- порушення правил приймання вантажів;

- неповне оприбуткування товарів;

- неправильний розрахунок торговельної націнки та її списання на реалізацію;

- необґрунтовані претензії до постачальників, або, навпаки, не виставлення їм претензій;

- часті нестачі, крадіжки, псування, привласнення товарів;

- неправильне визначення розміру компенсації завданих підприємству збитків;

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, незаповнення всіх необхідних реквізитів, несвочасність оформлення);

- невідповідність даних звітів матеріально відповідальних осіб даним первинних документів;

- невідповідність даних аналітичного і синтетичного обліку;

- незадовільна організація бухгалтерського обліку товарів.

## 5. Аудит грошових коштів

*Метою аудиту грошових коштів є формування обґрунтованої думки аудитора щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку грошових коштів, дотримання вимог нормативно-правових актів достовірність відображення інформації про грошові кошти, у фінансовій звітності.*

При цьому як цілі аудиту використовуються *твердження фінансової звітності:*

- грошові кошти фактично існують і належать суб'єкту господарювання (*існування, права та обов'язки*);
- залишок грошових коштів точно відображає різницю між надходженнями і оплатою (*існування, оцінка та розподіл, закриття реєстрів, повнота, точність*);
- залишок грошових коштів точно відображає всю готівку, кошти в дорозі і грошові кошти, на рахунках в банку (*існування, оцінка та розподіл, повнота*);
- грошові кошти належним чином класифіковані у фінансовій звітності і будь-які обмеження щодо доступності грошових коштів належним чином розкриті (*група тверджень щодо подання і розкриття*).

*Завданнями аудиту грошових коштів у цілому є:*

- перевірка наявності грошових коштів у підприємства та виявлення нестач або надлишків;
- перевірка стану збереження грошових коштів і цінних паперів у касі та правильності організації ведення касового господарства (оцінити стан контролю);
- перевірка дотримання Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні;
- перевірка своєчасності та повноти оприбуткування грошових коштів;
- перевірка законності витрачання грошових коштів;
- оцінювання стану синтетичного й аналітичного обліку коштів, якості відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, облікових реєстрах і звітності.

Через ймовірність зловживань з грошовими коштами оцінці системи внутрішнього контролю грошових коштів в ході аудиту звичайно приділяється значна увага. Для такої оцінки може бути

використаний тест оцінки системи внутрішнього контролю, до якого будуть включені такі питання:

1. Чи укладено договір про матеріальну відповідальність з касиром?

2. Чи створено умови, що забезпечують збереження грошових коштів?

3. Чи мають місце випадки підписання незаповнених чеків та платіжних доручень?

4. Чи реєструються касові ордери, банківські платіжні документи в журналах реєстрації?

5. Чи повністю заповнюються необхідні реквізити в касових документах?

6. Чи знімаються щодня залишки грошових коштів по касі?

7. Як часто звіти касира надаються до бухгалтерії і перевіряються головним бухгалтером?

8. Як часто проводиться раптова інвентаризація в касі?

9. Чи всі видаткові касові документи підписує керівник підприємства?

10. Як перевіряється повнота оприбуткування грошових коштів, що надійшли?

11. Чи встановлено ліміт каси і чи він дотримується?

12. Чи розроблено і затверджено порядок оприбуткування готівки в касі?

13. Чи розроблено і затверджено порядок розрахунку ліміту каси?

14. Як часто перевіряє головний бухгалтер відповідність даних первинних банківських документів і облікових регістрів?

15. Чи перевіряється відповідність проведених банківських операцій договорам?

16. Чи розроблені схеми відображення на рахунках операцій з грошовими коштами?

17. З якою періодичністю звіряються дані касової книги з даними облікових регістрів і первинних документів?

18. Як регулярно обробляються і відображаються в обліку виписки банку?

19. Чи відповідають дані облікових регістрів інформації Звіту про рух грошових коштів?

20. Чи перевіряється відповідність даних регістрів з обліку грошових коштів та розрахунків?

Перевірка грошових коштів починається з оцінки методики та

організації обліку грошових коштів, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому аудитор вивчає такі питання:

- які рахунки та субрахунки використовує підприємство та яким чином деталізує інформацію;
- вивчає посадові інструкції бухгалтера з обліку грошових коштів;
- визначає номери поточних та інших рахунків, які відкриті в установах банку, з'ясовує наявність ліміту залишків грошових коштів у касі;
- визначає скільки операційних кас має підприємство та з'ясовує порядок здачі виручки з операційних кас.

Також аудитором встановлюється чи існують на підприємстві внутрішні положення про розрахунок ліміту каси, про порядок оприбуткування готівки в касі.

Після цього аудитор оцінює дані фінансової звітності стосовно грошових коштів, порівнює дані з оборотною відомістю (головною книгою) та регістрами.

Потім переходить до перевірки первинних документів і даних обліку.

Аудит грошових коштів, як правило, не потребує значних витрат часу та праці, оскільки підтвердження залишків по рахунках обліку грошових коштів – процедура не складна, а більша частина оборотів по рахунках обліку грошових коштів перевіряється в ході аудиту інших статей звітності. Основні аудиторські процедури зосереджені на доказах звіряння банківських рахунків.

Аудитор перевіряє всі операції на поточних рахунках у комерційних банках на предмет виявлення порушень, а саме:

- своєчасність оприбуткування коштів у касу, отриманих з рахунків в установах банків, шляхом побудови порівняльної таблиці за операціями каси і банку;
- перерахування коштів, особливо якщо ці кошти безпосередньо списано на рахунки витрат;
- перевірка виписок банку на предмет вилучення тих чи інших документів чи виписки за операціями по рахунку.

Якщо готівка є суттєвою статтею або суттєві платежі здійснюються готівкою, необхідно є процедура, яка потребує фізичної перевірки всієї наявної в розпорядженні готівки.

Доцільно при аудиті операцій в касі розпочинати перевірку із спостереження аудитора за інвентаризацією готівки у касі. Це дозволяє виявити факти зловживань та крадіжок управлінським

персоналом.

При цьому касова книга, бухгалтерські записи, залишки коштів повинні бути ретельно перевірені і готівка перелічена. Особлива увага звертається на незвичні суми, суми виражені круглими числами, операції, здійснені за участі керівника.

Аудитор повинен перевірити правильність розрахунку ліміту каси і його затвердження керівником підприємством. Якщо Наказ про встановлений ліміт каси і його розрахунок відсутні, то будь-які залишки у касі на кінець робочого дня вважаються понадлімітними.

Після цього аудитор перевіряє Касову книгу для підтвердження відсутності перевищення ліміту каси за період, що перевіряється.

Крім того аудитором перевіряється дотримання обмежень щодо розрахунків готівкою з каси з одним контрагентом за один день:

- з юридичними особами – до 10000 грн.;
- з фізичними особами – до 50000 грн.

Перевіряючи витрачання готівки з каси, аудитор повинен звернути увагу на юридичну обґрунтованість видачі грошей (наявність наказів на преміювання працівників, на надання матеріальної допомоги, на відрядження, на видачу коштів на представницькі витрати, довіреностей від сторонніх організацій, виконавчих листів та ін.). Установлюється також цільове використання коштів, отриманих з банку за чеком (на зарплату, на виплату різних допомог та ін.), дотримання ліміту каси.

У процесі перевірки операцій з видачі готівки з каси встановлюється, на які цілі підприємство отримувало й видавало готівку. Для цього аудитором вивчаються корінці чекової книжки на отримання готівки, виписки банку. Після того, як встановлена мета отримання готівки з поточного рахунка, перевіряється дотримання її підприємством через вивчення касових документів (прибуткових та видаткових касових ордерів, касової книги) та бухгалтерських документів, які підтверджують використання готівки на зазначені цілі (авансові звіти, відомості на отримання заробітної плати, відомості на закупівлю сільськогосподарської продукції).

У додатку Ц відображено методика проведення аудиту операцій з грошовими коштами і національній валюті.

Типові та можливі порушення обліку грошових коштів, які можуть бути виявлені аудитором в результаті перевірки це:

- складання первинних касових документів не в день руху грошових коштів;

- відсутність укладеного договору про повну матеріальну відповідальність із касиром;
- відсутність наказу керівника про виконання функцій касира іншим працівником (у випадку відсутності посади касира або його тимчасової відсутності у зв'язку з певними обставинами);
- перевищення ліміту залишку грошових коштів у касі або взагалі відсутності документів щодо встановлення ліміту, порядку оприбуткування готівки в касі;
- порушення встановленого порядку проведення інвентаризацій грошових коштів і документів;
- невідповідність сум у касових ордерах та у Звіті касира;
- неповне оприбуткування грошових коштів, неоприбуткування або неповне оприбуткування готівки, отриманої за чеком у банку;
- видача готівки під звіт особам без повного звіту за попередній аванс;
- недостовірність підписів осіб, які отримали гроші;
- виплата готівки за фіктивними рахунками або документами;
- завищення сум у відомостях на виплату заробітної плати;
- порушення термінів повернення невикористаних сум підзвітними особами та ненарахування їм за це штрафних санкцій та пені;
- незастосування у випадках необхідності РРО;
- неповне відображення у документах виторгу, що надійшов через РРО;
- перевищення законодавчо встановлених норм розрахунків готівкою;
- незарахування взагалі або неповне зарахування на поточний рахунок підприємства готівки за Заявою на переказ готівки;
- відсутність платіжних документів, що підтверджують факт здійснення операції;
- наявність документів, не оформлених відповідно до вимог законодавства (ксерокопії документів, відсутність на документах банківських відміток);
- відсутність додатків до платіжних документів, що були підставою для здійснення безготівкових операцій;
- невідповідність даних у платіжних дорученнях, що зберігаються у справах підприємства, яке перевіряється, фактичним перерахуванням коштів;
- перерахування авансів за безтоварними рахунками, без

оформлення договору, на значну суму та за іншими сумнівними операціями;

- не повернення помилково отриманих грошових коштів або, навпаки, помилково перерахованих за неправильними реквізитами;
- розбіжність платіжного документа і коду в банківській виписці;
- порушення порядку купівлі та продажу іноземної валюти;
- відсутність перекладу українською мовою текстів платіжних документів, що стали підставою для оплати їх в іноземній валюті з валютного рахунка;
- допущення помилок у розрахунках перевідного курсу і валюти в гривні у разі здійснення платежів в іноземній валюті;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку.

## **6. Аудит установчих документів та власного капіталу**

Мета аудиту установчих документів та формування статутного капіталу – перевірка фактичного права економічного суб'єкта на існування та встановлення відповідності засновницьких документів нормам чинного законодавства, правильності формування (зміни) капіталу.

Як цілі аудиту використовуються відповідні твердження, стосовно яких аудитор повинен знайти аудиторські докази, щоб підтвердити що:

- фактично наявна уся необхідна установча документація (*існування*);
- статутні документи відображають всі необхідні аспекти для здійснення діяльності організації (*повнота*);
- права власності обумовлені статутними документами, підтвержені свідоцтвом про державну реєстрацію (*права та обов'язки*);
- внески до зареєстрованого капіталу і заборгованість засновників по внесках до зареєстрованого капіталу оцінені відповідно до вимог нормативно-правових актів (*оцінка та розподіл*);
- процес формування зареєстрованого капіталу і розрахунків із засновниками відображено відповідно до правил ведення бухгалтерського обліку, дані фінансової звітності про статутний капітал відповідають даним синтетичного і аналітичного обліку (*точність*);
- формування зареєстрованого капіталу і стан розрахунків із

засновниками розкриті і представлені у фінансовій звітності (*група тверджень щодо подання і розкриття інформації*).

*Отже, виходячи із вище названих тверджень, завданнями перевірки є:*

- вивчення статуту юридичної особи, сфери діяльності і права її функціонування;
- перевірка порядку формування (зміни) зареєстрованого капіталу та його структури;
- підтвердження правильності розрахунків з учасниками;
- перевірка правильності оподаткування при формуванні зареєстрованого капіталу і при розрахунках з учасниками.

При аудиті установчих документів аудитор також повинен скористатися *юридичним підходом до перевірки* і перевірити, чи має право суб'єкт господарювання:

- здійснювати діяльність, чи зазначені фактично здійснювані види діяльності у Статуті;
- проводити розрахунки;
- виконувати зобов'язання;
- формувати статутний та інші види зареєстрованого капіталу;
- визначити правові та податкові наслідки угод тощо.

У процесі експертизи установчих документів необхідно встановити:

- структуру управління економічним суб'єктом і повноваження керівників усіх рівнів при прийнятті відповідних управлінських рішень;
- своєчасність внесення змін в установчі документи;
- види діяльності економічного суб'єкта;
- засновників економічного суб'єкта;
- розмір статутного (іншого зареєстрованого) капіталу і частки кожного засновника;
- адекватність методів оцінки внесених у натуральній і нематеріальній формах часток засновників у зареєстрований капітал;
- своєчасність внесення засновниками своїх часток у зареєстрований капітал;
- розмір і вид внесення засновниками своїх часток у зареєстрований капітал;
- правильність оформлення первинних документів по внесках у зареєстрований капітал;
- організаційно-правову форму економічного суб'єкта;

- належність економічного суб'єкта до мікро- та малого підприємства;
- чи передбачено в статуті здійснення зовнішньоекономічної діяльності;
- чи визначено рахунки, які має право відкривати економічний суб'єкт в установах банків;
- чи передбачено в статуті створення резервного й додаткового капіталу;
- чи має право економічний суб'єкт створювати філії, представництва та інші структурні підрозділи, виділені на самостійний баланс;
- наявність чинної ліцензії на здійснення видів діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до чинного законодавства;
- порядок розподілу прибутку, що залишився в розпорядженні економічного суб'єкта за підсумками року після сплати обов'язкових платежів;
- правильність нарахування доходів засновників і акціонерів, порядок утримання податку на доходи фізичних осіб;
- правильність оформлення бухгалтерської документації та складання бухгалтерських проведення з формування зареєстрованого капіталу;
- відповідність записів у первинних документах записам у реєстрах бухгалтерського обліку по рахунках і їх відповідність даним звітності.

При ознайомленні із засновницькими документами аудитор встановлює наявність засновницького договору (для повного і командитного товариства), статуту (для акціонерного товариства, товариства з обмеженою відповідальністю і товариства з додатковою відповідальністю) перевіряється наявність державної реєстрації (перереєстрації).

*При ознайомленні зі статутом аудитор повинен перевірити його відповідність законодавчим вимогам.*

При перевірці формування статутного капіталу необхідно:

- встановити чи повністю сформовано статутний капітал;
- чи відповідають фактичні внески засновників умовам засновницьких документів;
- чи дотримані строки внесення внесків до статутного капіталу встановленим законодавством і засновницькими документами;
- перевірити правильність грошової оцінки внесків учасників;

- перевірити тотожність облікових і звітних даних щодо величини статутного капіталу, звертаючи увагу на те, чи реальність внесків підтверджена первинними документами, актами оцінки, перереєстрації авто в органах;
- перевірити правильність відображення внеску в іноземній валюті (перерахування по курсу, курсові різниці);
- перевірити тотожності записів щодо величини статутного капіталу в засновницьких документах, облікових і звітних даних (рис. 7.2).



**Рис. 7.2. Порядок перевірки тотожності облікових і звітних даних щодо формування зареєстрованого капіталу**

Якщо аудитор встановлює, що зареєстрований капітал своєчасно не сформований, то він перевіряє повноту внеску кожного учасника. При цьому може оформлюватися робочий документ за формою, наведеною у табл. 7.5.

Таблиця 7.5

**Перевірка реальності внесків до зареєстрованого капіталу**

Засновники (акціонери)	Внесок до зареєстрованого капіталу				
	Зареє- стрований, тис.грн	Фактично внесений, тис.грн	Дата	Документ	Вид внеску
Літо О.П.	120	100	10.01.2019р.	Виписка банку	Грошові кошти на поточний рахунок

Отриману в ході експертизи засновницьких документів інформацію аудитор може використовувати при перевірці інших ділянок і операцій.

Метою аудиту власного капіталу є формування обґрунтованої думки аудитора щодо достовірності первинних даних щодо формування та використання власного капіталу, повноти і своєчасності відображення інформації у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку власного капіталу відповідно до установчих документів та облікової політики, достовірності відображення у звітності підприємства.

*Цілями аудиту власного капіталу є доведення правильності таких тверджень:*

- власний капітал і його складові відображені на рахунках на дату складання звітності (*повнота, існування*);
- операції з власним капіталом санкціоновані і правильно зареєстровані щодо рахунків, сум і періодів (*існування, права та обов'язки, оцінка та розподіл, повнота*);
- власний капітал належним чином описаний і розкритий відповідно до стандартів обліку і юридичних вимог (*група тверджень щодо подання і розкриття*).

*Завданнями аудиту власного капіталу в цілому є:*

- перевірка достовірності відображення показників щодо власного капіталу в обліку та звітності, встановлення законності й правильності їх формування та цілеспрямованого використання;
- встановлення обґрунтованості операцій з формування прибутків, їх розподілу та використання, одержання збитків та їх покриття;
- встановлення повноти формування статутного та пайового капіталу, відповідності фактичних внесків учасників умовам установчих документів, дотримання строків внесення часток до

zareєстрованого та пайового капіталу;

– перевірка розрахунків щодо неоплаченого та вилученого капіталів;

– перевірка стабільності величини zareєстрованого капіталу, його відповідності розміру, визначеному установчими документами;

– перевірка правильності формування та використання інших видів капіталу: додаткового, резервного, капіталу в дооцінках.

Оскільки операції з капіталом підприємства, як правило, небагаточисельні, аудитор звичайно перевіряє всі суттєві операції і одночасно вивчає систему внутрішнього контролю цих операцій. Отже, оцінка системи внутрішнього контролю операцій з капіталом здійснюється одночасно з проведенням аудиторських процедур по суті.

Прикладами питань, які можуть бути включені до тесту для оцінки системи внутрішнього контролю власного капіталу є такі:

1. Який порядок санкціонування операцій з капіталом?
2. Чи є підтвердження державної реєстрації підприємства, статут?
3. Чи відповідає розмір статутного капіталу даним установчих документів та законодавству?
4. Чи проводяться перевірки повноти і своєчасності внесків до статутного капіталу?
5. Чи здійснюється перевірка фактичних первинних внесків кожного засновника та акціонера до статутного капіталу за формами внесків?
6. Чи перевіряються фактичні внески засновників у додатково вкладений капітал?
7. Чи додержується встановлений розмір резервного та статутного капіталу, а також реінвестованого прибутку?
8. Чи є у наявності акти звірки розрахунків по внесках і як регулярно здійснюється їх аналіз?
9. Чи додержується порядок оцінки майна, що вноситься засновниками до статутного капіталу?
10. Чи розроблені схеми відображення на рахунках руху капіталу?
11. Чи додержується графік документообороту з обліку руху капіталу?
12. Чи повністю проведені всі розрахунки з засновниками?
13. Чи правильно списуються збитки за рахунок нерозподіленого прибутку минулих років, резервного або статутного капіталу?

Схематично аудит звітності можна представити у вигляді піраміди,

де вершиною є стаття звітності, а основою – господарська операція.

Будь-яка операція може бути відображена в обліку якщо існує певний документ, що підтверджує її здійснення, отже аудитор при перевірці звітності завжди має справу в першу чергу з документами, крім того аудитор повинен перевірити легітимність самої операції.

Використовуючи цю схему як основу і конкретизуючи її щодо особливостей обліку власного капіталу підприємства, можна розробити наступний порядок проведення аудиту власного капіталу:

*1-й рівень:* перевірка правильності вказаної у звітності суми (камеральна перевірка) і відповідності суми в звітності Головні книзі і обліковим регістрам. Також аудитор вивчає Наказ про облікову політику.

*2-й рівень:* тестування синтетичного обліку (зустрічна звірка оборотів у регістрах обліку по рахунках 4 класу, правильність формування сальдо).

*3-й рівень:* перевірка правильності формування облікових даних (правильність вказаних сум і кореспонденції рахунків, правильність проведеної класифікації і оцінки власного капіталу), виходячи з даних первинних документів і змісту господарських операцій.

*4-й рівень:* перевірка легітимності, законності господарських операцій (відповідність статутним документам, законодавчим актам) їх реальність існування, правильність документального оформлення.

Процес перевірки власного капіталу відбувається у декілька етапів:

1. Перевірка правильності і своєчасності формування зареєстрованого капіталу.

2. Дослідження змін у зареєстрованому капіталі та перевірка розрахунків з учасниками.

3. Оцінка внесків до зареєстрованого капіталу, якщо клієнтом є новостворене підприємство.

4. Розрахунок резервів.

5. Перевірка правильності формування і обліку додаткового капіталу та капіталу в дооцінках.

6. Підтвердження правильності формування прибутку (збитку) на основі підтвердження операцій, які його обумовили.

7. Перевірка статутного капіталу на відповідність вартості чистих активів.

Значимо, що перевірку своєчасності і повноти сплати зареєстрованого капіталу доцільно проводити на початку перевірки,

оскільки, це дозволяє встановити легітимність діяльності підприємства, а всі інші процедури – в кінці перевірки, після підтвердження інших елементів фінансової звітності. Якщо всі елементи фінансової звітності будуть відображені належним чином, аудитору лише залишається перевірити операції по зміні зареєстрованого капіталу та розрахувати вартість чистих активів. Тому зосередимо увагу саме на перевірці зареєстрованого капіталу.

При перевірці зареєстрованого капіталу аудитор повинен дослідити наступні параметри:

1. Легітимність – відповідність встановленим нормам порядку формування, зменшення і поповнення статутного капіталу.
2. Власність на активи, внесені до зареєстрованого капіталу.
3. Персоніфікація засновників.
4. Відповідність обліку стандартам.

При цьому доцільним є використання чотирьох аспектів перевірки: правового, предметного, оціночного та облікового (табл. 7.6).

*Таблиця 7.6*

**Контрольна параметрична модель зареєстрованого капіталу  
як предмету зовнішнього аудиту**

<b>Параметр</b>	<b>Опис носіїв інформації</b>	<b>Методи перевірки та процедури</b>
Правовий аспект	Наявність підстав для формування зареєстрованого капіталу; ідентифікація учасників (засновків): юридичні особи (резиденти, нерезиденти), фізичні особи (резиденти, нерезиденти), форма власності (приватна, колективна, державна); існуючі обмеження для фізичних та юридичних осіб; частка внеску до оголошеного зареєстрованого капіталу; протоколи зборів засновників, чинне законодавство.	Порівняння; відповідність вимогам законодавства; дослідження звітності, облікових реєстрів та первинних облікових документів
Предметний аспект	Вимоги для внеску; ідентифікація внеску; грошові кошти (вид валюти); основні засоби (наявність предметних обмежень за законодавством); нематеріальні активи; запаси; ціни папери (власної емісії або цінні папери третіх осіб)	Відповідність, обстеження, інвентаризація, дослідження

Параметр	Опис носіїв інформації	Методи перевірки та процедури
Оціночний аспект	Вартісний розмір внеску: Акт оцінки (від оцінника), ліцензія на оцінку оцінника; Акт ОЗ-1; прибутковий касовий ордер; виписка банку,	Відповідність, реальність, експертиза, аналогія
Обліковий аспект	Акт приймання передачі (введення в експлуатацію) ОЗ-1; Прибутковий касовий ордер; Виписка банку, Журнал 7, записи по рахунку 46 12, 20, 21, 22, 28, 311, 141, 142, 143, 152, 311, 352, 685, 641; Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про власний капітал.	Відповідність, повнота, своєчасність, суцільне або вибіркоче спостереження, огляд, верифікація

Перевірка статутного капіталу на основі вказаних параметрів буде мати вигляд, наведений в додатку Ш.

Після підтвердження розміру статутного капіталу, аудитор повинен розрахувати вартість чистих активів (активи – зобов'язання). Якщо виявиться заниження вартості чистих активів порівняно з розміром статутного капіталу, аудитор за всіх інших рівних умов повинен модифікувати свою думку щодо фінансової звітності шляхом додавання пояснювального параграфу.

При перевірці резервного капіталу аудитор досліджує його величину і порівнює з розміром, передбаченим статутом. Перевіряє напрями використання капіталу. Перевіряє чи здійснюється відрахування не менше 5 % прибутку до резервного капіталу та чи його розмір не менший ніж 15 % статутного капіталу.

Типові та можливі порушення обліку власного капіталу, які виявляє аудитор в процесі перевірки полягають у наступному:

- порушення нормативних документів щодо формування та використання видів власного капіталу;
- невнесення (неповне внесення) засновниками часток до зареєстрованого капіталу;
- несвоєчасне внесення змін до реєстру акціонерів;
- не відповідність залишку за кредитом 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» оголошеному в установчих документах;
- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не

заповнення всіх необхідних реквізитів);

- несвоєчасне документальне оформлення операцій щодо вибуття і прийому нових засновників підприємства;

- неправильне документування часток засновників, які були внесені до зареєстрованого капіталу або повернуті;

- необґрунтоване збільшення зареєстрованого капіталу за рахунок завищення вартості матеріальних цінностей, нематеріальних активів, що вносяться до зареєстрованого капіталу;

- формування зареєстрованого капіталу за рахунок кредитних ресурсів;

- неправильна індексація основних засобів;

- відсутність оригіналів або завірених відповідно до законодавства установчих документів;

- неправильне обчислення нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);

- неправильне обчислення дивідендів;

- невіплата дивідендів за привілейованими акціями;

- неправильне створення або використання резервного капіталу;

- прийняте рішення про виплату дивідендів за акціями до повної сплати всього зареєстрованого капіталу чи за наявності у товариства ознак банкрутства;

- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

## **7. Аудит зобов'язань підприємства**

Мета аудиту зобов'язань полягає у формуванні обґрунтованої думки аудитора щодо:

- повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку зобов'язань;

- дотримання підприємством вимог нормативно-правових актів, зокрема П(С)БО 11 «Зобов'язання»;

- достовірності та повноти інформації про них, відображеної у фінансовій звітності підприємства.

*Цілі аудиту* для зобов'язань перед постачальниками та підрядниками і відповідні твердження фінансової звітності можна ідентифікувати таким чином:

- заборгованість перед постачальниками і підрядниками правильно оцінена, належить до звітного періоду та в повній мірі

відображає санкціоновані короткострокові зобов'язання, які виникають у відносинах покупки товарів і послуг (*існування, права та обов'язки, повнота, оцінка та розподіл*)

– заборгованість перед постачальниками і підрядниками належним чином класифікована як короткострокові зобов'язання, розкриття інформації про заборгованість відповідає вимогам стандартів (*група тверджень щодо подання і розкриття*).

Завданнями аудиту зобов'язань в цілому є перевірка :

- перевірка достовірності залишків за видами зобов'язань;
- дотримання фінансово-розрахункової дисципліни та її вплив на платоспроможність підприємства;
- реальність кожної заборгованості, особливо простроченої;
- правильність віднесення розрахунків за банківськими позиками до довгострокової та поточної заборгованостей;
- встановлення основної форми розрахунків з постачальниками та підрядниками;
- перевірка наявності договорів з постачальниками та підрядниками, правильності їх оформлення і відповідності змісту договорів економічному змісту операції;
- перевірка наявності, правильності застосування та закриття розрахунків за авансами отриманими;
- перевірка наявності та правильності розрахунків за бартерними операціями;
- перевірка наявності та правильності розрахунків за векселями виданими;
- правильність віднесення за термінами погашення, законність виникнення і своєчасність погашення кредиторської заборгованості, списання безнадійних боргів;
- правильність відображення зобов'язань у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Як правило, кредиторська заборгованість тестується аудитором щодо її заниження. Тому *головне завдання аудитора полягає в підтвердженні повноти відображення кредиторської заборгованості у звітності та відсутності зобов'язань, які не відображені у звітності*.

Для оцінки системи внутрішнього контролю аудитор необхідно отримати інформацію про послідовність і характер операцій з кредиторами, процедури контролю кредиторської заборгованості, які застосовуються клієнтами та оцінити ефективність цих процедур.

Обсяг вибірки для перевірки кредиторської заборгованості визначається аудитором з врахуванням оцінки системи внутрішнього контролю і аудиторських ризиків, здійсненої на стадії планування.

У якості елементів вибірки для перевірки кредиторської заборгованості можна розглядати окремих кредиторів або кредиторську заборгованість по кожному окремому рахунку (у вибірку може потрапити декілька рахунків, виставлених одним і тим же кредитором).

Елементи вибірки аудитор визначає виходячи з особливостей системи бухгалтерського обліку клієнта, структури його кредиторської заборгованості, свого професійного досвіду та внутрішніх стандартів аудиторської фірми.

Для відбору елементів кредиторської заборгованості в цілях перевірки аудитором необхідно класифікувати сукупність залишків кредиторської заборгованості за такими ознаками:

- оцінка вартості;
- строки погашення заборгованості;
- терміни виникнення заборгованості;
- характер взаємовідносин клієнта з кредитором.

У вибірку обов'язково повинні бути включені:

- залишки кредиторської заборгованості, які є близькими до рівня суттєвості або перевищують його;
- залишки як короткострокової, так і довгострокової заборгованості;
- кредиторська заборгованість, яка виникла на початку наступного за звітним періодом, щоб упевнитися у тому, що вона дійсно належить до наступного, а не звітного періоду.

Система внутрішнього контролю операцій з позиковими коштами повинна охоплювати як процедури отримання кредитів і позик, так і процедури їх повернення, нарахування та сплати відсотків за їх використання.

Кожна операція підлягає детальному дослідженню, а процедури контролю в основному полягають у наступному:

- перевірка санкціонування – аудитор встановлює коло осіб, які мають право на санкціонування операцій по залученню кредитів і позик, на основі опитування персоналу клієнта та вивчення його внутрішньої документації (наказів, розпоряджень, протоколів засідань ради директорів);
- перевірка наявності плану залучення та погашення кредитів і

позик – план залучення та погашення кредитів як правило є складовою частиною касового плану або бюджету підприємства, тому його наявність свідчить про ефективність системи контролю;

– перевірка наявності контролю умов кредитування підприємства – перевірка наявності контролю строків надання кредитів, ставок, умов забезпечення кредитів. Цей контроль має здійснюватися одночасно із санкціонуванням кредитних договорів. Аудитору необхідно отримати інформацію про процедури внутрішнього контролю умовам кредитування. Доцільно отримати від клієнта, або скласти самостійно реєстр кредитів, одержаних клієнтом за період, діючих кредитів, умови яких змінилися. При виявленні специфічних кредитів, із завищеним ставками, тощо, необхідно упевнитися у належному контролі за санкціонуванням цих кредитів;

– перевірка руху інформації про операції з позиковими коштами (отримання і погашення кредитів і позик; застава майна; нарахування і сплата відсотків) із фінансового відділу до бухгалтерії – необхідно з'ясувати чи повністю і своєчасно передається інформація про операції з позиками. Для цього необхідно провести вибіркове звіряння даних фінансового відділу і відділу бухгалтерії;

– перевірка здійснення вивірки розрахунків підприємства з кредиторами та позикодавцями – необхідно вивчити акти звірки розрахунків з кредиторами, звіти банків про стан розрахунків за кредитами. Відсутність документів, що свідчать про проведення звірок, свідчить про недоліки в системі внутрішнього контролю.

Аудит розрахунків за довгостроковими та короткостроковими кредитами банків розпочинається з виявлення кредитних угод, укладених між банками і підприємством. При цьому необхідно з'ясувати – довгострокові чи короткострокові кредити отримало підприємство й умови їх отримання та погашення.

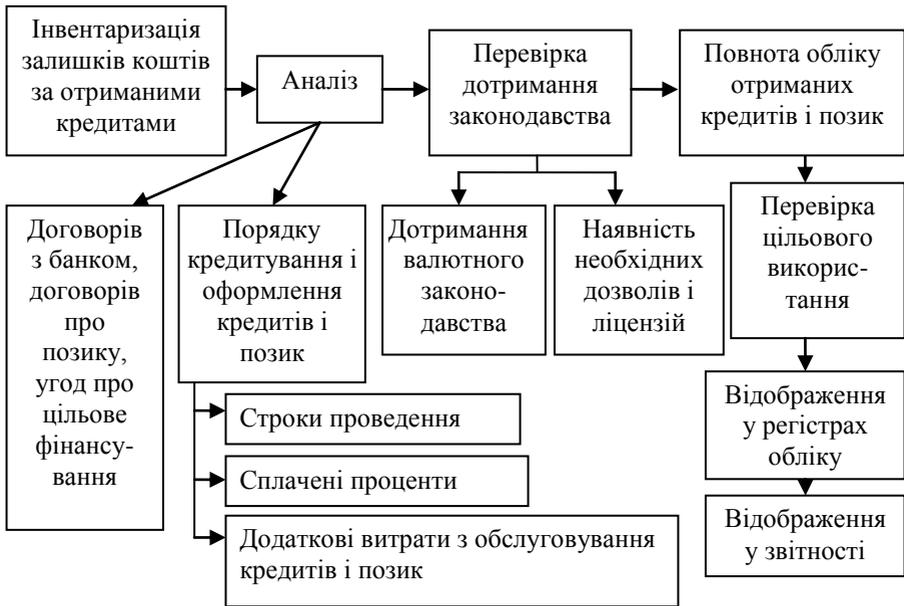
При проведенні перевірки доцільно виявити, на які цілі направлено гроші за кредитом, терміни погашення кредиту та правильність сплати відсотків.

Аудитор повинен порівняти дані Балансу (Звіту про фінансовий стан) за довгостроковими та короткостроковими кредитами банку з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги та регістрів аналітичного обліку.

При перевірці ведення аналітичного обліку необхідно з'ясувати, чи ведеться облік за кожним кредитом, чи своєчасно погашаються відсотки по кредиту, чи є у наявності прострочені кредити з

непогашеними відсотками, чи є майно клієнта у заставі та ін.

Схема послідовності проведення перевірки кредитів і позик наведена на рис. 7.3.



**Рис. 7.3. Послідовність проведення перевірки кредитів і позик**

Розрахунки з покупцями, постачальниками і підрядниками відносяться до такої сфери обліку, де поряд з перевіркою правильності відображення операцій на рахунках обліку та відповідності елементів фінансової звітності критеріям визнання, важливе значення має перевірка легітимності операції та її документальне забезпечення. Проте у даній сфері практично усі документи, які підтверджують факт здійснення операції, надходять на підприємство від третіх осіб.

Це обумовлює наступні *фактори ризику*, які виникають при аудиторській перевірці даного об'єкту і які необхідно врахувати при визначенні обсягу аудиту:

- відсутність контролю за створенням документів;
- складність відновлення загублених, пошкоджених документів та виправлення помилок у них;

- ймовірність несвоєчасного надходження документів;
- відсутність уніфікованих форм документів, особливо у сфері надання послуг;
- складність визначення реального місця розташування підприємства-контрагента;
- небажання постачальника (покупця) контактувати з аудитором;
- висока можливість наявності зговору між клієнтом і постачальником (покупцем);
- тривалий період підтвердження від контрагента на запит аудитора.

Крім того, при оцінці бізнесу клієнта слід:

- визначити загальну кількість постачальників та основних покупців;
- за допомогою аналітичних процедур визначити структуру заборгованості, суму простроченої заборгованості, наявність заборгованості, строк погашення якої завершується, визначити вплив зобов'язань на фінансовий стан підприємства для оцінки можливості його безперебійного функціонування

Отже, безпосередня перевірка зобов'язань за товари, роботи, послуги повинна включати наступні елементи (напрямки):

1. Перевірка документального забезпечення і легітимності операцій.
2. Перевірка правильності відображення цих операцій у бухгалтерському обліку.
3. Перевірка правильності оподаткування операцій (якщо це є предметом аудиту).
4. Перевірка легітимності операції стосується оцінки умов і перевірки обов'язкових елементів договору з постачальником, визначення «білих плям» або неузгоджень у законодавстві, встановлення строків виконання операцій, умов погашення боргу, можливість оплати за третіх осіб, операцій з пов'язаними сторонами. Відповідно до договору оцінюється необхідне документальне забезпечення операції.

Наявні на підприємстві документи перевіряються за формою і змістом:

- наявність усіх необхідних реквізитів;
- своєчасність надходження активу, надання послуги згідно з договором;
- тотожність постачальника;

– тотожність контрактної вартості.

Перевірка правильності бухгалтерського обліку зобов'язань полягає у встановленні відповідності відображених у звітності кредиторської заборгованості нормам П(С)БО 11 «Зобов'язання», і включає:

- перевірку наявності зобов'язання;
- перевірку відповідності зобов'язання встановленим критеріям визнання;
- перевірку відповідності П(С)БО та обліковій політиці визнання окремих елементів фінансової звітності, які є наслідками виникнення зобов'язання.

Залежно від того, що є предметом договору, зобов'язання, які виникають у клієнта, можуть бути наслідком отримання авансів (у національній та іноземній валюті), товарів, основних засобів, нематеріальних активів, послуг (які у бухгалтерському обліку можуть бути віднесені на первісну вартість активу або на витрати) тощо.

У залежності від цього перевірка наявності зобов'язання включає:

1. Формальне (документальне) підтвердження кредиту операції (суми і джерел зобов'язань).
2. Візуальне або документальне підтвердження дебету операції, тобто наявності активу який був отриманий, або витрат, які понесені.
3. Перевірка визнання зобов'язання. Виникнення зобов'язання не може відбуватися само по собі, воно обумовлено визнанням активу, який було отримано. У більшості випадків визнання активу обумовлено переходом права власності на нього до покупця. Тобто аудиторю для підтвердження визнання зобов'язання необхідно:

- провести зустрічне звіряння (аудиторські процедури запиту і підтвердження);
- здійснити інвентаризацію або документальну перевірку активу (витрат), які були причиною виникнення зобов'язань.

Для забезпечення повноти перевірки, зобов'язання підприємства слід перевіряти в обох напрямках:

- спочатку необхідно визначити за статтями фінансової звітності межі суттєвості для статей зобов'язань;
- потім розглянути, які саме суми увійшли до фінансової звітності і дійти до первинних документів і договорів, внаслідок яких вони виникли.

До типових та можливих порушень в операціях з обліку зобов'язань слід віднести:

- неправильна класифікація сум кредиторської заборгованості на довгострокову та короткострокову;
- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів), знищення оригінальних документів;
- відсутність графіку документообороту;
- заміна оригінальних виписок банку іншими або виправлення сум, що свідчать про погашення кредиторської заборгованості;
- формальне проведення інвентаризації розрахунків;
- безпідставне відвантаження готової продукції, товарів, здійснення робіт, послуг тощо і виникнення кредиторської заборгованості;
- безпідставне визнання витрат організації;
- зарахування сплачених сум кредиторської заборгованості на погашення заборгованості невідповідних кредиторів;
- відображення кредиторської заборгованості на фіктивних рахунках неіснуючих клієнтів або за фіктивними нетоварними операціями;
- неправильне відображення бартерних операцій;
- несвочасне, неправильне оформлення та пред'явлення претензій за договорами постачання;
- неоприбуткування товарно-матеріальних цінностей, отриманих від постачальників;
- невзаємозакриття авансів отриманих відповідними сумами щодо списання визнаної дебіторської (кредиторської) заборгованості;
- приховування кредиторської заборгованості відображенням у Балансі (Звіті про фінансовий стан) згорнутого залишку;
- неправильне визначення (оцінка) сум кредиторської заборгованості у зв'язку з коливанням курсу валют на дату складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) при розрахунках в іноземній валюті;
- неправильне визначення податкового кредиту з ПДВ;
- відображення в Балансі (Звіті про фінансовий стан) простроченої кредиторської заборгованості по закінченні строку позовної давності, що призводить до необґрунтованого зниження платежів до бюджету за податком на прибуток підприємства та податком на додану вартість;
- облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, які

здійснюються в іноземній валюті, відбувається тільки в гривнях, що ускладнює контроль за правильністю розрахунку валютного еквіваленту та сум курсових різниць, що виникають;

- відсутність документів, якими оформляють кредитні відносини підприємства з банком;

- неправильний розрахунок та відображення відсотків (процентів) за кредитами;

- включення до собівартості продукції (робіт, послуг) відсотків за кредитами, які згідно з чинним законодавством не входять до неї;

- арифметичні помилки при фіксуванні фактів господарських операцій (при вимірюванні кількості, розмірів, маси);

- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку.

## **8. Аудит доходів, витрат та фінансових результатів**

*Мета аудиту витрат* полягає у формуванні обґрунтованої думки аудитора щодо:

- повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку витрат і собівартості;

- дотримання підприємством вимог нормативно-правових актів, зокрема П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 9 «Запаси»;

- достовірності та повноти інформації про них, відображеної у фінансовій звітності підприємства.

*Цілями аудиту витрат* і відповідними твердженнями щодо них є такі:

- всі реально понесені витрати зареєстровані і відображені у звітності (*повнота*);

- сума витрат правильно визначена відповідно до прийнятої облікової політики підприємства (*точність*);

- витрати були зареєстровані у відповідному обліковому періоді (*закриття періоду*);

- всі відображені витрати належать даному підприємству (*настання*);

- витрати були зареєстровані на належних рахунках (*класифікація*).

*Завданнями аудиту витрат є:*

1. Вивчення системи формування витрат та організації їх обліку.

2. Визначення основних статей витрат, яким аудитор повинен приділити більше уваги під час аудиту.

3. Визначення незвичайних операцій, витрат значних сум, витрат у валюті.

4. Перевірка первинних документів з обліку витрат та їх відповідності

бухгалтерським записам.

5. Перевірка правильності віднесення витрат на відповідні періоди.

6. Перевірка правильності віднесення витрат на відповідні рахунки обліку.

7. Перевірка законності (санкціонованості відповідними посадовими особами) витрат.

8. Перевірка правильності ведення обліку витрат.

9. Перевірка нестандартних бухгалтерських записів.

10. Перевірка обліку витрат майбутніх періодів.

11. Перевірка правильності формування собівартості готової продукції, собівартості її реалізації, обсягів незавершеного виробництва та відображення їх в обліку.

Для оцінки системи внутрішнього контролю витрат діяльності аудитор може розробити тест системи внутрішнього контролю витрат, включивши до нього такі питання:

1. Чи санкціонуються витрати відповідною особою?

2. Чи контролюється наявність необхідних документів, що підтверджують витрати?

3. Яка встановлена періодичність віднесення витрат на формування фінансового результату?

4. Чи ведеться аналітичний облік адміністративних витрат за відповідними статтями?

5. Чи ведеться аналітичний облік витрат на збут за центрами виникнення витрат?

6. Чи ведуться дослідження та розробка на підприємстві?

7. Чи акумулюються окремо витрати на дослідження чи розробку?

8. За яким методом обліковуються виробничі запаси при їх реалізації?

9. Чи здійснювалося нарахування резерву сумнівних боргів?

10. Чи здійснювалося списання на витрати поточної безнадійної заборгованості в сумі, що перевищувала резерв сумнівних боргів?

11. Чи віднесено до складу витрат суми уцінки запасів?

12. Чи відносяться до складу витрат нестачі, виявлені в період інвентаризації запасів?

13. Чи внесені до складу витрат сплачені штрафи та пені?

14. Чи здійснює підприємство фінансові витрати?

15. Чи понесені підприємством втрати від участі в капіталі?

16. Чи здійснюються операції з реалізації: фінансових інвестицій, майнових комплексів, необоротних активів?

17. Чи розподілені витрати за цими операціями по відповідних

субрахунках?

18. Чи проводиться уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій?

19. Чи списувалися на витрати необоротні активи в сумі залишкової вартості?

Із врахуванням оцінки системи внутрішнього контролю витрат та невід'ємного ризику, прийнявши для себе певний розмір аудиторського ризику, аудитор розраховує ризик невиявлення і розробляє план та програму аудиту.

До плану аудиту витрат можуть бути включені такі питання:

1. Вивчення та аналіз внутрішніх регламентів та положень облікової політики щодо витрат.

2. Перевірка узгодженості даних форм фінансової звітності щодо витрат.

3. Перевірка відповідності даних Звіту про фінансові результати даним облікових регістрів (у частині витрат).

4. Перевірка правильності відображення в обліку витрат від операційної діяльності.

5. Аудит правильності відображення в обліку витрат від фінансової діяльності.

6. Аудит правильності відображення в обліку витрат від іншої діяльності.

7. Узагальнення матеріалів аудиту.

Загалом аудиторська перевірка витрат є одним із трудомістких процесів в аудиторській діяльності. Вона потребує великої зосередженості, знань нормативних та інструктивних матеріалів з їх наступними змінами, а також особливостей правильного розрахунку виробничих витрат в окремих видах господарської діяльності.

*Перевірка відповідності обліку витрат вимогам П(С)БО включає етапи:*

1. Ознайомлення з процесом виробництва і реалізації продукції, складання плану перевірки.

2. Спостереження за процесом виробництва, особиста участь у контрольних процедурах або спостереження за ними.

3. Тестування системи внутрішнього контролю підприємства за допомогою тестів.

4. Дослідження документів, які підтверджують витрати.

5. Тестування на відповідність витрат, відображених у звітності, критеріям визнання.

6. Перевірка правильності формування собівартості продукції і розподілу загально виробничих витрат, оцінка правильності класифікації витрат.

7. Перевірка обліку витрат, правильності складання звітності і податкових декларацій.

*На перших трьох етапах аудитор:*

- особисто слідкує за процесом виробництва;
- знайомиться з організаційними і технологічними особливостями виробництва; видами продукції, що випускається; ресурсами, що використовуються підприємством;
- проводить «контрольні заміри»;
- бере участь або спостерігає за інвентаризацією.

Також аудитор вивчає документальне оформлення руху сировини з одного цеху до іншого, оцінює правильність застосування норм на списання сировини, перевіряє відповідність наявного обладнання тому, яке відображене в обліку.

Аудитор вивчає за даними обліку скільки працювало обладнання і розрахунково (за даними лічильника електроенергії) встановлює скільки фактично працювало обладнання. Може виявитися, що за розрахунками обладнання працювало в дві зміни, а за даними обліку – в одну. Це свідчить про грубі порушення і приховування доходів. В такому випадку необхідно взяти пояснення у начальника цеху і провести опитування робітників.

При вивченні технологічних особливостей аудитор зіставляє технологію, яка використовується підприємством з тією, що використовується в галузі (за показниками енергозатрат, норм витрачання сировини, проценту відходів тощо).

За результатами перевірки аудитор отримує уявлення про реальні розміри діяльності підприємства і первинні дані для перевірки правильності обліку витрат, а також отримує свідчення про ефективність системи внутрішнього контролю і визначає «слабкі місця» в ній.

За результатом третього етапу визначається обсяг вибірки, процент відхилень і розраховується аудиторський ризик.

*Четвертий етап* включає перевірку документального оформлення обліку витрат передбачає дослідження документообороту на підприємстві, перевірку наявності всіх необхідних документів залежно від виду діяльності підприємства і виду продукції, їх оцінку, наявність всіх потрібних реквізитів і зустрічне звіряння з іншими підрозділами або контрагентами.

Окремо аудитор проводить перевірку правильності формування собівартості продукції.

При перевірці правильності калькулювання собівартості продукції, необхідно визначити сукупність витрат на виробництво продукції, а також відхилення за статтями калькуляції та елементами витрат, відображеними в нормативній і фактичній калькуляції собівартості продукції.

У процесі перевірки з'ясовується правильність списання транспортно-заготівельних витрат, що відносяться на окремі рахунки і до видів продукції, які калькулюються, оскільки неправильне їх списання призводить до неточного визначення собівартості продукції та кінцевого фінансового результату.

Значна увага приділяється базам розподілу та правильності списання загальновиробничих витрат.

При перевірці правильності класифікації витрат перевіряється правильність їх розподілу за видами діяльності та елементами.

Перевіряючи склад виробничих витрат підприємства, необхідно встановити, який спосіб формування собівартості продукції (робіт, послуг) використовується на підприємстві.

Практика аудиторських перевірок показує, що є факти, коли до витрат даного звітного періоду включають витрати, що мали місце в інших звітних періодах.

Вивчаючи достовірність формування прямих матеріальних витрат необхідно звернути увагу на:

- правомірність віднесених витрат до прямих матеріальних;
- правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції;
- відповідність методу оцінки обраній обліковій політиці;
- правильність відображення в бухгалтерському обліку процесу виготовлення продукції;
- наявність фактів списання на собівартість витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовувалися у виробництві, а також випадки списання на витратні рахунки вартості ПДВ;
- наявність фактів включення до собівартості продукції (робіт, послуг) вартості сировини, матеріалів, переданих у цехи, дільниці тощо, але фактично не використаних у виробництві;
- правильність встановлення норм витрат сировини та матеріалів відповідно до рівня технічного стану та технології виробництва продукції;

- відповідність нормам списання сировини на вироблення продукції;
- правильність оцінки та списання зворотних відходів, які оцінюються за ціною їх можливого використання;
- правильність списання нестач і втрат у межах норм природного убутку;
- наявність фактів віднесення на собівартість продукції серійного та масового виробництва витрат на підготовку й освоєння виробництва нових видів продукції та технологічних процесів.

При аудиті формування витрат на оплату праці аудитор перевіряє обсяги фактично виконаних робіт (на підставі первинних документів) з нормами та розцінками, розцінки – з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і кількістю часу для їх виконання (за даними тарифно-кваліфікаційного довідника).

Вивчаючи правильність формування інших прямих витрат, аудитор перевіряє віднесення до їх складу інших виробничих витрат, зокрема, відрахувань на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок), витрат технічного обслуговування основних засобів за програмами, поточного і капітального ремонтів основних засобів, амортизації тощо.

Формування прямих витрат на амортизацію аудитор підтверджує, керуючись положеннями облікової політики підприємства та наказами про затвердження строків корисного використання об'єктів основних засобів для визначення суми амортизаційних відрахувань на підприємстві.

Перевіряючи накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат аудитор має перевіряти правильність віднесення витрат до адміністративних, збутових та інших операційних витрат.

До типових та можливих порушень в операціях з обліку витрат слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, незаповнення всіх необхідних реквізитів) або взагалі відсутність первинних документів;
- віднесення на собівартість реалізованої продукції витрат операційної діяльності (витрат на відрядження понад норм, оплати викидів шкідливих речовин понад ліміт, витрат, пов'язаних з митними процедурами, тощо);
- відсутність достовірної оцінки витрат та неймовірність щодо економічних вигод;

- неправильне формування витрат за бартерними операціями;
- неспіввіднесення витрат підприємства з доходами;
- неправильне розмежування витрат за звітними періодами;
- неправильне визначення собівартості реалізації за галузями, видами діяльності;
- неправильний розподіл витрат між втратами від основної операційної діяльності, адміністративними витратами, витратами на збут;
- неправильне віднесення витрат до інших операційних витрат.

В основі обліку витрат, як і доходів, лежить принцип нарахування та відповідності доходів та витрат (твердження «відсічення»). Це означає, що витрати повинні співставлятися з отриманими доходами та належати тому періоду, в якому фактично понесені витрати. Тому перевіряючи правильності періоду, в якому відображені витрати та їх співставленню з доходами аудитор повинен звертати особливу увагу.

Метою аудиту доходів і фінансових результатів є формування обґрунтованої думки аудитора щодо:

- повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку доходів і фінансових результатів;
- дотримання підприємством вимог нормативно-правових актів, зокрема П(С)БО 15 «Доходи»;
- достовірності та повноти інформації про них, відображеної у фінансовій звітності підприємства.

Завданнями аудиту доходів і фінансових результатів є:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та визначення доходів;
- перевірка правильності та своєчасності відображення доходів, виходячи із допустимого часового визначення фактів господарської діяльності, а саме в момент відвантаження або в інший визначений у договорі момент переходу прав власності на продукцію до покупця (замовника);
- перевірка наявності відокремленого обліку доходів, які отримуються від здійснення різних видів діяльності;
- підтвердження правильності оцінки доходів у відповідності з наказом про облікову політику;
- перевірка правильності відображення в обліку доходів від здійснення експортних операцій;
- вивчення правильності нарахування та відображення в обліку податкових зобов'язань з податку на додану вартість та акцизного

податку;

– перевірка правильності відображення в обліку операцій при поверненні продукції (товарів) від покупців, знижок, які надаються покупцям, нарахування перед комітентом заборгованості, інших сум, які підлягають вирахуванню з доходів;

– підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку доходів підприємства;

– перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про доходи підприємства у фінансовій звітності;

– перевірка правильності формування і відображення фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Доходи від реалізації складають основну частину доходів підприємства, тому їх перевірка займає основну частину часу.

Для розробки ефективної програми аудиту на стадії планування здійснюється попередня оцінка системи внутрішнього контролю.

При вивченні і оцінці системи внутрішнього контролю доходів аудитор необхідно отримати інформацію про встановлений у клієнта порядок реалізації продукції (робіт, послуг) та процедури контролю, які застосовуються. При цьому використовується інформація, отримана ним при вивченні дебіторської заборгованості.

Системи внутрішнього контролю повинна охоплювати всі стадії процесу реалізації: від прийняття замовлення від покупців, визначення умов поставки та її санкціонування до документування реалізації, фактичного відвантаження товарів та відображення виручки від реалізації і собівартості реалізованої продукції у бухгалтерському обліку.

При проведенні перевірки доходів і оцінці системи внутрішнього контролю аудитор повинен:

1. Провести аналітичні процедури для визначення незвичайних тенденцій у динаміці доходів і витрат.

2. Провести порівняння даних фінансової звітності, Головної книги і даних синтетичного та аналітичного обліку.

3. Перевірити передачу права власності на предмет договору (наявність первинного документа: акта виконаних робіт, видаткової накладної, вантажно-митної декларації, акта приймання-передачі).

4. Порівняти дані, отримані в результаті перевірок активів і зобов'язань, з результатами перевірки доходів.

5. Перевірити відповідність складу і моменту виникнення доходів

вимогам національних та міжнародних стандартів обліку.

6. Перевірити події після дати фінансової звітності з метою визначення суттєвих сум повернень товару та сторнування доходів від реалізації.

7. За допомогою аналітичних процедур розрахувати очікуваний розмір доходу і порівняти його з даними обліку, оцінити суттєвість і причини відхилень

8. Перевірити наявність усіх необхідних документів, а при їх відсутності, запросити у керівництва компанії лист-підтвердження того, що усі доходи відображені у звітності.

Особливу увагу при оцінці ефективності системи внутрішнього контролю слід приділити санкціонуванню операцій та розподілу обов'язків. Наявність несанкціонованих договорів свідчить про недоліки системи внутрішнього контролю та може призводити до викривлення показників доходів від реалізації у звітності. У таких ситуаціях необхідно розширити обсяг вибірки та аудиторських процедур по суті, особливо щодо реалізації в кінці звітного періоду.

При перевірці доходів і фінансових результатів основними твердженнями, які перевіряє аудитор, є:

- закриття періоду;
- повнота;
- оцінка вартості;
- точність;
- подання та розкриття.

*Підтвердження правильності закриття періоду, повноти.* При перевірці доходів основне завдання аудитора – упевнитися у тому, що показник доходу у звітності не завищений з метою формування більш привабливого фінансового стану підприємства (наприклад для залучення інвестицій). Тобто дохід підприємства тестується «на завищення», а аудитор повинен підтвердити, що, відображені у фінансовій звітності та бухгалтерському обліку операції щодо визнання доходу дійсно мали місце і належать до періоду, який перевіряється. Основний напрям перевірки при такому підході від записів до первинних документів.

Якщо аудитор припускає можливість заниження виручки (наприклад з метою зменшення бази оподаткування), то аудиторські тести здійснюються у зворотному напрямі – від первинних документів до записів у бухгалтерському обліку, щоб упевнитися у тому, що всі операції, здійснені у звітному періоді знайшли відображення у бухгалтерському обліку і звітності.

Щоб упевнитись у тому, що відображені у звітності операції з реалізації дійсно були здійснені, необхідно відібрати у бухгалтерському обліку дані операції, отримати докази того, що відповідні відвантаження дійсно мали місце. Для цього потрібно отримати та проаналізувати відповідні первинні документи (договори на продаж, акти, накладні) та упевнитись у тому, що продукція дійсно продана покупцю і дані цих документів відповідають даним обліку.

Аудитор перевіряє наявність первинних документів за всіма розрахунковими операціями; приділяє увагу тому, щоб у первинних і облікових документах містилися всі обов'язкові реквізити, підписи осіб, які відповідають за оформлення цих документів, та печатка. Крім того, особливу увагу слід приділити первинним документам та обліковим регістрам, які мають виправлення та підчистки, відокремити первинні документи й облікові регістри, які мають не уніфіковану форму і відображають специфіку діяльності підприємства.

Аудитор порівнює дані відомості за розрахунками з покупцями та замовниками з даними накладних на відвантаження продукції (товарів) та актів приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг). Таким чином, встановлюється наявність первинних документів, на підставі яких відображається виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Аудитору необхідно вибрати для перевірки та проаналізувати:

- договори на продаж, щоб упевнитись, що виручка від реалізації визнана обґрунтовано;

- проаналізувати документи на повернення продукції, щоб упевнитись, що повернення продукції і зменшення виручки від реалізації відображено в обліку. Цей тест виконується від первинних документів до записів, бо його мета упевнитись, що виручка не завищена;

- проаналізувати документи щодо реалізації, здійсненої наприкінці періоду, та поверненням продукції на початку наступного періоду.

При перевірці своєчасності відображення у звітності операцій реалізації аудитору необхідно упевнитись у тому, що реалізація дійсно відбулася у звітному, а не в наступному періоді, тобто, що:

- продукція фактично відвантажена покупцям у звітному періоді;
- права власності на відвантажену продукцію перейшли до покупця у звітному періоді;
- роботи виконані (послуги надані) і акти їх прийомки-передачі датовані звітним періодом.

*Підтвердження оцінки вартості (точності) та повноти. Виручка*

від реалізації повинна бути відображена у звітності у правильній оцінці. Щоб у цьому упевнитись, аудитор необхідно вибрати достатню кількість рахунків, виставлених покупцям, звірити їх дані з умовами договорів, накладними, даними реєстрів. Крім того, слід перевірити правильність арифметичних підрахунків підсумків по рахунках, виставлених покупцям, та упевнитися, що суми правильно відображені у звітності.

При перевірці порядку відображення в бухгалтерському обліку операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) обов'язково перевіряється правильність та своєчасність нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість та акцизного збору. При цьому звертається увага на здійснені підприємством операцій, які не є об'єктом оподаткування, звільнені від оподаткування та оподатковуються за законодавчо затвердженими ставками.

*Підтвердження подання й розкриття.* Перевіривши достовірність показника виручки, відображеного у звітності, аудитор повинен упевнитися, що вся суттєва інформація правильно і повно відображена у примітках.

Аналогічно проводиться перевірка інших видів доходів підприємства.

При перевірці фінансових результатів необхідно арифметично перевірити правильність їх формування та законність розподілу прибутку.

При цьому необхідно врахувати вимоги таких документів:

- засновницьких договорів і статутів;
- актів перевірки ревізійної комісії акціонерних товариств;
- протоколів зборів акціонерів;
- Закону України «Про акціонерні товариства».

При перевірці необхідно звернути увагу на правильність підготовки рішень про розподіл прибутку, своєчасність його прийняття.

До типових та можливих порушень в операціях з обліку доходів і фінансових результатів слід віднести:

- відсутність первинних документів або наявність первинних документів, які оформленні з порушенням чинних вимог при реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- відсутність відокремленого обліку доходів, які отримуються від здійснення різних видів діяльності, а також неправильне їх визначення, що призводить до неправильного формування інформації у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- дохід від отримання відсотків або дивідендів визначається в момент

фактичного надходження на поточні рахунки підприємства;

- сума доходу від списання кредиторської заборгованості зменшена на суму непрямих податків;
- відображення всієї суми фінансового лізингового платежу у складі доходів від фінансової діяльності;
- відображення курсових різниць при погашенні отриманих або перерахованих авансів підприємством;
- визначення у складі інших доходів справедливої вартості безоплатно отриманих активів у момент їх оприбуткування;
- визначення доходу при отриманні попередньої оплати від експорту продукції (товарів, робіт, послуг) за курсом Національного банку України в момент її відвантаження;
- у складі доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відображаються доходи від реалізації інших оборотних активів;
- дохід від операційної оренди визначається в момент фактичного надходження на розрахункові рахунки підприємства;
- невідповідність даних синтетичного обліку доходів діяльності підприємства з даними фінансової звітності.

## **9. Організація роботи аудиторів при обов'язковому аудиті фінансової звітності**

Під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності аудиторська фірма має призначити щонайменше одного *ключового партнера з аудиту*, виходячи при виборі з критеріїв забезпечення якості аудиту, незалежності та компетентності.

*Ключовий партнер з аудиту – аудитор, який:*

- призначений аудиторською фірмою відповідальним за проведення аудиту фінансової звітності від імені аудиторської фірми;
- підписує аудиторський звіт.

Ключовий партнер з аудиту повинен брати особисто активну участь у виконанні завдання з обов'язкового аудиту. Його аудиторська фірма повинна забезпечити достатніми ресурсами та персоналом.

Завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності не повинно включати надання впевненості щодо майбутньої дієздатності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, а також ефективності або результативності діяльності її органів управління або посадових осіб із провадження господарської діяльності на сьогодні або у майбутньому.

При обов'язковому аудиті фінансової звітності аудиторська фірма

(аудитор) повинна вести особові справи за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється. В цій справі зазначається:

- 1) найменування та місцезнаходження такої юридичної особи;
- 2) для аудиторської фірми – прізвище, ім'я, по батькові призначеного ключового партнера з аудиту;
- 3) суму винагороди, отриманої за послуги з обов'язкового аудиту, та винагороди, отриманої за інші послуги, у кожному фінансовому році.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» також передбачено, що при обов'язковому аудиті суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний забезпечити складання аудитором, ключовим партнером з аудиту, який виконує завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, робочих документів аудитора для кожного завдання, у яких обов'язково документувати дані з оцінки незалежності будь-яку іншу важливу інформацію і документи на підтвердження аудиторського звіту та для моніторингу дотримання вимог цього Закону та інших правових вимог.

Робочі документи аудитора мають бути остаточно сформовані і передані на зберігання не пізніше ніж через 60 днів з дня підписання аудиторського звіту.

Також суб'єкт аудиторської діяльності має вести облік усіх поданих письмово скарг щодо надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» передбачено, що винагорода за обов'язковий аудит не може:

- а) залежати від:
  - надання цьому клієнту неаудиторських послуг,
  - договірних відносин або домовленостей, не пов'язаних з наданням послуг з аудиту фінансової звітності.
- б) встановлюватися на підставі наперед визначених умов до результатів надання аудиторських послуг або їх використання, зокрема залежно від висловленої думки в аудиторському звіті.

Сума винагороди за послуги, не пов'язані з обов'язковим аудитом фінансової звітності (крім заборонених), які суб'єкт аудиторської діяльності протягом трьох і більше років поспіль надає підприємству, що становить суспільний інтерес, його материнській компанії або дочірнім підприємствам не може перевищувати 70 % середньої суми винагороди, що була отримана суб'єктом аудиторської діяльності протягом останніх 3 років поспіль за послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності від такого підприємства.

Якщо загальна сума винагороди, отримана від підприємства, що становить суспільний інтерес, за кожен з останніх трьох років поспіль перевищує 15 % загальної суми чистого доходу від надання послуг таким суб'єктом аудиторської діяльності з обов'язкового аудиту фінансової звітності, суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний поінформувати про це аудиторський комітет підприємства і вжити заходів для забезпечення незалежності, узгоджених з аудиторським комітетом. При цьому аудиторський комітет може прийняти рішення про проведення контрольного огляду завдання іншим суб'єктом аудиторської діяльності до затвердження аудиторського звіту.

Забороняється надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, якщо загальна сума винагороди, отримана від цього підприємства, щорічно перевищує 15 % загальної суми чистого доходу від надання послуг таким суб'єктом аудиторської діяльності впродовж п'яти років поспіль.

До початку виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності суб'єкт аудиторської діяльності, ключовий партнер з аудиту та аудитори, які безпосередньо або опосередковано будуть виконувати завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності юридичної особи, повинні провести оцінку загроз незалежності, а саме оцінити та задокументувати:

- 1) відповідність вимогам незалежності;
- 2) загрози незалежності та вжиті застережні заходи для зменшення ризиків щодо їх настання;
- 3) достатність кількості аудиторів та іншого персоналу, часу та ресурсів, необхідних для здійснення повного комплексу процедур для виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- 4) відповідність ключового партнера з аудиту та аудиторів, які будуть залучені до виконання завдання з обов'язкового аудиту.

Якщо аудит проводиться на підприємствах, що мають суспільний інтерес додатково документується інформація про:

- 1) виконання вимог щодо встановлення винагороди за послуги з обов'язкового аудиту, дотримання обмежень до надання послуг, які не пов'язані з обов'язковим аудитом, та тривалості періоду надання послуг з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес;
- 2) чесність і порядність посадових осіб органів управління та наглядових органів підприємства, що становить суспільний інтерес, фінансова звітність якого перевіряється.

Суб'єкт аудиторської діяльності, який надає послуги з

обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, має щорічно письмово надавати підтвердження аудиторському комітету такого підприємства, що суб'єкт аудиторської діяльності, ключовий партнер з аудиту, аудитори, які залучаються до виконання відповідного завдання, є незалежними від цього підприємства, а також інформувати аудиторський комітет про загрози незалежності та узгоджувати заходи, що вживатимуться для зменшення ризиків щодо їх настання.

## **10. Особливості обрання суб'єктів аудиторської діяльності при обов'язковому аудиті фінансової звітності**

Суб'єкт аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності призначається загальними зборами акціонерного товариства, (учасників, засновником у недержавних унітарних підприємствах, іншим вищим органом управління).

На підприємствах, що становлять суспільний інтерес, проводять конкурс з відбору суб'єктів аудиторської діяльності. У конкурсі можуть брати участь суб'єкти аудиторської діяльності, які можуть надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, включені до відповідного розділу Реєстру. Для проведення конкурсу підприємство, що становить суспільний інтерес, має розробити і оприлюднити порядок його проведення і однозначні прозорі та недискримінаційні критерії відбору *щонайменше двох суб'єктів аудиторської діяльності, які подаються на розгляд органів, що призначають суб'єктів аудиторської діяльності для обов'язкового аудиту.*

Суб'єктам аудиторської діяльності, які виявили бажання брати участь у конкурсі, безкоштовно надається тендерна документація, яка розкриває інформацію про діяльність підприємства, та містить завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Відповідальність за проведення конкурсу покладається на аудиторський комітет підприємства, що становить суспільний інтерес, або інший орган (підрозділ), на який покладено відповідні функції.

Аудиторський комітет оцінює конкурсні пропозиції та складає звіт про висновки процедури відбору. До уваги беруться результати контролю якості послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності, які беруть участь у конкурсі. За результатами конкурсу аудиторський комітет представляє обґрунтовані рекомендації щодо

призначення суб'єкта аудиторської діяльності (не менше двох) для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Орган управління або наглядовий орган формують пропозиції для Загальних зборів про призначення суб'єкта аудиторської діяльності (лише з тих, які брали участь в конкурсі), які мають включати рекомендації аудиторського комітету.

Інколи пропозиції аудиторського комітету та Органу управління щодо обрання аудиторської фірми можуть не збігатися. Тоді Органом управління наводиться обґрунтування своїх пропозицій.

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, до підписання договору щодо аудиту фінансової звітності інформують про суб'єкта аудиторської діяльності, який надаватиме ці послуги, відповідний орган державної влади, до якого відповідно до законодавства подається фінансова звітність разом з аудиторським висновком. Форма повідомлення встановлюється таким органом державної влади.

Підприємство, що становить суспільний інтерес, призначає суб'єкта аудиторської діяльності для виконання першого завдання з аудиту фінансової звітності щонайменше на один рік. При цьому безперервна тривалість виконання завдання з обов'язкового аудиту не може перевищувати 10 років. Після цього необхідний перерив не менше 4 років.

Десятирічний термін може бути продовжено:

1) на 10 років за результатами відкритого конкурсу з відбору суб'єкта аудиторської діяльності;

2) на 14 років, якщо у виконанні аудиторського завдання одночасно буде брати участь декілька суб'єктів аудиторської діяльності, а не один, за умови що представляється спільний аудиторський звіт.

Ключові партнери з аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес призначаються на термін не більше ніж сім років. Вони не мають права брати участь у виконанні завдання з обов'язкового аудиту цього підприємства протягом наступних трьох років.

Суб'єкт аудиторської діяльності має забезпечити ротацію аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

### **Завдання для практичних занять**

## Питання для обговорення

1. Суть та склад фінансової звітності.
2. Завдання аудиту фінансової звітності.
3. Порядок загального огляду фінансової звітності.
4. Мета, завдання та цілі аудиту необоротних активів.
5. Оцінка системи внутрішнього контролю необоротних активів.
6. Методика аудит необоротних активів.
7. Мета, завдання та цілі аудиту товарів.
8. Оцінка системи внутрішнього контролю товарів.
9. Методика аудит товарів.
10. Мета, завдання та цілі аудиту грошових коштів у касі.
11. Мета, завдання та цілі аудиту грошових коштів на рахунках.
12. Оцінка системи внутрішнього контролю грошових коштів.
13. Методика аудит грошових коштів.
14. Мета, завдання та цілі аудиту установчих документів та власного капіталу.
15. Оцінка системи внутрішнього контролю установчих документів та власного капіталу.
16. Методика аудит установчих документів та власного капіталу.
17. Мета, завдання та цілі аудиту зобов'язань підприємства.
18. Оцінка системи внутрішнього контролю зобов'язань підприємства.
19. Методика аудит зобов'язань підприємства.
20. Мета, завдання та цілі аудиту доходів та фінансових результатів підприємства.
21. Методика аудит доходів підприємства.
22. Методика аудит фінансових результатів підприємства.
23. Мета, завдання та цілі аудиту витрат підприємства.
24. Методика аудит витрат підприємства.
25. Організація роботи аудиторів при обов'язковому аудиті фінансової звітності.
26. Особливості обрання суб'єктів аудиторської діяльності при обов'язковому аудиті фінансової звітності.

### Завдання 7.1

Провести експрес-аудит звітності АТ «Полтавахолод» за два останні роки за методикою, наведеною в табл. 7.7. Звітність взяти із офіційного сайту товариства (<http://poltavaholod.pat.ua/documents/finansova-zvitnist>). Результати

відобразити у робочому документі аудитора (табл. 7.8). Письмово зробити висновки про фінансовий стан товариства.

*Умова завдання*

*Таблиця 7.7*

**Алгоритм проведення експрес-аудиту фінансової звітності**

№ з/п	Напрямок (процедура) аналізу	Показник	Інформаційне забезпечення (алгоритм розрахунку)
<b>1. Оцінка стану та динаміки економічного потенціалу</b>			
1.1	Оцінка майнового стану	1. Сума засобів, що знаходяться в розпорядженні підприємства, грн.	Підсумок Балансу (Звіту про фінансовий стан) (р.1300)
		2. Вартість основних засобів, грн.	(рядок 1010=р.1011-р.1012)
		3. Коефіцієнт зносу основних засобів (ОЗ), грн.	Сума зносу (1012) / вартість ОЗ (р.1011) x 100%
1.2.	Оцінка фінансового стану	1. Сума власного оборотного капіталу підприємства	Власний капітал + довгострокові зобов'язання і забезпечення – необоротні активи = р. 1149+р. 1595-р. 1095
		2. Коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу	Залучений капітал / власний капітал
		3. Коефіцієнт покриття	Поточні активи / поточні зобов'язання
<b>2. Оцінка результативності фінансово-господарської діяльності</b>			
2.1.	Оцінка прибутковості	1. Прибуток, грн.;	Звіт про фінансовий стан (Звіт про сукупний дохід) (різні рядки прибутку: 2090, 2190, 2290, 2350)
		2. Рентабельність продукції	Прибуток від операційної діяльності / дохід x 100 = р.2190/р.2000 x 100
		3. Рентабельність основної діяльності	Прибуток від операційної діяльності / витрати на виробництво продукції x 100

Продовж. табл. 7.7

№ з/п	Напрямок (процедура) аналізу	Показник	Інформаційне забезпечення (алгоритм розрахунку)
2.3.	Оцінка ефективності використання економічного потенціалу	1. Рентабельність активів, %	Прибуток до оподаткування / підсумок середнього балансу x 100
		2. Рентабельність власного капіталу, %	Прибуток до оподаткування / середній власний капітал x 100

Таблиця 7.8

**Експрес-аудиту фінансової звітності АТ «Полтавахолод» за \_\_\_\_\_ роки**

№ з/п	Назва показника	На кінець _____ року	На кінець _____ року	Абсолютне відхилення, +/-	Теоретичне обґрунтування причин змін

**Завдання 7.2**

Скласти план та програму проведення аудиту основних засобів ТОВ «Полтаваагро».

*Умова завдання*

Аудиторській фірмі «Аудит-Інтелект» згідно з договором необхідно здійснити аудиторську перевірку фінансової звітності за попередній рік ТОВ «Полтаваагро» у частині аудиту основних засобів.

Термін перевірки – з 05.02.2019 р. по 07.02.2019 р.

Команда аудиторів у складі:

– старший (сертифікований) аудитор, ключовий партнер з аудиту – Іваненко І. І.;

– помічник аудитора – Петренко П. П.

Невід’ємний ризик – 80%, ризик контролю – 60%, ризик невиявлення – 6 %.

### **Завдання 7.3**

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, та розробити рекомендації щодо виправлення порушень, оформивши результат у робочому документі аудитора. Скласти Звіт аудитора (довільної форми) за результатами проведення перевірки господарської ситуації. Перерахувати аудиторські докази, які потрібні аудитору для перевірки кожної господарської операції.

#### *Умова завдання*

ТОВ «Полтаваагро» (платник ПДВ) за бартером передає покупцеві вантажний автомобіль, отримуючи в оплату трактор.

Первісна вартість переданого автомобіля – 200000 грн., нарахований знос – 120000 грн., справедлива вартість переданого автомобіля – 50000 грн., крім того, ПДВ – 10000 грн. Згідно договору ТОВ «Полтаваагро» повинно доплатити продавцеві трактора 36000 грн. Отриманий трактор введено в експлуатацію.

В обліку ТОВ «Полтаваагро» ці операції відображено наступним чином:

Д 131	К 105 120000 грн.
Д 377	К 105 80000 грн.
Д 105	К 377 80000 грн.
Д 641	К 377 10000 грн.
Д 377	К 311 36000 грн.

### **Завдання 7.4**

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, та розробити рекомендації щодо виправлення порушень, оформивши результат у робочому документі аудитора. Скласти Звіт аудитора (довільної форми) за результатами проведення перевірки господарської ситуації. Перерахувати аудиторські докази, які потрібні аудитору для перевірки кожної господарської операції.

#### *Умова завдання*

У лютому поточного року бухгалтером ТОВ «Дінго» нараховано амортизацію автомобіля, який використовується в адміністративних цілях кумулятивним методом. Даний автомобіль було отримано безкоштовно. Первісна вартість основних засобів – 90000 грн.,

ліквідаційна вартість – 1000 грн., строк корисного використання 4 роки. Основні засоби знаходять на третьому році експлуатації. В обліку ТОВ «Дінго» здійснені наступний запис:

Д 93                      К 10                      1875 грн.

### **Завдання 7.5**

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, та розробити рекомендації щодо виправлення порушень, оформивши результат у робочому документі аудитора. Скласти Звіт аудитора (довільної форми) за результатами проведення перевірки господарської ситуації. Перерахувати аудиторські докази, які потрібні аудитору для перевірки кожної господарської операції.

#### *Умова завдання*

ТОВ «Полтаваагро» у вересні придбало \$1000; курс НБУ – 25,0 грн. за 1 \$; міжбанк – 26 грн. за 1 \$, комісійна винагорода банку – 400 грн. В обліку ТОВ «Полтаваагро» ці операції відображено наступним чином:

Д 333	К 311	25400 грн.
Д 312	К 333	\$1000/26000 грн.
Д 333	К 711	1000 грн.
Д 93	К 333	400 грн.

### **Завдання 7.6**

1. На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, та розробити рекомендації щодо виправлення порушень, оформивши результат у робочому документі аудитора.

2. Перевірити своєчасність і повноту оприбуткування грошових коштів в касу, повноту та своєчасність здачі грошових коштів з каси, відповідність залишку в касі встановленому ліміту.

3. Скласти Звіт аудитора (довільної форми) за результатами проведення перевірки господарської ситуації. Перерахувати аудиторські докази, які потрібні аудитору для перевірки кожної господарської операції. Ліміт залишку готівки у касі – 2500 грн.

## Умова завдання

Таблиця 7.9

## Господарські операції по касі ПП «Штамп» за квітень 2019 року

№ з/п	Дата	Номер документа	Зміст господарської операції	Кореспондуючий рахунок	Сума, грн.	
					Находження	Вибуття
Залишок на 01.04.2019 року					1600	
1	02.04	26	Надійшла виручка від роздрібної торгівлі	702	7600	
2	02.04	41	Здано виручку в банк	311		6200
3	04.04	27	Надійшла готівка з поточного рахунка	311	10200	
4	04.04	42	Видано зарплату працівникам	661		6200
5	04.04	43	Видано підзвіт Редько Р. Д.	661		4700
6	04.04	28	Надійшла виручка від роздрібної торгівлі	702	6000	
7	04.04	44	Здано виручку в банк	311		6300
8	10.04	29	Повернено невикористані підзвітні суми	661	600	
9	18.04	30	Надійшла виручка від роздрібної торгівлі	702	7000	
10	18.04	45	Здано виручку в банк	311		8200

Таблиця 7.10

**Господарські операції щодо руху грошових коштів на поточному рахунку ПП «Штамп» за квітень 2019 року**

№ з/п	Дата	Номер документа	Зміст господарської операції	Кореспондуючий рахунок	Сума, грн.	
					Надходження	Вибуття
Залишок на 01.04.2019 р.					12537	
1	02.04	02/7	Зараховано виручку з каси підприємства	301	6200	
2	04.04	04521	Видано готівку	301		10200
3	06.04	137	Перераховано за послуги транспортному підприємству	93		1400
4	08.04	97	Надійшли кошти від покупця за товари	361	26079	
5	11.04	138	Перераховано для купівлі валюти	632		25000
6	16.04	139	Перераховано ТОВ «АБВ» за оренду приміщення, яке займає ПП Петренко О. І. відповідно до взаєморозрахунків	92		3000
7	17.04	23	Надійшла попередня оплата від покупця	361	14200	
8	18.04	18/34	Зараховано виручку з каси підприємства	301	8200	
9	20.04	140	Перераховано до бюджету податок	641		500
10	21.04	141	Перераховано до бюджету ПДВ	641		4367

## **Завдання для самостійної роботи**

### **Завдання 7.7**

Скласти план та програму проведення аудиту грошових коштів ТОВ «Полтаваагро».

#### *Умова завдання*

Аудиторській фірмі «Аудит-Інтелект» згідно з договором необхідно здійснити аудиторську перевірку фінансової звітності за попередній рік ТОВ «Полтаваагро» у частині аудиту грошових коштів у касі.

Термін перевірки – з 22.014 по 28.01 поточного року

Команда аудиторів у складі:

– старший (сертифікований) аудитор, ключовий партнер з аудиту – Іваненко І. І.;

– помічник аудитора – Петренко П. П.

Невід’ємний ризик – 85 %, ризик контролю – 57 %, ризик невиявлення – 6 %.

### **Завдання 7.8**

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з’ясувати їх відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, та розробити рекомендації щодо виправлення порушень, оформивши результат у робочому документі аудитора. Скласти Звіт аудитора (довільної форми) за результатами проведення перевірки господарської ситуації. Перерахувати аудиторські докази, які потрібні аудитору для перевірки кожної господарської операції.

#### *Умова завдання*

У липні поточного року у ТОВ «Колос» замінено матеріально-відповідальну особу (комірника), у зв’язку з чим було проведено інвентаризацію сировини. За результатами інвентаризації встановлено: нестачу сировини на суму 950,00 грн., з якої 37,00 грн. становив природний убуток, розрахований за відповідними нормами. Керівником прийнято рішення, що винною в нестачі є матеріально-відповідальна особа. Відповідно до акту незалежної оцінки розмір завданих збитків, завданих матеріально-відповідальною особою (за вирахуванням природного убутку) становить 2191,20 грн.

Після затвердження результатів інвентаризації бухгалтером кафе були зроблені такі записи:

Д 375	К 28	950 грн.
Д 947	К 375	950 грн.

### Теми рефератів

1. Огляд фінансової звітності.
2. Методика аудит необоротних активів.
3. Методика аудит товарів.
4. Методика аудит грошових коштів.
5. Методика аудит установчих документів.
6. Методика аудит власного капіталу.
7. Методика аудит зобов'язань підприємства.
8. Методика аудит доходів, витрат та фінансових результатів.
9. Організація роботи аудиторів при обов'язковому аудиті фінансової звітності.

### Тести

#### **1. Повний комплект фінансових звітів включає:**

- 1) Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт з праці, Звіт про рух грошових коштів, Примітки;
- 2) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про власний капітал, Звіт про рух грошових коштів, Примітки;
- 3) Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності, звітність за сегментами, Звіт про управління;
- 4) Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про власний капітал, Звіт з праці, Звіт про рух грошових коштів, Примітки.

#### **2. Фінансова звітність призначена для користувачів:**

- 1) внутрішніх і зовнішніх;
- 2) тільки для зовнішніх
- 3) для узагальнення інформації декількох споріднених підприємств
- 4) тільки для працівників підприємства

#### **3. Оберіть «хворі статті» Балансу (Звіту про фінансовий стан):**

- 1) непокритий збиток;

- 2) дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги;
- 3) неоплачений капітал;
- 4) знос основних засобів.

**4. Ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому це:**

- 1) активи;
- 2) зобов'язання;
- 3) власний капітал;
- 4) доходи.

**5. Розставте етапи перевірки фінансової звітності за методом дедукції у правильному порядку:**

1) перевірка легітимності, тобто законності господарської операції, реальність її існування, правильність документального оформлення, перевірка правильності вказаної в звітності суми і відповідності суми в звітності головній книзі і обліковим регістрам; тестування синтетичного обліку; перевірка правильності формування облікових даних;

2) перевірка правильності вказаної в звітності суми і відповідності суми в звітності головній книзі і обліковим регістрам; тестування синтетичного обліку; перевірка правильності формування облікових даних, виходячи з даних первинних документів і змісту господарської операції; перевірка легітимності, тобто законності господарської операції, реальність її існування, правильність документального оформлення;

3) перевірка правильності вказаної в звітності суми і відповідності суми в звітності обліковим регістрам, перевірка легітимності господарської операції, правильність документального оформлення;

4) відсутня правильна відповідь.

**6. Об'єктами аудиту запасів є:**

- 1) записи в первинних та зведених документах, регістрах обліку та у звітності;
- 2) всі відповіді правильні;
- 3) елементи облікової політики;

4) операції з обліку.

**7. Основними групами носіїв інформації щодо обліку запасів є:**

- 1) реєстри обліку;
- 2) первинні документи;
- 3) фінансові звіти;
- 4) всі відповіді правильні.

**8. Для підтвердження точності підрахунків, здійснених в інвентаризаційному описі при проведенні інвентаризації запасів, аудитор необхідно здійснити:**

- 1) спостереження з інвентаризацією;
- 2) аналітичні процедури;
- 3) повторний підрахунок;
- 4) запит і підтвердження.

**9. До якої з цілей аудиту належить аудиторська процедура, яка підтверджує, що запаси відображені по вартості, яка не перевищує їх чисту реалізаційну вартість:**

- 1) подання і розкриття;
- 2) повнота;
- 3) наявність (існування);
- 4) оцінка вартості.

**10. Чи необхідно під час аудиту касових операцій організувати проведення інвентаризації коштів у касі, якщо вона не проводилася протягом року?**

- 1) ні;
- 2) так;
- 3) достатньо здійснити обстеження стану збереження коштів;
- 4) необхідно доручити головному бухгалтеру підприємства провести інвентаризацію коштів в касі у наступному році.

## ТЕМА 8. ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ОБЛІКУ І АУДИТУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

### Перелік питань лекції

1. Поняття аудиторських доказів.
2. Поняття, види та класифікація аудиторських документів.
3. Аудиторський звіт та його види.
4. Звіт про прозорість.
5. Сучасне програмне забезпечення обліку і аудиту.

### 1. Поняття аудиторських доказів

Порядку отримання аудиторських доказів присвячені МСА 500-599, які містять загальну назву «Аудиторські докази». Основними МСА, що регламентують порядок отримання аудиторських доказів є МСА 500 «Аудиторські докази», МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів», МСА 505 «Зовнішні підтвердження».

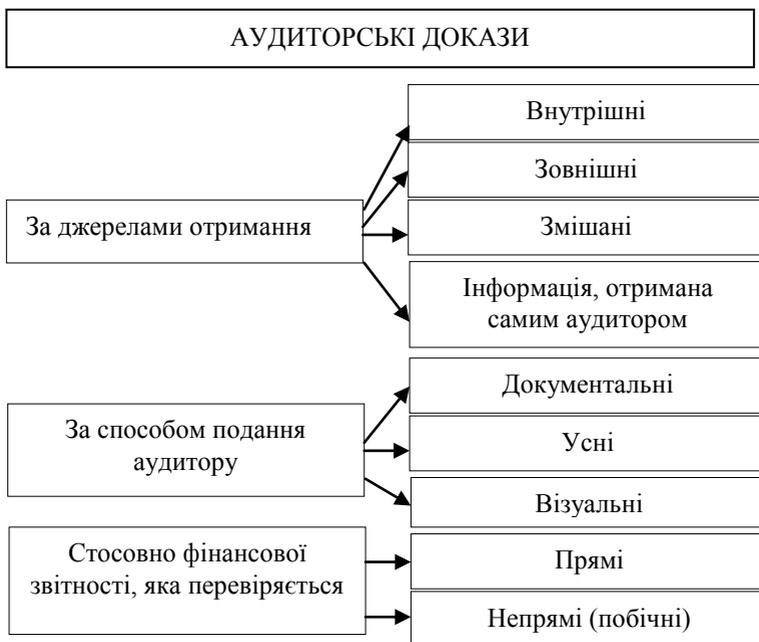
*Докази* – це факти, які служать для підтвердження або спростування інформації про інші факти.

*Аудиторські докази* – інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в бухгалтерських записах, які є основою для фінансової звітності, та інформація, отримана з інших джерел.

*Тобто це всі дані, які аудитору можуть знадобитися під час аудиторської перевірки з метою висловлення думки про фінансову звітність, що перевіряється.*

За МСА 500 «Аудиторські докази», аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, що дадуть йому змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких буде ґрунтуватися думка аудитора. Кількість, види, термін та джерела отримання аудиторських доказів визначається аудитором самостійно, виходячи з професійного судження, рівня довіри до системи внутрішнього контролю, загальної величини аудиторського ризику та спеціальних завдань, які він має виконати.

*Аудиторські докази класифікують за різними ознаками, які узагальнені на рис. 8.1.*



**Рис. 8.1. Класифікація аудиторських доказів**

Внутрішні аудиторські докази – інформація, отримана від підприємства-клієнта.

Зовнішні аудиторські докази – інформація, отримана від третіх незацікавлених осіб.

Змішані аудиторські докази – інформація отримана від підприємства і підтверджена зовнішніми джерелами.

Прямі аудиторські докази – мають безпосереднє відношення до підтвердження фінансової звітності, підтверджуються первинними документами, обліковими регістрами.

Непрямі (побічні) аудиторські докази – інформація, яка прямо не стосується достовірності фінансової звітності, наприклад дані, що свідчать про надійність системи внутрішнього контролю.

Джерелами інформації для отримання аудиторських доказів є:

- фінансова звітність за поточний період;
- регістри бухгалтерського обліку, журнали, книги, відомості;
- дані оперативного обліку;
- внутрішня звітність підприємства;

- матеріали інвентаризації;
- робочі документи аудитора за попередні перевірки;
- протоколи засідання зборів акціонерів (засновників) підприємства;
- документація внутрішнього аудитора підприємства;
- накази, розпорядження керівництва підприємства;
- установчі документи;
- договори, контракти;
- дані, отримані в результаті усного спілкування з керівництвом підприємства;
- інформація за результатами опитування та анкетування;
- відповіді на запити від третіх незацікавлених осіб;
- аналітичні дані про показники фінансово-господарської діяльності підприємства за декілька років;
- небухгалтерські звіти;
- огляди загального стану економіки;
- комерційні газети і журнали;
- статистичні дані;
- матеріали арбітражних і судових справ.

*МСА 500 надає основні правила щодо визнання ступеня надійності доказів:*

- надійність аудиторських доказів підвищується, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;
- надійність аудиторських доказів, отриманих усередині, суб'єкта господарювання (внутрішні), підвищується якщо запроваджені ним відповідні заходи внутрішнього контролю, включаючи контроль за підготовкою та зберіганням інформації, ефективні;
- аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором, (наприклад у результаті спостереження за застосуванням заходів контролю), є більш надійними, ніж докази, отримані опосередковано або на основі припущень (наприклад через запити про застосування заходів контролю);
- аудиторські докази в документарній формі (в паперовому, електронному або іншому вигляді) є більш надійними, ніж докази, отримані в усній формі (наприклад, своєчасно складений письмовий протокол зборів більш надійний, ніж подальше усне викладення питань, що обговорювалися на зборах);
- аудиторські докази, підкріплені оригіналами документів, більш надійні, ніж підкріплені ксерокопіями або факсимільними копіями чи

документами, що були сфотографовані, цифровані або в інший спосіб трансформовані в електронну форму. Надійність таких доказів може залежати від заходів контролю за їхньою підготовкою та зберіганням (рис. 8.2).



**Рис. 8.2. Надійність аудиторських доказів залежно від джерела інформації**

Таким чином, *найбільш надійними є:*

- аудиторські докази, отримані на підприємстві з ефективною системою внутрішнього контролю безпосередньо аудитором і в документальній формі;
- аудиторські докази, створені третіми особами;
- аудиторські докази, отримані від третіх осіб.

Основними вимогами до аудиторських доказів є *достатність та прийнятність* аудиторських доказів.

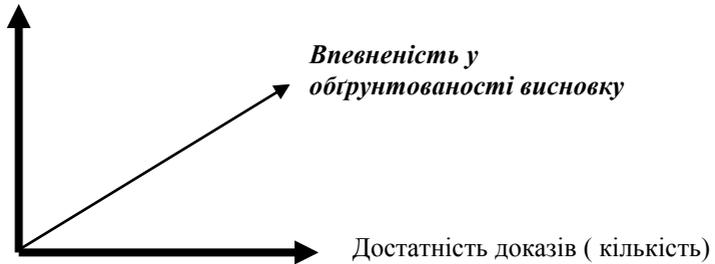
*Достатність* – це міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризику суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.

Достатність у кожному конкретному випадку залежить від результатів оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення (чим вище оцінений ризик, тим більше аудиторських доказів потрібно отримати), а також від якості таких доказів (чим вища якість, тим менше доказів буде потрібно).

*Прийнятність* – це міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

Достатність та прийнятність аудиторських доказів є взаємопов'язаними. (рис. 8.3).

Прийнятність доказів (якість)



**Рис. 8.3. Взаємозалежність достатності та прийнятності аудиторських доказів**

*Однак слід пам'ятати, що отримання більшої кількості аудиторських доказів не обов'язково може компенсувати їхню низьку якість.*

Аудитор повинен розробити та виконати процедури аудиту для забезпечення прийнятності та достатності аудиторських доказів. На кількість цих процедур впливає:

- рівень аудиторського ризику;
- суттєвість статті (рахунку) у фінансовій звітності;
- досвід, набутий аудитором у процесі попередніх аудиторських перевірок;
- результати аудиторських процедур, включно з обманом або помилками, які були виявлені;
- вид наявної інформації.

Аудиторські докази для отримання обґрунтованих висновків, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора, отримують за рахунок виконання *процедур*, які поділяються на:

1. *Процедури оцінки ризиків* – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі системи внутрішнього контролю

суб'єкта господарювання, ідентифікації й визначення ризиків суттєвого викривлення внаслідок або шахрайства, або помилки на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень.

Процедури оцінки ризиків включають таке:

а) подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які, на думку аудитора, можуть мати інформацію, яка, ймовірно, може допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;

б) аналітичні процедури – можуть ідентифікувати ті аспекти діяльності суб'єкта господарювання, про які аудитор не знав, виявити незвичні операції або тенденції;

с) спостереження та інспектування, зокрема:

– операцій суб'єкта господарювання;

– документів (наприклад, бізнес-планів і стратегій), записів та інструкцій з внутрішнього контролю;

– звітів, складених управлінським персоналом (наприклад, квартальних звітів управлінського персоналу та проміжної фінансової звітності), і тими, кого наділено найвищими повноваженнями (наприклад, протоколів засідань ради директорів);

– адміністративних та виробничих приміщень суб'єкта господарювання.

*2. Подальші аудиторські процедури:*

*2.1. Тести заходів контролю;*

*2.2. Процедури по суті – складаються із детальних тестів (перевірок докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації) та аналітичних процедур по суті.*

*Детальні тести, дозволяють оцінити правильність відображення операцій і залишків на рахунках бухгалтерського обліку та розкриття інформації.*

*Аналітичні процедури (детально описані в МСА 520 «Аналітичні процедури») включають розгляд і порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання: з порівнювальною інформацією за попередній період; з очікуваними результатами суб'єкта господарювання (бюджетом, прогнозом); з аналогічною інформацією для галузі. Також аналітичні процедури включають розгляд взаємозв'язків між елементами фінансової звітності.*

Характеристика подальших аудиторських процедур здійснена у табл. 8.1.

Таблиця 8.1

**Характеристика подальших аудиторських процедур**

<b>Вид аудиторської процедури</b>	<b>Коротка характеристика</b>	<b>Можливі складові</b>	<b>Застосування</b>
Тести контролю	Тести для оцінки надійності та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю. За своєю природою є тестами на відповідність	Процедури досягнення розуміння системи внутрішнього контролю Тести контрольних моментів	Якщо на підприємстві існують контрольні підрозділи або інші форми внутрішнього контролю
Процедури по суті (детальні тести та аналітичні процедури по суті)	Процедури по одержанню аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих перекручень у фінансовій звітності	Детальні тести господарських операцій Детальні тести окремих сальдо рахунків Аналітичні процедури (МСА 520)	Завжди, в незначній кількості або значно тоді, коли внутрішній контроль відсутній або має недоліки

Під час проведення тестів контролю аудиторю необхідно встановити факт відповідності фінансових або господарських операцій економічного суб'єкта чинним в Україні нормативним актам для того, щоб отримати достатній рівень впевненості у відсутності суттєвих помилок у бухгалтерській звітності.

Тести внутрішнього контролю зазвичай погоджуються з клієнтом, оскільки для їх проведення необхідна тісна взаємодія з персоналом підприємства та санкціонований доступ до його інформаційних систем, документації, фізичних активів та інших видів ресурсів

*Прикладами тестів контролю є:*

– оцінка облікової політики – вивчення облікової політики на предмет відповідності чинній системі обліку та управління; аналіз змін в обліковій політиці протягом року; аналіз відхилень від облікової політики;

– підтвердження прав на здійснення діяльності (юридичний аспект) – вивчення установчих документів, перевірка дотримання

порядку державної реєстрації, встановлення наявності обмежень в установчих документах, перевірка наявності зареєстрованого проспекту емісії, звітів про здійснення емісії; перевірка порядку та термінів формування статутного капіталу; перевірка наявності необхідних ліцензій на діяльність; перевірка ліцензованих видів діяльності;

– перевірка відповідних договірних відносин чинному законодавству – перевірка порядку укладання, розривання та обліку договорів; встановлення достатності та несуперечності договорів та відповідності їх чинному законодавству.

*Процедури перевірки по суті* проводяться після тестів контролю для того, щоб отримати аудиторські докази для виявлення суттєвих викривлень фінансової звітності, тобто детально розглядають зміст кожної операції з метою виявлення помилки. Вони плануються і виконуються відповідно до оціненого ризику суттєвого викривлення (від його величини залежить кількість і вид перевірок по суті).

Одні і ті ж аудиторські процедури, залежно від контексту, в якому вони застосовуються аудитором, можуть використовуватися як процедури оцінки ризиків, тести заходів контролю або процедури по суті.

*Аудиторські процедури* – рекомендації або порядок проведення аудиторської перевірки того чи іншого об'єкта залежно від поставленої мети. Вони являють собою групу конкретних докладних інструкцій про особливості збору доказів на кожному етапі аудиту.

*Основні вимоги, що пред'являються до вибору аудиторських процедур:*

1. Обрані процедури мають сприяти: досягненню конкретної мети аудиту та зниженню ризику не виявлення до прийняттого рівня.

2. Отримані докази мають бути достатніми для формування думки аудитора про обґрунтованість окремих якісних аспектів, що складають основні компоненти фінансової звітності.

Основними аудиторськими процедурами є такі:

1. *Інспектування* – вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активу.

Прикладом інспектування, що використовується як тест заходів контролю, є інспектування записів для отримання доказів їхнього санкціонування.

2. *Спостереження* – нагляд за процесом або процедурою, які

виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів контролю. Спостереження надає аудиторські докази про виконання процесу або процедури, але обмежується тим моментом часу, коли таке спостереження відбувається, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу або процедури.

*3. Зовнішнє підтвердження* – аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними при розгляді тверджень, пов'язаних із певними залишками рахунків та їхніми елементами.

У зовнішніх підтвердженнях розрізняють:

– звернення щодо позитивного підтвердження – письмове звернення, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надсилає свою відповідь безпосередньо аудитору і зазначає свою згоду або незгоду з наведеною у зверненні інформацією чи надає зазначену в зверненні інформацію;

– звернення щодо негативного підтвердження – письмове звернення, згідно з яким сторона, що надає підтвердження, надсилає свою відповідь безпосередньо аудитору тільки в разі незгоди з наведеною у зверненні інформацією. Негативні підтвердження надають менш переконливі аудиторські докази порівняно з позитивними підтвердженнями. Відповідно аудитор не повинен використовувати звернення щодо негативного підтвердження як єдину аудиторську процедуру.

*4. Повторне обчислення* – перевірка математичної правильності документів чи записів. Його можна виконувати вручну або за допомогою електронних засобів.

*5. Повторне виконання* – незалежне виконання аудитором процедур або заходів контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

*6. Аналітичні процедури* – оцінка фінансової інформації через аналіз правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також включають усі необхідні дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків, що суперечать іншій доречній інформації або значно відрізняються від очікуваних показників.

7. *Запит* – пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами. Запит широко використовується протягом усього аудиту на додаток до інших аудиторських процедур. Запити можуть варіюватися від офіційних письмових запитів до неформальних усних. Оцінка отриманих відповідей є невід'ємною частиною процесу запиту.

Відповіді на запити можуть надавати аудитору інформацію, якої він раніше не мав, або інформацію, що підкріплює отримані аудиторські докази. І навпаки, відповіді можуть надавати інформацію, що значно відрізняється від іншої інформації, отриманої аудитором, наприклад інформацію про можливість ігнорування заходів внутрішнього контролю управлінським персоналом.

*При зборі аудиторських доказів необхідно брати до уваги застереження, зокрема:*

1. Існує можливість того, що управлінський персонал або інші працівники можуть не надати, навмисно чи ненавмисно, повну інформацію, яка є доречною для складання фінансової звітності або про яку робив запит аудитор. Відповідно аудитор не може бути впевнений в повноті інформації, навіть якщо він виконав аудиторські процедури для отримання впевненості в тому, що вся доречна інформація була отримана.

2. Шахрайство може передбачити складні й ретельно організовані схеми, спрямовані на його приховування. Тому аудиторські процедури, використані для збирання аудиторських доказів, можуть бути неефективними для виявлення навмисного викривлення, яке передбачається, наприклад, змову з метою фальсифікації документації, у результаті чого аудитор може вважати, що аудиторські докази є обґрунтованими, тоді як вони є необґрунтованими. Аудитор не має професійної підготовки експерта у встановленні справжності документів і від нього це не очікується.

3. Аудит не є офіційним розслідуванням передбачуваного правопорушення. Аудитор не наділений певними конкретними юридичними повноваженнями, наприклад, правом на обшук, що може бути необхідним для такого розслідування.

## 2. Поняття види та класифікація аудиторських документів

МСА 230 «Аудиторська документація» передбачає обов'язкове документування результатів проведеної аудиторської перевірки, документальне оформлення інформації, яка може використовуватися як аудиторські докази, що підтверджують (обґрунтовують) думку аудитора про фінансову звітність.

*Під аудиторською документацією* (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація») розуміють запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор.

Іншими словами це всі записи, зроблені аудитором у процесі планування та здійснення перевірки, надані документальні підтвердження підприємством-клієнтом та третіми особами, занотовані матеріали співбесід, усного опитування, огляду, а також матеріали узагальнення даних аудиту і висловлення думки про фінансову звітність.

Згідно Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» робочі документи аудитора – документи в електронній або паперовій формі та записи в електронній або паперовій формі, зроблені аудитором під час планування, підготовки і надання аудиторських послуг, в яких міститься вся інформація, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки, а також розкриваються використані процедури, тести, отримана інформація і висновки, до яких дійшов аудитор у результаті проведення аудиту.

Робочі документи використовуються для :

- допомоги аудиторській команді із завдання планувати та виконувати аудит;
- з метою керування та здійснення нагляду за аудиторською роботою;
- для допомоги аудиторській команді звітувати про свою роботу;
- для збереження записів, що мають практичну значущість для майбутнього аудиту;
- надання можливості проведення оглядів та перевірок контролю якості та зовнішніх перевірок.

Аудиторські робочі документи класифікують за різними ознаками (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

**Класифікація аудиторських робочих документів**

<b>Класифікаційна ознака</b>	<b>Види аудиторських документів</b>
За способом і джерелами отримання	Від підприємства-клієнта
	Від третіх осіб
	Складені аудитором
За характером інформації	Правового характеру
	Про структуру та організацію підприємства
	Про економічні принципи діяльності підприємства
	Про керівництво та персонал підприємства
	Про систему внутрішнього контролю
	Про систему бухгалтерського обліку
	З оцінки аудиторського ризику
	З перевірки окремих статей та показників річного звіту
	Кореспонденція аудитора
	Підсумковий аудиторський звіт
За призначенням	Оглядові
	Інформаційні
	Перевірочні
	Підтверджуючі
	Розрахункові
	Порівняльні
За ступенем стандартизації	Аналітичні
	Стандартизовані
За формою подання	Нестандартизовані
	Графічні
	Табличні
	Текстові
За технікою складання	Комбіновані
	Ручні
	На машинних носіях
За результатами аудиту	Комбіновані
	Поточні. Їх вигляд може буди різним як на паперових, так і на електронних носіях: графік; план; програма; таблиця; тести; договір; опитувальні листи до управлінського персоналу; первинні та зведені бухгалтерські документи, реєстри, звітність тощо
	Підсумкові: аудиторський звіт; рекомендації клієнту

Класифікаційна ознака	Види аудиторських документів
За термінами зберігання	Поточна (термінова) документація – повинна зберігатися в Україні не менше 7 років з моменту закінчення аудиту. Однак МСА визначають інший мінімальний термін зберігання документації – 5 років
	Документація постійного зберігання – документи, що мають зберігатися упродовж періоду, який аудиторська фірма вважає необхідним: це документи, які можуть стати в нагоді у майбутньому: копії аудиторських звітів та висновків, загальних, установчих документів та бухгалтерської звітності підприємств, що перевірялися. Цей термін може бути у межах від 5 до 25-ти (чи інший строк) років

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту аудитор повинен скласти аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти:

а) характер, час і обсяг аудиторських процедур та застосовних законодавчих і нормативних вимог;

б) результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів;

в) значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків.

Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записати:

а) ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються. Наприклад:

– щодо тесту деталей замовлень на придбання, сформованих суб'єктом господарювання, аудитор може ідентифікувати документи, відібрані для тестування за їх датою або номерами;

– щодо процедури, яка потребує відбору або огляду всіх статей, які перевищують конкретну суму в певній генеральній сукупності, аудитор може записати обсяг процедури та ідентифікувати генеральну сукупність (наприклад, усі записи з конкретного журналу, що перевищують визначену суму);

б) хто виконував аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи;

в) хто виконував огляд виконаної аудитором аудиторської роботи, дату та обсяг такого огляду, тобто кожний конкретний робочий документ має містити докази огляду (наприклад підпис особи, яка здійснила огляд документа).

Всі робочі документи аудитора узагальнюються в аудиторському файлі.

Відмітимо, що аудитор готує аудиторську документацію не в угоду вимогам певних регламентуючих документів і не для зовнішньої перевірки, а передовсім для зручності власної роботи: щоб більш чітко планувати аудит, не забути проаналізувати окремі стадії облікової роботи, наочно викласти свої міркування, чітко ставити завдання підлеглим, мати аргументи при виникненні спорів і т.д. Тому кожен етап аудиту неможливий без документів, які є підставою для його здійснення або свідчать про отримані результати (додаток Ш).

Аудитор повинен якомога повніше задокументувати перевірку і водночас мінімізувати затрати часу для підготовки документів. Тому робочих документів має бути достатньо, щоб не виникла потреба в будь-яких додаткових усних поясненнях. Але вони повинні включати тільки питання, які мають відношення до аудиту.

Робочі документи аудитора є власністю суб'єкта аудиторської діяльності. Доступ до робочих документів аудитора, а також до відомостей, що становлять професійну таємницю, можливий лише на підставі рішення суду, крім випадків проведення контролю якості аудиторських послуг уповноваженим органом, дисциплінарного провадження, в інших випадках, визначених законом, і добровільної згоди суб'єкта аудиторської діяльності.

Тому аудитору необхідно встановити відповідні процедури для:

- забезпечення конфіденційності;
- збереження робочих документів;
- зберігання робочих документів протягом необхідного періоду часу, достатнього з точки зору практики й відповідності правовим та професійним вимогам, що ставляться до зберігання документів (не менше семи років з дати завершення виконання завдання з аудиту фінансової звітності).

Уся сукупність робочих документація за результатами аудиту в аудиторських фірмах збирається у так звані «аудиторські файли» або «аудиторські досьє», що мають ідентифікаційний номер та назву, які

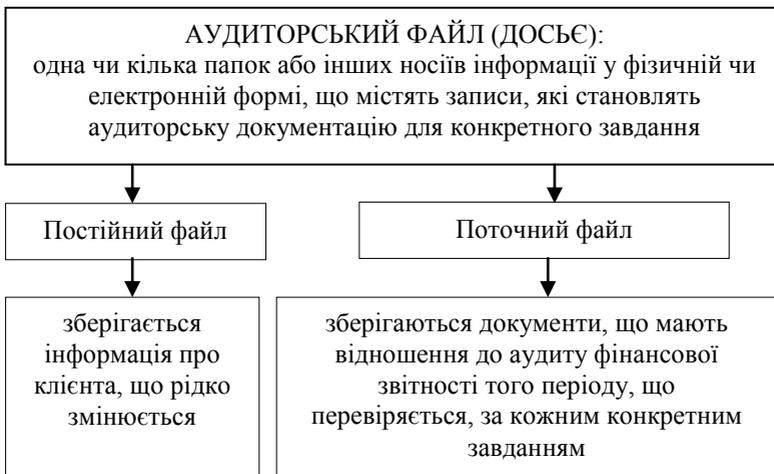
складаються на кожного клієнта і бувають поточні і постійні (рис. 8.4).

Робочі документи в аудиторському файлі (досьє) розміщуються у певній послідовності.

До складу постійної інформації, як правило, відносять документи, які перелічені у табл. 8.3.

Поточний файл може включати розділи та документи, узагальнені в додатку Ю.

Уніфікація робочих документів передбачає їх адекватну кодифікацію. Кодифікація робочих документів необхідна для їх систематизації та забезпечення оперативного доступу до них.



**Рис. 8.4. Види аудиторського файлу (досьє)**

*Таблиця 8.3*

**Склад постійної інформації про суб'єкта господарювання, діяльність якого перевірялася (клієнта)**

Документи	Сфера використання
Договори про проведення аудиту, документи переддоговірної стадії, акти виконаних робіт, листування з клієнтом з організаційних питань	Внутрішній контроль якості
Аудиторські звіти	
Фінансова звітність (екземпляр аудитора чи копії)	Аналітичні процедури, безперервність діяльності Оцінка ризику

Документи	Сфера використання
Статут з урахуванням всіх змін, протоколи зборів засновників щодо формування/ зміни статутного капіталу. Документи, що підтверджують формування статутного капіталу	Стан корпоративного управління. Санкціонування операцій; аудит власного капіталу
Свідоцтва про реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності; документи, що підтверджують права підприємства на здійснення певних видів діяльності (ліцензії, патенти)	Вивчення бізнесу суб'єкта господарювання
Інформація щодо галузі діяльності (статистичні дані галузі), економічного і законодавчого середовища	Вивчення бізнесу. Оцінка ризику. Планування процедур аудиту
Протоколи зборів засновників, протоколи засідань наглядової ради, звіти ревізійної комісії	Тестування системи внутрішнього контролю. Стан корпоративного управління, безперервність діяльності
Особлива інформація	Планування процедур аудиту
Результати перегляду подальшої можливості обслуговування постійного клієнта	Прийняття завдання
Система бухгалтерського обліку. Стан електронної обробки інформації	Тестування системи внутрішнього контролю. Оцінка ризику. Вивчення бізнесу суб'єкта господарювання
Тестування внутрішнього контролю	Планування аудиторських процедур

Процес присвоєння кодифікаційних номерів робочим документам розробляється кожною аудиторською фірмою самостійно.

Коди робочих документів відображаються в програмі аудиту за трьома напрямками:

1) кодифікація робочих документів постійного файлу робочої документації проводиться в хронологічному порядку з використанням коду ПФ, наприклад: ПФ1, ПФ2, ПФ3;

2) кодифікація робочих документів поточного файлу;

3) кодифікація папок (тек) з робочими документами.

**Кодифікація робочих документів поточного файлу може**

**відбуватися наступним чином:**

– робочі документи до плану аудиту мають таку кодифікацію:

***ППД – х / у еф (дф),*** (8.1)

де ППД – позначення назви документу (у прикладі «План переддоговірного етапу аудиту»);

х – номер розділу плану аудиту;

у – номер робочого документу всередині файлу у хронологічному порядку;

еф – електронна форма створення та зберігання робочого документу;

дф – друкована форма створення та зберігання робочого документу.

– програми аудиту кодифікуються: ПА х., де х – номер розділу аудиту відповідно до плану перевірки.

– робочі документи до програм аудиту мають таку кодифікацію:

***К х.у,*** (8.2)

де К означає, що робочі документи, отримані в процесі аудиту від замовника;

х – номер розділу аудиту відповідно до плану перевірки;

у – номер робочого документу всередині файлу у хронологічному порядку.

***А х.у.з,*** (8.3)

де А означає, що робочі документи, сформовані аудиторською фірмою;

х – номер розділу аудиту відповідно до плану перевірки;

у – порядковий номер робочого документу в програмі аудиту;

з – номер робочого документу всередині файлу у хронологічному порядку.

– інша робоча документація з аудиту, а саме листи-запити та листи-відповіді не кодифікуються, а вносяться до журналу реєстрації документів.

**Кодифікація папок (тек) з робочими документами проводиться таким чином:**

Форма власності підприємства – Скорочена назва підприємства – Скорочена назва виду аудиторських послуг (наприклад А – аудит, О – огляд) – Рік (період), за який надаються аудиторські послуги.

Аудитор повинен своєчасно завершити **формування аудиторських файлів**. Як вказує МСКЯ 1, період, достатній для його формування – 60 днів після дати аудиторського звіту незалежного аудитора.

Після закінчення формування аудиторського файлу він обов'язково передається на зберігання до архіву аудиторської організації, де він має зберігатися укомплектованим та зброшурованим у папки (файли), які заводяться для кожної аудиторської перевірки окремо. Систему розподілу робочої документації у папки (файли) аудиторська фірма встановлює самостійно.

Збереження робочої документації, оформлення та передачу її до архіву організовує керівник аудиторської фірми або особа, яка на це уповноважена. Видача робочих документів з певної перевірки працівникам, які не брали участі у цій перевірці, як правило, не повинна допускатися.

Для дотримання принципу конфіденційності бажано, щоб усі файли, папки та дос'є зберігалися у сейфах або шафах із замками, або в окремій кімнаті з обмеженим доступом.

Вилучення робочих документів в аудиторської фірми може здійснюватись тільки органами, які на це уповноважені, та у випадках, передбачених законодавством.

У випадку втрати робочої документації керівник аудиторської фірми має провести розслідування, результати якого оформлюються відповідним актом.

### **3. Аудиторський звіт та його види**

Останньою стадією аудиту є заключна, на якій відбувається узагальнення і реалізація результатів аудиту.

На цій стадії необхідно:

- 1) згрупувати виявлені недоліки;
- 2) скласти накопичувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;
- 3) узагальнити і відобразити результати перевірки в аудиторському звіті та інших підсумкових документах аудитора;

4) обговорити результати аудиту з найвищим управлінським персоналом клієнта;

5) розробити проект профілактичних і попереджувальних дій;

6) прийняти рішення за результатами аудиту і здійснити контроль за їх виконанням (ці дії виконуються тільки з боку найвищого управлінського персоналу клієнта).

Цей етап дуже важливий, оскільки метою аудиторської перевірки є висловлення думки аудитора щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності клієнтом.

Аудиторська думка обов'язково відображається письмово саме в аудиторському звіті.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудиторський звіт – документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог цього Закону.

Він 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.

Відмітимо, що у МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» цей документ носить назву «Звіт незалежного аудитора», але, так як МСА переважної сили над законодавством країни не мають, то в подальшому ми цей документ називатимемо аудиторським звітом.

Порядок складання аудиторського звіту регулюється такими МСА:

– МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»;

– МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»;

– МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»;

– МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»;

– МСА 710 «Порівнювальна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»;

– МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації».

Відмітимо, що згідно з вимогами МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», аудиторський звіт складається у письмовому вигляді і повинен містити чітко сформульовану думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

У МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» наведено наступну структуру аудиторського звіту:

1. *Назва*, яка чітко вказує на те, що це є звіт незалежного аудитора (аудиторський звіт).

2. *Адресат* – замовники перевірки (відповідно до обставин завдання).

3. Розділ «*Думка аудитора*» – **перший розділ звіту**, в ньому висловлюється думка аудитора про фінансову звітність та її достовірність. У цьому розділі також:

– вказується суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого підлягала аудиту;

– зазначається що фінансової звітності, підлягала аудиту;

– вказується назва кожного фінансового звіту, що входить до складу фінансової звітності;

– робляться посилання на примітки до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик;

– вказується дата або період, за який складено кожен фінансовий звіт, що входить до складу фінансової звітності.

4. Розділ «*Основа для думки*», в якому:

– зазначається, що аудит було проведено у відповідності до МСА;

– міститься посилання на той розділ в звіті аудитора, де викладено відповідальність аудитора відповідно до МСА;

– міститься твердження, що аудитор є незалежним від суб'єкта господарювання відповідно до застосованих до аудиту доречних етичних вимог, і те, що аудитор виконав інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Таке твердження повинно містити посилання на Кодекс етики професійних бухгалтерів, виданий Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ);

– стверджується, що аудитор вважає, що отримані ним аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для висловлення думки аудитора.

5. Розділ «*Безперервність діяльності*» – там, де це застосовно,

аудитор повинен звітувати відповідно до вимог МСА 570 (переглянутого).

6. Розділ «*Ключові питання аудиту*» – відображається інформацію з ключових питань аудиту в звіті аудитора відповідно до МСА 701.

7. Розділ «*Інша інформація*» – там, де це застосовно, аудитор повинен звітувати відповідно до МСА 720 (переглянутого).

8. Розділ «*Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність*» – повинен описувати відповідальність управлінського персоналу за:

– складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначить потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки;

– оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжити свою безперервну діяльність, а також доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та відповідності розкриття питань, що стосуються безперервності діяльності.

Цей розділ звіту аудитора також повинен зазначити тих, хто несе відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування, якщо особи, які відповідають за такий нагляд, не є тими, хто несе відповідальність. В такому випадку заголовок цього розділу повинен також містити посилання на «тих, кого наділено найвищими повноваженнями».

9. Розділ «*Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності*» – повинен вказувати що:

цілями аудитора є:

а) отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;

б) складання звіту аудитора, що містить думку аудитора:

– хоча обґрунтована впевненість означає високий рівень впевненості, це не є гарантією, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди дає змогу виявити суттєве викривлення, якщо таке існує;

– викривлення можуть бути наслідком шахрайства або помилки, і пояснювати, що вони вважаються суттєвими, якщо вони можуть

впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі цієї фінансової звітності.

Цей розділ також повинен:

– вказувати, що під час проведення аудиту відповідно до МСА аудитор використовує професійне судження та дотримується професійного скептицизму протягом усього завдання з аудиту;

– вказувати, що аудитор повідомляє тим, кого наділено найвищими повноваженнями, крім інших питань інформацію про запланований обсяг і час проведення аудиту та значні аудиторські результати, виявлені під час аудиту, включаючи будь-які значні недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені аудитором під час аудиту;

– описувати аудит, зазначаючи, що відповідальність аудитора включає:

а) ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки; розробку та виконання аудиторських процедур у відповідь на ці ризики; отримання аудиторських доказів, що є достатніми та прийнятними для використання як основи для висловлення думки аудитора;

б) отримання розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;

в) оцінювання прийнятності застосованих облікових політик, обґрунтованості облікових оцінок та відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом;

г) дійти висновку щодо прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та на основі отриманих аудиторських доказів, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, яка може викликати значні сумніви щодо здатності суб'єкта господарювання продовжити свою безперервну діяльність.

10. Підпис аудитора.

11. Адреса аудитора.

12. Дата звіту аудитора.

Зміст і форма аудиторського звіту залежить від двох чинників: аудиторського завдання (додаток Я) та виду аудиторської думки.

Відповідно до суттєвості викривлень, які виявить аудитор за

результатами аудиту, він може надати аудиторський звіт двох видів:

- немодифікована думка – безумовно-позитивний аудиторський звіт, його ще називають стандартним;
- модифікований звіт, який поряд із наведеними вище елементами містить пояснювальний параграф, в якому розкриваються причини відмінності думки від безумовно-позитивної.

Безумовно-позитивний аудиторський звіт надається коли аудитор доходить думки, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності.

Приклад безумовно-позитивного Звіту незалежного аудитора, який надано у МСА 700 (переглянутий) «Формулювання думку та надання звіту щодо фінансової звітності» надано у додатку АА.

Модифікована думка – це думка, яку формулює аудитор, якщо:

- фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення;
- аудитор не може отримати достатні й належні докази для того, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень (обмеження обсягу аудиту);
- фінансова звітність, складена згідно з вимогами концептуальної основи достовірного подання, все одно не забезпечує достовірного подання і розкриття фінансової інформації (трапляється дуже рідко).

Модифікований звіт може бути наступних форм:

- думка із застереженням;
- негативна думка;
- відмова від висловлення думки щодо фінансової звітності.

*Аудиторський звіт, який містить думку із застереженням*, складається, якщо аудитор доходить висновку, що викривлення є:

а) суттєвими, проте не всеохоплюючими щодо фінансової звітності;

б) аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

*Негативний аудиторський звіт* складається, якщо аудитор, отримавши достатні й прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для фінансової звітності

*Відмова від висловлення думки* зазначається в аудиторському звіті,

якщо аудитор відмовляється від висловлення думки, коли він не має можливості отримати достатні й прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, є одночасно суттєвим і всеохоплюючим.

Визначення рівня суттєвості причини модифікації (тобто межа між «несуттєвим», «суттєвим, але не всеохоплюючим» і «суттєвим і всеохоплюючим») залежить винятково від аудитора і є складовою його незалежності.

Згідно МСА всеохоплюючий – термін, який застосовують у контексті викривлень для опису впливу викривлень на фінансову звітність або можливого впливу на фінансову звітність викривлень (якщо вони є), які залишилися невиявленими через неможливість отримати достатні доречні аудиторські докази. Всеохоплюючим впливом на фінансову звітність вважають вплив, який за судженням аудитора:

а) не обмежується певними елементами, рахунками або статтями фінансової звітності;

б) якщо й є обмеженим, як це зазначено вище, але охоплює або може охоплювати значну частину фінансової звітності;

в) стосовно розкриття інформації має принципове значення для розуміння фінансової звітності користувачами.

Описане вище судження аудитора щодо вибору думки, яку висловлює аудитор в аудиторському звіті узагальнено в табл. 8.4.

*Таблиця 8.4*

**Характеристика типів модифікованих думок аудитора**

<b>Характер питання, у зв'язку з яким виникає необхідність модифікації</b>	<b>Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу чи можливого впливу на фінансову звітність</b>	
	<b>суттєвий, але не всеохоплюючий</b>	<b>суттєвий, але всеохоплюючий</b>
Фінансова звітність містить суттєві викривлення	Думка із застереженням	Негативна думка
Неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази	Думка із застереженням	Відмова від надання думки

Якщо аудитор модифікує свою думку щодо фінансової звітності, то він повинен:

1. Розділ «Думка» назвати «Думка із застереженням», «Негативна думка» чи «Відмова від висловлення думки» залежно від виду звіту.

2. Додатково до структурних елементів Звіту незалежного аудитора після параграфа, в якому висловлюється думка про фінансову звітність включити окремий додатковий параграф із описанням питання що призвело до модифікації з назвою «Основа для думки із застереженням» (або негативної думки, відмови від висловлення думки (в залежності від виду звіту).

*Згідно з МСА на модифікацію звіту впливають такі обставини:*

1. На основі отриманих аудиторських доказів аудитор доходить висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення. Викривлення може бути пов'язане з:

– неприйнятністю обраних облікових політик: обрані облікові політики не узгоджуються із застосованою концептуальною основою фінансової звітності; фінансова звітність відображає дані не достовірно;

– неправильним застосуванням обраних облікових політик: управлінський персонал не застосовує обрані облікові політики відповідно до концептуальної основи фінансової звітності; ненавмисна помилка при застосуванні;

– неприйнятністю чи неадекватністю розкриттів у фінансовій звітності: фінансова звітність не включає всі дані, які необхідно розкрити; вони не подані достовірно або не відповідають вимогам.

2. Не має можливості отримати достатні й прийнятні аудиторські докази, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень. Це може бути зумовлене таким причинами:

– обставини поза контролем суб'єкта господарювання – облікові записи суб'єкта господарювання були знищені, вилучені урядовим органом;

– обставини, що стосуються характеру чи графіку роботи аудитора – суб'єкт господарювання веде облік асоційованого підприємства за методом участі в капіталі, а аудитор не має можливості отримати докази про інформацію такого підприємства; часові рамки проведення аудиту не дозволяють фізично поспостерігати за проведенням інвентаризації; на думку аудитора процедур по суті не достатньо, а система внутрішнього контролю не ефективна,

– обмеження, установлені управлінським персоналом: управлінський персонал перешкоджає аудитору спостерігати за проведенням інвентаризації, поданні різних запитів.

Національні аудиторські фірми у своїх внутрішніх документах використовують більш детальну класифікацію причин модифікації аудиторської думки, а саме:

- а) неправильна ідентифікація облікових оцінок;
- б) викривлення кількісної облікової інформації;
- в) пропуск облікової інформації;
- г) неправильне застосування облікових оцінок;
- д) недостатнє чи неадекватне розкриття фінансової інформації;
- е) юридичні помилки в документах;
- є) податкові ризики;
- ж) об'єктивні обмеження обсягу аудиту;
- з) обмеження, встановлені управлінським персоналом.

Приклад модифікованих аудиторських звітів наведено у додатку до МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у Звіті незалежного аудитора».

Додаткові вимоги до змістовного наповнення аудиторського звіту наведені в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Зокрема в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту, щонайменше, має наводитись 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;

б) 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).

В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес, додатково до інформації, зазначеної вище, має наводитись така інформація:

1) найменування органу, який призначив суб'єкта аудиторської діяльності на проведення обов'язкового аудиту;

2) дата призначення суб'єкта аудиторської діяльності та загальна тривалість виконання аудиторського завдання без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень;

3) аудиторські оцінки, що включають, зокрема:

а) опис та оцінку ризиків щодо суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності), що перевіряється, зокрема внаслідок шахрайства;

б) чітке посилання на відповідну статтю або інше розкриття інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності) для кожного опису та оцінки ризику суттєвого викривлення інформації у звітності, що перевіряється;

в) стислий опис заходів, вжитих аудитором для врегулювання таких ризиків;

г) основні застереження щодо таких ризиків;

4) пояснення щодо результативності аудиту в частині виявлення порушень, зокрема пов'язаних із шахрайством;

5) підтвердження того, що аудиторський звіт узгоджений з додатковим звітом для аудиторського комітету;

б) твердження про ненадання послуг, заборонених законодавством, і про незалежність ключового партнера з аудиту та суб'єкта аудиторської діяльності від юридичної особи при проведенні аудиту;

7) інформація про інші надані аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності юридичній особі або контрольованим нею суб'єктам господарювання послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не розкрита у звіті про управління або у фінансовій звітності;

8) пояснення щодо обсягу аудиту та властивих для аудиту обмежень.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» встановлено, що аудитор або ключовий партнер при обов'язковому аудиті фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, повинен поінформувати про виявлені порушення, зокрема шахрайство орган управління підприємства та спонукати його розслідувати ці питання та вжити відповідних заходів щодо усунення цих порушень і недопущення їх повторного вчинення в подальшому. Якщо підприємство не розслідує ці питання, аудитор зобов'язаний поінформувати про це орган, який здійснює нагляд за діяльністю підприємства.

Окрім аудиторського звіту за результатами аудиту можуть складатися інші підсумкові документи (згідно укладеного договору на надання аудиторських послуг), зокрема Звіт про результати проведення аудиту (може носити інші назви: Акт аудиторської перевірки), Лист-повідомлення замовника аудиту).

*Звіт про результати проведення аудиту* – підсумковий документ, який містить опис порушень, помилок та пропусків інформації, їх оцінку та рекомендації щодо нейтралізації можливих негативних наслідків для замовника аудиту. Він не регламентований МСА і не вимагається будь-якими законодавчими чи нормативними актами, проте є корисним для внутрішніх користувачів аудиту – акціонерів та управлінського персоналу.

Структура Звіту не регламентована і залежить від досвіду аудитора і внутрішніх стандартів аудиторської фірми.

На відміну від публічного Аудиторського звіту Звіт про результати проведення аудиту є суворо конфіденційним документом.

Частина національних аудиторських фірм використовує такий формат Звіту про результати проведення аудиту:

1. Розділи звіту відповідають сегментам фінансової звітності і досить часто дублюють структуру плану аудиторської перевірки (наприклад «Перевірка основних засобів», «Перевірка запасів» тощо).

2. На початку кожного розділу звіту описується методика відбору елементів сегмента фінансового звіту до аудиторської вибірки та застосовувану межу суттєвої помилки. До цього звіту можуть включатися як суттєві, так і несуттєві помилки з відповідними коментарями.

3. Опис виявлених порушень, помилок та пропусків інформації всередині кожного розділу Звіту про результати проведення аудиту. Як правило помилки описуються у порядку зменшення вагомості впливу на фінансовий звіт.

Зміст кожного розділу Звіту про результати проведення аудиту узгоджується з управлінським персоналом відповідного рівня до завершення аудиторської перевірки. Нез'ясовані питання можуть бути підкріплені поясненнями управлінського персоналу. Після цього звіт набуває форми підсумкового документа аудитора. Потім на підставі даних звіту формується Аудиторський звіт незалежного аудитора.

Наступним підсумковим документом є Додатковий звіт для аудиторського комітету, який складається за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Він подається до аудиторського комітету або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції не пізніше дати подання аудиторського звіту.

Цей звіт щонайменше має містити:

- 1) твердження про незалежність;
- 2) прізвище, ім'я та по батькові ключового партнера з аудиту та аудиторів, які залучалися до виконання завдання (для аудиторської фірми);
- 3) розкриття інформації про залучення зовнішніх експертів, інших суб'єктів аудиторської діяльності та підтвердження їх незалежності від юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється;
- 4) дані про співробітництво та обмін інформацією з аудиторським комітетом, з посадовими особами органу управління та наглядового органу юридичної особи, зокрема із зазначенням дат та переліку питань, що обговорювалися;
- 5) інформацію про обсяг і строки виконання завдання з обов'язкового аудиту, залучені ресурси;

б) розподіл завдань між суб'єктами аудиторської діяльності (якщо обов'язковий аудит проводиться спільно);

7) розкриття інформації про застосовану методику перевірки фінансової звітності, зокрема пояснюються усі суттєві відхилення порівняно з попереднім роком, навіть якщо у попередньому році завдання з обов'язкового аудиту виконувалося іншим суб'єктом аудиторської діяльності;

8) рівень суттєвості, що застосовувався під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності в цілому, і у відповідних випадках рівень або рівні суттєвості щодо певних класів операцій, статей фінансової звітності, іншого розкриття інформації, а також повинні наводитися якісні фактори, що враховуються при визначенні рівня суттєвості;

9) судження про виявлені події або обставини, у зв'язку з якими можуть виникнути значні сумніви у здатності юридичної особи продовжувати діяльність на безперервній основі, і те, чи є вони суттєвою невизначеністю, а також коротко викладені вжиті та очікувані заходи підтримки, які враховано при судженні щодо здатності підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі, і те, чи є вони суттєвою невизначеністю;

10) інформацію про виявлені суттєві недоліки системи внутрішнього контролю та/або системи бухгалтерського обліку, при цьому зазначається усунуто або не усунуто ці недоліки;

11) інформацію про виявлені факти або обґрунтовані підозри порушення законодавства або положень установчих документів;

12) опис застосованих методів оцінки щодо різних груп активів та зобов'язань, у тому числі розкриваються відповідні зміни;

13) пояснення щодо обсягу консолідації та критерії невиключення дочірніх підприємств до консолідації;

14) опис роботи, виконаної залученим іноземним суб'єктом аудиторської діяльності, який не є членом аудиторської мережі;

15) інформацію щодо забезпечення посадовими особами юридичних осіб надання всіх необхідних запитів, пояснень та документів;

16) повідомлення про:

– будь-які значні труднощі, що виникли в ході виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

– суттєві питання, що були предметом обговорення з посадовими особами юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється;

– інші питання, що можуть вплинути на якість фінансової звітності.

#### **4. Звіт про прозорість**

Суб'єкт аудиторської діяльності, що надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, оприлюднює звіт про прозорість за попередній рік не своїй веб-сайті пізніше 30 квітня року, що настає за звітним. Звіт повинен залишатися доступним на веб-сайті щонайменше сім років з дня його оприлюднення. Про оприлюднення Звіту суб'єкт аудиторської діяльності інформує Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю протягом 30 робочих днів з дати оприлюднення.

Звіт про прозорість включає:

1) опис організаційно-правової структури та структури власності аудиторської фірми;

2) у разі якщо суб'єкт аудиторської діяльності є членом мережі:

характеристику мережі та організаційно-правових і структурних механізмів мережі;

найменування аудиторських фірм (або прізвище та ім'я кожного аудитора, який працює одноосібно), які є членами аудиторської мережі, а також держави, в яких вони зареєстровані;

чистий дохід, отриманий мережею від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

3) опис структури управління аудиторської фірми;

4) опис системи внутрішнього контролю якості та твердження органу управління або наглядового органу про її ефективність;

5) інформацію про дату останньої зовнішньої перевірки системи контролю якості;

6) перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги з обов'язкового аудиту в попередньому фінансовому році;

7) інформацію про практики забезпечення незалежності, а також підтвердження проведення внутрішнього огляду дотримання незалежності;

8) інформацію про безперервне навчання аудиторів;

9) відомості щодо принципів оплати праці ключових партнерів;

10) опис політики ротачії ключових партнерів з аудиту та аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту;

11) інформацію про:

доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, і суб'єктів, що належать до групи компаній, материнською компанією яких є такі підприємства;

доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб;

доходи від надання дозволених неаудиторських послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес;

доходи від надання неаудиторських послуг іншим юридичним особам;

12) інформацію про пов'язаних осіб суб'єкта аудиторської діяльності.

Звіт про прозорість складається у письмовій формі та підписується керівником суб'єкта аудиторської діяльності.

Крім того суб'єкт аудиторської діяльності щороку, до 30 квітня року, наступного за звітним, подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги протягом звітного року з обов'язкового аудиту, із розкриттям інформації про:

– доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємствам, що становлять суспільний інтерес;

– доходи від надання інших послуг цим підприємствам.

## **5. Сучасне програмне забезпечення обліку і аудиту**

Програмні продукти, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку в цілому можуть бути класифіковані за різними ознаками.

Найбільш повною є класифікація що складається при проведенні конкурсів програмного забезпечення та тендерів. Ця класифікація поєднує в собі критерії для групування як за призначенням, так і за способом реалізації бухгалтерських функцій і розміром підприємств.

Прикладні програмні рішення для ведення бухгалтерського обліку поділяються на класи:

– міні бухгалтерія;

– універсальна бухгалтерська програма (міди бухгалтерія);

– локальні автоматизовані робочі місця (АРМ).

Міні-бухгалтерія – призначені для використання одним чи

декількома працівниками в бухгалтеріях невеликих підприємств. Такі програми не мають чіткої спеціалізації за ділянками обліку. Вони реалізують функції ведення синтетичного і підсумкового аналітичного обліку, дозволяють вводити господарські операції й обробляти їх (сортувати, здійснювати пошук необхідної інформації тощо), формувати невеликий набір первинних документів та звітних форм.

Універсальні бухгалтерські системи (міди-бухгалтерія) – програмні продукти, орієнтовані на бухгалтерію малих та середніх за розмірами підприємств, які в спрощеному варіанті забезпечують ведення всіх ділянок обліку. Такі системи поєднують усі облікові функції, у тому числі функції кількісного обліку, у межах однієї програми і, як правило, розраховані для роботи на одному комп'ютері. Винятком є розрахунок заробітної плати, який виконують окремо. Деякі програми цього класу призначені для роботи на кількох комп'ютерах у локальній мережі.

Локальні автоматизовані робочі місця (АРМ) – призначені для виконання окремих облікових завдань – обліку праці та заробітної плати, основних засобів, товарно-матеріальних цінностей тощо й охоплюють окремі ділянки бухгалтерії і, як правило, не пов'язані між собою. АРМ мають високий рівень спеціалізації і тому можуть ефективно комп'ютеризувати окремі частини бухгалтерії без формування зведеної звітності. Ці програмні системи орієнтовані на використання в бухгалтерії із чисельністю працівників більше восьми при чіткому розподілі функцій між ними. Комплекс складається із набору АРМ, кожне з яких реалізує функції окремих ділянок обліку. Кожна така програма розрахована на специфіку облікових робіт і орієнтована на персонал з невисокою бухгалтерською і комп'ютерною кваліфікацією. Як правило, АРМ комплексу підтримують розгорнутий аналітичний облік, мають глибоку спеціалізацію і встановлені на окремих комп'ютерах. Комплекс має засоби об'єднання даних з різних АРМ, які необхідні для отримання зведених звітних форм. Звичайно поєднання даних здійснюється за допомогою спеціалізованого центрального модуля – Головної книги. При об'єднанні даних обмін інформацією може здійснюватись як за допомогою оптичних, магнітооптичних, електронних носіїв інформації, так і в мережі.

*Загальна мета та об'єкт аудиту не змінюється в середовищі комп'ютерних інформаційних систем. Проте застосування*

комп'ютерів вносить зміни у процес оброблення, зберігання і передачі фінансової інформації та може впливати на системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта. Тому при проведенні аудиту аудитор повинен оцінити обсяг впливу системи електронного обміну даними (ЕОД) клієнта на процес аудиту.

Для цього слід встановити:

- особливості інформаційного, програмного і технічного забезпечення клієнта;
- особливості оброблення даних у клієнта;
- ділянки обліку, що функціонують в середовищі комп'ютерної обробки даних;
- спосіб передачі даних;
- спосіб архівації та зберігання даних;
- локальні робочі місця або мережі.

*Використання автоматизованої форми обліку суб'єктом господарювання, в якого проводиться аудит, може впливати на:*

- процедури, які виконуються аудитором з метою досягнення розуміння системи обліку і управління клієнта;
- оцінку невід'ємного ризику та ризику контролю, через які аудитор оцінює свій аудиторський ризик;
- планування аудиту й ефективність тестів на відповідність та процедур по суті.

Збільшення ризику викривлення фінансової звітності при автоматизованій формі обліку пов'язано з впливом таких чинників:

- відсутність слідів операцій;
- єдина обробка операцій (можливість системної помилки);
- відсутність розподілу функцій;
- можливість помилок під час розроблення або модифікації прикладних програм або системного програмного забезпечення;
- автоматична ініціація або здійснення операцій.

Організація аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних потребує перевірки функціонування самої автоматизованої інформаційної системи, системи безпеки, систем зв'язку із зовнішнім середовищем на предмет їх відповідності специфіці діяльності підприємства та вимогам стандартів.

*Перевагами застосування комп'ютерної техніки при здійсненні аудиту є:*

- зменшення кількості даних, що обробляються вручну;
- економія часу на використання одноманітних прийомів порівняння

фактичних даних з обліковими;

- зберігання і багаторазове використання отриманих даних;
- здійснення попередньої оцінки результатів робіт за відхиленнями;
- здійснення в автоматичному режимі перевірки тотожності чи взаємної ув'язки показників різних форм звітності.

Аудиторські фірми та аудитори в своїй діяльності можуть використовувати комп'ютери для:

- виконання таких функцій управління як облік, планування, аналіз;
- виконання розрахунків, друк типових форм аудиторської документації, опитувальних листів, анкет, планів, програм, звітів;
- використання нормативно-правової бази та професійних електронних журналів в електронному вигляді, наприклад системи Liga;
- виконання аудиторських процедур по тестуванню надійності системи внутрішнього контролю і правильності залишків і результатів обліку типових операцій за рахунками обліку;
- складання пробного балансу і необхідних реєстрів обліку, форм обліку;
- виконання аналітичних процедур і розрахунків;
- виконання супутніх послуг, пов'язаних з аудитом.

На сьогодні всі програми, якими може користуватися аудитор при проведенні перевірки, можна згрупувати наступним чином:

- бухгалтерські програми – для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- інші програми – економічні, соціальні тощо, які не є бухгалтерськими (Excel, Word, Access тощо);
- аудиторські комп'ютерні програми («Помічник аудитора»; AuditXP: Комплекс Аудит; IT Audit: Аудитор; «Турбо Аудит»; «КИТ-аудит»).

Умовами використання комп'ютерної техніки в діяльності аудитора є:

- наявність комп'ютера;
- вміння аудитора працювати з персональним комп'ютером;
- наявність програмного забезпечення, здатного реалізувати моделі обробки інформації, доступність його для користувачів-аудиторів;
- наявність програмного забезпечення організації та проведення аудиту і бухгалтерських програм, що найчастіше застосовуються;
- наявність набору автоматизованих прийомів контролю та довідкової бази нормативних документів;
- розроблені макети вихідних документів.

## Завдання для практичних занять

### Питання для обговорення

1. Сутність аудиторських доказів.
2. Процедури, які використовує аудитор для отримання аудиторських доказів.
3. Сутність аудиторської документації.
4. Класифікація аудиторських документів.
5. Сутність, склад та кодифікація аудиторського файлу.
6. Сутність та структура аудиторського звіту.
7. Види аудиторського звіту та інші підсумкові документи аудитора.
8. Звіт про прозорість.
9. Сучасне програмне забезпечення обліку.
10. Використання комп'ютерних технологій в аудиті.

### Завдання 8.1

Визначити, чи правильні наведені в таблиці твердження (табл. 8.5).

*Умова завдання*

*Таблиця 8.5*

### Твердження щодо аудиторських доказів

№ з/п	Твердження	Так	Ні
1	Чим менше зібрано аудиторських доказів та складено робочих документів аудитора, тим більш достовірний звіт незалежного аудитора		
2	Якість доказів залежить від їхньої кількості		
3	Усні докази – надійне джерело інформації		
4	Якщо ризик контролю високий, треба зібрати більше доказів		
5	Докази несуттєво впливають на аудиторське судження		
6	Повнота і цінність аудиторських доказів залежать від уміння застосовувати відповідні способи у процедурах аудиту		

## **Завдання 8.2**

Визначити аудиторські докази за ступенем їхньої надійності, починаючи з найбільш надійного.

### *Умова завдання*

У якості доказів аудитором отримано такі документи:

- 1) таблиця динаміки обсягів реалізації за три роки, підготовлена працівником підприємства спеціально для аудитора;
- 2) приватна розписка керівника про отримання матеріальної допомоги;
- 4) видатковий касовий ордер, що підтверджує видачу заробітної плати з каси;
- 5) акт оцінки майна, наданий незалежним оцінювачем.

## **Завдання 8.3**

Розглянути обставини, виявлені аудиторами ТОВ АФ «Лисенко» під час перевірки клієнтів у лютому поточного року за період з 01.01 по 31.12 попереднього року. З'ясувати, яку думку повинні висловити аудитори на підставі визначених обставин, визначити вид аудиторського звіту, сформулювати розділ «Думка» аудиторського звіту.

### *Умова завдання*

Підприємство, звітність якого перевірялася, займається реалізацією та ремонтом комп'ютерної техніки. У поточному році воно відчуло спад і тиск конкурентів, що призвело до зменшення обсягів продажу і появи збитків. Крім того до підприємства було подано позов в обсязі 7 % від обсягу продажу за місяць в зв'язку з браком реалізованих комп'ютерів. Резерв на гарантійний ремонт відсутній. Аудитор вважає, що фінансова звітність суб'єкта господарювання розкриває фінансові труднощі повною мірою.

## **Завдання для самостійної роботи**

### **Завдання 8.4**

Визначити аудиторські докази за ступенем їхньої надійності, починаючи з найбільш надійного.

### *Умова завдання*

Аудитор має змогу отримати докази щодо наявності й стану дебіторської заборгованості підприємства шляхом:

- а) інтернет-опитування дебіторів;

- б) отримання зведеного реєстру кредиторів, підготовленого керівником відділу по розрахунках особисто для аудитора;
- в) надсилання письмових запитів кредиторам підприємства;
- г) вивчення та аналізу реєстру обліку по рахунках 36 і 37 на звітну дату.

### **Завдання 8.5**

Розглянути обставини, виявлені аудиторами ТОВ АФ «Лисенко» під час перевірки клієнтів у лютому поточного року за період з 01.01 по 31.12 попереднього року. З'ясувати, яку думку повинні висловити аудитори на підставі визначених обставин, визначити вид аудиторського звіту, сформулювати розділ «Думка» аудиторського звіту.

#### *Умова завдання*

Підприємство, звітність якого підлягала аудиту, займається реалізацією та ремонтом комп'ютерної техніки. В поточному році воно відчуло спад і тиск конкурентів, що призвело до зменшення обсягів продажу і появи збитків. Крім того до підприємства було подано позов в обсязі 7 % від обсягу продажу за місяць в зв'язку з браком реалізованих комп'ютерів. Резерв на гарантійний ремонт відсутній. Аудитор вважає, що у фінансовому звіті підприємства не достатньо розкриті проблеми забезпечення безперервності функціонування і товариство може збанкрутіти в наступному році.

### **Завдання 8.6**

Розглянути обставини, виявлені аудиторами ТОВ АФ «Лисенко» під час перевірки клієнтів у лютому поточного року за період з 01.01 по 31.12 попереднього року. З'ясувати, яку думку повинні висловити аудитори на підставі визначених обставин, визначити вид аудиторського звіту, сформулювати розділ «Думка» аудиторського звіту.

#### *Умова завдання*

Звітність АТ «Полтавакондитер» необ'єктивно відображає його фінансовий стан на кінець звітної періоду та підлягає коригуванню, оскільки було неправильно обчислено розмір податкового зобов'язання. Викривлення є суттєвим і всеохоплюючим.

### **Завдання 8.7**

Розглянути обставини, виявлені аудиторами ТОВ АФ «Лисенко» під час перевірки клієнтів у лютому поточного року за період з 01.01

по 31.12 попереднього року. З'ясувати, яку думку повинні висловити аудитори на підставі визначених обставин, визначити вид аудиторського звіту, сформулювати розділ «Думка» аудиторського звіту.

#### *Умова завдання*

У січні 2016 р. перед датою аудиторського звіту було порушено судову справу проти ТОВ «Новомакс». Приводом для цього стало невиконання договірних зобов'язань перед постачальником. Розмір компенсації збитків за позовом може у майбутньому суттєво вплинути на фінансовий стан клієнта.

### **Теми рефератів**

1. Аудиторські докази: переваги, недоліки та процедури отримання.
2. Сутність та класифікація аудиторської документації.
3. Склад та кодифікація аудиторського файлу.
4. Аудиторського звіту та його види.
5. Інші підсумкові документи аудитора.
6. Звіт про прозорість.
7. Використання комп'ютерних технологій в обліку та аудиті.

### **Тести**

#### **1. Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, щоб:**

- 1) мати змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких буде ґрунтуватися його думка ( професійне судження);
- 2) надати лист-згоду на проведення аудиту;
- 3) спланувати аудит;
- 4) всі відповіді правильні.

#### **2. Інформація, яку використовує аудитор під час формулювання висновків, на якій ґрунтується аудиторська думка – це:**

- 1) програма аудиту;
- 2) методи аудиту;
- 3) аудиторські докази;
- 4) Звіт аудитора.

**3. Розмістіть аудиторські докази за рівнем довіри аудитора до них (від мінімальної довіри до максимальної):**

1) випадково почута інформація; письмові пояснення керівництва; внутрішня документація замовника; документальні підтвердження третіх сторін; докази, отримані безпосередньо аудитором;

2) випадково почута інформація; письмові пояснення керівництва; внутрішня документація замовника; докази, отримані безпосередньо аудитором; документальні підтвердження третіх сторін;

3) випадково почута інформація; внутрішня документація замовника; письмові пояснення керівництва; документальні підтвердження третіх сторін; докази, отримані безпосередньо аудитором;

4) письмові пояснення керівництва; випадково почута інформація; внутрішня документація замовника; документальні підтвердження третіх сторін; докази, отримані безпосередньо аудитором.

**4. Перевагою внутрішніх доказів є:**

1) легка доступність для перевірки;

2) більш надійні, ніж зовнішні докази, низький ризик невиявлення зловживань;

3) висока об'єктивність;

4) незалежність.

**5. Висока можливість шахрайства притаманна:**

1) зовнішнім доказам;

2) внутрішнім доказам;

3) доказам, отриманим безпосередньо аудитором самостійно;

4) документальним доказам, які створені третіми особами і зберігаються у них.

**6. Найбільш надійними є аудиторські докази:**

1) отримані на підприємстві з ефективною системою внутрішнього контролю безпосередньо аудитором і в документальній формі;

2) отримані на підприємстві з неефективною системою внутрішнього контролю безпосередньо аудитором і в документальній формі;

3) отримані на підприємстві з ефективною системою внутрішнього контролю від керівництва підприємства і в документальній формі;

4) отримані на підприємстві з ефективною системою внутрішнього контролю від керівництва підприємства в усній формі.

**7. Керівництвом підприємства-клієнта обмежено аудитору доступ до первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, необхідних для аудиту, а аудитор дійшов думки, що це спричинило невиявлення суттєвих і всеохоплюючих викривлень. Яку думку повинен висловити аудитор у аудиторському звіті:**

- 1) безумовно-позитивну;
- 2) відмову від надання думки;
- 3) думку із застереженням;
- 4) негативну думку.

**8. Підприємство, яке перевіряють, протягом звітного року несло збитки. Вимоги до здійснення обліку й розкриття інформації про збитки у звітності дотримано. Яку думку повинен висловити аудитор в аудиторському звіті:**

- 1) безумовно-позитивну;
- 2) відмову від надання думки;
- 3) думку із застереженням;
- 4) негативну думку.

**9. За яких обставин аудитор має право видати негативний аудиторський звіт)?**

- 1) аудитор задоволений станом обліку і звітності на підприємстві;
- 2) фінансова звітність має суттєві, але не всеохоплюючі відхилення від загальноприйнятих бухгалтерських принципів;
- 3) аудитор не може отримати достатні аудиторські докази і вважає, що в них можуть бути всеохоплюючі і суттєві викривлення;
- 4) фінансова звітність має суттєві і всеохоплюючі відхилення від загальноприйнятих бухгалтерських принципів.

**10. В Аудиторському звіті в розділі «Думка» міститься:**

- 1) аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства;
- 2) думка аудитора про фінансову звітність та її достовірність;
- 3) думка аудитора щодо стану внутрішнього контролю на підприємстві;
- 4) результат перевірки дотримання клієнтом законодавства.

## ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ ДЛЯ ПІДГОТОВКИ

1. Сутність бухгалтерського обліку, його мета, функції, види.
2. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні.
3. Предмет (господарські процеси) та об'єкти бухгалтерського обліку.
4. Активи підприємства, їх сутність та види.
5. Власний капітал та зобов'язання: сутність та види.
6. Доходи, витрати та фінансові результати.
7. Принципи бухгалтерського обліку.
8. Загальне поняття методу бухгалтерського обліку та його елементів.
9. Бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського обліку.
10. Типи господарських операцій та їх вплив на структуру та валюту балансу.
11. Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис.
12. Оборотні відомості за синтетичними та аналітичними рахунками, їх контрольне значення.
13. План рахунків бухгалтерського обліку.
14. Документація та інвентаризація як елементи методу бухгалтерського обліку.
15. Оцінка та калькуляція.
16. Обліковий цикл підприємства. Первинний, поточний та узагальнюючий облік.
17. Облікові реєстри та їх класифікація.
18. Помилки в бухгалтерському обліку та способи їх виправлення.
19. Функції керівника та головного бухгалтера щодо організації та ведення бухгалтерського обліку.
20. Сутність облікової політики. Розпорядчий документ про облікову політику: зміст та призначення.
21. Загальна характеристика процесу придбання.
22. Облік придбання основних засобів.
23. Облік придбання нематеріальних активів.
24. Облік придбання виробничих запасів.
25. Облік транспортно-заготівельних витрат.
26. Загальна характеристика процесу виробництва.
27. Облік витрат виробництва.

28. Облік загальноновиробничих витрат та їх розподіл.
29. Облік витрат діяльності.
30. Загальна характеристика процесу реалізації.
31. Визначення фінансових результатів та розподіл прибутку.
32. Види аудиту.
33. Предмет і об'єкти аудиту.
34. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю.
35. Принципи аудиту. Кодекс етики професійних бухгалтерів.
36. Отримання розуміння бізнесу суб'єкта господарювання та його середовища, оцінка аудитором системи внутрішнього контролю.
37. Правове регулювання аудиторської діяльності, стандарти аудиту.
38. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: його роль та функції.
39. Аудиторська палата України: її роль та функції.
40. Атестація аудиторів.
41. Права та обов'язки аудиторів.
42. Поняття аудиторського ризику та методика його визначення.
43. Суттєвість в аудиті.
44. Етапи проведення аудиту.
45. Планування аудиту.
46. Загальнонаукові методи аудиту.
47. Специфічні методи і прийоми аудиту.
48. Суть та склад фінансової звітності.
49. Завдання аудиту фінансової звітності. Загальний огляд фінансової звітності.
50. Аудит необоротних активів.
51. Аудит товарів.
52. Аудит грошових коштів.
53. Аудит установчих документів та власного капіталу.
54. Аудит зобов'язань підприємства.
55. Аудит доходів, витрат та фінансових результатів.
56. Організація роботи аудиторів при обов'язковому аудиті фінансової звітності.
57. Особливості обрання суб'єктів аудиторської діяльності при обов'язковому аудиті фінансової звітності.
58. Поняття аудиторських доказів.
59. Поняття, види та класифікація аудиторських документів.

60. Аудиторський звіт та його види.
61. Звіт про прозорість.
62. Сучасне програмне забезпечення обліку.
63. Сучасне програмне забезпечення аудиту.

## ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК

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

**Аналітичні процедури** – оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також охоплюють вивчення таких виявлених відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією, або відрізняються від очікуваних величин на значні суми.

**Аудит фінансової звітності** – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

**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 вибірка (вибірка)** – застосування аудиторських процедур до менш як 100 % елементів генеральної сукупності, яка підлягає аудиту, в такий спосіб, що всі відібрані елементи мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору належної основи, на підставі якої формуються висновки щодо всієї генеральної сукупності.

**Аудиторська діяльність** – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг.

**Аудиторська документація** – записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»).

**Аудиторська мережа** – структура для забезпечення

співробітництва, до якої входять аудиторські фірми та/або аудитори, діяльність якої спрямована на отримання прибутку або розподіл витрат, або яка має спільну власність, перебуває під спільним контролем або управлінням, має спільні політику та процедури з контролю якості, спільну ділову стратегію, надає послуги під однаковим знаком для товарів та послуг або має спільні професійні ресурси.

**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.

**Аудиторський звіт** – документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

**Аудиторський ризик** – ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.

**Аудиторський файл** – одна чи кілька папок або інших носіїв інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання.

**Аудиторські докази** – інформація, яку використовує аудитор при формуванні висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. До складу аудиторських доказів належить як інформація, що міститься в бухгалтерських записах, які є основою для фінансової звітності, так і інша інформація.

**Аудиторські послуги** – аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

**Бізнес-ризик** – ризик, що є наслідком значущих умов, подій, обставин, діяльності або бездіяльності, які можуть негативно впливати на здатність суб'єкта господарювання досягти своїх цілей та реалізувати стратегії, або наслідком встановлення невідповідних цілей і стратегій.

**Бухгалтерська звітність** – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних

користувачів.

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

**Бухгалтерські записи** – записи початкових бухгалтерських проводок та підтвердних первинних документів (таких, як чеки та записи електронних платежів; рахунки-фактури; контракти; Головна книга та облікові регістри, записи в журналах та інші коригування фінансової звітності, не відображені в звичайних журналах проводок; та такі записи, як робочі таблиці і розрахунки (в тому числі електронні таблиці), що підтверджують розподіл витрат, розрахунки, звірки й розкриття інформації.

**Викривлення** – розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які вимагаються для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Викривлення можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства.

**Витрати** – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

**Внутрішні аудитори** – фізичні особи, обов'язком яких є виконання функцій внутрішнього аудиту. Внутрішні аудитори можуть працювати у підрозділі внутрішнього аудиту або в аналогічному підрозділі.

**Внутрішній контроль** – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів.

**Всеохоплюючий** – термін, який застосовують у контексті викривлень для опису впливу викривлень на фінансову звітність або можливого впливу на фінансову звітність викривлень (якщо вони є), які залишилися невиявленими через неможливість отримати достатні доречні аудиторські докази.

**Господарська діяльність** – 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.

**Господарська операція** – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

**Готівкові розрахунки** – платежі готівкою підприємств (підприємств) та фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

**Грошові кошти** – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

**Достатність** – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають оцінювання аудитором ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.

**Доходи** – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період.

**Економічна вигода** – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

**Експерт аудитора** – особа або організація, яка володіє спеціальними знаннями в іншій галузі, ніж бухгалтерський облік або аудит, і роботу якої у цій галузі використовує аудитор для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів;

**Завдання з надання впевненості** – завдання, в якому метою практикуючого фахівця є отримання достатніх і прийнятних доказів для того, щоб надати висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо інформації з предмета перевірки (тобто результату оцінки або визначення основного предмета перевірки за відповідними критеріями).

**Завдання з огляду** – мета завдання з огляду полягає в тому, щоб на основі процедур, які не дають усіх доказів, що їх вимагали би в процесі аудиту, надати аудитору змогу констатувати, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає підстави стверджувати, що фінансова звітність не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

**Завдання з виконання узгоджених процедур** – завдання, в якому аудитор доручається виконати процедури аудиторського характеру, які були узгоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими третіми сторонами, та надати звіт про отримані результати. Одержувачі звіту формують свої власні висновки на основі звіту, що складений аудитором. Звіт надається лише тим сторонам, які домовилися про виконання цих процедур, оскільки інші сторони, не обізнані з обґрунтуванням таких процедур, можуть неправильно тлумачити результати.

**Загальна стратегія аудиту** – стратегія, яка встановлює обсяг, час і напрям аудиту та є основою для розробки більш детального плану проведення аудиту.

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

**Запит** – передбачає запит інформації (як фінансової, так і нефінансової) в обізнаних осіб як усередині суб'єкта господарювання, так і поза його межами.

**Застосовна концептуальна основа фінансового звітування** – концептуальна основа фінансового звітування, прийнята управлінським персоналом та, де це доречно, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, при складанні фінансової звітності, яка є прийнятною з огляду на характер суб'єкта господарювання і мету фінансової звітності або яка вимагається законодавством чи нормативними актами.

**Збиток** – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

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

**Зовнішнє підтвердження** – аудиторські докази, отримані як пряма письмова відповідь аудитору від третьої сторони (сторони, яка підтверджує) у паперовій формі або на електронних чи інших носіях інформації.

**Інспектування** (стосовно контролю якості) – процедури, які

стосуються завершених завдань та призначені для отримання доказів дотримання командами із завдання політик і процедур фірми щодо контролю якості.

**Інспектування** (як аудиторська процедура) – перевірка записів або документів (внутрішніх чи зовнішніх) у паперовій, електронній формах або на інших носіях чи фізична перевірка активів.

**Картковий рахунок** – банківський поточний рахунок, на якому обліковуються операції за спеціальними платіжними засобами.

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

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

**Касовий ордер** – первинний документ (прибутковий або видатковий касовий ордер), що застосовується для оформлення надходжень (видачі) готівки з каси.

**Касові документи** – документи (касові ордери та відомості на виплату грошей, розрахункові документи, квитанції програмно-технічних комплексів самообслуговування, відомості закупівлі сільськогосподарської продукції, інші прибуткові та видаткові касові документи), за допомогою яких відповідно до законодавства України оформляються касові операції, звіти про використання коштів, а також відповідні журнали встановленої форми для реєстрації цих документів та книги обліку.

**Касові операції** – операції підприємств (підприємців) між собою та з фізичними особами, що пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

**Команда із завдання** – усі партнери і штатні працівники, які виконують завдання, та будь-які особи, залучені фірмою або мережевою фірмою, які виконують процедури із завдання. До її складу не входять зовнішні експерти, залучені фірмою або мережевою фірмою.

**Контроль** – процес, що забезпечує відповідне функціонування конкретного об'єкту, прийнятий управлінським рішенням і направлений на успішне досягнення поставленої мети.

**Лист-угода** – письмові умови завдання у формі листа.

**Мета внутрішнього контролю** – об'єктивне вивчення стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих

факторів та умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети та доведення цієї інформації до органу управління;

**Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку** – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

**Немодифікована думка** – думка, висловлена аудитором, якщо він дійшов висновку про те, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

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

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

**Первинний документ** – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

**Письмове запевнення** – письмове декларування управлінського персоналу, надане аудитору для підтвердження певних питань або додаткової підтримки інших аудиторських доказів. У цьому контексті письмові запевнення не включають фінансову звітність, твердження, які вона містить, або облікові регістри та записи, на яких ця фінансова звітність ґрунтується.

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

**План рахунків бухгалтерського обліку** – перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденції рахунків) у бухгалтерському обліку.

**Повторне виконання** – незалежне виконання аудитором процедур або заходів контролю, які були здійснені як частина процедур внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

**Повторне обчислення** – процедура, яка передбачає перевірку

математичної правильності документів або записів.

**Податкове зобов'язання** – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк).

**Податковий кредит** – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду.

**Податок на додану вартість** – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V Податкового кодексу України.

**Прибуток** – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

**Прийнятність** (аудиторських доказів) – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

**Професійний скептицизм** – ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку доказів.

**Професійні стандарти** – Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та відповідні етичні вимоги.

**Процедура по суті** – аудиторська процедура, призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень. Процедури по суті включають:

а) тести деталей (класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації);

б) аналітичні процедури по суті.

**Процедури огляду** – процедури, які вважаються необхідними для досягнення цілі завдання з огляду, насамперед запити персоналу суб'єкта господарювання та аналітичні процедури, що застосовуються до фінансових даних.

**Процедури оцінювання ризиків** – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової

звітності та на рівні тверджень.

**Процес оцінювання ризиків суб'єкта господарювання** – компонент внутрішнього контролю, що є процесом ідентифікації бізнес-ризиків, які мають відношення до цілей фінансового звітування, та прийняття рішень, спрямованих на врегулювання цих ризиків і результатів таких дій.

**Ризик невиявлення** – ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, не дадуть можливості виявити викривлення, що існує та може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями.

**Ризик суттєвого викривлення** – це ризик того, що фінансова звітність, яка ще не перевірялася аудитором у процесі аудиту, містить суттєві викривлення. Він складається з двох компонентів на рівні тверджень, а саме:

а) невід'ємний ризик – вразливість твердження щодо класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації, до викривлення, яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, перед тим, як брати до уваги будь-які відповідні заходи контролю;

б) ризик контролю – ризик того, що викривлення, яке може трапитися у твердженні стосовно класу операцій, залишку рахунку або розкриття інформації і яке може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, не буде своєчасно попереджено або виявлено та виправлено системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

**Середовище контролю** – включає владні та управлінські функції, а також ставлення, обізнаність і дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу, які стосуються системи внутрішнього контролю та її важливості для суб'єкта господарювання. Середовище контролю є компонентом системи внутрішнього контролю.

**Спостереження** – передбачає нагляд за процесом або процедурою, яку виконують інші особи (наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації персоналом суб'єкта господарювання або за виконанням заходів контролю).

**Твердження** – надані управлінським персоналом явні або неявні представлення, що містяться у фінансовій звітності, які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різних типів, які

можуть мати місце.

**Тести заходів контролю** – аудиторська процедура, розроблена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю для запобігання або виявлення та виправлення суттєвих викривлень на рівні тверджень.

**Ті кого наділено найвищими повноваженнями** – фізична особа (особи) чи організація (організації) (наприклад, установа, що виконує функції довіреної особи), які відповідають за нагляд за стратегією суб'єкта господарювання і зобов'язаннями, пов'язаними із підвітністю суб'єкта господарювання. Така відповідальність охоплює також нагляд за процесом фінансового звітування.

**Управлінський персонал** – фізична особа (особи), що наділені виконавчими повноваженнями за ведення операційної діяльності суб'єкта господарювання. Для деяких суб'єктів господарювання в певних юрисдикціях до складу управлінського персоналу входять дехто з тих або всі, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад члени керівного органу або власник (керівник).

**Фінансова звітність (для цілей аудиту)** – структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене для інформування про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансового звітування. Відповідні примітки складаються, як правило, зі стислого викладу значущих облікових політик та іншої пояснювальної інформації.

**Шахрайство** – навмисна дія однієї особи або кількох осіб, які належать до управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін із застосуванням омани для отримання неправомірної або незаконної вигоди.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит: навч. посіб. / [С. І. Дерев'янку, Н. П. Кузик, С. О. Олійник та ін.] . – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 380 с.
2. Аудит: навч. посіб. за ред. д.е.н., проф. Пушкаря М. С. – Тернопіль : Карт-бланш, 2014. – 275 с.
3. Аудит : підручник / [О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький та ін.]; за заг. ред. проф. О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
4. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / за ред. проф. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – К. : ЦУЛ, 2012. – 540 с.
5. Аудит: організація і методика : навч. посібник / Огійчук М. Ф., Новиков І. Т., Рагуліна І. І. – Київ : Алеута, 2012. – 664 с.
6. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності : монографія / А. В. Бодюк. – К. : Кондор, 2009. – 356 с.
7. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики: У 2 т. / За ред. А. М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2010. – Т.2. – 576 с.
8. Бухгалтерський облік і аудит : термінологічний словник: українсько-російсько-англо-азербайджанський; русско-українсько-англо-азербайджанський; English-Ukrainian-Russian-Azerbaijani : навч. посібник / Ю. А. Верига, О. В. Карпенко, В. Л. Іщенко, Я. К. Алхасов, Т. В. Гладких, А. Ж. Пшенична, Н. О. Кулявець. – Київ : ЦУЛ, 2015. – 368 с.
9. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / За заг. ред. А. М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2009. – 736 с.
10. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник. – 2-ге вид., перероб. і допов. / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко та ін.; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – К.: Вища освіта, 2003. – 800 с.
11. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах [підручник]. / За заг. ред. Плаксієнка В. Я. / В. Я. Плаксієнко, Л. О. Мармуль, Т. Г. Маренич, Т. Г. Камінська, М. І. Гордієнко, Г. Є. Павлова, С. В. Скрипник, О. В. Ільчак. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 448 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч. практ. посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна, В. І. Кисла. – К.: ЦУЛ, 2010. – 536 с.
13. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. О. Бідюк, І. Є. Соколовська-Гонтаренко. – К.: Центр учб. л-ри, 2011. – 424 с.

14. Ватуля І. Д. Аудит. Практикум. Навчальний посібник / І. Д. Ватуля, Н. А. Канцедал, О. Г. Пономаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2007 – 304 с.
15. Вербило О. Ф. Бухгалтерський облік у промислових і агросервісних підприємствах / Вербило О. Ф., Камінська Т. Г., Коробова Н. М./ За ред. О. Ф.Вербило : [підручник]. – Київ: Каравела, 2014. – 367 с.
16. Верига Ю. А. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект [Електронний ресурс] / Ю. А. Верига, Є. А. Карпенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія «Економічні науки». – Кіровоград : КіпНТУ, 2011. – № 20. – С. 186–193. – Спосіб доступу: <http://dspace.uccu.org.ua/handle/123456789/365>.
17. Верига Ю. А. Словник нормативних термінів з фінансового контролю / Ю. А. Верига, Г. О. Соболев. – Полтава : ПУЕТ, 2014. – 169 с.
18. Верига Ю. А. Фінансовий облік: навч. посібник / Ю. А. Верига, Т. В. Гладких, М. М. Орищенко. – К.: ЦУЛ, 2012. – 438 с.
19. Верига Ю. Кодекс праці й честі ревізора : (праця Бориса Мартоса «Кооперативна ревізія») / Ю. Верига, М. Аліман // Вісті ЦССТУ. Діловий випуск. – 2012. – 13 лип.; 2012 – 20 лип.; 2012 – 27 лип.; 2012 – 3 серп.; 2012 – 10 серп.; 2012 – 17 серп.
20. Виноградова М. О. Аудит : навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 654 с.
21. Звітність підприємства : підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко, Н. В. Прохар, Л. І. Лежненко. – Київ : Центр учб. л-ри, 2015. – 570 с.
22. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> 3.
23. Карпенко Є. А. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посіб. / Є. А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2018. – 371 с.
24. Кодекс етики професійних бухгалтерів (редакція 2012 року). Міжнародна федерація бухгалтерів / пер. з англ. – Київ : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2014. – 136 с.
25. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : підручник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2012. – 544 с.
26. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В. А. Кулик. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 380 с.

27. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: підручн. [3-ге вид., перероб. і доп.] / О. В. Лишиленко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 670 с.
28. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=293629](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293629).
29. Методичні рекомендація з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=293623&cat\\_id=293536](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536).
30. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=293605&cat\\_id=293536](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=293605&cat_id=293536).
31. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=233413](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=233413).
32. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат: Наказ Міністерства фінансів України від 01.11.2010 р. № 1300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=293635&cat\\_id=293536](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=293635&cat_id=293536).
33. Міжнародні стандарти аудиту: схеми і таблиці : навч. посіб. / [О. А. Петрик, А. Ж. Пшенична, О. В. Артюх-Пасюта, А. І. Мілька]. – Полтава : ПУЕТ, 2018. – 301 с.
34. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2016-2017 р., / пер. з англ. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2017. – Електронний ресурс. – Режим доступу <http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolu-yakosti-2016-2017>.
35. Наукові та прикладні аспекти удосконалення бухгалтерського обліку, економічного контролю та системи оподаткування : колективна моногр. / за ред. В. Я. Плаксієнка ; Полтав. держ. аграр. акад. – Полтава : Астрія, 2018. – 352 с.
36. Нестуля О. О. Борис Мартос і його праця про ревізію / О. О. Нестуля, М. В. Аліман, Ю. А. Верига; за заг. ред. О. О. Нестулі. – Полтава: ПУЕТ, 2019. – 228 с.
37. Никонович М. О. Аудит : підручник / М. О. Никонович, К. О. Редько ; за ред. Є. В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014.

– 748 с.

38. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва : навч. посібник / Ю. А. Верига, Є. А. Карпенко, Г. О. Соболев, Н. О. Кулявець. – Київ : Центр учб. л-ри, 2014. – 272 с.

39. Облікова політика підприємства : навч. посібник / Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна, С. Ю. Іванюк. – Київ : Центр учб. л-ри, 2015. – 312 с.

40. Офіційний сайт Верховної Ради України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

41. Офіційний сайт Міністерства юстиції України. Режим доступу: <http://minjust.gov.ua/ua>.

42. Плаксієнко В. Я. Безпаперова бухгалтерія на підприємстві : навч. посіб. для здобувачів вищої освіти / В. Я. Плаксієнко, І. М. Назаренко, С. А. Гаркуша ; за ред. В. Я. Плаксієнка. – Київ : Центр учб. літ., 2018. – 252 с.

43. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. N 2755-VI// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

44. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс] . – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

45. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014р. № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку // База даних інформаційно-правової системи «ЛІГА». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.

47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. – зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. – зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» : наказ Міністерства фінансів України № 205 від 28.04.2001 р. – зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України N 790 від 18.11.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

51. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України № 2258-VIII, від 21.12.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
52. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
53. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
54. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. / А. Ж. Пшенична. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 315 с.
55. Репозитарій ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі». Режим доступу: <http://dspace.puet.edu.ua/?locale=uk>.
56. Управлінський облік : навч. посіб. / В. Я. Плаксієнко Л. В. Яловега, О. В. Лега, Т. Б. Прийдак, Т. В. Мокієнко, Н. А. Канцедал ; за заг. ред. В. Я. Плаксієнка. – Полтава : Астроя, 2018. – 250 с.
57. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підруч. / Н. М. Ткаченко. – 6-ге вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2018. – 982 с.
58. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 7-ме вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2016. – 1040 с.
59. Шимановська-Діанич Л. М. Процесно-орієнтоване управління та внутрішній контроль на підприємствах роздрібною торгівлі : монографія / Л. М. Шимановська-Діанич, Є. А. Карпенко. – Полтава : ПУЕТ, 2012. – 269 с.

## ДОДАТОК А

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

Код	Назва	Сфера застосування
<b>Клас 1. Необоротні активи</b>		
10	Основні засоби	Усі види діяльності
11	Інші необоротні матеріальні активи	Усі види діяльності
12	Нематеріальні активи	Усі види діяльності
13	Знос (амортизація) необоротних активів	Усі види діяльності
14	Довгострокові фінансові інвестиції	Усі види діяльності
15	Капітальні інвестиції	Усі види діяльності
16	Довгострокові біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
17	Відстрочені податкові активи	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	Усі види діяльності
19	Гудвіл	Усі види діяльності
<b>Клас 2. Запаси</b>		
20	Виробничі запаси	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності
23	Виробництво	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати	Промисловість
26	Готова продукція	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Сільське господарство, виробництва підприємства інших галузей з підсобним

Код	Назва	Сфера застосування
		сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	Усі види діяльності
<b>Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи</b>		
30	Готівка	Усі види діяльності
31	Рахунки в банках	Усі види діяльності
33	Інші кошти	Усі види діяльності
34	Короткострокові векселі одержані	Усі види діяльності
35	Поточні фінансові інвестиції	Усі види діяльності
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	Усі види діяльності
37	Розрахунки з різними дебіторами	Усі види діяльності
38	Резерв сумнівних боргів	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів	Усі види діяльності
<b>Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань</b>		
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	Усі види діяльності
41	Капітал у дооцінках	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	Усі види діяльності
43	Резервний капітал	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)	Усі види діяльності
45	Вилучений капітал	Усі види діяльності
46	Неоплачений капітал	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Усі види діяльності
48	Цільове фінансування і цільові надходження	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	Страхова діяльність
<b>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</b>		
50	Довгострокові позики	Усі види діяльності
51	Довгострокові векселі видані	Усі види діяльності
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	Усі види діяльності

<b>Код</b>	<b>Назва</b>	<b>Сфера застосування</b>
54	Відстрочені податкові зобов'язання	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання	Усі види діяльності
<b>Клас 6. Поточні зобов'язання</b>		
60	Короткострокові позики	Усі види діяльності
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Усі види діяльності
62	Короткострокові векселі видані	Усі види діяльності
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Усі види діяльності
64	Розрахунки за податками й платежами	Усі види діяльності
65	Розрахунки за страхування	Усі види діяльності
66	Розрахунки за виплатами працівникам	Усі види діяльності
67	Розрахунки з учасниками	Усі види діяльності
68	Розрахунки за іншими операціями	Усі види діяльності
69	Доходи майбутніх періодів	Усі види діяльності
<b>Клас 7. Доходи і результати діяльності</b>		
70	Доходи від реалізації	Усі види діяльності
71	Інший операційний дохід	Усі види діяльності
72	Дохід від участі в капіталі	Усі види діяльності
73	Інші фінансові доходи	Усі види діяльності
74	Інші доходи	Усі види діяльності
76	Страхові платежі	Страхова діяльність
79	Фінансові результати	Усі види діяльності
<b>Клас 8. Витрати за елементами</b>		
80	Матеріальні витрати	Усі види діяльності
81	Витрати на оплату праці	Усі види діяльності
82	Відрахування на соціальні заходи	Усі види діяльності
83	Амортизація	Усі види діяльності
84	Інші операційні витрати	Усі види діяльності
85	Інші затрати	Усі види діяльності
<b>Клас 9. Витрати діяльності</b>		
90	Собівартість реалізації	Усі види діяльності
91	Загальновиробничі витрати	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати	Усі види діяльності

<b>Код</b>	<b>Назва</b>	<b>Сфера застосування</b>
93	Витрати на збут	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	Усі види діяльності
95	Фінансові витрати	Усі види діяльності
96	Втрати від участі в капіталі	Усі види діяльності
97	Інші витрати	Усі види діяльності
98	Податок на прибуток	Усі види діяльності
<b><i>Клас 0. Позабалансові рахунки</i></b>		
01	Орендовані необоротні активи	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	Усі види діяльності
03	Контрактні зобов'язання	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	Усі види діяльності
05	Гарантії та забезпечення надані	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані	Усі види діяльності
07	Списані активи	Усі види діяльності
08	Бланки суворого обліку	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування	Усі види діяльності

## ДОДАТОК Б

Підприємство \_\_\_\_\_  
 Територія \_\_\_\_\_  
 Організаційно-правова форма господарювання \_\_\_\_\_  
 Вид економічної діяльності \_\_\_\_\_  
 Середня кількість працівників<sup>1</sup> \_\_\_\_\_  
 Адреса, телефон \_\_\_\_\_

Дата (рік, місяць, число) \_\_\_\_\_  
 за ЄДРПОУ \_\_\_\_\_  
 за КОАТУУ \_\_\_\_\_  
 за КОПФГ \_\_\_\_\_  
 за КВЕД \_\_\_\_\_

КОДИ	
01	

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака  
 Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):  
 за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку \_\_\_\_\_  
 за міжнародними стандартами фінансової звітності \_\_\_\_\_


### Баланс (Звіт про фінансовий стан) на \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>		
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси	1100		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		

## Продовж. додатка Б

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

Керівник

Головний бухгалтер

## Продовж. додатка Б

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)Дата (рік, місяць, число)  
за ЄДРПОУ

КОДИ		
		01

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 2 Код за ДКУД

1801003

## І. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	( )	( )
<b>Валовий:</b>			
прибуток	2090		
збиток	2095	( )	( )
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	( )	( )
Витрати на збуг	2150	( )	( )
Інші операційні витрати	2180	( )	( )
<b>Фінансовий результат від операційної діяльності:</b>			
прибуток	2190		
збиток	2195	( )	( )
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	( )	( )
Втрати від участі в капіталі	2255	( )	( )
Інші витрати	2270	( )	( )
<b>Фінансовий результат до оподаткування:</b>			
прибуток	2290		
збиток	2295	( )	( )
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
<b>Чистий фінансовий результат:</b>			
прибуток	2350		
збиток	2355	( )	( )

## II. СУКУПНИЙ ДОХІД

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

## III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

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

## IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

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

Керівник

Головний бухгалтер

Продовж. додатка Б

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)  
за  
ЄДРПОУ

КОДИ		

**Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)**

за 20\_\_ р.

Форма № 3

Код за ДКУД

1801004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000		
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	( )	( )
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	<b>3195</b>		
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205		
Надходження від отриманих:			
відсотків	3215		
дивідендів	3220		
Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250		
Витрачання на придбання:			
фінансових інвестицій	3255	( )	( )

## Продовж. додатка Б

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
необоротних активів	3260	( )	( )
Виплати за деривативами	3270	( )	( )
Інші платежі	3290	( )	( )
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	<b>3295</b>		
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>			
Надходження від: Власного капіталу	3300		
Отримання позик	3305		
Інші надходження	3340		
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	( )	( )
Погашення позик	3350		
Сплату дивідендів	3355	( )	( )
Інші платежі	3390	( )	( )
<b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>	<b>3395</b>		
<b>Чистий рух грошових коштів за звітний період</b>	<b>3400</b>		
Залишок коштів на початок року	3405		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415		

Керівник

Головний бухгалтер

## Продовж. додатка Б

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)Дата (рік, місяць, число)  
за ЄДРПОУ

КОДИ		

Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)  
за 20\_\_ р.

Форма № 3

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500				
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	3505		X		X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520				
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550				
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560				
Грошові кошти від операційної діяльності	3570				
Сплачений податок на прибуток	3580	X		X	
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	<b>3195</b>				
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>					
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		X		X
необоротних активів	3205		X		X
Надходження від отриманих: відсотків	3215		X		X
дивідендів	3220		X		X
Надходження від деривативів	3225		X		X
Інші надходження	3250		X		X
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	X		X	
необоротних активів	3260	X		X	
Виплати за деривативами	3270	X		X	
Інші платежі	3290	X		X	
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	<b>3295</b>				

Продовж. додатка Б

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>					
Надходження від: Власного капіталу	3300		X		X
Отримання позик	3305		X		X
Інші надходження	3340		X		X
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	X		X	
Погашення позик	3350	X		X	
Сплату дивідендів	3355	X		X	
Інші платежі	3390	X		X	
<b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>	<b>3395</b>				
<b>Чистий рух грошових коштів за звітний період</b>	<b>3400</b>				
Залишок коштів на початок року	3405		X		X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410				
Залишок коштів на кінець року	3415				

Керівник

Головний бухгалтер

## Продовж. додатка Б

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)  
за ЄДРПОУ

КОДИ		
		01

**Звіт про власний капітал**  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 4

Стаття	Код рядка	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<b>Залишок на початок року</b>	<b>4000</b>								
<b>Коригування:</b> Зміна облікової політики	4005								
Виправлення помилок	4010								
Інші зміни	4090								
<b>Скоригований залишок на початок року</b>	<b>4095</b>								
<b>Чистий прибуток (збиток) за звітний період</b>	<b>4100</b>								
<b>Інший сукупний дохід за звітний період</b>	<b>4110</b>								
<b>Розподіл прибутку:</b> Виплати власникам (дивіденди)	4200								
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205								
Відрахування до резервного капіталу	4210								
<b>Внески учасників:</b> Внески до капіталу	4240								
Погашення заборгованості з капіталу	4245								

Продовж. додатка Б

Стаття	Код рядка	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<b>Вилучення капіталу:</b>									
Викуп акцій (часток)	4260								
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265								
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270								
Вилучення частки в капіталі	4275								
Інші зміни в капіталі	4290								
<b>Разом змін у капіталі</b>	<b>4295</b>								
<b>Залишок на кінець року</b>	<b>4300</b>								

Керівник

Головний бухгалтер

# ДОДАТОК В

## ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ ГОЛОВНОГО БУХГАЛТЕРА

### І. Загальні положення

1. Головний бухгалтер належить до професійної групи «Керівники».
2. Призначення на посаду головного бухгалтера та звільнення з неї здійснюється наказом керівника підприємства з дотриманням вимог Кодексу законів про працю України та чинного законодавства про працю.
3. Головний бухгалтер безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства.
4. Головний бухгалтер здійснює керівництво працівниками бухгалтерії підприємства.

### ІІ. Завдання та обов'язки

Головний бухгалтер:

1. Забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних.
2. Організує роботу бухгалтерської служби, контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.
3. Вимагає від підрозділів, служб та працівників забезпечення неухильного дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.
4. Вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну.
5. Забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені строки користувачам.
6. Здійснює заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.
7. Бере участь у підготовці та поданні інших видів періодичної звітності, які передбачають підпис головного бухгалтера, до органів вищого рівня у відповідності з нормативними актами, затвердженими формами та інструкціями.
8. За погодженням з власником (керівником) підприємства забезпечує перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань.
9. Здійснює контроль за веденням касових операцій, раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.
10. Бере участь у проведенні інвентаризаційної роботи на підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

11. Забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах.

12. Організує роботу з підготовки пропозицій для власника (керівника) підприємства щодо:

- визначення облікової політики підприємства, внесення змін до обраної облікової політики, вибору форми бухгалтерського обліку з урахуванням діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних;

- розроблення системи і форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій;

- визначення прав працівників на підписання первинних та зведених облікових документів;

- вибору оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників, підвищення професійного рівня бухгалтерів, забезпечення їх довідковими матеріалами;

- поліпшення системи інформаційного забезпечення управління та шляхів проходження обробленої інформації до виконавців;

- впровадження автоматизованої системи оброблення даних бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства чи удосконалення діючої;

- забезпечення збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, залучення кредитів та їх погашення;

- виділення на окремий баланс філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства та включення їх показників до фінансової звітності підприємства.

13. Керує працівниками бухгалтерського обліку підприємства та розподіляє між ними посадові завдання та обов'язки.

14. Знайомить цих працівників із нормативно-методичними документами та інформаційними матеріалами, які стосуються їх діяльності, а також із змінами в чинному законодавстві.

### **III. Права**

Головний бухгалтер має право:

1. Діяти від імені бухгалтерії підприємства, представляти інтереси підприємства у взаємовідносинах зі структурними підрозділами та іншими організаціями з господарсько-фінансових та інших питань.

2. В межах своєї компетенції підписувати та візувати документи.

3. Самостійно вести листування зі структурними підрозділами підприємства, а також з іншими організаціями з питань, які належать до компетенції бухгалтерії та не вимагають рішення керівника підприємства.

4. Вносити на розгляд керівника підприємства пропозиції по вдосконаленню роботи, пов'язаної з обов'язками, що передбачені цією інструкцією.

5. Вносити пропозиції керівнику підприємства: про притягнення до матеріальної та дисциплінарної відповідальності посадових осіб за результатами перевірок; про заохочення працівників, що відзначилися.

6. В межах своєї компетенції повідомляти керівнику підприємства про всі виявлені недоліки в діяльності підприємства та вносити пропозиції щодо їх усунення.

7. Вимагати та отримувати у керівників структурних підрозділів та фахівців інформацію та документи, необхідні для виконання його посадових обов'язків.

8. Залучати фахівців усіх структурних підрозділів до виконання покладених на нього завдань.

9. Вимагати від керівника підприємства (інших керівників) сприяння у виконанні обов'язків і реалізації прав, що передбачені цією посадовою інструкцією.

#### **IV. Відповідальність**

Головний бухгалтер несе відповідальність:

1. За неналежне виконання або невиконання своїх посадових обов'язків, що передбачені цією посадовою інструкцією, – в межах, визначених чинним законодавством України про працю.

2. За правопорушення, скоєні в процесі здійснення своєї діяльності, – в межах, визначених чинним адміністративним, кримінальним та цивільним законодавством України.

3. За завдання матеріальної шкоди – в межах, визначених чинним цивільним законодавством та законодавством про працю України.

#### **V. Головний бухгалтер повинен знати:**

1. Закони України, Укази Президента України, постанови, розпорядження, рішення Кабінету Міністрів України, Національного банку України, Державної податкової адміністрації України з питань правових засад регулювання господарської діяльності підприємства.

2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України щодо порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також методичні документи міністерств та інших центральних органів виконавчої влади щодо галузевих особливостей застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

3. Основи технології виробництва продукції, порядок оформлення операцій і організацію документообігу за розділами обліку, форми і порядок розрахунків, порядок приймання, зарахування на баланс, зберігання і витрат коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей.

4. Правила проведення інвентаризацій активів та зобов'язань.

5. Економіку, організацію виробництва, праці і управління.

6. Податкову справу, основи цивільного права.

7. Трудове, фінансове та господарське законодавство.

8. Правила та норми охорони праці.

**VI. Кваліфікаційні вимоги**

1. Головний бухгалтер. Начальник (завідувач) відділу (управління) бухгалтерського обліку: повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст). Післядипломна освіта в галузі управління. Стаж бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня: для магістра – не менше 2 років, спеціаліста – не менше 3 років.

2. Завідувач сектору (бюро) у відділі (управлінні) бухгалтерського обліку: повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж бухгалтерської роботи: для магістра – не менше 2 років, спеціаліста – не менше 3 років.

**VII. Взаємовідносини (зв'язки) за посадою**

1. За відсутності головного бухгалтера його обов'язки виконує заступник (за відсутності останнього – особа, призначена у відповідному порядку), який набуває відповідних прав і несе відповідальність за належне виконання покладених на нього обов'язків.

2. Для виконання обов'язків та реалізації прав головний бухгалтер взаємодіє:

2.1 З керівниками всіх структурних підрозділів підприємства з питань фінансово-господарської діяльності підприємства.

2.2. З начальником відділу кадрів – з питань підбору, прийняття на роботу, звільнення, переміщення матеріально відповідальних осіб та працівників бухгалтерії підприємства.

2.3. З начальником планово-економічного відділу з питань:

2.3.1. Отримання:

– планів виробництва продукції;

– проектів оптових та роздрібних цін на продукцію;

– звітів про виконання планів структурними підрозділами і підприємством в цілому.

2.3.2. Надання:

– даних, необхідних для економічного планування, прогнозування та аналізу;

– балансу та оперативних звітів про доходи та видатки, про використання бюджету;

– розрахунків заробітної плати.

2.4. З начальником відділу технічного контролю з питань:

2.4.1. Отримання:

– актів відбракування продукції;

– висновків про винність відповідальних осіб;

– висновків щодо прийнятих рекламаций.

2.4.2. Надання:

– відомостей про результати обліку втрат від браку;

– відомостей про стягнення з винних осіб.

2.5. З начальником відділу збуту (маркетингу) з питань:

2.5.1. Отримання:

– товарно-супроводжувальної документації;

– звітів про відвантажену продукцію;

– відомостей про стан залишків продукції на складах;

– рахунків, виставлених контрагентам за відвантажену продукцію;

– копій претензій та рекламаций, пред'явлених підприємству.

2.5.2. Надання:

– відомостей про рух продукції;

– норм запасів продукції на складах;

– підсумків інвентаризації продукції.

УЗГОДЖЕНО

Керівник  
структурного  
підрозділу:

\_\_\_\_\_  
(підпис)

\_\_\_\_\_  
(ПІБ)

«\_\_» \_\_\_\_ р.

Начальник  
юридичного  
відділу:

\_\_\_\_\_  
(підпис)

\_\_\_\_\_  
(ПІБ)

«\_\_» \_\_\_\_ р.

З інструкцією  
ознайомлений:

\_\_\_\_\_  
(підпис)

\_\_\_\_\_  
(ПІБ)

«\_\_» \_\_\_\_ р.

# ДОДАТОК Г

## ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ КАСИРА

### I. Загальні положення

1. Ця посадова інструкція визначає статус, функціональні обов'язки, права і відповідальність Касира.

2. Касир належить до професійної групи «Технічні службовці», з штатним співробітником (підрозділу, групи \_\_\_\_\_) підприємства, та призначається на посаду і звільняється з посади наказом директора підприємства у встановленому трудовим законодавством порядку за поданням Головного бухгалтера.

3. Касир підкоряється безпосередньо \_\_\_\_\_ (Головному бухгалтеру).

4. Кваліфікаційні вимоги:

4.1. Старший касир: неповна базова вища освіта відповідного напрямку підготовки (молодший спеціаліст) без вимог до стажу роботи або загальна середня освіта та професійно-технічна освіта, підвищення кваліфікації і стаж роботи за професією касира не менше 1 року.

Касир: повна загальна середня освіта, професійно-технічна освіта або професійне навчання на виробництві, без вимог до стажу роботи.

4.2. Касир повинен знати:

– правила документообороту і технологію оброблення облікової інформації на підприємстві, нормативно-правові акти щодо ведення касових операцій, обліку цінних паперів;

– організацію процесу взаємодії працівників свого структурного підрозділу;

– порядок ведення внутрішнього обліку і подачі звітності в рамках своїх функціональних обов'язків;

5. \_\_\_\_\_.

### II. Завдання та обов'язки

Касир:

1) здійснює операції, пов'язані з прийманням та видаванням готівкових грошових коштів через касу підприємства, зберігає всі прийняті цінності;

2) одержує в установах банку готівку, здійснює записи в касовій книзі операцій одержання і видавання готівки за кожним прибутковим касовим ордером і видатковим документом в день їх надходження або видавання;

3) перевіряє наявність і достовірність підпису головного бухгалтера, а на видаткових документах – дозвільного напису керівника або уповноважених ним осіб, наявність всіх інших реквізитів на прибуткових касових ордерах та видаткових документах, а також зазначених у цих документах додатків (заяви, накладні, рахунки, довідки та ін.). Повертає документи в бухгалтерію для відповідного оформлення у випадку недодержання хоча б однієї з перелічених вимог;

4) підписує прибуткові касові ордери та видаткові документи відразу після одержання або видавання по них готівки, а на доданих до них документах ставить штамп «Сплачено»;

5) видає квитанцію особі, яка здала готівку в касу. Ставить штамп «Депоновано» або робить відповідний запис в платіжній відомості біля прізвищ осіб, яким не здійснені в установлений термін виплати, пов'язані з оплатою праці, складає реєстр депонованих сум, в платіжній відомості вказує фактично виплачену суму і суму, яка підлягає депонуванню, звіряє ці суми з загальним підсумком по платіжній відомості та ставить свій підпис;

6) виписує видатковий касовий ордер на фактично видану по платіжній відомості суму, передає його для реєстрації.

7) щоденно в кінці робочого дня виводить залишок грошових коштів у касі підприємства та передає у бухгалтерію підприємства звіт касира (копію записів в касовій книзі) разом з прибутковими касовими ордерами і видатковими документами під розпис особи, яка здійснює контроль за веденням касових операцій;

8) виконує інші обов'язки зі збереження в касі грошових документів, цінних паперів тощо.

### **III. Права**

Касир має право:

- 1) візувати облікові документи в межах своєї компетенції;
- 2) вносити на розгляд керівництва підприємства пропозиції по вдосконаленню робіт та усунення виявлених недоліків;
- 3) ознайомлюватися з планами розвитку підприємства, що стосуються його діяльності, документами керівництва щодо кадрової політики, трудових відносин та критеріїв оцінки якості виконання посадових обов'язків робітниками;
- 4) вимагати та оперативно отримувати документи, необхідні для виконання своїх посадових обов'язків та завдань;
- 5) вимагати від керівників свого структурного підрозділу реалізації прав, що передбачені цією інструкцією, для кваліфікованого виконання своїх обов'язків та сприянні у їх виконанні;
- 6) \_\_\_\_\_.

### **IV. Відповідальність**

Касир несе відповідальність за:

- 1) порушення правил техніки безпеки, протипожежних, санітарних та інших правил, які утворюють загрозу діяльності підприємства, його працівникам;
- 2) не дотримання трудової і виконавської дисципліни;
- 3) невиконання або неналежне виконання своїх посадових обов'язків згідно цієї інструкції в межах, визначених чинним трудовим законодавством України;

4) спричинення прямого матеріального збитку підприємству, також як і за дії (або бездіяльність), що привели до такого матеріального збитку;

5) правопорушення, вчинені в процесі своєї трудової діяльності в межах, визначених чинним адміністративним, цивільним і кримінальним законодавством України;

6) \_\_\_\_\_.

**V. Умови роботи**

1. Режим роботи Касира визначається відповідно до Правил внутрішнього трудового розпорядку, встановлених на підприємстві та трудовим договором (контрактом).

2. \_\_\_\_\_

УЗГОДЖЕНО

Керівник структурного підрозділу:	_____	_____	«__» ____ р.
	(підпис)	(ПІБ)	

Начальник юридичного відділу:	_____	_____	«__» ____ р.
	(підпис)	(ПІБ)	

З інструкцією ознайомлений:	_____	_____	«__» ____ р.
	(підпис)	(ПІБ)	

## ДОДАТОК Д

### Перелік положень анкети з оцінки ефективності середовища системи внутрішнього контролю

Заходи і процедури контролю	Рівень ризику неефективності		
	Низький	Середній	Високий
Політика і стиль керівництва, впровадження чесності та етичних принципів			
1. Ставлення посадових осіб до внутрішнього контролю	Посадові особи усвідомлюють важливість та необхідність належної організації внутрішнього контролю. Посадові особи усвідомлюють обмеження, притаманні внутрішньому контролю, та не покладають на нього надмірних очікувань	Посадові особи надмірно довіряють системі внутрішнього контролю, переоцінюючи її можливості	Посадові особи зневажливо ставляться до організації внутрішнього контролю
2. Проведення заходів, спрямованих на встановлення етичних принципів поведінки та чесності і відповідальності персоналу	Підприємство регулярно здійснює заходи з формування корпоративної культури. На підприємстві затверджено кодекс етичної поведінки, його доведено до відома працівників. Здійснюються заходи з виявлення найбільш успішних та чесних працівників та їх заохочення. Працівники незалежно від їхньої посади, що безвідповідально, недобросовісно	Ставлення керівництва до формування корпоративної культури є декоративним. Кодекс етичної поведінки відсутній або фактично не працює. Не здійснюються заходи зі стимулювання	Керівництво не вважає за потрібне витратити кошти на формування корпоративної культури

Заходи і процедури контролю	Рівень ризику неефективності		
	Низький	Середній	Високий
	ставляться до роботи чи помічені в шахрайстві, публічно звільняються та за потреби переслідуються в судовому порядку	відповідального та чесного ставлення до роботи. Заохочення за успіхи в діяльності охоплює всіх, незалежно від фактичного внеску. Особи, помічені у зловживаннях, звільняються за власним бажанням без розголосу	
3. Наявність фізичних засобів захисту майна	Для зберігання усіх ліквідних активів відведено спеціальні місця, забезпечені усіма необхідними засобами охорони. На підприємстві існує служба охорони	Наявні в достатньому обсязі	Наявні в недостатньому обсязі або відсутні повністю
4. Наявність підрозділу внутрішнього контролю (аудиту)	На підприємстві функціонує підрозділ внутрішнього аудиту або призначена уповноважена особа. Забезпечена організаційна незалежність і об'єктивність діяльності внутрішніх аудиторів	Наявний підрозділ внутрішнього контролю, підпорядкований адміністрації і не є повністю незалежним і об'єктивним у своїй діяльності	Контрольний підрозділ відсутній

Продовж. додатка Д

Заходи і процедури контролю	Рівень ризику неефективності		
	Низький	Середній	Високий
Організаційна структура підприємства			
5. Кількість підрозділів	Мала	Середня	Висока
6. Складність організаційної структури	Підприємство, всі підрозділи якого розташовані локально	Корпорація (має територіально віддалені підрозділи, дочірні структури, філії)	Транснаціональна компанія
Розподіл функціональних обов'язків та зон відповідальності			
7. Наявність положень та посадових інструкцій з чітким визначенням прав, відповідальності та обов'язків підрозділів і працівників	На підприємстві затверджено положення про підрозділи підприємства та посадові інструкції в повному обсязі. Посадові інструкції та положення доведено до відома посадових осіб. Знання посадових інструкцій контролюється при атестації та переатестації працівників	Посадові інструкції та положення наявні не в повному обсязі. Зміст посадових інструкцій та положень знають не всі працівники, їх дотримання не є обов'язковим та не контролюється	Посадові інструкції та положення відсутні чи мають формальний характер. Працівники їх не знають і не використовують

Заходи і процедури контролю	Рівень ризику неефективності		
	Низький	Середній	Високий
Політика управління персоналом та прагнення компетентності персоналу			
8. Прийняття персоналу на роботу	<p>На підприємстві визначено мінімальні та бажані кваліфікаційні та психологічні вимоги до всіх посад</p> <p>Про наявність вакансії оголошується відкрито. Усі претенденти мають однакові умови для працевлаштування.</p> <p>До пошуку працівників залучаються відомі кадрові агентства.</p> <p>До прийняття остаточного рішення збирається інформація про кандидата з попередніх місць роботи.</p> <p>Персонал приймають із випробувальним терміном</p>	<p>Кваліфікаційні вимоги до вакантних посад формуються безпосередньо керівником, за умови наявності вакантної посади. Конкурс не оголошується, кадрові агентства не залучаються</p>	<p>Є випадки прийняття працівників за протекцією або на прохання керівництва чи співробітників компанії, родичів та інших осіб, компетенція яких не встановлена. Випробувальний термін відсутній. Конкурс на вакантну посаду є формальним.</p>
9. Кваліфікаційна атестація та	<p>На підприємстві затверджено програму атестації та переатестації працівників, яка виконується. За результатами атестації</p>	<p>Атестація та переатестація проводиться ситуативно.</p>	<p>Атестацію та переатестацію працівників взагалі</p>

Продовж. додатка Д

Заходи і процедури контролю	Рівень ризику неефективності		
	Низький	Середній	Високий
переатестація працівників	формують висновки про продовження контракту чи його припинення	За окремими посадами або в окремих випадках. За результатами атестації висновків не приймають	не проводять
10. Оцінка досягнень працівників	На підприємстві щорічно керівниками підрозділів (або уповноваженими ними особами) складаються характеристики на працівників, про результати їхньої роботи впродовж року. На підставі цих характеристик спеціальна комісія приймає рішення про підвищення працівника, продовження чи припинення його контракту, переведення його в кадровий резерв на заміщення тих чи інших вакантних посад. Особи, які декілька років поспіль не мають професійного зростання, звільняються із займаних посад або переводяться на іншу роботу зі зниженням	На підприємстві оцінка особистих досягнень працівника не здійснюється. Оцінці чи заохоченню підлягає діяльність всього підрозділу. У межах підрозділу керівник одноосібно визначає та приймає рішення щодо успішності чи неуспішності працівників	Оцінка досягнень працівників не здійснюється, кадровий резерв не формується. Інколи на керівні посади призначаються особи «за протекцією» вищого керівництва

*Продовж. додатка Д*

<b>Заходи і процедури контролю</b>	<b>Рівень ризику неефективності</b>		
	<b>Низький</b>	<b>Середній</b>	<b>Високий</b>
11. Для працівників запроваджено програми підвищення кваліфікації з	Працівники підприємства мають обов'язково, коштом підприємств, за графіком проходити підвищення кваліфікації, стажування чи відвідувати семінари впродовж року	Працівники мають можливість, за бажанням, відвідувати семінари та курси з підвищення кваліфікації коштом підприємства	Працівники мають можливість, за бажанням, відвідувати семінари та курси з підвищення кваліфікації лише за власний рахунок й у вільний від роботи час

**ДОДАТОК Ж**  
**Характеристика міжнародних стандартів контролю**  
**якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх**  
**послуг**

Номер	Назва стандарту
<b>Міжнародні стандарти контролю якості 1-99 (МСКЯ)</b>	
МСКЯ 1	Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги
<b>Аудити історичної фінансової інформації</b>	
200-299 Загальні принципи та відповідальність	
МСА 200	Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту
МСА 210	Узгодження умов завдань з аудиту
МСА 220	Контроль якості аудиту фінансової звітності
МСА 230	Аудиторська документація
МСА 240	Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності
МСА 250	Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності
МСА 260 (переглянутий)	Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями
МСА 265	Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями та управлінському персоналу
<b>300-499 Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики</b>	
МСА 300	Планування аудиту фінансової звітності
МСА 315 (переглянутий)	Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища
МСА 320	Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту
МСА 330	Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики
МСА 402	Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги
МСА 450	Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту
<b>500-599 Аудиторські докази</b>	

Номер	Назва стандарту
МСА 500	Аудиторські докази
МСА 501	Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів
МСА 505	Зовнішні підтвердження
МСА 510	Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду
МСА 520	Аналітичні процедури
МСА 530	Аудиторська вибірка
МСА 540	Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю та пов'язані з ним розкриття інформації
МСА 550	Пов'язані сторони
МСА 560	Події після звітного періоду
МСА 570 (переглянутий)	Безперервність діяльності
МСА 580	Письмові запевнення
<b>600 – 699 Використання роботи інших фахівців</b>	
МСА 600	Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)
МСА 610 (переглянутий в 2018)	Використання роботи внутрішніх аудиторів
МСА 620	Використання роботи експерта аудитора
<b>700 – 799 Аудиторські висновки та звітування</b>	
МСА 700 (переглянутий)	Формулювання думки та складання звіту щодо фінансової звітності
МСА 701	Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора
МСА 705 (переглянутий)	Модифікації думки у звіті незалежного аудитора
МСА 706 (переглянутий)	Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора
МСА 710	Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність
МСА 720 (переглянутий)	Відповідальність аудитора щодо іншої інформації
<b>Спеціалізовані сфери 800-899</b>	

<b>Номер</b>	<b>Назва стандарту</b>
МСА 800 (переглянутий)	Особливі положення – аудити фінансової звітності складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення
МСА 805	Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту
МСА 810 (переглянутий)	Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності
<b>Нотатки з міжнародної практики аудиту</b>	
НМПА 1000	Особливості аудиту фінансових інструментів
<b>2000-2699 Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО)</b>	
2400 (переглянутий)	Завдання з огляду історичної фінансової звітності
2410	Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання
<b>ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, ЩО НЕ Є АУДИТАМИ ЧИ ОГЛЯДАМИ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ</b>	
<b>3000-3699 Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ)</b>	
3000 (переглянутий)	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації
<b>3400-3699 Стандарти для спеціалізованих сфер</b>	
3400	Перевірка прогнозної фінансової інформації (раніше МСА 810)
3402	Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги
3410	Звіти з надання впевненості щодо звітів з парникових газів
3420	Звіти з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії
<b>СУПУТНІ ПОСЛУГИ</b>	
<b>4000-4699 Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП)</b>	
4400	Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації (раніше МСА 920)
4410 (переглянутий)	Завдання з компіляції інформації
Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг – Якість аудиту	

**ДОДАТОК К**  
**Структура Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»**

Розділи	Статті
I. Загальні положення	1. Визначення термінів 2. Сфера дії Закону 3. Правова основа аудиторської діяльності в Україні 4. Аудитор 5. Аудиторська фірма 6. Аудиторська діяльність 7. Загальні умови надання аудиторських послуг 8. Професійна етика 9. Професійний скептицизм 10. Незалежність і об'єктивність аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності 11. Конфіденційність та професійна таємниця 12. Незалежність та об'єктивність аудитора під час проведення аудиту
II. Професійні стандарти та аудиторський звіт	13. Міжнародні стандарти аудиту 14. Аудиторський звіт та інші офіційні документи
III. Суспільний нагляд за аудиторською діяльністю	15. Організація суспільного нагляду за аудиторською діяльністю 16. Порядок формування та функціонування Ради нагляду 17. Формування та функціонування Інспекції 18. Оприлюднення інформації про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю
IV. Атестація аудиторів	19. Атестація аудиторів
V. Реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності	20. Ведення реєстру 21. Розділи Реєстру та відомості, що підлягають оприлюдненню у Реєстрі 22. Подання відомостей до Реєстру
VI. Особливості проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес	23. Вимоги до внутрішньої організації суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності 24. Організація роботи з виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності

Розділи	Статті
	25. Обмеження щодо обсягу завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності 26. Винагорода за послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності 27. Обмеження щодо надання послуг 28. Оцінка загроз незалежності 29. Призначення та відсторонення суб'єкта аудиторської діяльності від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності 30. Тривалість завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес 31. Виявлення порушень 32. Вимоги щодо внутрішнього контролю якості виконаного завдання з аудиту фінансової звітності 33. Вимоги, що мають виконуватися при припиненні надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності 34. Аудиторський комітет 35. Додатковий звіт для аудиторського комітету 36. Звіт для органів нагляду 37. Звіт про прозорість 38. Інформація для Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю 39. Зберігання документації
VII. Забезпечення якості аудиторських послуг	40. Контроль якості аудиторських послуг 41. Моніторинг якості ринку аудиторських послуг та конкуренції
VIII. Професійна відповідальність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності	42. Дисциплінарні заходи, що застосовуються до аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності 43. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності перед третіми особами 44. Оприлюднення інформації про застосовані стягнення 45. Порядок дисциплінарного провадження та прийняття рішення

<b>Розділи</b>	<b>Статті</b>
ІХ. Професійне самоврядування аудиторів	46. Загальні принципи професійного самоврядування аудиторів 47. Аудиторська палата України 48. З'їзд аудиторів України 49. Рада Аудиторської палати України 50. Голова Аудиторської палати України 51. Комітет з контролю якості аудиторських послуг 52. Професійні організації аудиторів України
X. Прикінцеві та перехідні положення	

## ДОДАТОК Л

### Твердження, які аудитор використовує при розгляді різних типів потенційних викривлень

Назва твердження	Сутність твердження
<b>Твердження щодо класів операцій та подій, а також пов'язаних розкриттів протягом періоду аудиту</b>	
Настання	Операції та події, які були зареєстровані або розкриті, дійсно мали місце і стосуються суб'єкта господарювання
Повнота	Всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані, а всі пов'язані розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, було включено
Точність	Суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями і подіями, були записані правильно, а пов'язані розкриття були відповідно виміряні й викладені
Закриття періоду	Операції та події були зареєстровані у правильному обліковому періоді
Класифікація	Операції та події були зареєстровані на належних рахунках
Подання	Операції та події відповідно узагальнені або деталізовані й чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними та зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування
<b>Твердження щодо залишків рахунків та відповідних розкриттів на кінець періоду</b>	
Існування	Активи, зобов'язання та власний капітал наявні
Права та зобов'язання	Суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта господарювання
Повнота	Всі активи, зобов'язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані, а всі пов'язані розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, було включено
Точність, оцінка та розподіл	Активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані, а пов'язані розкриття було відповідно виміряні та викладені

<b>Назва твердження</b>	<b>Сутність твердження</b>
Класифікація	Активи, зобов'язання та участь у капіталі було відображено на відповідних рахунках
Подання	Активи, зобов'язання та участь у капіталі відповідно узагальнені або деталізовані та чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними і зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування

## ДОДАТОК М

### Умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення

1. Діяльність в економічно нестабільних регіонах, наприклад у країнах зі значною девальвацією грошової одиниці або дуже високим рівнем інфляції.
2. Діяльність, вразлива до нестабільних ринків, наприклад торгівля ф'ючерсами.
3. Діяльність, яка значною мірою підлягає заходам з комплексного регулювання.
4. Проблеми щодо безперервності діяльності та ліквідності, включаючи втрату значних клієнтів.
5. Обмеження доступності капіталу та кредиту.
6. Зміни в галузі, в якій працює суб'єкт господарювання.
7. Зміни в логістичному ланцюзі.
8. Розробка або пропонування нових продуктів чи послуг або започаткування нових видів діяльності.
9. Розширення у нові регіони.
10. Зміни у суб'єкта господарювання, такі як великі придбання чи реорганізації або інші незвичайні події.
11. Ймовірний продаж суб'єктів господарювання або сегментів бізнесу.
12. Існування складних альянсів і спільних підприємств.
13. Використання позабалансового фінансування, підприємств спеціального призначення та інших складних фінансових угод.
14. Значні операції з пов'язаними сторонами.
15. Недостатня кількість персоналу з відповідними навичками бухгалтерського обліку та фінансового звітування.
16. Зміни у складі ключового персоналу, включаючи звільнення основних керівників.
17. Недоліки у внутрішньому контролі, особливо ті, на які не реагує управлінський персонал.
18. Стимули для управлінського персоналу та працівників брати участь в шахрайстві під час складання фінансової звітності.
19. Невідповідність між IT-стратегією суб'єкта господарювання та його бізнес-стратегією.

20. Зміни в ІТ середовищі.
21. Встановлення значних нових ІТ-систем, пов'язаних із фінансовим звітуванням.
22. Подання запитів щодо діяльності чи фінансових результатів суб'єкта господарювання регуляторними або урядовими органами.
23. Попередні викривлення, історія помилок або суттєва кількість коригувань на кінець періоду.
24. Значна кількість незвичайних або несистематичних операцій, включаючи операції між компаніями та операції зі значними доходами на кінець періоду.
25. Операції, які реєструються на основі намірів управлінського персоналу, наприклад рефінансування боргу, активи для продажу, та класифікація ринкових цінних паперів.
26. Застосування нових стандартів бухгалтерського обліку.
27. Облікові оцінки, які включають складні процеси.
28. Події або операції, які включають значну невизначеність оцінки, в тому числі облікові оцінки, та відповідні розкриття.
29. Пропуск або неточне подання важливої інформації в розкриттях.
30. Позови та умовні зобов'язання, наприклад гарантії продажу, фінансові гарантії та відновлення навколишнього середовища.

## ДОДАТОК Н

### Приклад Листа-угоди про проведення аудиту

Відповідному представнику  
управлінського персоналу  
або тим, кого наділено  
найвищими повноваженнями  
підприємства \_\_\_\_\_.

#### **Мета та обсяг аудиту**

Ви запропонували нам провести аудит фінансової звітності *назва підприємства*, що складається з Балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31 грудня 20\_\_ р., Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал за рік, що закінчився зазначеною датою, і Приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

Ми із задоволенням підтверджуємо нашу згоду на проведення аудиту, а також наше розуміння завдання, як зазначено у цьому листі.

Цілями нашого аудиту є отримати обґрунтовану впевненість, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень через шахрайство або помилки, та надати звіт аудитора, який міститиме нашу думку.

Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, але вона не гарантує, що аудит, виконаний відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА), завжди виявить суттєве викривлення, якщо воно існує. Викривлення можуть бути наслідком шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо, взяті окремо або в сукупності, вони очікувано впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі цієї фінансової звітності.

#### **Зобов'язання аудитора**

Ми проведемо аудит відповідно до МСА. Ці стандарти вимагають від нас дотримання етичних вимог. Як складову аудиту відповідно до МСА ми використовуємо професійне судження, та дотримуємося професійного скептицизму під час здійснення аудиту. Ми також:

– ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки, розробляємо і виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики та отримуємо аудиторські докази, які є достатніми й прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим у порівнянні з суттєвим викривленням внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, фальсифікацію, навмисні вилучення, хибні тлумачення або нехтування внутрішнім контролем;

– отримуємо розуміння внутрішнього контролю, доречного до аудиту, з метою розробки аудиторських процедур, прийнятних за цих обставин, але не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Проте ми повідомимо Вам у письмовій формі про будь-які суттєві недоліки внутрішнього контролю, що стосуються аудиту фінансової звітності, які ми ідентифікували під час аудиту;

– оцінюємо прийнятність використаних облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок, а також відповідних розкриттів, здійснених управлінським персоналом.

– робимо висновок щодо прийнятності використання управлінським персоналом безперервності діяльності як основи бухгалтерського обліку та на основі отриманих аудиторських доказів висновок стосовно того, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність компанії продовжити свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми дійдемо висновку, що така суттєва невизначеність дійсно існує, ми зобов'язані привернути увагу в нашому звіті до відповідних розкриттів у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття неадекватні, модифікувати нашу думку. Наші висновки ґрунтуватимуться на аудиторських доказах, отриманих до дати звіту аудитора. Однак майбутні події або умови можуть примусити компанію припинити свою безперервну діяльність;

– оцінимо загальне подання, структуру та зміст фінансової звітності, включаючи розкриття, та чи подає фінансова звітність операції та події в такий спосіб, що забезпечує достовірне подання.

Через властиві обмеження аудиту разом із властивими обмеженнями системи внутрішнього контролю існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можна не виявити, навіть якщо аудит належно спланований і виконаний відповідно до МСА.

### **Зобов'язання управлінського персоналу та визначення застосовної концептуальної основи фінансового звітування**

Ми проведемо аудит виходячи з того, що управлінський персонал визнає та розуміє, що він несе відповідальність за:

а) складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансового звітування (*або до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку*);

б) такий внутрішній контроль, що, як визначає управлінський персонал є необхідним для надання можливості скласти фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;

в) забезпечення:

– нашого доступу до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу, є доречною для складання фінансової звітності, такої як записи, документація тощо;

– додатковою інформацією, про яку ми можемо зробити запит до управлінського персоналу, з метою аудиту;

– необмеженого доступу до працівників суб'єкта господарювання, від яких, як ми визначили, необхідно одержати аудиторські докази.

Як складову процесу нашого аудиту ми проситимемо управлінський персонал та в разі потреби тих, кого наділено найвищими повноваженнями підтвердити у письмовій формі представлення, надані нам у зв'язку з аудитом.

Ми сподіваємося на повне сприяння Вашого персоналу під час нашого аудиту.

### **Інша важлива інформація**

*Наводиться у разі потреби інша інформація, таку як домовленості про гонорари, виставлення рахунків та інші особливі умови, залежно від обставин.*

### **Звітування**

За результатами аудиту ми надаємо аудиторський звіт. Форма та зміст нашого звіту, можливо, потребуватимуть змін з урахуванням результатів нашого аудиту.

Прохання підписати і повернути примірник цього листа, що додається, з метою підтвердження та згоди про домовленість стосовно нашого аудиту фінансової звітності, включаючи відповідальність кожного з нас.

Підписи сторін, ім'я, прізвище та посада

Дата \_\_\_\_\_

## ДОДАТОК П

### Зміст завдань аудитора при розробці стратегії аудиту

Зміст завдання для аудитора при розробці стратегії аудиту	Перелік питань, які повинні бути з'ясовані в результаті формування стратегії
1. Виявити характеристики, які визначатимуть обсяг аудиту	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Концептуальна основа фінансового звітування, відповідно до якої підготовлено фінансову інформацію, що підлягає аудиту, включаючи будь-яку необхідність в узгодженні з іншими концептуальними основами фінансового звітування.</li><li>2. Галузеві вимоги до звітності, наприклад звіти, що вимагаються органами, які регулюють діяльність галузі.</li><li>3. Очікуваний обсяг аудиту, включаючи кількість місць розташування компонентів, що підлягають аудиту.</li><li>4. Характер відносин контролю між материнською компанією та її компонентами, що визначає, як консолідуватиметься фінансова звітність групи.</li><li>5. Обсяг перевірки компонентів іншими аудиторами.</li><li>6. Характер сегментів бізнесу, що підлягають аудиту, включаючи потребу в спеціалізованих знаннях.</li><li>7. Застосовувана валюта звітності, включаючи будь-яку необхідність у перерахунку валюти для фінансової інформації, що підлягає аудиту.</li><li>8. Необхідність у проведенні законодавчо встановленого аудиту окремих фінансових звітів на додаток до аудиту з метою консолідації фінансової звітності.</li><li>9. Доступність результатів роботи внутрішніх аудиторів і ступінь потенційної довіри аудитора до їхньої роботи.</li><li>10. Використання суб'єктом господарювання послуг організацій, які вони надають, та шляхи отримання аудитором доказів щодо структури або функціонування заходів контролю, наданих їм.</li></ol>

<b>Зміст завдання для аудитора при розробці стратегії аудиту</b>	<b>Перелік питань, які повинні бути з'ясовані в результаті формування стратегії</b>
	<p>11. Очікуване використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх завдань з аудиту, наприклад доказів стосовно процедур оцінювання ризиків і тестування заходів контролю.</p> <p>12. Вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури, включаючи наявність даних та очікуваний ступінь використання комп'ютеризованих методів аудиту.</p> <p>13. Координація очікуваного обсягу і часу виконання аудиту з будь-якими оглядами проміжної фінансової інформації та вплив отриманої під час таких оглядів інформації на аудит.</p> <p>14. Наявність персоналу та даних клієнта</p>
<p>2. Встановити звітні цілі завдання для планування часу та характеру необхідного повідомлення інформації.</p>	<p>1. Графік звітності суб'єкта господарювання, наприклад проміжні та кінцеві етапи.</p> <p>2. Організація зустрічей з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, для обговорення характеру, часу й обсягу аудиторської роботи.</p> <p>3. Обговорення з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, питань очікуваного типу і часу звітів, які слід надати, а також повідомлення іншої інформації у письмовій чи усній формі, включаючи аудиторський звіт, листи управлінському персоналу і повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.</p> <p>4. Обговорення з управлінським персоналом питань стосовно очікуваного повідомлення інформації про стан виконання аудиту всього завдання.</p> <p>5. Повідомлення аудиторам компонентів стосовно очікуваних типів і часу звітів, які слід надати, та іншої інформації, пов'язаної з аудитом.</p>

Зміст завдання для аудитора при розробці стратегії аудиту	Перелік питань, які повинні бути з'ясовані в результаті формування стратегії
	<p>6. Очікуваний характер і час повідомлення між членами команди із завдання, включаючи характер та час проведення зустрічей групи, а також час огляду виконаної роботи.</p> <p>7. Визначення того, чи очікуються будь-які повідомлення третім сторонам, включаючи відповідальність, визначену законодавчо або за контрактом щодо звіту за наслідками аудиту</p>
<p>3. Розглянути чинники, які з погляду професійного судження аудитора є важливими для спрямування зусиль команди із завдання</p>	<p>1. Визначення суттєвості для компонентів і повідомлення про це аудиторам компонентів згідно з вимогами.</p> <p>2. Попередня ідентифікація значущих компонентів та значущих класів операцій, залишків рахунків і розкриттів інформації.</p> <p>3. Попереднє виявлення ділянок з високим ризиком суттєвого викривлення.</p>
<p>4. Розглянути результати діяльності, що передує завданню, та, якщо це застосовно, чи є належними знання суб'єкта господарювання за результатами виконання інших завдань партнером із завдання</p>	<p>4. Вплив оціненого ризику суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності загалом на керівництво, нагляд та перевірку. Спосіб, у який аудитор доносить до членів команди із завдання важливість бути допитливими та дотримуватися професійного скептицизму під час збору й оцінювання аудиторських доказів.</p> <p>5. Результати попередніх аудитів, що включали оцінювання ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, а також характер виявлених недоліків та дії, спрямовані на їх усунення.</p> <p>6. Питання, що можуть вплинути на аудит, із персоналом фірми, який відповідає за надання інших послуг суб'єкту господарювання.</p> <p>7. Докази відданості управлінського персоналу розробці, впровадженню та підтриманню дієвої системи внутрішнього контролю.</p> <p>8. Зміни в застосовній концептуальній основі</p>

Зміст завдання для аудитора при розробці стратегії аудиту	Перелік питань, які повинні бути з'ясовані в результаті формування стратегії
	<p>фінансового звітування, наприклад зміни в стандартах обліку, які можуть потребувати значних нових або переглянутих розкриттів.</p> <p>9. Обсяг операцій, який може визначити, чи є більш ефективним для аудитора довіряти системі внутрішнього контролю.</p> <p>10. Значення, яке надається в межах усього суб'єкта господарювання системі внутрішнього контролю як засобу забезпечення успішної господарської діяльності.</p> <p>11. Процес чи процеси, які використовує управлінський персонал для ідентифікації та підготовки розкриттів відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, включаючи розкриття, які містять інформацію, отриману не з Головної книги чи облікових реєстрів.</p> <p>12. Значущі зміни у бізнесі, що впливають на суб'єкт господарювання, включаючи зміни в інформаційних технологіях і бізнес-процесах, зміни в складі ключового управлінського персоналу, а також поглинання, злиття й вилучення капіталу.</p> <p>13. Значні події в галузі, наприклад зміни в нормативних актах, що регулюють галузь, чи поява нових вимог до звітування.</p> <p>14. Інші відповідні значущі зміни, наприклад зміни у правовому середовищі, що впливають на суб'єкт господарювання</p>
5. Уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання	1. Підбір команди із завдання (включаючи, де це потрібно, відповідального за перевірку контролю якості виконання завдання) та розподіл роботи між її членами, включаючи призначення членів групи із належним досвідом для роботи в ділянках із

<b>Зміст завдання для аудитора при розробці стратегії аудиту</b>	<b>Перелік питань, які повинні бути з'ясовані в результаті формування стратегії</b>
	можливим високим ризиком суттєвого викривлення. 2. Розробка бюджету завдання, включаючи урахування відповідного часу, який необхідно приділити для роботи в ділянках із можливим високим ризиком суттєвого викривлення

## ДОДАТОК Р

### Шаблон плану проведення аудиту

Назва аудиторської фірми \_\_\_\_\_  
 Назва клієнта \_\_\_\_\_  
 План проведення аудиту на \_\_\_\_\_ *назва клієнта*  
 Період аудиту \_\_\_\_\_ рік  
 Термін аудиту \_\_\_\_\_  
 Ключовий партнер з аудиту \_\_\_\_\_ *ПІБ*  
 Склад команди з аудиту \_\_\_\_\_ осіб  
 Аудиторський ризик \_\_\_\_\_ %  
 Рівень суттєвості \_\_\_\_\_ %

<i>№ пор.</i>	<i>Заплановані види робіт (об'єкти аудиту)</i>	<i>Термін проведення перевірки (згідно із загальним планом аудиторської фірми та договором на проведення аудиту)</i>	<i>Виконавці</i>	<i>Примітки</i>

Замовник аудиторських послуг \_\_\_\_\_

Керівник аудиторської фірми \_\_\_\_\_

Ключовий партнер з аудиту \_\_\_\_\_

Печатка, дата

## ДОДАТОК С

### План проведення аудиту основних засобів ПрАТ «Черкаський комбінат хлібопродуктів»

Назва аудиторської фірми АФ «Професіонал»

Назва клієнта ПрАТ «Черкаський комбінат хлібопродуктів»

Період аудиту 01.01.2018–31.12.2018 р.

Термін з 15.01.2019 по 05.02.2019 р.

Ключовий партнер з аудиту \_\_\_\_\_

Склад команди з аудиту \_\_\_\_\_

Аудиторський ризик 3 %

Рівень суттєвості 2 %

<i>№ пор.</i>	<i>Завдання аудиту (Заплановані види робіт)</i>	<i>Термін проведення перевірки</i>	<i>Виконавці</i>	<i>Примітки</i>
1.	Ознайомлення із загальними і установчими документами	15.01.2019 р.	<i>Вказуються ПІБ аудиторів (помічників), що виконують дане завдання</i>	
2	Оцінка стану бухгалтерського обліку і звітності, оцінка внутрішнього контролю	15.01.2019 р.		
3	Аналіз Наказу про облікову політику й організацію бухгалтерського обліку	16.01.2019 р.		
4	Перевірка узгодженості даних форм фінансової звітності щодо основних засобів	16.01.2019 р.		
5	Перевірка відповідності даних Балансу даним Головної книги, оборотної відомості, регістрам синтетичного та аналітичного обліку щодо основних засобів	17.01.2019 р.		
6	Вивчення та аналіз матеріалів інвентаризації основних засобів	17.01.2019 р.		
7	Перевірка правильності відображення в обліку надходження основних засобів	18.01.2019 р. – 19.01.2019 р.		

<i>№ пор.</i>	<i>Завдання аудиту (Заплановані види робіт)</i>	<i>Термін проведення перевірки</i>	<i>Виконавці</i>	<i>Примітки</i>
8	Перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів	20.01.2019 р. – 21.01.2019 р.		
9	Перевірка обґрунтованості та правильності відображення в обліку реконструкцій, модернізацій та іншого капітального поліпшення основних засобів	22.01.2019 р. – 23.01.2019 р.		
10	Перевірка правильності відображення в обліку поточних ремонтів основних засобів	24.01.2019 р. – 25.01.2019 р.		
11	Перевірка законності та правильності відображення в обліку вибуття основних засобів внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі	26.01.2019 р. – 28.01.2019 р.		
12	Перевірка законності та правильності відображення в обліку орендованих основних засобів	01.02.2019 р. – 02.02.2019 р.		
13	Аналіз ефективності використання основних засобів	03. 02.2019 р. – 04.02.2019 р.		
14.	Узагальнення матеріалів аудиту	05.02.2019 р.		

Замовник аудиторських послуг \_\_\_\_\_

Керівник аудиторської фірми \_\_\_\_\_

Ключовий партнер з аудиту \_\_\_\_\_

Печатка, дата

**ДОДАТОК Т**  
**Програма аудиту основних засобів ПрАТ «Черкаський комбінат хлібопродуктів»**

Назва аудиторської фірми АФ «Професіонал»

Назва клієнта ПрАТ «Черкаський комбінат хлібопродуктів»

Період аудиту 01.01.2018–31.12.2018 р.

Термін з 15.01.2019 по 05.02.2019 р.

Ключовий партнер з аудиту \_\_\_\_\_

Склад команди з аудиту \_\_\_\_\_

Аудиторський ризик 3 %

Рівень суттєвості 2 %

<i>№ пор.</i>	<i>Завдання аудиту</i>	<i>Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)</i>	<i>Термін виконання</i>	<i>Виконавці</i>
<b>1.</b>	<b>1. Ознайомлення із загальними і установчими документами</b>		15.01.2019 р.	<i>Вказуються ПІБ аудиторів (помічників), що виконують дане завдання</i>
1.1.	Ознайомлення з Установчим договором, Статутом, з'ясування специфіки діяльності клієнта, основних видів діяльності, дати реєстрації, складу засновників, їх часток	Установчий договір, Статут	15.01.2019 р.	
1.2	Ознайомлення зі свідоцтвом про державну реєстрацію	Свідоцтво про державну реєстрацію	15.01.2019 р.	
1.3	Ознайомлення з документами щодо реєстрації суб'єкта господарювання	Свідоцтва з фондів	15.01.2019 р.	

№ пор.	Завдання аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці
1.4	Ознайомлення з дозволами і ліцензіями на право займатися певною діяльністю	Дозволи, ліцензії, сертифікати	15.01.2019 р.	
1.5	Ознайомлення з протоколами загальних зборів і засідань певних рад	Протоколи	15.01.2019 р.	
<b>2</b>	<b>Оцінка стану бухгалтерського обліку і звітності, оцінка внутрішнього контролю</b>		15.01.2019 р.	
2.1.	Оцінка стану бухгалтерського обліку і звітності, оцінка	Тести системи внутрішнього контролю	15.01.2019 р.	
2.2.	Оцінка внутрішнього контролю	Тести системи внутрішнього контролю	15.01.2019 р.	
<b>3</b>	<b>Аналіз Наказу про облікову політику й організацію бухгалтерського обліку</b>		16.01.2019 р.	
3.1.	Вивчення загальних аспектів Наказу про облікову політику та його аналіз з точки зору правильності оформлення	Наказ про облікову політику	16.01.2019 р.	

Продовж. додатка Т

№ пор.	Завдання аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці
3.2.	З'ясування наявності змін в Наказі про облікову політику та причин їх виникнення	Наказ про облікову політику, наказ про внесення змін до наказу про облікову політику	16.01.2019 р.	
3.3	Аналіз організаційної частини наказу про облікову політику	Наказ про облікову політику	16.01.2019 р.	
3.4	Перевірка робочого плану рахунків на предмет застосування рахунків основних засобів та капітальних інвестицій	Робочий план рахунків	16.01.2019 р.	
3.5.	Перевірка і ознайомлення з посадовими обов'язками бухгалтера, який займається обліком основних засобів	Посадова інструкція бухгалтера	16.01.2019 р.	
3.6.	Перевірка графіку документообігу щодо обліку основних засобів	Графік документообігу	16.01.2019 р.	
<b>4.</b>	<b>Перевірка узгодженості даних форм фінансової звітності</b>		16.01.2019 р.	

№ пор.	Завдання аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці
4.1	Перевірка розрахунку залишкової вартості основних засобів на початок та кінець періоду перевірки	Баланс, Примітки до річної фінансової звітності	16.01.2019 р.	
4.2	Перевірка правильності розрахунку залишкової вартості у квартальній та річній звітності та узгодженість її показників між собою	Квартальна фінансова звітність, річна фінансова звітність	16.01.2019 р.	
4.3	Перевірка узгодженості нарахованої амортизації основних засобів за даними Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	16.01.2019 р.	
4.4.	Перевірка узгодженості залишкової вартості основних засобів та нарахованої амортизації у балансі та Примітка	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (непрямий метод), Примітки	16.01.2019 р.	

№ пор.	Завдання аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці
5.	<b>Перевірка відповідності даних Балансу даним Головної книги, оборотної відомості, регістрам синтетичного та аналітичного обліку щодо основних засобів</b>		<b>17.01.2019 р.</b>	
5.1.	Порівняння показників Балансу із залишками за рахунками 10, 131, 152 Головної книги	Баланс (Звіт про фінансовий стан), головна книга, регістри за рахунками 10, 131, 152 (журнал 4 та відомість 4.1, журнал 5)	17.01.2019 р.	
5.2	Порівняння даних Головної книги з даними оборотної відомості за рахунками 10, 131, 152	Головна книга, оборотна відомість	17.01.2019 р.	
5.3	Порівняння даних Головної книги з даними регістрів синтетичного та аналітичного обліку (за рахунками 10, 131, 152)	Головна книга, регістри за рахунками 10, 131, 152 (журнал 4 та відомість 4.1, журнал 5)	17.01.2019 р.	
5.4	Аналіз та виявлення операцій щодо руху основних засобів	Головна книга, фінансова звітність	17.01.2019 р.	

№ пор.	Завдання аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці
5.5.	Перевірка технічної документації на об'єкти рахунками 10, 131, 152	Технічний паспорт, ліцензії, страхові поліси, страхові свідоцтва	17.01.2019 р.	
<b>6.</b>	<b>Вивчення та аналіз матеріалів інвентаризації основних засобів</b>		<b>17.01.2019 р.</b>	
6.1	Порівняння матеріалів інвентаризації із даними реєстрів синтетичного обліку та звітності	Інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, Головна книга	17.01.2019 р.	
6.2	Спостереження за проведенням інвентаризації основних засобів	Наказ про проведення інвентаризації, акт проведення інвентаризації, інвентаризаційний опис	17.01.2019 р.	
6.3	Перевірка умов зберігання та експлуатації основних засобів	Договір про охорону приміщення, складські документи	17.01.2019 р.	
<b>7.</b>	<b>Перевірка правильності відображення в обліку надходження основних засобів, та їх постановки на облік</b>		<b>18.01.2019 р.</b> – <b>19.01.2019 р.</b>	

№ пор.	Завдання аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці
7.1	Перевірка правильності сформованої первісної вартості основних засобів	Накладні, рахунки фактури, податкові накладні, кошториси, розрахунки за виконані роботи (активи виконаних робіт)	18.01.2019 р.	
7.2	Перевірка своєчасного введення в експлуатацію основних засобів	Інвентарна картка обліку основних засобів (ОЗ-7), акт приймання-передачі ОЗ	18.01.2019 р.	
7.3	Перевірка відображення в обліку операцій з надходження основних засобів	ОЗ-2, ОЗ-6, ОЗ-1	19.01.2019 р.	
<b>8.</b>	<b>Перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів</b>		<b>20.01.2019 р – 21.01.2019 р.</b>	
8.1	Перевірка відповідності обраного методу нарахування амортизації різних об'єктів основних засобів методу, зазначеному у обліковій політиці	Наказ про облікову політику, П(С)БО 7, Податковий кодекс України	20.01.2019 р. – 21.01.2019 р.	

№ пор.	Завдання аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці
8.2	Перевірка розрахунку амортизації за групами основних засобів та її віднесення на відповідні рахунки	Наказ про облікову, Податковий кодекс України, ОЗ-14, ОЗ-15, П(С)БО 7	20.01.2019 р. – 21.01.2019 р.	
<b>9.</b>	<b>Перевірка обґрунтованості та правильності відображення в обліку реконструкцій, модернізацій та іншого капітального поліпшення основних засобів</b>		<b>22.01.2019 р.</b> – <b>23.01.2019 р.</b>	
9.1	Документальна перевірка законності та доцільності проведення капітальних ремонтів, модернізації основних засобів	ОЗ-6, М-11, ОЗ-2, ОЗ-1, ОЗ-2, 1-ТН П(С)БО 7	22.01.2019 р.	
9.2.	Перевірка правильності відображення витрат на проведення капітальних ремонтів, модернізації об'єктів основних засобів	ОЗ-6, М-11, ОЗ-2, ОЗ-1, ОЗ-2, 1-ТН П(С)БО 7	23.01.2019 р.	

*Продовж. додатка Т*

<b>№ пор.</b>	<b>Завдання аудиту</b>	<b>Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)</b>	<b>Термін виконання</b>	<b>Виконавці</b>
9.3	Перевірка введення в експлуатацію основних засобів, які надійшли після капітального поліпшення	ОЗ-6, М-11, ОЗ-2, ОЗ-1, ОЗ-2	23.01.2019 р.	
<b>10.</b>	<b>Перевірка правильності відображення в обліку поточних ремонтів основних засобів</b>		<b>24.01.2019 р.</b> – <b>25.01.2019 р.</b>	
10.1	Перевірка правильності відображення витрат на проведення поточних ремонтів основних засобів на відповідних рахунках	М-11, ОЗ-2, договір, документи з формування витрат	24.01.2019 р.	
10.2	Розрахунок загальної вартості поточних ремонтів за період	М-11, ОЗ-2, договір, документи з формування витрат	25.01.2019 р.	
<b>11.</b>	<b>Перевірка законності та правильності відображення в обліку вибуття основних засобів внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі</b>		<b>26.01.2019 р.</b> – <b>28.01.2019 р.</b>	

№ пор.	Завдання аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці
11.1	Перевірка правильності відображення в обліку списання основних засобів внаслідок повного зносу (ліквідації)	Наказ керівника, ОЗ-3, ОЗ-4, ОЗ-6, документи з формування витрат з ліквідації	26.01.2019 р.	
11.2	Перевірка доцільності та правильності відображення в обліку вибуття основних засобів внаслідок продажу	Договір, М-2, 1-ТН, ОЗ-6, КО-1, П(С)БО 15, 16	26.01.2019 р.	
11.3	Перевірка правильності відображення в обліку вибуття основних засобів внаслідок безоплатної передачі	П(С)БО 16, договір, документи з формування витрат	26.01.2019 р.	
11.4	Перевірка законності та правильності відображення в обліку списання основних засобів	П(С)БО 7, Податковий кодекс України	26.01.2019 р.	
11.5	Перевірка правильності нарахованої амортизації об'єктів основних засобів при їхньому вибутті	Наказ про облікову політику, документи з формування витрат з ліквідації	27.01.2019 р.	

№ пор.	Завдання аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці
11.6	Перевірка своєчасності відображення в обліку вибуття основних засобів	Інвентарна картка ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9	27.01.2019 р.	
11.7	Перевірка правильності відображення зобов'язань з ПДВ при вибутті основних засобів	Документи по рахунках основних засобів, податкова накладна, декларація	28.01.2019 р.	
<b>12.</b>	<b>Перевірка законності та правильності відображення в обліку орендованих основних засобів</b>		<b>01.02.2019 р.</b> – <b>02.02.2019 р.</b>	
12.1	Перевірка законності та правильності відображення в обліку орендованих основних засобів	Пояснення посадових осіб, договори оренди, виписки банку, головна книга	01.02.2019 р.	
12.2	Перевірка законності та правильності відображення в обліку основних засобів, переданих у оренду	Пояснення посадових осіб, договори оренди, виписки банку, головна книга	01.02.2019 р.	
12.3	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку переоцінки основних засобів	Розрахунки бухгалтерії, інвентаризаційні акти, акти переоцінки	02.02.2019 р.	

Продовж. додатка Т

№ пор.	Завдання аудиту	Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)	Термін виконання	Виконавці
13.	<b>Аналіз ефективності використання основних засобів</b>		<b>03.02.2019 р.</b> – <b>04.02.2019 р.</b>	
13.1	Розрахунок коефіцієнтів фондівіддачі, фондоозброєності, оновлення основних засобів, рентабельності	Розрахункові показники	03.02.2019 р.	
13.2	Порівняння з показниками у галузі, економічно обґрунтованими показниками	Статистичні галузеві дані	04.02.2019 р.	
4.	<b>Узагальнення матеріалів аудиту</b>		<b>05.02.2019 р.</b>	
4.1	Складання аналітичних таблиць	Аналітичні таблиці	05.02.2019 р.	
4.2	Узагальнення та оцінка виявлених помилок	Аналітичні таблиці, робочі документи аудитора	05.02.2019 р.	
4.3	Написання аудиторського звіту	Звіт незалежного аудитора	05.02.2019 р.	

Замовник аудиторських послуг \_\_\_\_\_

Керівник аудиторської фірми \_\_\_\_\_

Ключовий партнер з аудиту \_\_\_\_\_

Печатка, дата

**ДОДАТОК У**  
**Методика заповнення окремих форм**  
**річної фінансової звітності**

*Таблиця У.1*

**Методика заповнення Балансу (Звіту про фінансовий стан)**

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
<b>Актив</b>		
<b>I. Необоротні активи</b> Нематеріальні активи	1000	Відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів. У цій статті наводиться <b>залишкова вартість</b> , яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації ст. 1001 – ст. 1002
первісна вартість	1001	Наводиться первісна вартість нематеріальних активів: сальдо Дт 12
накопичена амортизація	1002	Наводиться нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації: сальдо Кт 133 Сума в цьому рядку наводиться у <b>дужках</b> .
Незавершені капітальні інвестиції	1005	Відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в оборотні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість оборотних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів (у тому числі оборотних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу): сальдо Дт 15
Основні засоби	1010	Наводиться <b>залишкова вартість</b> (яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю і сумою зносу на дату балансу) власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
		орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів: ст. 1011 – ст. 1012
первісна вартість	1011	Наводиться первісна (переоцінена) вартість: сальдо Дт 10 (крім Дт 100) та 11
знос	1012	Наводиться сума зносу основних засобів: сальдо Кт 131 та 132 Сума в цьому рядку наводиться у дужках.
Інвестиційна нерухомість	1015	Відображається вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості за <b>справедливою вартістю</b> , визначеною на дату балансу, або <b>залишковою вартістю</b> , якщо інвестиційна нерухомість обліковується за первісною вартістю: сальдо Дт 100 (якщо облік ведеться за справедливою вартістю) ст. 1016 – ст. 1017 (якщо облік ведеться за первісною вартістю)
Первісна вартість інвестиційної нерухомості <i>Додаткова стаття</i>	1016	Наводиться первісна вартість інвестиційної нерухомості: сальдо Дт 100 (якщо облік інвестиційної нерухомості ведеться за первісною вартістю)
Знос інвестиційної нерухомості <i>Додаткова стаття</i>	1017	Наводиться сума зносу інвестиційної нерухомості: сальдо Кт 135 (якщо облік інвестиційної нерухомості ведеться за первісною вартістю) Сума в цьому рядку наводиться у дужках.
Довгострокові біологічні активи	1020	Відображається вартість довгострокових біологічних активів за <b>справедливою вартістю</b> довгострокових біологічних активів або <b>залишковою вартістю</b> , якщо довгострокові біологічні активи обліковуються за первісною вартістю:

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
		сальдо Дт 161, 163, 165 (для біологічних активів, облік яких ведеться за справедливою вартістю) ст. 1021 – ст. 1022 (для біологічних активів, облік яких ведеться за первісною вартістю)
Первісна вартість довгострокових біологічних активів <i>Додаткова стаття</i>	1021	Наводиться первісна вартість довгострокових біологічних активів: сальдо Дт 162, 164, 166
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів <i>Додаткова стаття</i>	1022	Наводиться сума накопиченої амортизації довгострокових біологічних активів: сальдо Кт 134 Сума в цьому рядку наводиться у <b>дужках</b> .
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	Виділяються фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі: сальдо Дт 141
інші фінансові інвестиції	1035	Відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент, крім фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі: сальдо Дт 142, 143
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	Відображається заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу: сальдо Дт 181, 182, 183
Відстрочені податкові активи	1045	Відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах: сальдо Дт 17

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Гудвіл <i>Додаткова стаття</i>	1050	Відображається сума перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання: сальдо Дт 19
Відстрочені аквізиційні витрати <i>Додаткова стаття</i>	1060	Страховиками відображається сума аквізиційних витрат страховика, що мали місце протягом поточного та/або попередніх звітних періодів, але які належать до наступних звітних періодів та визнаються у витратах одночасно з визнанням відповідної заробленої премії протягом строку дії страхового договору (контракту)
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах <i>Додаткова стаття</i>	1065	Відображаються кошти у централізованих страхових резервних фондах, зокрема, які перебувають в управлінні Моторно-транспортного страхового бюро України, але які належать страховикам
Інші необоротні активи	1090	Наводиться вартість необоротних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Необоротні активи»: сальдо Дт 184 та ін.
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	Відображається загальна сума розділу I, яка розраховується за формулою: <b>ст. (1000 + 1005 + 1010 + 1015 + 1020 + 1030 + 1035 + 1040 + 1045 + 1050 + 1060 + 1065 + 1090)</b>
<b>II. Оборотні активи</b> Запаси	1100	Відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами: сальдо Дт 20, 22, 23, 25-28 (за винятком Дт 286)
Виробничі запаси <i>Додаткова стаття</i>	1101	Відображається вартість виробничих запасів та МШП: сальдо Дт 20 та 22

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Незавершене виробництво <i>Додаткова стаття</i>	1102	Відображаються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами: сальдо Дт 23, 25
Готова продукція <i>Додаткова стаття</i>	1103	Відображаються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам: сальдо Дт 26 та 27
Товари <i>Додаткова стаття</i>	1104	Відображається без суми торгових націнок вартість залишків товарів, які придбані підприємствами для подальшого продажу: сальдо Дт 28 (за винятком Дт 28б)
Поточні біологічні активи	1110	Відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва в оцінці за справедливою або первісною вартістю, а також рослинництва в оцінці за справедливою вартістю: сальдо Дт 21
Депозити перестраховання <i>Додаткова стаття</i>	1115	Наводиться сума за угодами перестраховання, які характеризуються передачею незначного страхового ризику або відсутністю передачі страхового ризику і використовуються переважно як засіб оптимізації грошових потоків у короткостроковій та середньостроковій перспективі
Векселі одержані <i>Додаткова стаття</i>	1120	Відображається заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантаженою продукцією (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями: сальдо Дт 34

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги <i>Додаткова стаття</i>	1125	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): сальдо Дт 36, скориговане на резерв сумнівних боргів
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	Відображається сума авансів, наданих іншим підприємствам, у рахунок наступних платежів: сальдо Дт 371
з бюджетом	1135	Відображається дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету: сальдо Дт 641 та 642
у тому числі з податку на прибуток	1136	Наводиться дебіторська заборгованість з податку на прибуток: сальдо Дт 641/прибуток
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів <i>Додаткова стаття</i>	1140	Відображається сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо: сальдо Дт 373
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків <i>Додаткова стаття</i>	1145	Відображається заборгованість пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків, зокрема між учасниками групи тощо: сальдо Дт 682 та 683
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	Відображається заборгованість дебіторів, яка не відображена в окремих статтях щодо розкриття інформації про

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
		дебіторську заборгованість, або яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів: сальдо Дт 372, 374, 375, 376, 377, 378, 379, 63, 68, 65 та 66
Поточні фінансові інвестиції	1160	Відображаються фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів), а також сума довгострокових фінансових інвестицій, які підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу: сальдо Дт 352
Гроші та їх еквіваленти	1165	Відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземній валюті: сальдо Дт 30, 31, 333, 334, 335, 351
Готівка <i>Додаткова стаття</i>	1166	Наводиться інформація про готівку: сальдо Дт 30
Рахунки в банках <i>Додаткова стаття</i>	1167	Наводиться інформація про гроші на рахунках в банку: сальдо Дт 31
Витрати майбутніх періодів	1170	Відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів: сальдо Дт 39
Частка перестраховика у страхових резервах <i>Додаткова стаття</i>	1180	Наводять визначену та оцінену суму частки перестраховиків у страхових резервах кожного виду відповідно до вимог чинного законодавства

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Інші оборотні активи	1190	Відображаються суми оборотних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Оборотні активи»: сальдо Дт 331, 332, 643, 644
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	Відображається загальна сума розділу II, яка розраховується за формулою: <b>ст. (1100 + 1110 + 1115 + 1120 + 1125 + 1130 + 1135 + 1140 + 1145 + 1155 + 1160 + 1165 + 1170 + 1180 + 1190)</b>
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	1200	Відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу: сальдо Дт 286
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>	У статті <b>1300</b> відображається загальний підсумок активів балансу: <b>ст. (1095 + 1195 + 1200)</b>
<b>Пасив</b>		
<b>I. Власний капітал</b> Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	Наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал: сальдо Кт 40
Внески до незареєстрованого статутного капіталу <i>Додаткова стаття</i>	1401	Вказується інформація про розмір внесків, які надходять для формування оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу за умови, що така інформація відповідає ознакам суттєвості: сальдо Кт 404 <b>До підсумку балансу показник статті 1401 не включається.</b>
Капітал у дооцінках	1405	Наводиться сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів: сальдо Кт 41

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Додатковий капітал	1410	Відображається емісійний дохід, вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відображаються у складі власного капіталу, та інші складові додаткового капіталу: сальдо Кт 42
Емісійний дохід <i>Додаткова стаття</i>	1411	Відображається сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їх номінальну вартість: сальдо Кт 421
Накопичені курсові різниці <i>Додаткова стаття</i>	1412	Відображаються накопичені курсові різниці: сальдо Кт 423
Резервний капітал	1415	Наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства : сальдо Кт 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	Відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. <b>Сума непокритого збитку наводиться в дужках</b> та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу: сальдо Кт 441 або Дт 442
Неоплачений капітал	1425	Відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Сальдо Дт 46
Вилучений капітал	1430	Господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться <b>в дужках</b> і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу: сальдо Дт 45

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Інші резерви <i>Додаткова стаття</i>	1435	Наводяться інші компоненти власного капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу
<b>Усього за розділом І</b>	<b>1495</b>	Відображається загальна сума розділу І, яка розраховується за формулою: <b>ст. (1400 + 1405 + 1410 + 1415 + 1435 +/- 1420) – ст. (1425 + 1430)</b>
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення Відстрочені податкові зобов'язання	1500	Наводиться сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах: сальдо Кт 54
Пенсійні зобов'язання <i>Додаткова стаття</i>	1505	Наводиться сума довгострокових зобов'язань, пов'язаних з виплатами по закінченні трудової діяльності: сальдо Кт 472 (у частині довгострокових зобов'язань, пов'язаних з виплатами по закінченні трудової діяльності)
Довгострокові кредити банків	1510	Наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням: сальдо Кт 501, 502, 503, 504
Інші довгострокові зобов'язання	1515	Наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства, не включена в інші статті, в яких розкривається інформація про довгострокові зобов'язання, зокрема, зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки: сальдо Кт 505 та 506, 51, 52, 53, 55
Довгострокові забезпечення	1520	Відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), розмір яких на дату складання балансу може бути

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
		визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок: сальдо Кт 471, 473, 474, 477, 478 – в частині довгострокових забезпечень (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо, розмір яких на дату балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок)
Довгострокові забезпечення витрат персоналу <i>Додаткова стаття</i>	1521	Відображається сума довгострокових виплат персоналу: сальдо Кт 471 і 477 – в частині довгострокових забезпечень (за аналогією з р. 1520)
Цільове фінансування	1525	Наводиться сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств: сальдо Кт 48
Благодійна допомога <i>Додаткова стаття</i>	1526	Наводиться залишок коштів (вартість товарів, робіт, послуг), отриманих у вигляді благодійної допомоги, які відповідно до законодавства звільняються від оподаткування податком на додану вартість: сальдо Кт 483
Страхові резерви <i>Додаткова стаття</i>	1530	Наводиться сума резерву незароблених премій, резерву збитків або резерву належних виплат, резерву довгострокових зобов'язань та інших страхових резервів
Інвестиційні контракти <i>Додаткова стаття</i>	1535	Наводиться суми за контрактами, які створюють фінансові активи чи фінансові зобов'язання і мають юридичну форму договору страхування, але які не передбачають передачу страховику значного страхового ризику, отже, не відповідають визначенню страхового контракту

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>	Відображається загальна сума розділу II, яка розраховується за формулою: <b>ст. (1500 + 1505 + 1510 + 1515 + 1520 + 1525 + 1530 + 1535 + 1540 + 1545)</b>
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b> Короткострокові кредити банків	1600	Відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них кредитами: сальдо Кт 31 (овердрафт), 60
Векселі видані <i>Додаткова стаття</i>	1605	Відображається сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок: сальдо Кт 62
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	Відображається сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу: сальдо Кт 61
товари, роботи, послуги	1615	Відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями, якщо вона наводиться в окремій статті): сальдо Кт 63
розрахунками з бюджетом	1620	Відображається заборгованість за усіма видами платежів до бюджету (включаючи податки з працівників підприємства): сальдо Кт 641 та 642
у тому числі з податку на прибуток	1621	Наводиться поточна кредиторська заборгованість з податку на прибуток: сальдо Кт 641/прибуток
розрахунками зі страхування	1625	Відображається сума заборгованості за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників: сальдо Кт 65

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
розрахунками з оплати праці	1630	Відображається заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату: сальдо Кт 66
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами <i>Додаткова стаття</i>	1635	Відображається сума авансів, одержаних від інших осіб: сальдо Кт 681
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками <i>Додаткова стаття</i>	1640	Відображається заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і капіталу: сальдо Кт 67
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	Відображається заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішніх розрахунків, зокрема між учасниками групи тощо: сальдо Кт 682 та 683
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю <i>Додаткова стаття</i>	1650	Відображаються суми кредиторської заборгованості за страховими виплатами, страховими преміями, отриманими авансами, суму кредиторської заборгованості перед страховими агентами, брокерами та посередниками і премій до сплати перестраховикам, іншу кредиторську заборгованість за страховою діяльністю
Поточні забезпечення	1660	Наводиться сума забезпечень, які плануються використати протягом 12 місяців з дати балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створено: сальдо Кт 471, 472, 473, 474, 477, 478 – в частині забезпечень, які плануються використати протягом 12 місяців з дати балансу

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Доходи майбутніх періодів	1665	Відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів): сальдо Кт 69
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків <i>Додаткова стаття</i>	1670	<b>Страховики наводять</b> неамортизований залишок комісійних винагород, отримуваних від перестраховиків, які були віднесені на майбутні періоди для їх відповідності преміям, переданим у перестраховування
Інші поточні зобов'язання	1690	Наводяться суми зобов'язань, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до інших статей, наведених у розділі «Поточні зобов'язання і забезпечення»: сальдо Кт 36 в частині заборгованості замовникам за будівельними контрактами, а також сальдо Кт 372, 643, 644, 684, 685
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>	Відображається загальна сума розділу III, яка розраховується за формулою: <b>ст. (1600 + 1605 + 1610 + 1615 + 1620 + 1625 + 1630 + 1635 + 1640 + 1645 + 1650 + 1660 + 1665 + 1670 + 1690)</b>
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	<b>1700</b>	Відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття: Кт 680
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду <i>Додатковий розділ</i>	1800	<b>Недержавні пенсійні фонди наводять</b> різницю між вартістю активів пенсійного фонду на звітну дату та сумою зобов'язань пенсійного фонду, що підлягають виконанню на звітну дату

*Продовж. табл. У.1*

<b>Назва рядка</b>	<b>Код рядка</b>	<b>Пояснення щодо заповнення</b>
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>	У статті <b>1900</b> відображається загальний підсумок пасиву балансу: <b>ст. (1495 + 1595 + 1695 + 1700 + 1800)</b>

**Методика заповнення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)**

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Розділ I «Фінансові результати»		
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т. ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів: <i>обороти за Дт 701, 702, 703 в кореспонденції з Кт 791 за мінусом оборотів за Дт 791 в кореспонденції з Кт 704</i>
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів: <i>обороти за Кт 90 в кореспонденції з Дт 791. Дані в рядку 2050 вказуються в дужках</i>
<b>Валовий:</b> прибуток	2090	Зазначається валовий <b>прибуток</b> : р. (2000 + 2010) – (2050 + 2070) <b>(якщо значення додатне)</b>
збиток	2095	Зазначається валовий <b>збиток</b> : р. (2000 + 2010) – (2050 + 2070) <b>(якщо значення від'ємне)</b>
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань <i>Додаткова стаття</i>	2105	<b>Страховики відображають</b> дохід (витрати) за результатами зменшення (збільшення) резервів довгострокових зобов'язань і відповідної частки перестраховиків.

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів <i>Додаткова стаття</i>	2110	Страховики наводять дохід (витрати) за результатами зменшення (збільшення) інших страхових резервів, крім курсових різниць та придбання або вибуття дочірніх підприємств
Інші операційні доходи	2120	Відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): <i>оборот за Дт 71 в кореспонденції з Кт 791</i>
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю <i>Додаткова стаття</i>	2121	Відображається дохід від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю: <i>обороту за Кт 710 в кореспонденції з Дт 211, 212, 27, 100, 161, 163, 165</i>
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції <i>Додаткова стаття</i>	2122	Відображається дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності: <i>обороту за Кт 710 в кореспонденції з Дт 23</i>
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування <i>Додаткова стаття</i>	2123	Відображається дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування, на створення чи переоснащення матеріально-технічної бази, збільшення обсягу виробництва, запровадження новітніх технологій та/або повернення кредитів, використаних на зазначені цілі, та сплату процентів за ними.

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Адміністративні витрати	2130	Відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства: <i>обороти за Кт 92 в кореспонденції з Дт 791</i> Дані в рядку 2130 вказуються <b>в дужках</b>
Витрати на збут	2150	Відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), – витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо: <i>обороти за Кт 93 в кореспонденції з Дт 791</i> Дані в рядку 2150 вказуються <b>в дужках</b>
Інші операційні витрати	2180	Відображаються інші операційні витрати <i>обороти за Кт 94 в кореспонденції з Дт 791</i> Дані в рядку 2180 вказуються <b>в дужках</b>
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю <i>Додаткова стаття</i>	2181	Відображаються витрати від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю: <i>обороти за Дт 949 в кореспонденції з Кт 211, 212, 27, 100, 161, 163, 165</i> Дані в рядку 2181 вказуються <b>в дужках</b>

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції <i>Додаткова стаття</i>	2182	Відображаються витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності: <i>обороти за Дт 940 в кореспонденції з Кт 23</i> Дані в рядку 2182 вказуються <b>в дужках</b>
<b>Фінансовий результат від операційної діяльності:</b> прибуток	2190	Відображається <b>прибуток</b> від операційної діяльності: р. (2090 +/- 2105 +/- 2110 + 2120) – р. (2130 + 2150 + 2180) або р. (2120 +/- 2105 +/- 2110) – р. (2095 + 2130 + 2150 + 2180) <b>(якщо значення додатне)</b>
збиток	2195	Відображається <b>збиток</b> від операційної діяльності: р. (2090 +/- 2105 +/- 2110 + 2120) – р. (2130 + 2150 + 2180) або р. (2120 +/- 2105 +/- 2110) – р. (2095 + 2130 + 2150 + 2180) <b>(якщо значення від'ємне)</b>
Дохід від участі в капіталі	2200	Відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі: <i>оборот за Дт 72 в кореспонденції з Кт 792</i>
Інші фінансові доходи	2220	Відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі): <i>оборот за Дт 73 в кореспонденції з Кт 792</i>

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Інші доходи	2240	Відображається дохід від інших доходів: <i>оборот за Дт 74 в кореспонденції з Кт 793</i>
Дохід від благодійної допомоги <i>Додаткова стаття</i>	2241	Наводиться сума доходу, пов'язаного з благодійною допомогою, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість: <i>обороти за Кт 745 в частині отриманої благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від ПДВ (Дт 483)</i>
Фінансові витрати	2250	Відображаються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів: <i>обороти за Кт 95 в кореспонденції з Дт 792</i> Дані в рядку 2250 вказуються в <b>дужках</b>
Втрати від участі в капіталі	2255	Відображається збиток від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі: <i>обороти за Кт 96 в кореспонденції з Дт 792</i> Дані в рядку 2255 вказуються в <b>дужках</b>
Інші витрати	2270	Відображаються інші витрати: <i>обороти за Кт 97 в кореспонденції з Дт 793</i>

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті <i>Додаткова стаття</i>	2275	Наводиться сума прибутку (збитку) від впливу інфляції на монетарні статті
<b>Фінансовий результат до оподаткування:</b> прибуток	2290	Відображається <b>прибуток</b> до оподаткування: р. (2190 + 2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2250 + 2255 + 2270) або р. (2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2195 + 2250 + 2255 + 2270) <b>(якщо значення додатне)</b>
збиток	2295	Відображається <b>збиток</b> : р. (2190 + 2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2250 + 2255 + 2270) або р. (2200 + 2220 + 2240 +/- 2275) – р. (2195 + 2250 + 2255 + 2270) <b>(якщо значення від'ємне)</b> Дані в рядку 2295 вказуються <b>в дужках</b>
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток: <i>сума, відображена у звітному періоді за Кт 98 Дт 791 (витрати) або Дт 791 Кт 98 (доходи)</i>
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Відображаються відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації: вибірка по рахунках відповідних даних, що відображають фінансові результати від припиненої діяльності

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
<b>Чистий фінансовий результат:</b> прибуток	2350	Відображається <b>чистий прибуток</b> : р. (2290 +/- 2300 +/- 2305 + 2295) (якщо значення додатне)
збиток	2355	Відображається <b>чистий збиток</b> : р. (2290 +/- 2300 +/- 2305 + 2295) (якщо значення від'ємне) Дані в рядку 2355 вказуються в <b>дужках</b>
<b>Розділ II «Сукупний дохід»</b>		
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	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) не включається
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування
Накопичені курсові різниці	2410	Сума курсових різниць, які 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

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
<b>Інший сукупний дохід до оподаткування</b>	<b>2450</b>	Відображається інший сукупний дохід до оподаткування: <b>р. (2400 + 2405 + 2410 + 2415 + 2445)</b>
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	Наводиться сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом
<b>Інший сукупний дохід після оподаткування</b>	<b>2460</b>	Наводиться сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток: <b>р. (2450 +/- 2455)</b>
<b>Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)</b>	<b>2465</b>	Відображається сукупний дохід, який розраховується як алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування: <b>р. (2350 або 2355 + 2460)</b>
<b>Розділ III «Елементи операційних витрат»</b>		
Матеріальні затрати	2500	обороты за Кт 20, 21, 22, 27, 28 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Витрати на оплату праці	2505	обороты за Кт 66 та 471, 477 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Відрахування на соціальні заходи	2510	обороты за Кт 65 та 471, 472, 477 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Амортизація	2515	обороты за Кт 13 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
Інші операційні витрати	2520	обороты за Кт 20, 21, 22, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68, 473, 474 в кореспонденції з Дт 23, 91, 92, 93, 94
<b>Разом</b>	<b>2550</b>	<b>Сума рядків 2500, 2505, 2510, 2515, 2520</b>

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
<b>Розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій»</b>		
Середньорічна кількість простих акцій	2600	Наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду.
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	Наводиться середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на середньорічну кількість потенційних простих акцій
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	Наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу.
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	Відображається показник, що розраховується діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу.
Дивіденди на одну просту акцію	2650	Відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди

**Методика заповнення Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом)**

Назва статті	Код рядка	З чого формується
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>		
Надходження від:		
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	Аналітичні дані Кт рахунків 36, 681 (у частині отриманих передплат) та 70 у кореспонденції з Дт рахунків 30, 31
Повернення податків і зборів	3005	Аналітичні дані Кт 64 у кореспонденції з Дт 31
у тому числі податку на додану вартість	3006	Кт відповідного субрахунку рахунка 64 з Дт 31
Цільового фінансування	3010	Аналітичні дані з Кт 48 у кореспонденції з Дт 30, 31 (у частині надходжень для операційної діяльності)
Надходження від отримання субсидій, дотацій <i>Додаткова стаття</i>	3011	Обороти за Дт 31 Кт 64, 48 (у частині сум субсидій та дотацій із бюджету та позабюджетних фондів)
Надходження авансів від покупців і замовників <i>Додаткова стаття</i>	3015	Обороти за Дт 30, 31 Кт 681. Якщо облік отриманих авансів ведуть на рахунку 36, то беруть обороти за Дт 30, 31 Кт 36
Надходження від повернення авансів <i>Додаткова стаття</i>	3020	Обороти за Дт 30, 31 Кт 371 (у частині повернених постачальниками передоплат й авансів). Якщо надані аванси показують через рахунок 63, то беруть обороти за Дт 30, 31 Кт 63
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках <i>Додаткова стаття</i>	3025	Обороти за Дт 31 Кт 373, 719 (у частині отриманих відсотків за залишками коштів на поточних рахунках)
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені) <i>Додаткова стаття</i>	3035	Обороти за Дт 30, 31 Кт 374 (у частині сум отриманих економічних санкцій за порушення законодавства чи договірних умов)

Назва статті	Код рядка	З чого формується
Надходження від операційної оренди <i>Додаткова стаття</i>	3040	Обороти за Дт 30, 31 Кт 36 , 377 (у частині виручки від надання майна в операційну оренду)
Надходження від отримання роялті, авторських винагород <i>Додаткова стаття</i>	3045	Аналітичні дані за Кт 377 у кореспонденції з Дт 30, 31 (у частині надходжень від отримання роялті, авторських винагород)
Інші надходження	3095	Аналітичні дані Дт 30, 31 з Кт рахунків 37, 68, 71 тощо
Витрачання на оплату:		
Товарів (робіт, послуг)	3100	Аналітичні дані Дт рахунків 63, 68, 371 [у частині виданих передоплат] у кореспонденції з Кт рахунків 30, 31
Праці	3105	Аналітичні дані Дт 661 у кореспонденції з Кт 30, 31
Відрахувань на соціальні заходи	3110	Аналітичні дані Дт 65 у кореспонденції з Кт 30, 31
Зобов'язань з податків і зборів	3115	Аналітичні дані Дт 64 у кореспонденції з Кт 30, 31
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток <i>Додаткова стаття</i>	3116	Обороти за Дт 64 (у частині податку на прибуток) Кт 31, 30
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на додану вартість <i>Додаткова стаття</i>	3117	Обороти за Дт 64 (у частині ПДВ) Кт 31, 30
Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків та зборів <i>Додаткова стаття</i>	3118	Обороти за Дт 64, 65 Кт 31, 30 (крім сум ПДВ, податку на прибуток, страхових внесків)
Витрачання на оплату авансів <i>Додаткова стаття</i>	3135	Обороти за Дт 371, 63 Кт 30, 31 (у частині сум авансів і передоплат)
Витрачання на оплату повернення авансів <i>Додаткова стаття</i>	3140	Обороти за Дт 681, 36 Кт 30, 31 (у частині сум повернених покупцям передоплат й авансів)

Назва статті	Код рядка	З чого формується
Витрачання на оплату цільових внесків <i>Додаткова стаття</i>	3145	Обороти за Дт 685 Кт 31, 30 (у частині сплачених цільових і благодійних внесків)
Інші витрачання	3190	Аналітичні дані за Дт 37, 68, 94 та ін. із Кт рахунків 30, 31
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	3000 + 3005 + 3010 + 3015 + 3020 + 3025 + 3035 + 3040 + 3045 + 3050 + 3055 + 3095 – (3100 + 3105 + 3110 + 3115 + 3135 + 3140 + 3145 + 3150 + 3155 + 3190)
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>		
Надходження від реалізації:		
фінансових інвестицій	3200	Аналітичні дані Кт 37 (Кт 74) у кореспонденції з Дт 30, 31
необоротних активів	3205	Аналітичні дані Кт 377, 742 у кореспонденції з Дт 30, 31
Надходження від отриманих:		
відсотків	3215	Аналітичні дані Кт 373 у кореспонденції з Дт 30, 31
дивідендів	3220	Аналітичні дані Кт 373 у кореспонденції з Дт 30, 31
Надходження від деривативів	3225	Аналітичні дані Кт 379 у кореспонденції з Дт 30, 31
Надходження від погашення позик <i>Додаткова стаття</i>	3230	Аналітичні дані за Кт 377, 183 у кореспонденції з Дт 30, 31
Інші надходження	3250	Аналітичні дані Дт 30, 31 із Кт рахунків 37, 68 тощо
Витрачання на придбання:		
фінансових інвестицій	3255	Аналітичні дані Дт 14, 35 у кореспонденції з Кт 30, 31
необоротних активів	3260	Аналітичні дані Дт 63, 68 у кореспонденції з Кт 30, 31
Виплати за деривативами	3270	Аналітичні дані Дт 379 у кореспонденції з Кт 30, 31
Витрачання на надання позик <i>Додаткова стаття</i>	3275	Аналітичні дані за Дт 377, 183 в кореспонденції з Кт 30, 31

Назва статті	Код рядка	З чого формується
Інші платежі	3290	Аналітичні дані з Дт 37, 68 у кореспонденції з Кт 30, 31
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	3200 + 3205 + 3215 + 3220 + 3225 + 3230 + 3250 + - (3255 + 3260 + 3270 + 3275 + 3290)
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>		
Надходження від:		
Власного капіталу	3300	Аналітичні дані Кт 42, 46 у кореспонденції з Дт 30, 31
Отримання позик	3305	Аналітичні дані Кт 50, 51, 52, 55, 60, 62 у кореспонденції з Дт 30, 31
Інші надходження	3340	Аналітичні дані Дт 30, 31 у кореспонденції з Кт 685
Витрачання на:		
Викуп власних акцій	3345	Аналітичні дані Дт 45 у кореспонденції з Кт 30, 31
Погашення позик	3350	Аналітичні дані Дт 60, 50 у кореспонденції з Кт 30, 31
Сплату дивідендів	3355	Аналітичні дані Дт 67 у кореспонденції з Кт 30, 31
Витрачання на сплату відсотків <i>Додаткова стаття</i>	3360	Аналітичні дані Дт 684 в кореспонденції з Кт 30, 31 або аналіз ряд. 2250 ф. № 2
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди <i>Додаткова стаття</i>	3365	Аналітичні дані Дт 611 у кореспонденції з Кт 30, 31
Інші платежі	3390	Аналітичні дані Кт 30, 31
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	3300 + 3305 + 3340 - (3345 + 3350 + 3355 + 3360 + 3365 + 3390)
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	3195 + (-) 3295+ (-) 3395
Залишок коштів на початок року	3405	Рядок і 165 графі з Балансу
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	Аналітичні дані рахунків 30, 31 у кореспонденції з субрахунками 714, 744, 945, 974
Залишок коштів на кінець року	3415	3405 +(-) 3400 +(-) 3410

**Методика заповнення Звіту про рух грошових коштів  
(за непрямим методом)**

Стаття	Код рядка	З чого формується		Примітки
		надходження	видаток	
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>				
Прибуток (збиток) до оподаткування	3500	Рядок 2290 гр. 3 ф. №2	Рядок (2295) ф. № 2	Рядки 2290 чи 2295 – залежно від результатів діяльності
Коригування на:				
амортизацію необоротних активів	3505	Рядок 2515 гр. 3 ф. № 2	X	Відображається нарахована за період амортизація.
збільшення (зменшення) забезпечень	3510	(1520+ 1660 гр. 4 ф. № 1)- (1520 + 1660 гр. 3 ф. № 1)	(1520+ 1660 гр. 3 ф. № 1)– (1520 +1660 гр. 4 ф. №. 1)	Відображається збільшення чи зменшення суми забезпечень наступних витрат і платежів, не пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю
збиток (прибуток) від нерезалізованих курсових різниць	3515	Додатна різниця між оборотами за Дг 945 та Кт 714	Додатна різниця між оборотами за Кт 714 та Дт 945	Відображаються збитки / прибутки від операційних курсових різниць унаслідок перерахунку грошових коштів та їх еквівалентів в іноземній Збиток відображають у графі 3 звіту (надходження), а прибуток – у графі 4 (витрачання).
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520	(2255 + 2270) – (2200 + 2220 + 2240) + (2180 – 2120) гр. 3 ф. № 2	(2200 + 2220 + 2240) – (2255 + 2270) + (2120 – 2180) гр. 3 ф. № 2	

Стаття	Код рядка	З чого формується		Примітки
		надходження	видаток	
Прибуток (збиток) від участі в капіталі	3521	Додатна різниця (2200 – 2255) гр. 3 ф. № 2	Додатна різниця (2255 – 2200) гр. 3 ф. № 2	Відображається прибуток (збиток), отриманий він інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі
Зміна вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю, та дохід (витрати) від первісного визнання	3522	Додатна різниця (2181+2182 – 2121 – 2122) гр. 3 ф. № 2	Додатна різниця (2121+2122 – 2181 – 2182) гр. 3 ф. № 2	Наводиться прибуток (збиток) від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю, і від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарських активів.
Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття	3523	Додатна різниця (2120 - 2180) гр. 3 ф. № 2 (у частині доходів і витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття)	Додатна різниця (2180 – 2120) гр. 3 ф. № 2 (у частині доходів і витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття)	Відображається збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття
Збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій	3524	Додатна різниця між оборотами по Кт 971 і Дт 793 та оборотами по Дт 741 із Кт 793	Додатна різниця між оборотами по Дт 741 із Кт 793 та оборотами по Кт 971 із Дт 793	Відображається збиток (прибуток) від реалізації фінансовий інвестицій

Стаття	Код рядка	З чого формується		Примітки
		надходження	видаток	
Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів	3526	Додатна різниця між оборотами по Дт 972 та по Кт 742	Додатна різниця між оборотами по Кт 742 та по Дт 972	Відображаються збиток (прибуток) від зміни корисності необоротних активів
Фінансові витрати	3540	Обороти за Кт 95 у кореспонденції з Дт 792 (значення наводять у дужках) або ряд. 2250 ф. № 2	Х	Відображаються включені до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) витрати на сплату відсотків за користування позиковими коштами
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550	Різниця між гр. 3 та гр. 4 рядка 1195 ф. № 1, скоригованими на суму рядків 1165, 1160 ф. № 1 (з урахуванням певних обмежень)	Різниця між гр. 4 та гр. 3 рядка 1195 ф. № 1, скоригованими на суму рядків 1165, 1160 ф. № 1 (з урахуванням певних обмежень)	Зазначають зменшення (графа 3) / збільшення (графа 4) статей оборотних активів (крім статей «Грошові кошти та їх еквіваленти», «Поточні фінансові інвестиції» та інших статей неопераційних оборотних активів), що відбулись протягом звітного періоду.
Збільшення (зменшення) запасів	3551	Додатна різниця (гр. 3 – гр. 4) ряд. 1100 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 4 – гр. 3) ряд. 1100 ф. № 1	Відображається зменшення (гр. 3) або збільшення (гр. 4) вартості запасів, окрім зміни у результаті негрошових операцій інвестиційної та фінансової діяльності, а також виправлення помилок минулих років

Стаття	Код рядка	З чого формується		Примітки
		надходження	видаток	
Збільшення (зменшення) поточних біологічних активів	3552	Додатна різниця (гр. 3 – гр. 4) ряд. 1110 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 4 – гр. 3) ряд. 1110 ф. № 1	Відображається зменшення (гр. 3) або збільшення (гр. 4) вартості поточних біологічних активів, окрім зміни у результаті негрошових операцій інвестиційної та фінансової діяльності
Збільшення (зменшення) дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги	3553	Додатна різниця (гр. 3 – гр. 4) ряд. 1125 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 4 – гр. 3) ряд. 1125 ф. № 1	Відображається зменшення (гр. 3) або збільшення (гр. 4) дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, окрім суми зміни заборгованості в результаті її погашення необоротними активами
Зменшення (збільшення) іншої поточної дебіторської заборгованості	3554	Додатна різниця (гр. 3 – гр. 4) ряд. 1155 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 4 – гр. 3) ряд. 1155 ф. № 1	Відображається зменшення (гр. 3) або збільшення (гр. 4) іншої поточної дебіторської заборгованості, окрім змін, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю
Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів	3556	Додатна різниця (гр. 3 – гр. 4) ряд. і 170 ф. X'– 1	Додатна різниця (гр. 4 – гр. 3) ряд. 1170 ф. № 1	Відображається зменшення (гр. 3) або збільшення (гр. 4) витрат майбутніх періодів

Стаття	Код рядка	З чого формується		Примітки
		надходження	видаток	
Зменшення (збільшення) інших оборотних активів	3557	Додатна різниця (гр. 3 – гр. 4) ряд. 1190 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 4 – гр. 3) ряд. 1190 ф. № 1	Відображається зменшення (гр. 3) або збільшення (гр. 4) інших оборотних активів, окрім сум змін, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560	Різниця між гр. 4 та гр. 3 рядка 1695 ф. № 1, скоригованими на суму рядків 1600, 1610, 1660, 1640 ф. № 1	Різниця між гр. 3 та гр. 4 рядка 1695 ф. № 1, скоригованими на суму рядків 1600, 1610, 1660, 1640 ф. № 1	Шляхом аналізу Розділу III Пасиву Балансу визначають надходження (збільшення) і видаток (зменшення) сум зобов'язань.
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги	3561	Додатна різниця (гр. 4 – гр. 3) ряд. 1610 ф. № 1	Додатна різниця (гр., 3 – гр. 4) ряд. 1610 ф. № 1	Відображається збільшення (гр. 3) або зменшення (гр. 4) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, крім зміни поточних зобов'язань у результаті здійснення не грошових операцій із включення поточних зобов'язань до груп вибуття, інвестиційної та фінансової діяльності, а також виправлення помилок минулих років

Стаття	Код рядка	З чого формується		Примітки
		надходження	видаток	
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом	3562	Додатна різниця (гр. 4 – гр. 3) ряд. 1620 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 3 – гр. 4) ряд. 1620 ф. № 1	Відображається збільшення (гр. 3) або зменшення (гр. 4) поточної дебіторської заборгованості із розрахунків з бюджетом, окрім зменшення суми зобов'язань з поточного податку на прибуток у зв'язку з його сплатою, а також ПДВ, що виник у результаті інвестиційної діяльності
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками зі страхування	3563	Додатна різниця (гр. 4 – гр. 3) ряд. 1625 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 3 – гр. 4) ряд. 1625 ф. № 1	Відображається збільшення (гр. 3) або зменшення (гр. 4) поточної дебіторської заборгованості за розрахунками зі страхування.
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці	3564	Додатна різниця (гр. 4 – гр. 3) ряд. 1630 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 3 – гр. 4) ряд. 1630 ф. № 1	Відображається збільшення (гр. 3) або зменшення (гр. 4) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці
Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів	3566	Додатна різниця (гр. 4 – гр. 3) ряд. 1665 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 3 – гр. 4) ряд. 1665 ф. № 1	Відображається збільшення (гр. 3) або зменшення (гр. 4) доходів майбутніх періодів

Стаття	Код рядка	З чого формується		Примітки
		надходження	видаток	
Збільшення (зменшення) інших поточних зобов'язань	3567	Додатна різниця (гр. 4 – гр. 3) ряд. 1690 ф. № 1	Додатна різниця (гр. 3 – гр.4) ряд. 1690 ф. № 1	Відображається збільшення (гр. 3) або зменшення (гр. 4) інших поточних зобов'язань, пов'язаних із операційною діяльністю.
Грошові кошти від операційної діяльності	3570	(3500 + 3505 + 3510 + 3515 + 3520 + 3550 + 3560 гр. 3) – (3505 + 3510 + 3515 + 3520 + 3550 + 3560 гр. 4)	(3500 + 3505 + 3510 + 3515 + 3520 + 3550 + 3560 гр. 4) – (3505 + 3510 + 3515 + 3520 + 3550 + 3560 гр. 3)	Різниця між сумами надходжень і видатків після коригування прибутку (збитку) до оподаткування
Сплачений податок на прибуток	3580	X	Аналітичні дані за Дт 641 у кореспонденції з Кт 30, 31	Зазначається сума сплаченого за період податку на прибуток
Сплачені відсотки	3585	X	Аналітичні дані за Дт 684 Кт 30, 31 або Дт відповідних видатків Кт 30, 31	Відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування позиковим капіталом, використаним в операційній діяльності, окрім сум сплачених відсотків, які капіталізуються
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	3570 гр. 3 – 3580 – 3585 гр. 4	3570 + 3580 + 3585 гр. 4 або (3580 + 3585) гр. 4 – 3570 гр. 3	
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>				
Надходження від реалізації:				

Стаття	Код рядка	З чого формується		Примітки
		надходження	видаток	
фінансових інвестицій	3200	Аналітичні дані Кт 37 в кореспонденції з Дт 30, 31	X	Показують суму грошей від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств
необоротних активів	3205	Аналітичні дані Кт 377 у кореспонденції з Дт 30, 31	X	Заносять дані про кошти від продажу необоротних активів (крім фінансових інвестицій)
Надходження від отриманих:				
відсотків	3215	Аналітичні дані Кт 373 в кореспонденції з Дт 30, 31	X	Зазначають надходження грошей у вигляді відсотків за позиками, надані іншим сторонам за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо
дивідендів	3220	Аналітичні дані Кт 373 в кореспонденції з Дт 30, 31	X	Надходження по дивідендах від володіння акціями або частками у капіталі інших підприємств
Надходження від деривативі	3225	Аналітичні дані Кт 379 в кореспонденції з Дт 30, 31	X	Показують надходження грошових коштів, зокрема від ф'ючерсних, форвардних контрактів, контрактів «своп» та опціонів

Стаття	Код рядка	З чого формується		Примітки
		надходження	видаток	
Надходження від погашення позик	3230	Аналітичні дані Дт 30, 31 із Кт 183, 371, 377 (у частині погашення позик та повернення авансів, пов'язаних з інвестиційною діяльністю)	X	Відображається сума грошових надходжень від повернення авансів, пов'язаних з інвестиційною діяльністю; повернення позик, виданих раніше іншим сторонам
Інші надходження	3250	Аналітичні дані по Кт 37, 68 у кореспонденції з Дт 30, 31	X	Надходжень від інвестиційної діяльності, які неможливо включити в будь-яку іншу статтю цього розділу чи виділити в окремий рядок за ознакам суттєвості
<b>Витрачання на придбання:</b>				
фінансових інвестицій	3255	X	Аналітичні дані до зміни в даних рядків 1030, 1035, 1160, 1690 (у частині зобов'язань за раніше придбаними інвестиціями) ф. № 1 або Аналітичні дані Дт 68 у кореспонденції з Кт 30, 31	Виплати грошей для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі в спільних підприємствах (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються еквівалентами грошових коштів, або утримуються для дилерських або торговельних цілей)

Стаття	Код рядка	З чого формується		Примітки
		надходження	видаток	
необоротних активів	3260	X	Аналітичні дані до зміни в даних рядків 1000, 1005, 1010, 1015, 1030, 1690 (у частині зобов'язань за раніше придбаними інвестиціями) ф. № 1 або аналітичні дані по Дт 377, 63, 68 у кореспонденції з Кт 30, 31	Зазначаються виплати грошей для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій), а також сплату грошима відсотків, які за ПБО включаються в первісну вартість кваліфікаційних активів
Виплати за деривативами	3270	X	Аналітичні дані по Дт 379 у кореспонденції з Кт 30, 31	Показують виплату грошових коштів, зокрема по ф'ючерсних, форвардних контрактах, контрактах «своп» та опціонів. Окрім виплат, що належать до фінансової або операційної діяльності
Витрачання на надання позик	3275	X	Аналітичні дані по Дт 183, 371, 377 із Кт 30, 31 (у частині перерахування позик та авансів, пов'язаних з інвестиційною діяльністю)	Відображається вибуття грошових коштів у зв'язку з наданням авансів, пов'язаних з інвестиційною діяльністю, позик іншим сторонам

Стаття	Код рядка	З чого формується		Примітки
		надходження	видаток	
Інші платежі	3290	X	Аналітичні дані по Кт 30, 31 (у частині перерахування різним контрагентам у результаті інвестиційної діяльності)	Грошові витрати від інвестиційної діяльності, які неможливо включити в будь-яку іншу статтю цього розділу чи виділити в окремий рядок за ознаками суттєвості
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	(3200 + 3205 + 3215 + 3220 + 3225 + 3230 + 3250 гр. 3) – (3255 + 3260 + 3270 + 3275 + 3290 гр. 4)	(3255 + 3260 + 3270 + 3275 + 3290 гр. 4) – (3200 + 3205 + 3215 + 3220 + 3225 + 3230 + 3250 гр. 3)	
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>				
Надходження від:				
Власного капіталу	3300	Аналітичні дані Кт 40, 42, 45, 46 в кореспонденції з Дт 30, 31	X	Зазначаються надходження грошей від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу
Отримання позик	3305	Аналітичні дані Кт 50, 52, 60, 62 в кореспонденції з Дт 30, 31	X	Показуються надходження грошей за рахунок боргових зобов'язань
Інші надходження	3340	Аналітичні дані по Дт 30, 31 (у частині інших надходжень від фінансової діяльності)	X	Надходження від фінансової діяльності, які неможливо включити до будь-якої іншої статті цього розділу або виділити в окремий рядок за ознакам суттєвості
Витрачання на:				

Стаття	Код рядка	З чого формується		Примітки
		надходження	видаток	
Викуп власних акцій	3345	X	Аналітичні дані Дт 45 в кореспонденції з Кт 30, 31	Показуються виплати грошей для придбання власних акцій
Погашення позик	3350	X	Аналітичні дані Дт 60, 50 в кореспонденції з Кт 30, 31	Зазначаються суми погашених грошима позик
Сплату дивідендів	3355	X	Аналітичні дані Дт 67 в кореспонденції з Кт 30, 31	Відображаються виплачені грошима дивіденди
Витрачання на сплату відсотків	3360	X	Аналітичні дані по Дт 684 із Кт 30, 31 (у частині відсотків, що не капіталізуються, пов'язаних з позиками, використаними у фінансовій діяльності)	Відображаються грошові кошти, витрачені на сплату відсотків за користування позиковим капіталом, призначеним для фінансової діяльності (вняток становлять суми сплачених відсотків, що капіталізуються)
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365	X	Аналітичні дані по Дт 53, 61 із Кт 30, 31 (у частині погашення заборгованості по фінансовій оренді)	Відображається сума сплачених грошових коштів у рахунок погашання заборгованості з фінансової оренди
Інші платежі	3390	X	Аналітичні дані Кт 30, 31 (у частині інших грошових коштів фінансової діяльності)	Грошові витрати від фінансової діяльності, які неможливо включити до будь-якої іншої статті цього розділу або виділити в окремий рядок за ознакам суттєвості

Стаття	Код рядка	З чого формується		Примітки
		надходження	видаток	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	(3300 + 3305 + 3340 гр. 3) – (3345 + 3350 + 3355 + 3360 + 3365 + 3390 гр. 4)	(3345 + 3350 + 3355 + 3360 + 3365 + 3390 гр.4) – (3300 + 3305 + 3340 гр. 3)	
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	3195 + 3295 + 3395 гр. 3 або (3195 гр. 3) – (3295 + 3395 гр. 4) або (3195 + 3295 гр. 3) – (3395 гр. 4)	3195 + 3295 + 3395 гр. 4 або (3195 гр. 4) – (3295 + 3395 гр. 3) або (3195 + 3295 гр. 4) – (3395 гр. 3)	
Залишок коштів на початок року	3405	Рядок 1165 гр. 3 ф. № 1	Х	Наводиться сума грошових коштів, відображених в Балансі підприємства на початок звітного періоду
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів Залишок коштів на кінець року	3410	Рядок 3515 гр. 4	Рядок 3515 гр. 3	Відображається сума збільшення або зменшення (наводиться в дужках) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду.
	3415	3400 + 3405 + 3410 гр. 3 або (3405 гр. 3) – (3400 + 3410 гр. 4) або (3400 + 3405 гр. 3) - (3410 гр. 4) або (3405 + 3410 гр. 3) – (3400 гр. 4)	Х	Рядок повинен дорівнювати рядку 1165 графі 4 Балансу

## ДОДАТОК Ф

### Тести перевірки стану внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку необоротних активів

№ пор.	Зміст питання або об'єкт дослідження	Зміст відповіді (результат перевірки)	Сим-вол	Висновки і рішення аудитора
1	2	3	4	5
<b>А. Внутрішній контроль</b>				
1.	Чи визначено коло матеріально-відповідальних осіб, що забезпечують збереження необоротних активів?	Є наказ, укладено угоди з матеріально-відповідальними особами	<i>P<sub>4</sub></i>	Наказ і договори відповідають встановленим вимогам
2.	Чи створені умови, що забезпечують збереження необоротних активів?	Територія огорожена, всі об'єкти основних засобів мають інвентарні номери	<i>P<sub>4</sub></i>	Створені всі умови, що забезпечують збереження активів
3.	Чи проводяться інвентаризації об'єктів необоротних активів?	Проводяться тільки наприкінці року інвентаризаційною комісією, призначеною наказом керівника	<i>P<sub>2</sub></i>	Слабкий контроль. Необхідно провести вибірку інвентаризацію
4.	Який порядок санкціонування операцій з руху необоротних активів?	Мають місце факти несанкціонованого переміщення необоротних активів	<i>P<sub>1</sub></i>	Низький рівень внутрішнього контролю. Ризик контролю високий
5.	Чи проводяться перевірки повноти і своєчасності оприбуткування та введення в експлуатацію необоротних активів?	Вибірково по первинним документам	<i>P<sub>2</sub></i>	Ризик контролю високий. Необхідно провести вибірку перевірку

№ пор.	Зміст питання або об'єкт дослідження	Зміст відповіді (результат перевірки)	Сим-вол	Висновки і рішення аудитора
6.	Чи перевіряється використання необоротних активів за різними напрямками діяльності?	Не перевіряється	$P_1$	Відсутній фактичний контроль. Необхідно провести вибірково перевірку
7.	Чи визначаються особи, винні у пошкодженні об'єктів необоротних активів?	Не виявляються через відсутність систематичного фактичного контролю	$P_1$	Ризик контролю високий. При інвентаризації слід з'ясувати стан необоротних активів
8.	Чи перевіряється обсяг і якість ремонтів основних засобів?	Вибірково, не за всіма об'єктами	$P_2$	Слід провести вибірково перевірку
9.	Чи контролюється при списанні необоротних активів оприбуткування матеріалів і відходів	Ні	$P_1$	Необхідно вибірково перевірити операції по списанню необоротних активів
<b>Б. Система бухгалтерського обліку</b>				
10.	Чи встановлено критерій і додержується вартісний критерій віднесення об'єктів до основних засобів?	Так	$P_4$	Обгрунтовано застосування вартісного критерію
11.	Чи здійснено класифікацію необоротних активів на відповідні види та підгрупи	На види так, а групи ні	$P_1$	Можливі помилки при нарахуванні амортизації основних засобів

№ пор.	Зміст питання або об'єкт дослідження	Зміст відповіді (результат перевірки)	Сим-вол	Висновки і рішення аудитора
12.	Чи обгрунтовані способи нарахування амортизації по об'єктах необоротних активів, що надійшли?	Використовується прямолінійний метод нарахування амортизації по всіх необоротних активах, але він не обгрунтовані	$P_1$	Велика імовірність неврахування специфіки діяльності
13.	Чи розроблені схеми відображення на рахунках руху необоротних активів?	Визначено тільки робочий план рахунків, схем немає	$P_1$	Велика імовірність помилок у кореспонденції рахунків
14.	Чи визначено склад і порядок формування первісної вартості об'єктів необоротних активів?	Визначено склад, але не сформульовано порядок	$P_1$	Є імовірність помилок при визначенні первісної вартості об'єктів
15.	Чи організовано ефективний аналітичний облік необоротних активів?	Аналітичний облік здійснюється по об'єктах основних засобів	$P_2$	Перевірити відповідність даних інвентарних карток і інвентарного опису
16.	Чи додержується графік документообороту по обліку руху необоротних активів?	Первинні документи з руху необоротних активів здаються в бухгалтерію часто з запізненням на один місяць	$P_1$	Є імовірність викривлення періодичної звітності через відсутність даних

де:  $P_1$  – низький рівень;  
 $P_3$  – середній рівень;

$P_2$  – нижче середнього;  
 $P_4$  – високий рівень.

**ДОДАТОК X**  
**Методика перевірки операцій з необоротними активами**

<b>Операція</b>	<b>Документи, наявність яких підтверджує реальність операції</b>	<b>Предмет перевірки (показники що перевіряються)</b>	<b>Методи перевірки</b>
<p>Придбання: – за гроші або їх еквіваленти у резидента – по імпорту – фінансова оренда – створення</p>	<p>Договір, накладна, акт прийому-передачі (ОЗ-1), інвентарна картка Вантажна митна декларація, Договір оренди, Акт виконаних робіт, ліцензія, свідоцтво</p>	<p>Суми в договорі, накладних та платіжних документах повинні бути узгодженими між собою. Свочасність оприбуткування перевіряється шляхом порівняння дати оприбуткування на рахунки 10-12 з датами в документах</p>	<p>Порівняння, тестування на відповідність, колація, вибіркоче або суцільне дослідження, документальні методи</p>
<p>Безоплатне отримання</p>	<p>Акт прийому-передачі</p>	<p>Зустрічна звірка сум в регістрах по рахункам необоротних активів</p>	<p>Тестування на відповідність, аналіз, документальні методи</p>
<p>Внесок до статутного капіталу</p>	<p>Акт прийому-передачі, протокол зборів засновників (установчий договір, статут)</p>	<p>Ідентифікація внеску (відповідність особи, яка внесла, вказаній в установчих документах особі), відповідність суми в акті протоколу</p>	<p>Порівняння, вибіркоче дослідження, тестування на відповідність</p>
<p>Отримання в обмін на подібний актив</p>	<p>Накладна, сума зносу вказана в документі на передачу</p>	<p>Різниця між вартістю по субрахунку рахунків 10-12 і сумою зносу по даному об'єкту (рах. 13) повинна дорівнювати сумі в накладній і договорі</p>	<p>Порівняння, колація, документальні методи</p>

Операція	Документи, наявність яких підтверджує реальність операції	Предмет перевірки (показники що перевіряються)	Методи перевірки
Отримання в обмін на неподібний актив	Накладні, виписка з розрахункового рахунку, касовий ордер	Сума в документів на списання неподібного активу + грошові кошти сплачені (- грошові кошти отримані) дорівнює вартості по контракту і вартості в акті ОЗ-1, інвентарній картці і на рахунках 10-12	Контрольні (пробні) розрахунки, порівняння, коллація, документальні методи
Поліпшення (модернізація, реконструкція)	Договір підряду (або рішення комісії), відомості на оплату праці, акт виконаних робіт, акт прийому-передачі ОЗ-2	Сукупна вартість проведених ремонтів по актам виконаних робіт, кошторисом дорівнює сумі, відображеній по рахунку 10 і по рахункам зобов'язань	Порівняння, експертиза, документальні методи
Переоцінка	Рішення керівництва (або комісії), документ експертної оцінки або акт переоцінки, бухгалтерська довідка	Особлива увага приділяється аналітичному обліку по рах.10 або 12, руху по цим рахункам і рахунку 13 в кореспонденції з рах. 7 і 9 класів	Тестування на відповідність, порівняння
Зменшення корисності	Розпорядження керівництва (рішення комісії), бухгалтерська довідка	На суму, вказану в розпорядженні повинен бути збільшений знос (рахунок 13)	Коллація, порівняння

Операція	Документи, наявність яких підтверджує реальність операції	Предмет перевірки (показники що перевіряються)	Методи перевірки
Продаж: За гроші вітчизняному покупцю На експорт	Договір, видаткова накладна, акт прийому-передачі (ОЗ-1), транспортні документи Вантажна митна декларація	Можливе використання зустрічної перевірки. Також перевіряється відповідність законодавству суми ПДВ по реалізації, розмір фінансового результату	Тестування на відповідність, вибіркове дослідження, документальні методи
Ліквідація	Розпорядження керівництва, акт списання, накладні на оприбуткування матеріалів після ліквідації, відомості заробітної плати, акт виконаних робіт по демонтажу	Перевіряється обґрунтованість рішення на списання, відповідність сум, вказаних в документах між собою і в реєстрах обліку необоротних активів, їх зносу, матеріалів, заробітної плати	Порівняння, тестування на відповідність
Втрата (псування)	Інвентаризаційний опис, висновок комісії (експертний висновок), акт списання або документи по стягненню збитків з матеріально- відповідальної особи	Перевіряється правильність оформлення результатів інвентаризації, обґрунтованість списання і джерела покриття збитків (рахунки розрахунків, надзвичайних витрат)	Суцільне дослідження, тестування на відповідність

Операція	Документи, наявність яких підтверджує реальність операції	Предмет перевірки (показники що перевіряються)	Методи перевірки
Амортизація	Наказ на облікову політику, бухгалтерська довідка (розрахунок амортизації)	Перевіряється правильність розрахунку зносу на основі строку корисного використання і методу амортизації. Звертається увага на те, чи не нараховується амортизація на основні засоби, які знаходяться на консервації, чи перестає нараховуватися амортизація за місяцем, наступним за датою вибуття	Порівняння, аналітичні процедури, пробні тести (повторний зворотний перерахунок)

**ДОДАТОК Ц**  
**Методика перевірки операцій з грошовими коштами в національній валюті**

№	Мета перевірки	Документи, які перевіряються	Порядок проведення перевірки	Методи аудиту
<b>Блок 1. ГРОШОВІ КОШТИ В НАЦІОНАЛЬНІЙ ВАЛЮТІ</b>				
1	Встановлення відповідності вказаної в звітності суми залишковому сальдо в касі підприємства	Звітність, Головна книга, Касова книга, Розрахунок ліміту каси	Сума в звітності повинна співпадати з сумою залишку в головній книзі і в касовій книзі. При цьому вона не повинна перевищувати встановлений ліміт	Зустрічна звірка, колація
2	Перевірка правильності сальдо в касовій книзі, наявність встановленого ліміту та відповідність залишків в касі на кінець дня встановленому ліміту	Касова книга, всі ПКО і ВКО, чеки або документи, які підтверджують реалізацію	Сальдо в касовій книзі підтверджується на основі прикладених документів, які підтверджують рух грошових коштів в касі. При цьому документи повинні бути оформлені у відповідності до законодавства.	Аналітичні розрахунки, логічна перевірка, документальна перевірка, зустрічна звірка
<b>Перевірка зберігання та окремих операцій з грошовими коштами:</b>				
3	Наявність грошових коштів або їх еквівалентів в касі, та їх зберігання	Купюри і грошові документи в касі	Грошові кошти перевіряються суцільно за допомогою інвентаризації наявних коштів. Одночасно аудитор перевіряє дотримання	Інвентаризація

№	Мета перевірки	Документи, які перевіряються	Порядок проведення перевірки	Методи аудиту
			порядку зберігання грошей в касі і оформлення касового приміщення	
4	Оприбуткування з банку або здача в банк	Банківські виписки, прибутковий касовий ордер, чекова книжка, супровідні відомості	За допомогою зустрічної перевірки і банківських виписок, чекової книжки і ПКО перевіряється оприбуткування грошей. Здача в банк перевіряється на основі звірвання виписок банку і прикладених супровідних відомостей	Зустрічна звірка, документальна перевірка
5	Виплата грошей з каси підприємства власним працівникам (заробітна плата, на господарські потреби, допомога, відрядження, позика, винагорода)	Видатковий касовий ордер, розрахунково-платіжні відомості, договір позики, заява працівника, наказ керівництва (матеріальне заохочення тощо)	Одночасно з попередньою процедурою перевіряється витрачання грошей на вказані в чеку і ВКО цілі	Зустрічна звірка, суцільне дослідження, документальна перевірка
6	Розрахунки з постачальниками	Договір, видатковий касовий ордер в сумі (або частково)	Згідно з договором, рахунком, накладною або актом виконаних робіт, з візою керівника на оплату	Документальна перевірка, зустрічна звірка,

№	Мета перевірки	Документи, які перевіряються	Порядок проведення перевірки	Методи аудиту
		оплаченого рахунку, прибуткова накладна, акт виконаних робіт, корінець чеку, касова книга	Перевіряють узгодженість суми у ВКО або в чеку і в касовій книзі	Аналітичні розрахунки
7	Оплата від покупців	Розрахункові книжки, книжки обліку розрахункових операцій, квитанції з оформленням прибуткового касового ордеру, накладні на відпуск продукції, акт виконаних робіт, касова книга	Спочатку перевіряється наявність договору або замовлення, потім узгодженість між сумою всіх документів на повну суму, яка дорівнює сумі в накладній. Перевіряється не перевищення обмежень готівкових розрахунків (10000 з юридичними особами, 50000 з фізичними особами)	Документальна перевірка, зустрічна звірка, аналітичні розрахунки
<b>Блок 2. ГРОШОВІ КОШТИ НА ПОТОЧНОМУ РАХУНКУ</b>				
8	Реальність вказаної в звітності суми на поточному рахунку	Звітність, Головна книга, банківська виписка, договори з банком, повідомлення банку про відкриття рахунку	Підтвердити реальність сальдо може лише банк. На практиці сальдо в звітності повинно дорівнювати залишку на поточному рахунку, що підтверджується банківською випискою	Зустрічна звірка

№	Мета перевірки	Документи, які перевіряються	Порядок проведення перевірки	Методи аудиту
<b>Блок 3. ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ</b>				
9	Правильність відображення в обліку	Регістри обліку по рахунках 301, 311, 37, 65 та іншим	Узгодженість даних в документах, на рахунках в обліку	Зустрічна звірка, вибіркоче дослідження

**ДОДАТОК Ш**  
**Етапи перевірки зареєстрованого капіталу при аудиті**  
**фінансової звітності**

Твердження	Процедури, для отримання доказів щодо підтвердження тверджень	Критерії суттєвості
Існування	<p>Перевірка установчих документів.</p> <p>Ідентифікація засновників.</p> <p>Ідентифікація реального та оголошеного внеску (розмір, предмет).</p> <p>Визначення фактичного терміну внеску та порівняння з встановленими.</p> <p>Звірка даних звітності, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку з первинними обліковими документами.</p> <p>Визначення наявності (або відсутності) відхилень.</p> <p>Оцінка суттєвості відхилень.</p> <p>Хронологічна відповідність факту та даним про нього в обліку.</p> <p>Фактична наявність матеріальних та нематеріальних активів</p>	<p>Відповідність вимогам чинного законодавства.</p> <p>Повний збіг..</p> <p>Адекватність суми та предмету. Заборонено внески кредитними, заставними та бюджетними коштами;</p> <p>Більше ніж 365 календарних днів.</p> <p>Відсутність кредитового сальдо по рахунку 46, Кредитове сальдо рахунку 40 у Головній книзі дорівнює рядку 1400 балансу, колонки 3 форми 4.</p> <p>Відсутність незрозумілих виправлень у документах та записах.</p> <p>Відповідальність засновників та посадових осіб за Адміністративним та Кримінальним Кодексами України, вимоги Статуту та Установчого договору.</p> <p>Історичні дані у реєстрах обліку та документах формально співпадають.</p> <p>Відсутність списань за даними Головної книги, реєстрів обліку, первинних документів.</p> <p>Фактична фізична наявність у місцях зберігання</p>

Твердження	Процедури, для отримання доказів щодо підтвердження тверджень	Критерії суттєвості
<b>Права та обов'язки</b>	Право на статутний капітал легалізовано та персоніфіковано. Зобов'язання адекватно враховано і персоніфіковано	Внески персоніфіковані та відповідають Статуту. Не існує проплат за третіх осіб
<b>Повнота</b>	Необліковані активи, зобов'язання засновників	Дивись вище
<b>Оцінка та розподіл</b>	Статутний капітал. Активи, (якими здійснено внески) відображено у обліку за відповідною балансовою вартістю. Тестування облікової політики та практики обліку	Досліджено акти оцінки. Не існує усних домовленостей засновників щодо вартості окремих внесків. Відсутність немотивованих змін у обліковій політиці
<b>Твердження щодо подання й розкриття</b>	Форми звітності відповідають вимогам чинного законодавства. Облік ведеться адекватно до вимог облікової політики та чинного законодавства	Немає невідповідностей між даними різних форм звітності. Не виявлено нестандартних кореспонденцій рахунків обліку. Визнання активів відповідає вимогам стандартів обліку, звітність правдиво та точно відображає стан статутного капіталу
<b>Корпоративні права</b>	Перерозподіл власності. Мотивація управлінського персоналу та крупних акціонерів по контролю за фінансовими потоками	Не виникає моменту розподілу прав, документи, що підтверджують права, нелегітимні або процесуально невірно оформлені. Існує чітка мотивація пов'язаних осіб у конкретному перерозподілу корпоративних прав

## ДОДАТОК III

### Джерела інформації та документування результатів аудиту

Джерела інформації	Етапи процесу аудиту	Документування результатів
<p>Засоби масової інформації.                      Нормативні акти.                      Фінансова звітність за попередні роки.                      Лист-пропозиція.                      Протоколи зустрічей з клієнтом.                      Листування з попереднім аудитором</p>	<p>Вибір клієнта та укладення договору</p>	<p>Анкета попередньої оцінки ризику.                      Лист-угода аудитора перед клієнтом.                      Попередній розрахунок витрат часу, винагороди, перший варіант плану</p>
<p>Засновницькі документи клієнта, перелік засновників.                      Структура управління клієнта (списки директорів, персоналу тощо).                      Протоколи зборів акціонерів, ради директорів.                      Договори, угоди, контракти.                      Ліцензії.                      Фінансова звітність.                      Документи попереднього аудиту.                      Документи й облікові реєстри</p>	<p>Планування</p>	<p>Уточнений план аудиту.                      Програми аудиту.                      Аналітичні таблиці: динаміка фінансового стану за ряд років; порівняння із середньогалузевими показниками.                      Анкети оцінки ризику.                      Розрахунок сутєвості.                      Меморандум планування</p>
<p>Структура управління.                      Протоколи зустрічей з клієнтом.                      Документи, що закріплюють розподіл прав, обов'язків, відповідальності.                      Інструкції з обліку.                      Документи внутрішнього аудиту</p>	<p>Здійснення аудиту:                      вивчення, оцінка й тестування системи внутрішнього контролю</p>	<p>Оперограми.                      Анкети вивчення системи внутрішнього контролю.                      Листки оцінки ризику.                      Результати тестування контролю.                      Розрахунок обсягу вибірки.                      Лист менеджерам, звіти раді директорів, аудиторському комітету тощо</p>

Джерела інформації	Етапи процесу аудиту	Документування результатів
<p>Документи й облікові реєстри. Документи поточного управління. Договори, угоди, контракти. Програми аудиту. Документи попереднього аудиту</p>	<p>Здійснення аудиту: підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку</p>	<p>Підтвердження, отримані від банку, замовників, кредиторів, дебіторів та інших контрагентів. Документи-результати спостереження за інвентаризацією. Розрахунок обсягу вибірки. Оцінка результатів</p>
<p>Документи-докази. Доповідна записка про незавершені процедури. Протоколи зустрічей з клієнтом. Протоколи обговорення результатів перевірки</p>	<p>Здійснення аудиту: заклучні процедури</p>	<p>Надання керівництва клієнта. Надання юриста клієнта. Зведення знайдених помилок і оцінка їх суттєвості</p>
<p>Остаточний варіант звітності. Підсумки проведеного аудиту. Відгук контролюючого партнера. Протоколи зустрічей з клієнтом</p>	<p>Аудиторський звіт</p>	<p>Аудиторський звіт. Інша звітність, передбачена договором</p>

**ДОДАТОК Ю**  
**Структура поточного аудиторського файлу за результатами аудиту**

№ з/п	Склад поточного аудиторського файлу
<b>Розділ I. Звітність</b>	
1.	Аудиторський звіт
2.	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
3.	Звіт про рух грошових коштів
4.	Звіт про власний капітал
5.	Примітки до річної фінансової звітності
6.	Інші звітні документи клієнта
7.	Письмова інформація аудитора. Листи керівництву клієнта за результатами проведення аудиту або інший деталізований звіт
<b>Розділ II. Завершення аудиту</b>	
8.	Анкета про завершення аудиторської перевірки
9.	Огляд подій після звітної дати
10.	Перелік відкладених справ
11.	Зауваження та рекомендації для аудиту наступного року
12.	Табелі обліку робочого часу
13.	Листування з економічним суб'єктом
14.	Копії актів прийому-здачі роботи та фінансових документів по договору з клієнтом
<b>Розділ III. Планування роботи</b>	
15.	Інформація з планування аудиту (Меморандум планування, план і програму аудиту)
16.	Лист-угода на проведення аудиту
17.	Договір з економічним суб'єктом на проведення аудиту
18.	Інформація про діяльність клієнта
19.	Перевірочний аркуш змін у системі обліку
20.	Перевірочний аркуш змін у системі внутрішнього контролю
21.	Оцінка ступеня надійності системи внутрішнього контролю
22.	Дані про використання програмного забезпечення
<b>Розділ IV. Зауваження по ходу роботи</b>	
23.	Перелік суттєвих проблем
24.	Таблиця невідкоригованих відхилень
25.	Анкета з дотримання принципу безперервності діяльності економічного суб'єкта

№ з/п	Склад поточного аудиторського файлу
<b>Розділ V. Процедури аудиту</b>	
26.	Аудит основних засобів (анкети, опитувальні листи, копії документів обліку, інші аудиторські докази)
27.	Аудит нематеріальних активів
28.	Аудит фінансових інвестицій
29.	Аудит запасів
30.	Аудит дебіторської заборгованості
31.	Аудит грошових коштів
32.	Аудит власного капіталу
33.	Аудит кредитів і позик
34.	Аудит кредиторської заборгованості
35.	Аудит зобов'язань за розрахунками з оплати праці
36.	Аудит доходів
37.	Аудит витрат
38.	Аудит податків та зборів
39.	Пробний баланс
40.	Коригувальна кореспонденція рахунків

**ДОДАТОК Я**  
**Класифікація завдань з перевірки історичної фінансової інформації та видів аудиторських звітів за ними**

<b>Види аудиторських завдань з перевірки історичної фінансової інформації</b>	<b>Склад аудиторських завдань з перевірки історичної фінансової інформації</b>	<b>Нормативна основа для перевірки та складання аудиторського звіту</b>	<b>Приклади завдань з перевірки</b>
Завдання з аудиту фінансової звітності загального призначення	Аудит річної фінансової звітності загального призначення	МСА 700, 705, 706, 710, 720	Аудит достовірного подання річної фінансової звітності загального призначення. Аудит дотримання вимог у річний фінансовій звітності загального призначення
Завдання з аудиту спеціалізованих сфер	Аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення	МСА 800	Аудит фінансової звітності, складеної на податковій основі, що подається разом з податковою декларацією. Аудит фінансової звітності, складеної на основі касового методу обліку надходжень і платежів для інформації про рух грошових коштів. Аудит фінансової звітності, складеної за методикою обліку, ухваленою державним регуляторним органом для задоволення його вимог

Види аудиторських завдань з перевірки історичної фінансової інформації	Склад аудиторських завдань з перевірки історичної фінансової інформації	Нормативна основа для перевірки та складання аудиторського звіту	Приклади завдань з перевірки
			Аудит фінансової звітності, складеної за методикою обліку, розробленою кредитором для задоволення його вимог
	Аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту	МСА 805	Аудит окремого фінансового звіту. Аудит сегмента фінансового звіту. Аудит статті фінансового звіту
	Аудит узагальноної фінансової звітності	МСА 810	Аудит консолідованої фінансової звітності. Аудит фінансової звітності, що містить інформацію за термін, що перевищує два роки
Завдання з огляду річної та проміжної фінансової звітності	Огляд річної та проміжної фінансової звітності загального призначення	МСЗО 2400, 2410	Огляд річної фінансової звітності загального призначення. Огляд проміжної фінансової звітності загального призначення

## ДОДАТОК АА

### Звіт незалежного аудитора

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

#### Аудиторський звіт

##### Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20X1 р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або *надає правдиву та неупереджену інформацію про*) фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20X1 р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

##### Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА).

Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до Компанії згідно з *Кодексом етики професійних бухгалтерів* Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (*Кодекс РМСЕБ*) та етичними вимогами, застосовними в [юрисдикція] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог та Кодексу РМСЕБ. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

##### Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, які, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядались у контексті нашого аудиту фінансової звітності в цілому та враховувались при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань.

[*Опис кожного ключового питання аудиту відповідно до МСА 701.*]

**Інша інформація [або інша прийнятна назва, наприклад, «Інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї»]**

[Звітування відповідно до вимог МСА 720 (переглянутий) – див. приклад 1 у Додатку 2 до МСА 720 (переглянутий).]

**Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність**

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання фінансової звітності відповідно до МСФЗ та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

При складанні фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Компанію чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Компанії.

**Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності**

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки;

вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту.

Крім того, ми:

– ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю;

– отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю;

– оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом;

– доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Втім майбутні події або умови можуть примусити Компанію припинити свою діяльність на безперервній основі.

– оцінюємо загальне подання, структуру та зміст фінансової звітності включно з розкриттями інформації, а також те, чи показує фінансова звітність операції та події, що покладені в основу її складання, так, щоб досягти достовірного подання.

Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, разом з іншими питаннями інформацію про запланований обсяг і час проведення аудиту та суттєві аудиторські результати, включаючи будь-які суттєві недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені нами під час аудиту.

Ми також надаємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, твердження, що ми виконали відповідні етичні вимоги щодо незалежності, та повідомляємо їм про всі стосунки й інші питання, які могли б обґрунтовано вважатись такими, що впливають на нашу незалежність, а також, де це застосовно, щодо відповідних застережних заходів.

З переліку всіх питань, інформація щодо яких надавалась тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ми визначили ті, що були найбільш значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду, тобто ті, які є ключовими питаннями аудиту. Ми описуємо ці питання в нашому звіті аудитора крім випадків, якщо законодавчим чи регуляторним актом заборонено публічне розкриття такого питання, або коли за вкрай виняткових обставин ми визначаємо, що таке питання не слід висвітлювати в нашому звіті, оскільки негативні наслідки такого висвітлення можуть очікувано переважити його корисність для інтересів громадськості.

**Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

*[Форма та зміст цього розділу звіту аудитора змінюються залежно від характеру інших обов'язків аудитора щодо звітування відповідно до вимог місцевих законодавчих та нормативних актів або національних стандартів аудиту.]*

*Питання, що розглядаються місцевими законодавчими та нормативними актами або національними стандартами аудиту (далі – інші обов'язки щодо звітування), описуються в цьому розділі крім випадків, якщо такі інші обов'язки стосуються тих самих питань, що й питання, розкриття яких вимагається МСА в розділі «Звіт щодо аудиту фінансової звітності». Звітування з цих питань може виконуватись разом зі звітуванням щодо цих питань відповідно до МСА (тобто включатись у розділ «Звіт щодо аудиту фінансової звітності» під відповідними підзаголовками), якщо формулювання в звіті аудитора чітко відрізняють інші обов'язки щодо звітування від звітування відповідно до МСА, якщо така відмінність існує.]*

*[Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції]*

*[Адреса аудитора]*

*[Дата]\_\_*