

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
МІЖНАРОДНИЙ ГУМАНІТАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

А.С. Нестеренко, С.В. Березовська

# СУДОВА БУХГАЛТЕРІЯ

*Навчальний посібник*

Одеса  
Фенікс  
2016

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Міжнародного гуманітарного університету  
(протокол № 7 від 24 травня 2016 р.)*

**Автори:**

**Нестеренко А.С.** – доктор юридичних наук, доцент, завідувач кафедри конституційного права та державного управління Інституту національного і міжнародного права Міжнародного гуманітарного університету (теми 1, 3, 4, 5, 6);

**Березовська С.В.** – кандидат юридичних наук, доцент кафедри адміністративного і фінансового права НУ «ОЮА» (передмова, теми 2, 7, 8, 9, 10, 11, додатки).

**Рецензенти:**

**Латковська Т.А.**, доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри конституційного, адміністративного та фінансового Чернівецького юридичного інституту Національного університету «Одеська юридична академія»;

**Касьяненко Л.М.**, доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри фінансового права університету Державної фіскальної служби України.

**Нестеренко А.С.**

Н561 Судова бухгалтерія : навч. посіб. / А.С. Нестеренко, С.В. Березовська. – Одеса : Фенікс, 2016. – 35\_ с.  
ISBN 978-966-928-\_\_\_\_-\_\_

Навчальний посібник призначений для надання допомоги студентам, які вивчають дисципліну «Судова бухгалтерія», відповідні питання деяких тем при вивченні дисципліни «Фінансове право», а також для бажаючих самостійно оволодіти теоретичними знаннями і практичними навичками з бухгалтерського обліку та економічної експертизи.

Текст навчального посібника викладено логічно, наочно, з наведенням таблиць, схем, прикладів, що сприяють кращому розумінню матеріалу та допомагають його викладанню. У посібнику розкрито питання щодо: сутності судової бухгалтерії як навчальної дисципліни, теоретичних основ економічної експертизи, її підготовки, проведення та оформлення; організації бухгалтерського обліку на підприємстві; правового регулювання, порядку організації та ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності; особливостей оформлення та здійснення експертного дослідження окремих фінансово-господарських операцій; дослідження бухгалтерських та інших документів під час розслідування та розкриття економічних злочинів.

У навчальному посібнику викладено курс судової бухгалтерії, що включає теми навчальної дисципліни, основні положення цих тем, питання для самоконтролю та самостійної роботи, теми для рефератів, задачі, тестові завдання, вправи та список рекомендованих для вивчення нормативно-правових актів та наукових праць.

**ББК 67.5я73  
УДК 340.6(075.8)**

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА</b> .....	5
<b>ПЛАНИ ТЕМ НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ</b> .....	9
<b>Тема 1.</b> Предмет і метод судової бухгалтерії .....	12
<b>Тема 2.</b> Теоретико-методологічні та правові основи судово-бухгалтерської (економічної) експертизи. Порядок її організації, призначення та проведення. Результат економічної експертизи .....	24
<b>Тема 3.</b> Теоретичні основи бухгалтерського обліку в Україні .....	66
<b>Тема 4.</b> Документування господарських операцій .....	79
<b>Тема 5.</b> Порядок організації та ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності .....	94
<b>Тема 6.</b> Характеристика рахунків бухгалтерського обліку (за планом рахунків) .....	114
<b>Тема 7.</b> Порядок ведення бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів та порядок їх експертного дослідження .....	125
<b>Тема 8.</b> Бухгалтерський облік запасів, виробничих запасів, малоцінних та швидкозношувальних предметів. Експертне дослідження операцій з запасами .....	149
<b>Тема 9.</b> Заробітна плата, допомога з тимчасової втрати працездатності, касові операції, безготівкові розрахунки: сутність, порядок ведення бухгалтерського обліку та здійснення експертного дослідження .....	176

## ПЕРЕДМОВА

<b>Тема 10.</b> Бухгалтерський облік витрат діяльності виробничого підприємства, доходів та дебіторської заборгованості підприємства. Експертне дослідження операцій з виробництва та реалізації продукції, фінансових результатів діяльності підприємства .....	225
<b>Тема 11.</b> Дослідження бухгалтерських та інших документів під час розслідування та розкриття економічних злочинів. Спеціаліст-бухгалтер у кримінальному процесі .....	260
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ТА РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>295</b>
<b>ДОДАТКИ .....</b>	<b>309</b>

На теперішній час у зв'язку з економічною кризою в Україні, низьким рівнем життя населення, а також проведенням у ній економічних реформ збільшилася кількість правопорушень у галузі економіки, у господарській діяльності суб'єктів господарювання та вчинення економічних злочинів. Економічна криза, криміналізація більшості галузей економіки української держави є результатом недосконалої, проблемної чинної нормативно-правової бази та наявності у нормативно-правових актах застарілих, необґрунтованих, недоцільних правових норм та обмежень щодо економічної діяльності чи взагалі відсутність таких норм.

Зазначені вище проблеми, а також посилення державного та економічного суверенітету української держави, підвищення рівня національної безпеки, демократизація суспільного життя, демократичні перетворення в Україні, розвиток ринкових відносин і громадянського суспільства, прогресивний та швидкий розвиток права зумовлюють зростаючу потребу юридичних, фізичних осіб та фізичних осіб-підприємців у кваліфікованій правовій допомозі, оскільки у суб'єктів господарювання під час їхньої діяльності досить часто виникають колізії, проблеми та питання юридичного характеру. Для кваліфікованого вирішення цих питань, проблем та для розширення здійснення законної та легальної господарської діяльності економічними суб'єктами різних організаційно-правових форм та форм власності необхідним є збільшення методів застосування спеціальних бухгалтерських знань в юридичній (правозастосовній) діяльності, а також необхідна не тільки правова освіта, а і спеціальні знання з: макро- та мікро-економіки, управлінського, фінансового, податкового та бухгалтерського обліку, економічного аналізу, фінансового контролю, ревізії, аудиту, інвентаризації та економічної експертизи.

Сучасна юридична практика свідчить про те, що важливою частиною професійної компетенції юриста, у тому числі і працівників правоохоронних, контрольних органів, судів є економіко-правові знання, вміння повно і правильно їх застосовувати для захисту державного, комунального, і приватного колективного майна від злочинних посягань. Однією з комплексних економіко-правових дисциплін, у результаті вивчення

якої можна здобути зазначені знання є судова бухгалтерія. Тим паче, що як свідчить досвід країн з розвинутою ринковою економікою, потреба у фахівцях з судової бухгалтерії збільшується.

Судова бухгалтерія базується на економічних і юридичних знаннях, а також пов'язана з економічними (бухгалтерський облік, економічний аналіз, фінансовий контроль, аудит тощо) та юридичними дисциплінами (фінансове, податкове, кримінальне, цивільне, господарське право, кримінальний процес, криміналістика, кримінологія та ін.). Вона вивчає закономірності відображення в економічній інформації порушень чинного законодавства та інших нормативно-правових актів у господарській діяльності підприємств, установ та організацій, розробляє прийоми та методи виявлення цих порушень, науково обґрунтовує методику спеціальних економічних та бухгалтерських знань у слідчій та юридичній практиці, а також для захисту законних прав підприємств, конкретних осіб у суді. В судовій бухгалтерії вивчаються питання теорії і практики бухгалтерського обліку, контролю та судово-бухгалтерської (економічної) експертизи і не тільки з економічної, але й з правової точки зору.

Відомо, що у процесі здійснення фінансово-господарської діяльності можуть виникати певні суперечності як ненавмисного, так і навмисного характеру, які можливо уникнути та/або вирішити завдяки правильним та кваліфікованим діям спеціалістів-юристів, завдяки яким також можна відстояти економічні інтереси як держави, так і підприємств, установ та організацій під час досудового розслідування у кримінальному процесу та судового розгляду у різних процесах. Одними з таких дій є призначення слідчим чи суддею проведення контролюючими органами ревізії на підприємстві (установі, організації) та/або експертом економічної експертизи. Так як за допомогою проведення цієї експертизи судові експерти встановлюють істину у кожній конкретній справі: кримінальна, адміністративна, податкова, цивільна, господарська, тому вивчення правил та особливостей призначення, проведення та оформлення результатів економічної експертизи є необхідною складовою у підготовці юристів, фахівців правознавства, спеціалістів із бухгалтерського обліку та аудиту, фінансів, фінансового контролю, банківської справи, а отримані зазначені знання допоможуть майбутнім юристам у їх повсякденній правозастосовній та правоохоронній діяльності.

Навчальний посібник «Судова бухгалтерія» є актуальним і таким, що відповідає вимогам сьогодення. Це обумовлено, по-перше, вдосконаленням навчального процесу в Україні, який повинен забезпечити творче засвоєння програмного матеріалу в поєднанні з набуттям практичних навичок, по-друге, потребою постійного оновлення навчальних матеріалів економіко-правових дисциплін, які безпосередньо залежать від постійних змін чинних нормативно-правових актів.

У пропонованому навчальному посібнику, розрахованому переважно на студентів вищих навчальних закладів, викладено та розкрито: сутність судової бухгалтерії як навчальної дисципліни; методологічні, теоретичні, правові та практичні основи бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності, економічної (судово-бухгалтерської) експертизи; правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні; порядок призначення та проведення ревізії, інвентаризації та економічної експертизи; особливості та порядок участі спеціаліста-бухгалтера у слідчих діях, його консультації та допомоги слідчому, а також порядок оцінки та використання результатів ревізії, інвентаризації та економічної експертизи слідчим, судом, іншими сторонами кримінального, адміністративного, цивільного та господарського процесів; особливості оформлення та здійснення експертного дослідження окремих фінансово-господарських операцій; порядок дослідження бухгалтерських та інших документів під час розслідування та розкриття економічних злочинів.

Текст навчального посібника викладено логічно, наочно, з наведенням таблиць, схем, прикладів, що сприяють кращому розумінню матеріалу та допомагають його викладанню. У посібнику викладено курс судової бухгалтерії, що включає теми навчальної дисципліни, основні положення цих тем, питання для самоконтролю та самостійної роботи, теми для рефератів, задачі, тестові завдання, вправи та список рекомендованих для вивчення нормативно-правових актів та наукових праць. Теоретичний матеріал навчального посібника викладено з урахуванням практичного застосування основ судової бухгалтерії юристом, оперативними працівниками, слідчими, суддями.

Результатом вивчення навчальної дисципліни «Судова бухгалтерія» є оволодіння студентами загальними та професійними компетентностями,

теоретичних та практичних основ у галузі бухгалтерського, податкового обліку та фінансової звітності, економічної експертизи та порядку її здійснення, проведення експертних досліджень різних господарсько-фінансових операцій, ревізій, інвентаризацій тощо; отримати здатність та навчитися використовувати набуті та отримані знання у правотворчій, правозастосовній та правоохоронній діяльності, у практичних ситуаціях під час призначення та проведення ревізії, інвентаризації, розслідування та розкриття економічних злочинів, вирішення цивільних, адміністративних, господарських справ, призначення економічної експертизи, оцінки її результатів, що дозволить випускникам вищих навчальних закладів здійснювати професійну діяльність у фінансово-правовій, господарській, контрольній та правоохоронній сфері; набуті та досягти програмних результатів навчання в когнітивній (пізнавальній), емоційній (афективній), психомоторній сферах.

Знання, які будуть одержані при вивченні курсу судової бухгалтерії, повинні допомогти працівникам правоохоронних органів в організації пошуку слідоутворення протиправних діянь при розслідуванні економічних злочинів, об'єктивно досліджувати всі одержані бухгалтерські докази, призначати економічну експертизу, ревізію.

Метою авторів було викладення теоретичного та практичного матеріалу більш ширше та розкрити основні питання, які виникають у студентів та працівників правоохоронних органів при вивченні дисципліни «Судова бухгалтерія», щоб допомогти майбутньому правознавцю, юристу, адвокату, слідчому, детективу, іншому працівнику правоохоронних, контрольних органів, судді тощо не тільки здобути базові знання, але й оволодіти необхідними практичними навичками

## ПЛАНИ ТЕМ НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

### **Тема 1. Предмет і метод судової бухгалтерії**

1. Судова бухгалтерія: предмет і об'єкт вивчення.
2. Метод (прийоми дослідження документальних даних і методи фактичної перевірки господарських операцій при виявленні економічних злочинах) та завдання судової бухгалтерії.
3. Історія розвитку судової бухгалтерії.
4. Взаємозв'язок судової бухгалтерії з іншими дисциплінами.
5. Використання судової бухгалтерії в юридичній практиці.

### **Тема 2. Теоретико-методологічні та правові основи судово-бухгалтерської (економічної) експертизи. Порядок її організації, призначення та проведення. Результат економічної експертизи**

1. Історіографія становлення та розвитку судово-бухгалтерської (економічної) експертизи.
2. Економічна експертиза: поняття, предмет, об'єкти, задачі та методи економічної експертизи.
3. Порядок організації і структура органів, які виконують економічну експертизу.
4. Експерт-бухгалтер, його права, обов'язки та порядок атестації.
5. Порядок призначення та проведення економічної експертизи.
6. Інформаційне забезпечення економічної експертизи. Інформаційні носії та порядок їхнього використання в економічній експертизі.
7. Висновок експерта-бухгалтера та його структурна побудова. Повідомлення про неможливість дати висновок та особливості складання висновку експертизи та повідомлення під час судового розгляду.
8. Оцінка і використання висновку економічної експертизи слідчим і судом.
9. Умови та порядок призначення додаткової та повторної економічних експертиз.

### **Тема 3. Теоретичні основи бухгалтерського обліку в Україні**

1. Поняття господарського обліку та його складові.
2. Становлення та розвиток господарського обліку та його сучасний стан щодо розвитку підприємницької діяльності.
3. Поняття та значення бухгалтерського обліку, як основної складової господарського обліку.
4. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку.
5. Методи бухгалтерського обліку.

### **Тема 4. Документування господарських операцій**

1. Сутність і призначення документів. Вимоги, що пред'являються до змісту та оформлення документів
2. Класифікація документів
3. Облікові реєстри: поняття і класифікація.
4. Документообіг і його організація.
5. Організація зберігання документів бухгалтерського обліку.

### **Тема 5. Порядок організації та ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності**

1. Мета й основні принципи ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
2. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
3. Правові основи організації і ведення бухгалтерського обліку.
4. Обов'язки головного бухгалтера по веденню бухгалтерського обліку та поданню фінансової звітності.

5. Характеристика журнально-ордерної форми ведення бухгалтерського обліку і порядок відображення господарських операцій. Регістри бухгалтерського обліку.

6. Фінансова звітність за законодавством України. Мета і якісні характеристики фінансової звітності. Розкриття інформації у фінансовій звітності.

7. Способи виправлення помилкових записів у бухгалтерських регістрах і в аналітичному обліку. Порядок виправлення помилок і змін у фінансових звітах.

#### **Тема 6. Характеристика рахунків бухгалтерського обліку (за планом рахунків)**

1. Характеристика активних рахунків, пасивних рахунків і активно-пасивних рахунків.
2. Поняття та призначення плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій. Структура побудови плану рахунків.
3. Характеристика рахунків класу 1, їх зміст, призначення та порядок відображення господарських операцій.
4. Характеристика рахунків класу 2, їх зміст, призначення та порядок відображення господарських операцій.
5. Характеристика рахунків класу 3, їх зміст, призначення та порядок відображення господарських операцій.
6. Характеристика рахунків класів 4–6, їх зміст, призначення та порядок відображення господарських операцій.
7. Характеристика рахунків класу 7, їх зміст, призначення та порядок відображення господарських операцій.
8. Характеристика рахунків класів 8, 9 та 0, їх зміст, призначення та порядок відображення господарських операцій.

#### **Тема 7. Порядок ведення бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів та порядок їх експертного дослідження**

1. Поняття основних засобів і об'єкта основних засобів. Структура основних засобів.
2. Порядок обліку надходження основних засобів. Переоцінка основних засобів. Порядок і способи дооцінки й уцінки основних засобів.
3. Поняття амортизації основних засобів та методи її нарахування.
4. Поняття нематеріальних активів; поняття їх розробки. Класифікація нематеріальних активів по групах.
5. Визначення вартості нематеріальних активів.
6. Порядок переоцінки нематеріальних активів.
7. Нархування амортизації нематеріальних активів; облік зменшення корисності нематеріальних активів і вибуття нематеріальних активів.
8. Експертне дослідження операцій з основними засобами, нематеріальними активами та узагальнення результатів їх дослідження.

#### **Тема 8. Бухгалтерський облік запасів, виробничих запасів, малоцінних та швидкозношувальних предметів. Експертне дослідження операцій з запасами**

1. Поняття та структура запасів.
2. Синтетичний і аналітичний облік виробничих запасів.
3. Облік надходження виробничих запасів на склад.
4. Порядок відпуску та списання виробничих запасів на виробництво.
5. Оцінка вибуття запасів; оцінка запасів на дату балансу.
6. Порядок реалізації виробничих запасів.
7. Характеристика малоцінних та швидкозношувальних предметів і особливості їхнього обліку.
8. Відмінність малоцінних та швидкозношувальних предметів від малоцінних необоротних матеріальних активів.

9. Експертне дослідження операцій з матеріальними запасами та узагальнення результатів їх дослідження.

#### **Тема 9. Заробітна плата, допомога з тимчасової втрати працездатності, касові операції, безготівкові розрахунки: сутність, порядок ведення бухгалтерського обліку та здійснення експертного дослідження**

1. Характеристика основної і додаткової заробітної плати. Форми оплати праці.
2. Порядок нарахування заробітної плати таі допомоги з тимчасової втрати працездатності (кореспондуючі рахунки і перелік типових документів).
3. Облік виплаченої, депонованої заробітної плати та допомоги з тимчасової непрацездатності.
4. Порядок ведення касових операцій.
5. Обов'язки касира по прийому, видачі грошей, їх збереженню та контролю за оформленням касових документів.
6. Порядок ведення касової книги та збереження грошей. Контроль за дотриманням касової дисципліни.
7. Поняття та форми безготівкових розрахунків і їх документальне оформлення.
8. Експертне дослідження операцій з обліку праці та її оплати, з грошовими коштами в касах, на рахунках у банках та узагальнення результатів їх дослідження.

#### **Тема 10. Бухгалтерський облік витрат діяльності виробничого підприємства, доходів та дебіторської заборгованості підприємства. Експертне дослідження операцій з виробництва та реалізації продукції, фінансових результатів діяльності підприємства**

1. Поняття витрат та умови визнання їх витратами. Класифікація та елементи витрат.
2. Собівартість товарів, робіт, послуг. Різниця між виготовленням продукції, виконанням робіт та наданням послуг.
3. Витрати, які включаються у собівартість продукції: поняття, елементи та склад, порядок їх бухгалтерського обліку. Розподіл загальновиробничих витрат.
4. Поняття калькулювання собівартості. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.
5. Витрати, які не включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг): адміністративні витрати, витрати на збут та ін. Порядок обліку цих витрат.
6. Облік витрат за елементами.
7. Поняття доходів і прибутку підприємства, їх облік.
8. Дебіторська заборгованість: поняття та види.
9. Експертне дослідження операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції, фінансових результатів діяльності підприємства та узагальнення результатів їх дослідження.

#### **Тема 11. Дослідження бухгалтерських та інших документів під час розслідування та розкриття економічних злочинів. Спеціаліст-бухгалтер у кримінальному процесі**

1. Класифікація бухгалтерського документа за якісними ознаками. Форми та методи дослідження бухгалтерського документа.
2. Порядок дослідження бухгалтерських документів та їх залучення до матеріалів справи. Способи фальсифікації у бухгалтерському обліку та методи їх виявлення.
3. Сутність і результати ревізії у бухгалтерському обліку як форми дослідження бухгалтерських документів.
4. Способи фальсифікації результатів інвентаризації та методи їх виявлення. Дії оперативних працівників і слідчих під час проведення інвентаризації, оцінка та використання ними матеріалів інвентаризації.
5. Участь спеціаліста-бухгалтера у провадженні окремих слідчих дій.
6. Відновлення бухгалтерського обліку, як метод ефективного розслідування злочинів у сфері економіки.

## ПРЕДМЕТ, МЕТОД І ЗАДАЧІ СУДОВОЇ БУХГАЛТЕРІЇ

1. Судова бухгалтерія: предмет і об'єкт вивчення.
2. Метод (прийоми дослідження документальних даних і методи фактичної перевірки господарських операцій при виявленні економічних злочинах) та завдання судової бухгалтерії.
3. Історія розвитку судової бухгалтерії.
4. Використання судової бухгалтерії в юридичній практиці.

Перш ніж почати говорити про судову бухгалтерію як про навчальну дисципліну хотілося б нагадати, що юристу в юридичній практиці, особливо у розслідуванні, розкритті та судовому розгляді кримінальних справ про розкрадання власності, посадові і господарські злочини доводиться стикатися з різними питаннями бухгалтерського обліку, економіки, технології, товарознавства тощо, які викликають у нього істотні ускладнення у зв'язку з їх складністю і запутаністю, іноді визначеним спеціально продуманою системою дій розкрадачів, хабарників та інших осіб, які вчиняють подібні діяння. І як показує практика, найбільш важлива і ефективна частина професійної компетенції юриста успішно вирішувати подібні проблеми – це знання основ бухгалтерського та економічного аналізів, вміння правильно призначати економічні експертизи, комплексні та документальні ревізії, аудиторські перевірки, аналізувати економічну інформацію тощо. У зв'язку з цим є необхідними знання, які ми отримуємо у розрізі навчальної дисципліни «Судова бухгалтерія».

На теперішній час судова бухгалтерія є прикладною комплексною економіко-правовою дисципліною, яка сформувалася внаслідок інтеграції економічних і правових знань, адаптованих до потреб юридичної практики. Судова бухгалтерія – це дисципліна, що вивчає закономірності використання обліково-економічних знань в юридичній діяльності [1, с. 15]. **Судова бухгалтерія** – це комплексна дисципліна, що знаходиться на стику економіки, бухгалтерського обліку та права [2, с. 7]. І хотілося б приєднатися до визначення судової бухгалтерії, яке дають автори підручника «Основи судової бухгалтерії» під

редакцією А.М. Бандурка, – *це комплексна прикладна економіко-правова дисципліна, яка розглядає можливості застосування спеціальних економічних знань в юридичній практиці* [3, с. 4].

Серед численних видів юридичної діяльності (оперативно-розшукова, слідча, судова та ін.) цією дисципліною виділяються для вивчення тільки ті відносини, які пов'язані з охороною майнових інтересів держави, а також інших суб'єктів, що володіють правом власності на матеріальні і грошові ресурси. У зв'язку з цим багато її положень використовуються з метою попередження, виявлення та розкриття економічних злочинів.

Наступним моментом на який повинні звернути увагу студенти – це питання визначення предмета дисципліни «Судова бухгалтерія», це те що визначає форми, способи, межі використання положень дисципліни у певній сфері юридичної практики. Також розкриття та визначення предмета такої самостійної галузі наукового знання та навчальної дисципліни, як судова бухгалтерія, дає можливість встановити її зміст, відмінність від інших наук і визначити її місце в системі дисциплін. Так, під **предметом** дисципліни розуміється дослідження і розробка теоретичних і практичних питань використання спеціальних бухгалтерських та економічних знань в юридичній практиці.

Також слід звернути увагу, що, досліджуючи предмет судової бухгалтерії, ми стикаємося з питанням об'єкта дослідження цієї навчальної дисципліни. І саме тут слід звернути особливу увагу студентам, на той факт, що судова бухгалтерія будучи комплексною економіко-правовою дисципліною, володіє *двома взаємопов'язаними об'єктами*, що вивчаються з юридичних позицій. Одним з таких об'єктів є бухгалтерський облік, який представляє собою упорядковану систему збору, реєстрації та узагальнення інформації у грошовому вираженні про майно, зобов'язання організацій та їх рух шляхом суцільного, безперервного і документального обліку всіх господарських операцій. Інший об'єкт передбачає при вивченні наявність криміналістичних знань. Це обумовлено тим, що ряд злочинів здійснюється під виглядом господарських операцій та знаходить відображення в економічній інформації (у цьому випадку домінує не економічний,

а криміналістичний аспект – знання механізму утворення специфічних слідів, що залишаються такими діями в системі економічної інформації).

Говорячи про об'єкти судової бухгалтерії, то слід зазначити, що до них належать матеріальні носії інформації економічного характеру:

Таблиця 1.1

- бухгалтерський баланс;
- інша звітність;
- бухгалтерські рахунки;
- облікові реєстри;
- звіти;
- планові та аналітичні первинні документи;
- чорнові записи (неофіційні документи) і багато інших, в яких отримують відображення як позитивне, так і негативні зміни господарської практики.

Говорячи про методи судової бухгалтерії, слід нагадати, що під *методом* (від грец. *methodos* – шлях, спосіб, дослідження) будь-якої навчальної дисципліни розуміються способи дослідження явищ, визначення підходу до вивчення об'єктів, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення істини. **Метод судової бухгалтерії** – це сукупність прийомів і способів, що використовуються уповноваженими суб'єктами для виявлення ознак протиправної діяльності, відображених у джерелах облікової інформації. Особливість методу судової бухгалтерії полягає у тому, що вона, по-перше, застосовує як загальнонаукові методи (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, конкретизація, експеримент, системний і функціональний аналізи та ін.), по-друге, будучи комплексною економіко-правовою дисципліною, використовує спеціальні методи (розрахунково-аналітичний, документальний, економіко-правовий).

Слід зазначити, що такі загальнонаукові методи, як аналіз, синтез, індукція і дедукція, – найважливіший і надійний інструментарій судової бухгалтерії. Вони виступають засобом логіко-семантичного аналізу, сприяють виявленню прогалин у системі правового регулювання бухгалтерського обліку, а також формуванню понятійного апарату судової бухгалтерії, її внутрішньої структури. Одним з основних методів судової бухгалтерії є діалектичний метод, який передбачає

глибокі знання в галузі економіки та бухгалтерського обліку і використання його у правоохоронній діяльності. Цей метод дає змогу вивчати облік у сукупності процесів, що видозмінюються та взаємозалежні. Історичний підхід розглядає облік як продукт історичного становлення і розвитку потреб людини і суспільства. Системний підхід визначає облік як внутрішньо структурований і організований об'єкт. Такі методи як індукція (від часткового до загального, від окремих фактів до узагальнення) та дедукція (від загального до часткового, від загальних суджень до окремих або інших висновків) часто використовуються у практиці бухгалтерського обліку. Так, більше прикладів індукції, оскільки господарські операції спочатку розкривають зміст мікропроцесів і лише потім відбувається їх групування й узагальнення у звітності. Взагалі методи індукція і дедукція тісно пов'язані з методичними прийомами: синтезом та аналізом, які безпосередньо виявляються в синтетичному та аналітичному обліках.

Що ж стосується спеціальних методів, то *метод бухгалтерського аналізу* ґрунтується на використанні контрольних функцій елементів методу бухгалтерського обліку (бухгалтерського балансу, бухгалтерських рахунків, «подвійного запису» операцій, оцінки, калькуляції, інвентаризації, звітності, документації тощо). *Метод економічного аналізу* базується на принципі несуперечності взаємозалежної системи техніко-економічних показників (собівартості продукції, прибутку, рентабельності, ціни готової продукції (товару), ритмічності, фондівдачі, споживання ресурсів тощо). *Метод документального аналізу* побудований на комплексній економічній та юридичній оцінці документів як матеріальних носіїв інформації про негативні відносини, наявні у господарській практиці: формальна перевірка документа, нормативна, логічна, арифметична перевірка документа, зустрічна перевірка документа, взаємний контроль документа, метод відновлення облікових записів за документами, хронологічний аналіз операцій за документами, порівняльний аналіз документів, метод зворотної калькуляції, метод контрольного звірення залишків. *Метод фактичної перевірки* господарських операцій включає інвентаризацію, контрольний запуск сировини у виробництво, контрольний випуск партії продукції, контрольну закупівлю,



контрольне доіння, контрольну стрижку, контрольний замір, огляд, лабораторний аналіз, обстеження та ін.

Питання дослідження методів судової бухгалтерії можна продовжувати, так як методи дослідження негативних явищ у господарській діяльності суб'єктів підприємницької діяльності можуть змінюватися: як змінюються способи вчинення економічних злочинів, так само і змінюються способи їх виявлення. Важливо відзначити, що у судовій бухгалтерії застосовується комплекс заходів, методів і способів з виявлення негативних наслідків у господарській діяльності господарюючих суб'єктів. Всі розглянуті способи і методи застосовуються уповноваженими суб'єктами, тобто контролюючими (ревізорами, аудиторами, головним бухгалтером) та правоохоронними органами (оперативними працівниками, слідчими, експертами, судьями) за допомогою законодавчо встановлених процедур.

Наступним питанням, якого необхідно торкнутися – це завдання, які можливо вирішити за допомогою судової бухгалтерії, зокрема завдяки проведенню судово-бухгалтерської (економічної) експертизи. *По-перше*, «Судова бухгалтерія» для юристів (оперативних співробітників, слідчих, прокурорів, суддів) полягає у тому, що вона покликана насамперед розробляти відповідний інструментарій, призначений для комплексного використання при виявленні та розслідуванні злочинів співробітниками правоохоронних органів. Слідчими фіскальних органів і суду, а також фахівцями, ревізорами, експертами. Ці знання спрямовані на надання допомоги юристам у проведенні заходів щодо активного пошуку слідів протиправної діяльності в економічній інформації, у своєчасному призначенні документальної ревізії, економічної експертизи та кваліфікованої оцінки отриманої документальної бази. *По-друге*, у зв'язку з тим, що ефективний захист прав власності вимагає глибокого вивчення економічних явищ і процесів, в рамках цієї дисципліни представлений цілісний комплекс спеціальних економічних знань, орієнтованих на практику боротьби зі злочинними проявами у сфері економіки. У процесі її вивчення студенти знайомляться з закономірностями прояву ознак вже скоєних злочинів, опановують методичними прийомами

виявлення цих ознак і дослідження облікових документів правоохоронними та контролюючими органами. *По-третє*, у сучасних умовах значення «судової бухгалтерії» як економіко-правової та прикладної дисципліни істотно підвищується у зв'язку з переходом до ринкових відносин на тлі якісних змін вчинених економічних злочинів, які характеризуються: підвищеною увагою кримінальних структур до економічної діяльності господарюючих суб'єктів; зростанням кримінального професіоналізму, у тому числі в обліково-економічній сфері; вдосконаленням прийомів маскування слідів протиправної діяльності, що виявляється в системі економічної інформації. *По-четверте*, ця дисципліна збагачує юридичну та експертну практику, розробляє нові методи документальних досліджень. Оволодівши її положеннями, юристи отримують навички: визначення на основі вихідної економічної інформації кола необхідних бухгалтерських документів і реєстрів для їх використання у проведенні перевірочних заходів; використання методів документальної та фактичної перевірки, а також різних прийомів перевірки, необхідних для успішного виявлення та розслідування злочинів у сфері економіки; призначення та організації проведення перевірок, ревізій та економічних експертиз, а також правильної оцінки результатів діяльності фахівців та їх використання для дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єктів з метою попередження і розкриття злочинів. *По-п'яте*, «Судова бухгалтерія» сприяє розвитку економіки України шляхом виявлення та усунення деструктивних відхилень у господарській практиці, пов'язаних з економічними злочинами, господарськими правопорушеннями, недоліками в господарській діяльності тощо.

Слід зазначити, що «Судова бухгалтерія» як міжгалузєва дисципліна **сформувалася на основі злиття правових та економічних знань**. Саме це обумовлює її досить широкі зв'язки з юридичними та економічними дисциплінами. Взаємозв'язок багатьох юридичних та економічних навчальних дисциплін із судовою бухгалтерією пояснюється: загальною соціально-економічною обумовленістю; єдиною нормативно-правовою базою; загальною науково-теоретичною базою; необхідністю взаємодії і взаємозалежності всіх

галузей кримінального циклу (кримінального, виконавчого, кримінально-процесуального права та ін.) для підвищення ефективності боротьби зі злочинністю.

Говорячи про «Судову бухгалтерію» як про галузь слід зазначити, що вона, як галузь прикладних наукових знань, тривалий час формувалася в рамках криміналістичної науки шляхом пристосування різноманітних економічних дисциплін до завдань розслідування розкрадань, посадових, господарських злочинів і служила практичним керівництвом для працівників правоохоронних органів.

В якості навчальної дисципліни судова бухгалтерія сформувалася шляхом інтеграції економічних та юридичних знань, що пов'язано зі зверненням цієї дисципліни до можливостей використання захисних функцій бухгалтерського обліку і виробленням закономірностей їх застосування у боротьбі зі злочинами у сфері економіки.

Значний внесок в узагальнення досвіду використання бухгалтерських знань в юридичній практиці і створення нової дисципліни вніс доцент кафедри криміналістики Харківського юридичного інституту В.Б. Любкін, який в 1946 р. видав монографію «Судова бухгалтерія», де вперше ввів термін «судова бухгалтерія». У наступні роки заявили його роботи методичного та практичного характеру, розвиваючі основні положення цієї дисципліни [4].

Студентам слід знати, що як навчальна дисципліна та як наука «Судова бухгалтерія» у своєму розвитку пройшла *ряд етапів*:

*1 етап.* Створення бази для судової бухгалтерії, зародження судової бухгалтерії. Цей етап (з 50-х рр. ХХ ст. до 1975 р.) характерний тим, що до 50-х рр. ХХ ст. формами застосування спеціальних бухгалтерських пізнань в юридичній практиці, у розкритті розкрадань та інших злочинів були такі як: судово-бухгалтерська експертиза, планово-економічна експертиза, документальна ревізія, інвентаризація – існували і розвивалися ізольовано один від одного, відсутня єдина методологічна основа (база) їх використання. У 50-х рр. ХХ ст. зусиллями великих радянських учених, таких як: С.С. Остроумова,

С.П. Фортинський, В.Г. Танасевич, Н.В. Кудрявцевої та ін. – робляться енергійні спроби створення методологічної бази. Виникнення і розвиток теорії застосування спеціальних бухгалтерських пізнань здійснюється тривалий час у вигляді такої прикладної дисципліни, як «Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи». Але вузькі рамки цього предмету не відповідають змісту предмета «Судова бухгалтерія», і на його основі з'являється нова комплексна дисципліна «Судова бухгалтерія». У 1975 р. був створений перший підручник «Судова бухгалтерія» під редакцією С.С. Остроумова. Таким чином, судова бухгалтерія стає методологічною основою використання економічних методів, спеціальних бухгалтерських та економічних знань в праві. Вона збагачує юридичну та експертну практику, розробляє нові методи дослідження та, у свою чергу, розвивається за рахунок цієї практики [2, с. 10].

*2 етап.* Цей етап характеризується становленням судової бухгалтерії з 1976 р. до 1990 рр. У 1980 р. виходить другий підручник «Судова бухгалтерія» за авторським колективом: Г.А. Атанесян, С.С. Остроумов, С.П. Фортунський, В.Г. Танасевич. У становленні судової бухгалтерії як дисципліни велику роль зіграв професор, доктор юридичних наук С.П. Голубятников. У 1989 р. виходить у світ третій за рахунком підручник з судової бухгалтерії під редакцією С.П. Голубятникова і Г.А. Атанесяна. Поряд з вищевказаними вченими у становленні та розвитку судової бухгалтерії на цьому етапі зіграли також такі вчені як: В.Г. Любшина, А.М. Ромашова, Л.І. Гергієва, Т.М. Арзуманян, П.К. Пошюнас, В.К. Степутенкова, Г.А. Шумак, А.М. Гольдман, А.Р. Шляхов та ін. У ці роки становлення і розвиток судової бухгалтерії відбувається в процесі подальшого розвитку таких дисциплін, як «Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи»; «Судово-бухгалтерська експертиза». Велику роль у розвитку судової бухгалтерії зіграли заходи комплексного розвитку апаратів БХСС, вжиті Міністерством внутрішніх справ СРСР в 1985 р.

*3 етап.* Цей етап, починаючи з 1991 р. і до теперішнього часу, характерний подальшим розвитком судової бухгалтерії вже безпосередньо в українській незалежній державі. Судова бухгалтерія являє собою спеціальну прикладну

дисципліну, що займається вивченням і вирішенням питань, пов'язаних із застосуванням бухгалтерського та економічного аналізу в юридичній практиці. Ця дисципліна також служить теоретичною базою використання спеціальних економічних і бухгалтерських пізнань у кримінальному, цивільному та господарському процесах. Цим визначається і зміст предмета «Судова бухгалтерія», що включає у себе питання як економічного, так і правового характеру. Важливо відзначити, як вказує Е.С. Дубонос [1, с. 14–15], що в останні роки найменування «судова бухгалтерія» піддається критиці з боку окремих авторів, які пропонують застосовувати термін «слідча бухгалтерія», «судово-слідча бухгалтерія» [5, с. 4] або «правова бухгалтерія» [6, с. 320; 5, с. 4]. На думку відомого російського вченого професора С.П. Голубятникова, «не має підстав ставити знак рівності між такими категоріями, як «правова» і «судова» бухгалтерія, оскільки ототожнення цих термінів може мати негативний ефект і замість вже сформованої навчальної дисципліни в окремих випадках будуть викладатися лише правові основи бухгалтерського обліку» [7, с. 4]. Так само на теперішній час актуальним залишається питання місця дисципліни «судова бухгалтерія». Ряд ВНЗ цю навчальну дисципліну включають як одну з дисциплін кафедри фінансового права, інші – на кафедрі криміналістики. Існують думки, що ця навчальна дисципліна повинна читатися на кафедрі судових експертиз.

Студентам слід усвідомити, що судова бухгалтерія, як вже зазначалось вище, як міжгалузева дисципліна сформувалася на основі злиття правових і економічних знань. Це обумовлює її досить **широкі зв'язки з юридичними та економічними дисциплінами.**

Взаємозв'язок багатьох юридичних і економічних навчальних дисциплін з судовою бухгалтерією пояснюється: загальною соціально-економічною обумовленістю; єдиною нормативно-правовою базою; загальною науково-теоретичною базою; необхідністю взаємодії і взаємозалежності всіх галузей кримінального циклу (кримінального, виконавчого, кримінально-процесуального права) для підвищення ефективності боротьби зі злочинністю. Найбільш близькою до судової бухгалтерії юридичною дисципліною є криміналістика, яка

з'явилася вихідною базою для формування її основних положень. Судова бухгалтерія та криміналістика спільно вивчають причинно-наслідкові зв'язки механізму освіти криміналістичної інформації в обліковому процесі, виробляють прийоми і процедуру пошуку документальних невідповідностей. Криміналісти традиційно включають судову бухгалтерію в єдиний комплекс дисциплін кримінального циклу, припускаючи можливість використання спеціальних бухгалтерських знань оперативними, слідчими працівниками і судом.

Кримінальне право охоплює сукупність юридичних норм, які визначають злочинність і караність діянь. Для судової бухгалтерії у кримінальному праві особливе значення має ряд кримінально-правових норм, безпосередньо пов'язаних з результатом, отриманим після реалізації охоронної функції бухгалтерського обліку та виявлення ознак конкретних складів злочинів.

Судова бухгалтерія нерозривно пов'язана з кримінальним процесом (досудовим і судовим провадженням у кримінальній справі). Слід зазначити, що саме з первинних дій співробітників правоохоронних органів починається виявлення ознак протиправного діяння, як правило, замаскованого під законну господарську операцію. Під час розслідування слідчі і контрольно-ревізійні дії тісно пов'язані між собою організаційними заходами і управлінськими рішеннями.

Судова бухгалтерія органічно пов'язана з кримінологією, яка вивчає закономірності і тенденції розвитку злочинності, її причини та умови, особистість злочинця, механізм злочинної поведінки. Певне значення для судової бухгалтерії мають дані кримінології про особу злочинця, що базуються на вивченні окремих категорій осіб, що дозволяє пізнати механізм злочинної поведінки.

Існує зв'язок судової бухгалтерії з адміністративним і податковим правом. Адміністративне право закріплює порядок залучення до адміністративної відповідальності, у тому числі в сфері бухгалтерського обліку та оподаткування.

Цивільне та цивільно-процесуальне право також мають відношення до цієї дисципліни у зв'язку з тим, що регулюють розрахунково-кредитні відносини,

терміни позовної давності; право державної власності; положення про договори поставки; підряди на капітальне будівництво; види зобов'язань; судові докази; виконавче провадження в суді та ін.

Фінансове право з судової бухгалтерією об'єднують такі питання, як фінансовий і податковий контроль, методи фінансового контролю, бюджетний процес, форми грошового обігу та ін. У навчальному плані вивчення фінансового права завжди передуює освоєння курсу судової бухгалтерії.

Судова бухгалтерія має тісний зв'язок з дисциплінами економічного циклу: бухгалтерським обліком, статистикою, аудитом, економікою, товарознавством. Так, наприклад, статистика (від лат. Status – стан) вивчає кількісну сторону масових явищ у нерозривному зв'язку з їх якісною стороною. Вона дозволяє вивчати масові процеси в економіці з метою їх аналізу та прогнозування, тому її положення активно використовуються в процесі дослідження кількісних (об'ємних) показників господарської діяльності.

Що стосується **практичного застосування**, то студентам важливо усвідомити, що знання отримані при вивченні «Судова бухгалтерія» допоможуть майбутнім юристам правильно організувати пошук слідів протиправних діянь, властивих ринковим відносинам, своєчасно провести контрольно-ревізійні процедури, залучаючи при цьому працівників контролюючих органів та аудиторських фірм, кваліфіковано оцінити зібрані при розслідуванні економічних злочинів та дозволів цивільно-правових спорів документи. Працівники правоохоронних органів повинні знати можливості економічної експертизи, як джерела нових доказів, вміти об'єктивно дослідити всі отримані бухгалтерські докази. А для цього необхідно, як показує практика, – знання основ бухгалтерського та економічного аналізу, вміння правильно призначити аудиторські перевірки, ревізії, економічні експертизи, аналізувати економічну інформацію тощо. У зв'язку з чим є важливим вміння юриста використовувати різні джерела та обсяги інформації з різноманітних областей: юридичних, економічних, бухгалтерських, товарознавчих, технологічних та інших знань.

#### **Контрольні питання:**

1. Охарактеризуйте структуру учбової дисципліни «Судова бухгалтерія».
2. Що таке судова бухгалтерія?
3. Дайте визначення предмета судової бухгалтерії.
4. Об'єкти судової бухгалтерії.
5. Які носії економічного характеру належать до об'єктів судової бухгалтерії?
6. Охарактеризуйте методи судової бухгалтерії.
7. Що собою являє метод економічного аналізу?
8. Що собою являє метод документального аналізу?
9. Дайте визначення завдань судової бухгалтерії.
10. Які Ви знаєте завдання судової бухгалтерії?
11. Охарактеризуйте етапи розвитку дисципліни «Судова бухгалтерія».
12. Правова основа судової бухгалтерії.
13. Взаємозв'язок судової бухгалтерії з іншими дисциплінами.
14. Як використовуються знання з судової бухгалтерії в юридичній практиці?

#### **Теми для рефератів:**

1. Міждисциплінарні зв'язки судової бухгалтерії.
2. Криміналістичне (пошукове) значення судової бухгалтерії.
3. Процесуальне (доказове) значення судової бухгалтерії.
4. Організаційно-управлінське значення судової бухгалтерії.
5. Правові джерела судової бухгалтерії.

#### **Завдання для самоконтролю:**

#### **Тестові завдання:**

1. У складі якоїсь дисципліни спочатку виникла і формувалася судова бухгалтерія?  
а) бухгалтерський облік; б) кримінальне право; в) криміналістика; г) кримінологія.
2. Що вивчає дисципліна «Судова бухгалтерія»?  
а) засади використання бухгалтерського обліку; б) закономірності використання обліково-економічних знань в юридичній практиці; в) пошукові ознаки економічних злочинів.
3. Що є предметом судової бухгалтерії?  
а) захисні функції бухгалтерського обліку, що зумовлюють закономірності їх використання в юридичній практиці; б) господарські операції і достовірність їх відображення в системі бухгалтерського обліку і звітності, які вимагають спеціальних знань; в) використання контрольних заходів у юридичній практиці.
4. З якими дисциплінами взаємопов'язана судова бухгалтерія?  
а) виключно з юридичними; б) економічного циклу; в) з юридичними та економічними.
5. Які прийоми використовуються при перевірці взаємопов'язаних документів?  
а) зустрічна перевірка, взаємний контроль; б) формальна перевірка; в) хронологічний аналіз; г) порівняльний аналіз.

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ  
СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ (ЕКОНОМІЧНОЇ) ЕКСПЕРТИЗИ.  
ПОРЯДОК ЇЇ ОРГАНІЗАЦІЇ, ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ.  
РЕЗУЛЬТАТ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

1. *Історіографія становлення та розвитку судово-бухгалтерської (економічної) експертизи.*
2. *Економічна експертиза: поняття, предмет, об'єкти, задачі та методи економічної експертизи.*
3. *Порядок організації і структура органів, які виконують економічну експертизу.*
4. *Експерт-бухгалтер, його права, обов'язки та порядок атестації.*
5. *Порядок призначення та проведення економічної експертизи.*
6. *Інформаційне забезпечення економічної експертизи. Інформаційні носії та порядок їхнього використання в економічній експертизі.*
7. *Висновок експерта-бухгалтера та його структурна побудова. Повідомлення про неможливість дати висновок та особливості складання висновку експертизи та повідомлення під час судового розгляду.*
8. *Оцінка і використання висновку економічної експертизи слідчим і судом.*
9. *Умови та порядок призначення додаткової та повторної економічних експертиз.*

Потреба, яка виникла та існувала ще у стародавні часи, у наданні практичної допомоги правоохоронним органам у процесі слідства зумовила виникнення та здійснення **судово-бухгалтерської експертизи**. Розвиток суду почав тісно переплітатися з використанням даних бухгалтерського обліку, адже, наприклад, видатні оратори Афін та Риму – Демосфен і Цицерон – у промовах досить часто посилалися на дані бухгалтерських документів, оскільки, фіксуючи господарські операції, вони містили інформацію про юридичні наслідки таких дій або подій [8, с. 249–250]. Тобто, експертиза, поступово, з часом, під впливом ряду факторів (Таблиця 2.1) трансформувалася з форми контролю у форму спеціальних застосування знань з бухгалтерського обліку в судовому процесі [9].

<i>Фактори, що вплинули на виникнення та становлення судово-бухгалтерської експертизи</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>– поява бухгалтерського обліку;</li> <li>– виконання обліком контрольної функції за збереженням майна власника;</li> <li>– використання облікових даних для прийняття судових рішень;</li> <li>– ускладнення господарської діяльності, що призвело до виникнення правопорушень;</li> <li>– низький рівень знань або їх відсутність у працівників правоохоронних органів з бухгалтерського обліку.</li> </ul>

Відповідно до виділених факторів слід відмітити, що судово-бухгалтерська експертиза пройшла у своєму становленні та розвитку наступні етапи у світі [10, с. 16]:

1) I-й етап (період з давній часі до XVII ст.) – поява та розвиток бухгалтерського обліку та паралельно з ним судово-бухгалтерської експертизи у формі контролю як функції бухгалтерського обліку, що виникла з практичної необхідності застосування знань з бухгалтерського обліку при вирішенні господарських спорів. Сам бухгалтерський облік виник у Давньому Єгипті, Вавілоні, Єрусалимі, коли царський контролер (експерт) підтверджував достовірність звіту пожертвувачів, складеного головним жерцем світі [11, с. 43]. Відомо, що на той час основними засобами контролю за обліком були інвентаризація (реальний стан справ) та документація (письмове обґрунтування справ), які стали підґрунтям для наступних судових досліджень. На первісних етапах розвитку обліку фахівця з питань обліку та контролю називали по-різному – контролер, повіритель, експерт – для визнання їх освіченості та підкреслення їх вищого статусу.

З розвитком економічних відносин вдосконалюється облік. Так, у середньовіччі виникла професія мандрівних писарів, які за плату складали звіти феодалам, виступали їхніми представниками в різного роду судових інстанціях при розгляді майнових спорів. У цей час у містах Північної Італії почали видаватися книги з бухгалтерського обліку, за якими навчалися фахівці та які використовувалися і як практичні посібники при веденні бухгалтерського обліку. Найбільш відомою з них є книга Луки Пачолі (1445-1515), засновника подвійної бухгалтерії, «Трактат про рахунки і записи».

В епоху Відродження у судах для перевірки достовірності даних обліку використовувались книги подвійної бухгалтерії Луки Пачолі. В Англії судово-бухгалтерська експертиза з'явилась коли почали запроваджувати посади контролерів-аудиторів. Приблизно в XV ст. у зв'язку із судовими розглядами бухгалтери стали виступати в суді як експерти. При цьому вже проводилася різниця між експертом *in testes* – незалежним збирачем доказів і експертом *boni instructores iudicis* – помічником судді в прийнятті рішень;

2) II-й етап (з XVII ст. – початок XX ст.) – створення спеціальних інститутів експертів-бухгалтерів, фахівці яких проводили експертизи на вимогу судових органів. Передумовою такого створення було те, що з середини XIX ст. у найбільш розвинутій економічно у той час країні – Англії, а пізніше і в інших країнах Європи, спостерігалася низка шахрайств і банкрутств. У зв'язку з цим, у багатьох країнах почали виникати інститути, що об'єднували бухгалтерів і аудиторів. Аудитори ставили за мету проведення експертизи фінансової звітності та висловлення думки про її об'єктивність. У Росії у цей період, вчені – А.Х. Гольмстен, Г.Ф. Шершеневич, Л.Є. Владіміров – досліджували з юридичної точки зору багато проблем бухгалтерського обліку і його документації. Л.Є. Владіміров – був першим, хто розглянув проблематику судово-бухгалтерської експертизи та поділяв експертів на «наукових», які дають мотивований висновок, що впливає, а часто і визначає вирок, і «ненаукових», яким відведена роль «довідкових свідків», а бухгалтера не вважав повноцінним експертом [8, с. 250];

3) III-й етап (початок XX ст. – кінець 60-х рр. XX ст.) – відбувається розмежування сфери існування ревізії, аудиту та судово-бухгалтерської експертизи. З початку XX ст. аудиторські перевірки і судова експертиза аудиторських фірм стають звичайним явищем в економічно розвинутих країнах. Два відомих фахівці Д. Діксі у Великобританії і Р.Х. Монтгопері у США створили теорію аудиту, яка в даний час одержала могутній розвиток.

На початку XX ст. бухгалтерський облік і бухгалтерська експертиза отримують широке визнання й у російському суспільстві. Відомий юрист А.Ф. Коні зазначав: «... якщо експертиза зроблена зі знання, якщо самі експерти

є справжніми представниками своєї спеціальності, то експертизу треба прийняти і прислухатися до неї з увагою та повагою». У 1903 році опубліковано книгу «Судова експертиза документів» Буринського Є.Ф., який виділив судово-бухгалтерську експертизу з поміж інших її видів. Однак, як відомою, справжнім творцем теорії та практики експертизи став видатний російський бухгалтер С.Ф. Іванов, адже саме в його праці «Бухгалтерська експертиза в судовому процесі» (1913 р.), яка отримала міжнародне визнання, він дав розгорнуте визначення експертизи, під якою розумів: «... дослідження через знавців у судовому процесі таких предметів і явищ, що не можуть бути пояснені за допомогою одних тільки юридичних знань, а вимагають і професійних знань»; «судова бухгалтерська експертиза має на меті досліджувати через запрошених судом осіб, які мають досвід у рахівництві, ведення бухгалтерських книг, документів і звітних відомостей, для виявлення необхідних у ході справи питань спеціального характеру, що можуть бути вирішені тільки цими особами», а також з цієї праці бере початок становлення судово-бухгалтерської експертизи в Радянській Росії і судова бухгалтерія, що існує на теперішній час. При цьому, поряд з точкою зору С.Ф. Іванова щодо експертизи, інший видатний бухгалтер О.П. Рудановський наполягав на тому, що перевірку необхідно проводити не за схемою: документ – реєстр – звіт, а в зворотному порядку, відповідно до якого перевіряючий сам складає звіт і звіряє його з офіційним звітом фірми, що перевіряється, виявляючи, що приховано чи спотворено [8, с. 250].

До 1925 р. органи чи суд просто призначали експертів з числа працюючих у цьому регіоні головних бухгалтерів, а фахівців у галузі судової бухгалтерії не було. У 1921 р. у Петрограді при Північно-західній торговельній палаті було створено відділ обліково-фінансових експертиз, який у подальшому був реорганізований в інститут відповідальних бухгалтерів, а 1923 року при Московському відділенні Російського технічного товариства для проведення експертиз за завданнями судів у складі відділу обліку господарської діяльності було організовано бюро бухгалтерської експертизи і консультацій. Такі самі зміни відбувались у цій системі і в Україні. Робота щодо організації бухгалтерської

експертизи вдосконалювалась, створювалися відповідні підрозділи [11, с. 43]. Зокрема, 18 травня 1925 р. Рада Народних Комісарів (РНК) СРСР затвердила Положення про Інститут державних бухгалтерів-експертів (ІДБЕ) при Народному Комісаріаті Робітничо-Селянської Інспекції, на підставі якого при цьому Комісаріаті з числа спеціалістів, що працювали в державних організаціях, було створено цей Інститут. Бухгалтер-експерт не обов'язково був судовим експертом, проте тільки він міг виконувати відповідно до Положення функції судового чи адміністративного експерта, оскільки належав до облікової еліти, а також мав бути з тільки Інституту. Це Положення суперечило вимогам Кримінально-процесуального кодексу, адже відповідно до кодексу слідчий чи суд мали право вибирати і призначати експертів.

1 червня 1930 р. постановою РНК СРСР ІДБЕ був ліквідовано, а 3 листопада 1931 р. Об'єднання працівників обліку (ОПО), яке було створено бухгалтерами 3 травня 1924 р. під контролем профспілок, було реорганізовано у Всесоюзне товариство сприяння соціалістичному обліку (ВТССО), до якого перейшли всі права на проведення бухгалтерської експертизи. У 1936 р. наказом прокурора СРСР у системі прокуратури СРСР було створене Центральне бюро судово-бухгалтерської експертизи, яке 2 серпня 1937 р. було передано у відання Наркомату юстиції СРСР, а ВТССО ліквідовано. 6 жовтня 1938 р. було ліквідовано Бюро судово-бухгалтерської експертизи, а 11 жовтня слідчим органам і судам, по суті, було повернуто право самим знаходити фахівців і залучати їх як експертів [12].

Один з основних етапів становлення та дальшого інтенсивного розвитку судово-бухгалтерської експертизи припадає на кінець 40-х р. 4 червня 1947 р. Президією Верховної Ради СРСР був ухвалений Указ «Про кримінальну відповідальність за розкрадання державного і громадського майна». Виконання цього Указу стало причиною збільшення кількості справ з розслідування господарських злочинів, що у свою чергу вимагало значно ширшого застосування спеціальних знань у галузі бухгалтерського обліку і звітності та одержання доказів у формі висновків експертів-бухгалтерів. Отже, виникла необхідність створення

відповідної експертної установи, тому, Розпорядженням Голови Ради Міністрів СРСР від 02.08.1948 р. при Міністерстві фінансів СРСР було створено Бюро державної бухгалтерської експертизи з філіями при міністерствах фінансів союзних та автономних республік і фінансових органах на місцях. Діяльність Бюро бухгалтерської експертизи регулювала низка нормативно-правових документів: положення про Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів СРСР, ухвалене Радою Міністрів СРСР 19.05.1952 р., інструкція Міністерства фінансів щодо застосування цього положення, а також порядок розрахунків за бухгалтерські експертизи. Згідно із зазначеними Положеннями та Інструкцією були сформовані Бюро бухгалтерської експертизи та його філії з постійними штатними кадрами експертів-бухгалтерів у республіках, у тому числі й в Україні, а також областях та містах Москві і Ленінграді. Зазначеним Положенням на Бюро та його філії покладалась функція з проведення бухгалтерських експертиз у кримінальних і цивільних справах за завданнями органів розслідування, прокуратури, судів та арбітражу. У 1957 році Радою Міністрів УРСР республіканську філію було перетворено у Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів УРСР з філіями при обласних відділеннях. А 02.02.1957 р. Радою Міністрів УРСР ухвалено постанову № 111 «Про Бюро державних бухгалтерських експертиз при Міністерстві фінансів України». Відповідно до цієї постанови Міністерством фінансів України було видано Інструкцію від 20.06.1957 р. № 1 щодо застосування зазначеної постанови [11, с. 44];

4) IV-й етап (кінець 60-х рр. XX ст. – теперішній час) – судово-бухгалтерська експертиза стала самостійною галуззю знань та з появою наукових праць отримує теоретичне підґрунтя. У цей період експертиза активно розвивається та використовуються для розкриття економічних злочинів в усьому світі.

У цей період розвиток судово-бухгалтерської експертизи продовжує розвиватися і у Радянському Союзі. Зокрема, у 1970 р. постановою Ради Міністрів УРСР від 04.01.1970 р. з метою поліпшення діяльності Бюро державних бухгалтерських експертиз та координації його функцій, воно та його обласні філії

в повному складі штатних працівників передається з підпорядкування Міністерства фінансів до підпорядкування Міністерству юстиції України. Слід відмітити, що в Україні новий етап розвитку експертизи розпочався зі становленням Бюро бухгалтерської експертизи. Так, у 1974 р. Міністерством юстиції України за погодженням з Прокуратурою та Верховним Судом України було розроблено Інструкцію «Про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції України» від 30.12.1974 р., яка стала першим в Україні нормативно-правовий документ, яким визначались процесуальні, організаційні, правові засади призначення та проведення бухгалтерських експертиз. Протягом трьох десятиліть підпорядкування бухгалтерської експертизи Міністерству юстиції України структура і функції Бюро та його філій зазнали певних змін: обласні філії Бюро були перетворені на міжобласні та їх експертні підрозділи, за якими закріплювались зони обслуговування відповідних територій. А у квітні 1990 року республіканське Бюро було ліквідовано, а кадровий склад експертів-бухгалтерів Бюро та міжобласних філій з відповідними функціями передано до Київського і Харківського науково-дослідних інститутів судових експертиз та Одеської лабораторії південного регіону України [11, с. 44].

У 1994 році в Україні приймається Закон України «Про судову експертизу» [13], на підставі якого значно розширилася система науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України. Так, у 1995 році на базі лабораторій та відділень було створено Донецький, Львівський та Одеський науково-дослідні інститути судових експертиз, а на їхні відповідні підрозділи покладено функції з виконання судово-бухгалтерських експертиз. За ці роки лабораторії судово-бухгалтерської експертизи значно розширили коло розв'язуваних ними завдань, почали проводити складні та нові види економічних досліджень. Експерти-бухгалтери оволоділи новими економічними спеціальностями з дослідження документів про фінансово-кредитні операції, економічну діяльність підприємств і організацій. З розширенням кола завдань, що вирішувались експертами-бухгалтерами, виникла необхідність у зміні самої назви

цього виду експертизи. Рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України від 30.01.2001 р. судово-бухгалтерську експертизу було перейменовано на судово-економічну [11, с. 44]. Відповідно до Наказу Міністерства юстиції України «Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень» судово-економічна експертиза з 30.12.2004 р. (зміни до наказу) називається економічною [14].

Слід відмітити, що на всіх стадіях розвитку експертизи теоретики бачили у ній інструмент, необхідний для провадження слідства і суду (французький процесуаліст Баньє), а експерта вважали науковим свідком (англо-американські процесуалісти). Становлення судово-бухгалтерської експертизи в Радянському Союзі відбувалося протягом всього періоду його існування. З 1981 р. судово-бухгалтерську експертизу в процесі дізнання, розслідування і вирішення в суді справ про розкрадання починають розглядати як складову частину судової бухгалтерії як науки. Сучасне тлумачення судово-бухгалтерської експертизи полягає у тому, що в її функції входять економічні дослідження конфліктних ситуацій у господарській діяльності, які стали об'єктами розслідування правоохоронними органами з метою усунення та запобігання їм у майбутньому [11, с. 45].

Отже, історичний розвиток судово-бухгалтерської експертизи засвідчує, що найширше вона застосовувалася у правоохоронній діяльності, пов'язаній з розглядом та розслідуванням справ щодо завдання збитків власникам, розкраданням державного майна, вирішення конфліктних ситуації (порушення договірної, трудової дисципліни тощо). Її застосування пов'язане з необхідністю встановлення істини по господарських операціях, здійснюваних суб'єктами господарювання, що знайшли відображення в бухгалтерському обліку. Етапи розвитку судово-бухгалтерської експертизи характеризують її з точки зору процесуально-правового (процес, керований системою правил, закріплених законодавчо) та економічного змісту (реалізація системи знань у галузі бухгалтерського обліку, фінансів, аудиту, ревізії, економічного аналізу тощо) [8, с. 251].



На теперішній час в Україні, судово-бухгалтерська (економічна) експертиза є одним із найпоширеніших видів судових експертиз. На теоретичному рівні багато вітчизняних вчених здійснювало та продовжує здійснювати дослідження щодо неї – такі, як: М.Т. Білуха, Н.Я. Дондик, О.В. Лега, Г.Г. Мумінова-Савіна, І.А. Панченко та ін. Регулюється порядок призначення такої експертизи Кримінальним процесуальним (КПК) [15], Цивільним процесуальним (ЦПК) [16] та Господарським процесуальним (ГПК) [17] кодексами України, Кодексом адміністративного судочинства України (КАСУ) [18], Законом України «Про судову експертизу» [13], Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз [14] тощо.

**Економічна експертиза** – здійснення в межах чинного законодавства особою, яка володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку (експертом-бухгалтером), дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, бухгалтерського, податкового обліку та фінансово-кредитних операцій, в результаті якого складається висновок стосовно кола питань, поставлених цій особі органами дізнання, попереднього слідства чи суду. Економічна експертиза проводиться в межах кримінально-процесуального, цивільно-процесуального, господарсько-процесуального законодавства експертом з метою встановлення фактичних даних, що мають значення для справи.

*Предметом експертизи* є бухгалтерські та інші господарські операції, які експерт досліджує для вирішення у зв'язку з необхідністю встановлення доказів із застосуванням спеціальних знань по справі.

*Об'єктами експертизи* є документи, які досліджує експерт під час здійснення дослідження (лише ті документи, які є в справі і надані йому слідчим або судом), такі як: 1) облікові бухгалтерські документи (первинні, вторинні, зведені); 2) облікові реєстри, в яких відображені господарські операції (книги, журнали-ордери, оборотні відомості, картки обліку тощо); 3) документи бухгалтерської звітності (звіти касирів, авансові звіти, товарні звіти матеріально відповідальних осіб та ін.); 4) форми фінансової звітності підприємства; 5) матеріали інвентаризацій (інвентарні описи, звіряльні відомості, протоколи рішень інвентаризаційних комісій, пояснення матеріально відповідальних осіб);

б) акти проведених ревізій; 7) комп'ютерна інформація; 8) інші офіційні документи (накази про прийняття на роботу і звільнення, трудові договори і контракти, договори про матеріальну відповідальність, листування з банками, різні довідки тощо); 9) протоколи допитів обвинувачуваних та свідків, протоколи очних ставок, огляд і вилучення документів; 11) неофіційні документи, що мають значення для експертизи; 12) висновки експертів інших галузей знань (товарознавчої, будівельної, технологічної та ін.), інші документи [11, с. 48].

Відповідно до Наказу Міністерства юстиції України «Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень» (розділ III) завданнями економічної експертизи є, у залежності від об'єкту дослідження (Таблиця 2.2) [19]:

Таблиця 2.2

<i>Об'єкт дослідження</i>	<i>документи бухгалтерського, податкового обліку і звітності</i>
<i>Основні завдання експертизи</i>	1) визначення документальної обґрунтованості: розміру нестачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, періоду і місця їх утворення; оформлення операцій з одержання, зберігання, виготовлення, реалізації товарно-матеріальних цінностей, у тому числі грошових, основних засобів, надання послуг; відображення в обліку грошових коштів, цінних паперів, операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат; 2) установлення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку доходів та витрат за фінансово-господарськими операціями, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток; 3) визначення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість. Проведення ревізійних дій не належить до завдань економічної експертизи.
<i>Перелік вирішуваних питань</i>	1) чи підтверджується документально встановлена за актом інвентаризації від нестача (надлишки) грошових коштів у касі на суму на підприємстві за період?; 2) чи підтверджується документально нестача товарно-матеріальних цінностей, встановлена за актом інвентаризації на підприємстві, за період роботи матеріально відповідальної особи (зазначаються прізвище, ім'я, по батькові) у розмірі?; 3) чи підтверджується документально нестача основних засобів (зазначаються назва організації, кількісні та вартісні показники)?; 4) чи підтверджується розмір безпідставно виплаченої та списаної по касі заробітної плати з урахуванням даних, наданих органом, який (яка) призначив експертизу, та висновків почеркознавчої експертизи про те, що підписи в платіжних документах про одержання заробітної плати учинені не особами, які в них зазначені?; 5) Чи відповідають визначені та задекларовані підприємством доходи за період наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України; 6) Чи відповідають визначені та задекларовані витрати підприємством за період наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України; 7) тощо.

Об'єкт дослідження	<b>документи про економічну діяльність підприємств і організацій</b>
Основні завдання експертизи	визначення документальної обґрунтованості та аналізу: 1) показників фінансового стану (платоспроможності, фінансової стійкості, прибутковості тощо); структури майна та джерел його придбання; стану та інтенсивності використання оборотних активів та джерел їх формування; джерел власних коштів та результатів фінансово-господарської діяльності; загальногосподарських і спеціальних фондів; економічної доцільності отримання і використання кредитів та позик; витрат і цін як чинників фінансової стабільності, беззбитковості; цільового витрачання бюджетних коштів; 2) реальності розрахунків з дебіторами і кредиторами; розрахунків при приватизації та оренді відповідно до чинних методик оцінки вартості майна, що приватизується, та інші питання, пов'язані з приватизацією, банкрутством підприємств; розрахунків: частки майна при виході учасника зі складу засновників; втраченого заробітку (від несвоєчасної виплати компенсації заподіяної шкоди при втраті працездатності і в інших випадках); втраченої вигоди.
Перелік вирішуваних питань	1) визначити основні економічні показники (ліквідності, платоспроможності та прибутковості) господарсько-фінансової діяльності на дату укладання або закінчення терміну дії угоди. Як вказані показники характеризують господарсько-фінансову діяльність?; 2) чи підтверджується документально сума внеску до статутного фонду та розрахунок розміру частини майна, що підлягає поверненню учаснику, який вибув зі складу засновників?; 3) чи підтверджується документально розмір збитку від необґрунтованого заниження (несплати) орендної плати за період і в якій сумі?; 4) чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо нецільового використання бюджетних коштів, отриманих підприємством за бюджетною програмою?; 5) чи мають показники фінансово-економічного стану підприємства за період ознаки доведення до банкрутства, фіктивного банкрутства, прихованого банкрутства?; 6) чи була у підприємства фінансова можливість виплатити в повному обсязі (або частково) нараховану заробітну плату у період за рахунок власних обігових коштів з урахуванням черговості платежів згідно з вимогами законодавства?; 7) тощо.
Об'єкт дослідження	<b>документи фінансово-кредитних операцій</b>
Основні завдання експертизи	1) визначення документальної обґрунтованості оформлення та відображення: банківських операцій з відкриття рахунків, руху грошових коштів на рахунках; в обліку операцій з видачі, використання та погашення кредитів; в обліку банків їх фінансово-господарської діяльності; фінансово-господарських операцій щодо нарахування та сплати банками податків та їх відповідність даним обліку та звітності, чинному законодавству; 2) визначення відповідності чинному законодавству відображення фінансово-господарських операцій банків вимогам нормативних актів з ведення обліку і подання звітності; 3) установлення кола осіб, на яких покладено обов'язок забезпечення дотримання вимог нормативно-правових актів з банківського обліку і контролю
Перелік вирішуваних питань	1) чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо відповідності вимогам чинного законодавства документального оформлення операцій з надання кредитів, з повноти та нарахування і сплати відсотків за користування кредитами позичальником за кредитною угодою?; 2) чи відповідає перелік документів, наданих банку підприємством для отримання кредитних коштів за кредитною угодою, чинному положенню про кредитування?; 3) чи підтверджується документально розмір збитків банку, визначений в акті

	перевірки, в результаті необґрунтованої видачі, неповернення кредиту за угодою?; 4) чи підтверджується бухгалтерськими та первинними документами нецільове використання кредитних коштів за угодою?; 5) чи відповідає наявний у матеріалах справи розрахунок заборгованості позичальника (по сплаті процентів за кредит та погашення основної суми боргу) перед банком умовам укладеного між вказаними сторонами кредитного договору та розрахунковим документам щодо видачі та погашення кредиту за цим кредитним договором?; 6) чи відповідає метод нарахування банком процентів за кредитним договором вимогам положення про кредитування банку?; 7) тощо.
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**Методами економічної експертизи**, тобто сукупністю прийомів і способів, за допомогою яких експертом досліджується документи та інші матеріали, надані йому слідчим або судом, а також які застосовуються ним під час проведення експертизи є:

1) *загальнонаукові*: аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, конкретизація, аналогія, моделювання, системний і функціонально-вартісний аналіз тощо; у практиці органів внутрішніх справ ці методи частіше всього використовуються для дізнання та виявлення ознак скоєння економічних та корисливих правопорушень;

2) *спеціальні*:

а) розрахунково-аналітичні прийоми: економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи;

б) документальні способи: формальна й арифметична перевірка документів; нормативно-правова оцінка відображених у документах господарських операцій; логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених господарських операцій; цілковите і нецілковите у т. ч. вибіркоче спостереження; зустрічна перевірка документів або записів у облікових реєстрах через порівняння їх з однойменними чи взаємозв'язаними даними підприємств і організацій, з якими підприємство, що перевіряється, має господарські зв'язки; спосіб зворотного рахунку, що ґрунтується на попередній експертній оцінці матеріальних витрат, з метою подальшого визначення (зворотним рахунком) величини безпідставних списувань сировини та матеріалів на виробництво окремих видів продукції; оцінка законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку та ін.;

в) методи дослідження облікової інформації – прийоми дослідження: окремого документа; кількох документів, які відображають одну й ту саму або взаємозв'язані операції; прийоми перевірки відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку;

г) органолептичні прийоми – використовуються ревізорами та іншими спеціалістами під час проведення дослідження та певної діяльності, а експертами застосовуються тільки результати таких прийомів: контрольні заміри робіт, що застосовуються для перевірки наявності виконаних будівельно-монтажних робіт, обсягів виробництва, робіт і послуг; суцільні (безперервні) спостереження – прийом статистичного контролю фактичного стану об'єкта (наприклад, проведення хронометражних спостережень під час експертизи норм виробітку); вибіркові спостереження – прийом статистичного дослідження якісних характеристик об'єкта, коли суцільний контроль технічно неможливий (наприклад, для визначення дефектів товарів, які надходять у торгівлю); технологічні експертизи – прийом контролю інженерної і технічної підготовки виробництва, а також якості продукції, що випускається (наприклад, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, який застосовується для визначення обґрунтованості норм витрат матеріальних ресурсів, і вихід готової продукції); службове розслідування – сукупність прийомів перевірки дотримання службовими особами та іншими працівниками нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини в різних галузях народного господарства; експеримент – науково організований дослід з метою експертного дослідження результатів виконаних процесів;

д) узагальнення, оцінка та реалізація результатів експертиз: класифікація та групування правопорушень за їхньою економічною однорідністю та хронологічною послідовністю; аналітична систематизація даних експертизи способом оформлення таблиць, складання експертного висновку і передачі його правоохоронним органам, оцінка його слідчим і судом, допит експерта і розробка на підставі експертних висновків профілактичних заходів, спрямованих на зміцнення законності і правопорядку [11, с. 50–53].

Застосування того чи іншого спеціального методичного прийому залежить від характеру правопорушень, місця їх скоєння, особливостей документування і обліку операцій, що застосовуються на конкретному підприємстві. Сукупність прийомів, що будуть використовуватися під час проведення експертизи, самостійно визначається експертом-бухгалтером залежно від його досвіду і кваліфікації для розв'язання конкретно поставлених питань.

Відповідно до ст. ст. 242, 243, 244 КПК, ст. 144 ЦПК, ст. 41 ГПК, ст. 81 КАСУ, ст. 7 Закону України «Про судову експертизу» проведення економічної експертизи може бути доручено **державним спеціалізованим експертним установам або конкретному судовому експерту** (експертам), які не є працівниками цих установ. До таких державних спеціалізованих установ, у яких може проводитися економічна експертиза, належать:

1) науково-дослідні установи судових експертиз Міністерства юстиції України: а) Київський науково-дослідний інститут судових експертиз (НДІСЕ): відділення у містах Вінниця, Тернопіль, Черкаси, Чернігів, Житомир, Хмельницький; б) Харківський НДІСЕ (відділення у містах Полтава, Суми); в) Одеський НДІСЕ (відділення у містах Кіровоград, Миколаїв, Херсон); г) Донецький НДІСЕ (відділення у місті Луганськ); д) Львівський НДІСЕ (відділення у місті Луцьк); е) Дніпропетровський НДІСЕ [20];

2) експертні служби Міністерства внутрішніх справ України (МВД): експертна служба – Державний науково-дослідний експертний криміналістичний центр, а саме: відділ економічних, товарознавчих, будівельних, земельних досліджень та оціночної діяльності;

3) науково-дослідні установи судових експертиз Служби безпеки України (СБУ): Центр судових і спеціальних експертиз Українського науково-дослідного інституту спеціальної техніки та судових експертиз (УНДІСТСЕ) СБУ (м. Київ, Київська, Черкаська, Вінницька області), Зональний експертний сектор УНДІСТСЕ СБУ в УСБУ в: Одеській області (Одеська, Миколаївська, Херсонська), Львівській (Львівська, Хмельницька), Донецькій, Харківській (Харківська, Сумська), Луганській, Дніпропетровській (Дніпропетровська, Запорізька) областях; Експертний

сектор УНДІСТСЕ СБУ в УСБУ в: Чернігівській області, Рівненській, Волинській, Закарпатській, Івано-Франківській, Тернопільській, Чернівецькій, Полтавській Кіровоградській, Житомирській областях [21].

Відповідно до ст. 10 Закону України «Про судову експертизу» судовими **експертами-бухгалтерами** експертних установ можуть бути фахівці, які мають вищу економічну освіту, освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста, пройшли відповідну підготовку та отримали кваліфікацію судового експерта з економічної спеціальності. Самостійними експертами, яким відповідна особа або орган може доручати проведення економічної експертизи є особа, яка: 1) не є працівниками державних експертних установ; 2) має відповідну вищу економічну освіту, освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста, пройшла підготовку (стажування), у державних спеціалізованих установах МЮУ; 3) має право на проведення такої експертизи; 4) знає теоретичні, організаційні і процесуальні питання судової експертизи та методичні положення і практику їх застосування за економічною експертною спеціальністю для надання висновку з досліджуваних питань; 5) атестована та внесена до державного Реєстру атестованих судових експертів, ведення якого покладається на Міністерство юстиції України [13, 22]. Не може бути експертом особа, яка є недієздатною або яка має не зняту чи не погашену судимість, або на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення корупційного правопорушення чи дисциплінарне стягнення у вигляді позбавлення кваліфікації судового експерта та ін.

Закон України «Про судову експертизу», Інструкція про призначення та проведення судових експертиз (розділ II), КПК (ст. 69–70), ЦПК (ст. 53), ГПК (ст. 31), КАС (ст. 66) закріплює **права, обов'язки, заборони та відповідальність експерта** (Таблиця 2.3):

Таблиця 2.3 [13, 14]

<b>Права експерта</b>
<i>організаційно-процесуальні права:</i> 1) ознайомлюватися з матеріалами справи, які стосуються предмета експертизи; 2) відповідно до процесуального законодавства заявляти клопотання про надання додаткових матеріалів і зразків та вчинення інших дій, пов'язаних із проведенням експертизи; 3) у разі виникнення сумніву щодо змісту та обсягу доручення невідкладно заявляти клопотання органу, який призначив експертизу, щодо уточнення поставлених

експертів питань; 4) з дозволу бути присутнім під час проведення процесуальних, виконавчих дій та ставити питання учасникам процесу, що стосуються предмета чи об'єкта експертизи, та проводити окремі дослідження у їх присутності; 5) указувати у висновку експерта на факти, виявлені під час проведення експертизи, які мають значення для справи, але стосовно яких йому не були поставлені питання, та на обставини, що сприяли (могли сприяти) вчиненню правопорушення; 6) у разі незгоди з іншими членами експертної комісії скласти окремий висновок; 7) ін.;

*особисті права:* 1) викладати письмово відповіді на питання, які ставляться йому під час надання роз'яснень чи показань; 2) оскаржувати в установленому законодавством порядку дії та рішення органу, що порушують права експерта або порядок проведення експертизи; 3) на забезпечення безпеки за наявності відповідних підстав; 4) одержувати винагороду за проведення експертизи та відповідно до законодавства компенсацію (відшкодування) витрат за виконану роботу та витрат, пов'язаних із викликом для надання роз'яснень чи показань, у разі якщо це не є його службовим обов'язком; 5) має право відмовитися від проведення експертизи, якщо наданих йому матеріалів недостатньо для виконання покладених на нього обов'язків, а витребувані додаткові матеріали не надані, або якщо поставлені питання виходять за межі його спеціальних знань (повідомлення про відмову повинно бути вмотивованим).

#### **Обов'язки експерта**

1) заявити самовідвід за наявності передбачених законодавством обставин; 2) прийняти до виконання доручену йому експертизу; 3) особисто провести повне дослідження, дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок на поставлені питання, а в разі необхідності роз'яснити його; 4) повідомити в письмовій формі органу про неможливість проведення експертизи та повернути надані матеріали справи та інші документи, якщо поставлене питання виходить за межі компетенції експерта або якщо надані йому матеріали недостатні для вирішення поставленого питання, а витребувані додаткові матеріали не були надані; 5) з'явитися на виклик органу для надання роз'яснень, показань чи доповнень з приводу проведеної експертизи або причин повідомлення про неможливість її проведення; 6) забезпечити збереження об'єкта експертизи; 7) не розголошувати без дозволу органу відомості, що стали йому відомі у зв'язку з виконанням обов'язків, або не повідомляти будь-кому, крім органу (особи), який призначив експертизу, чи суду про хід проведення експертизи та її результати; 8) негайно повернути матеріали справи та інші документи, що використовувалися для проведення експертизи, у разі постановлення ухвали суду про припинення проведення експертизи експерт зобов'язаний.

#### **Експерту забороняється**

1) проводити експертизу без письмової вказівки керівника (заступника керівника) експертної установи, керівника структурного підрозділу; 2) передоручати проведення експертизи іншій особі; 3) самостійно збирати матеріали, які підлягають дослідженню, а також вибирати вихідні дані для проведення експертизи, якщо вони відображені в наданих йому матеріалах неоднозначно; 4) вирішувати питання, які виходять за межі спеціальних знань експерта та з'ясування питань права і надавати оцінку законності проведення процедур, регламентованих нормативно-правовими актами; 5) вступати у не передбачені порядком проведення експертизи контакти з особами, якщо такі особи прямо чи опосередковано зацікавлені в результатах експертизи; 6) зберігати матеріали справ та об'єкти експертних досліджень поза службовим приміщенням.

#### **Відповідальність експерта**

*кримінальна відповідальність* – за надання завідомо неправдивого висновку, за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків, а також за розголошення даних, що стали йому відомі під час проведення експертизи; *адміністративна* – за злісне ухилення від явки до органів досудового розслідування або суду; *дисциплінарна* – за допущені порушення під час проведення експертизи, що не тягнуть за собою кримінальної чи адміністративної відповідальності; *матеріальна* – у разі завдання своїми діями майнової шкоди під час проведення експертизи.

**Порядок атестації** судового експерта регулюється Законом України «Про судову експертизу», Наказом МІОУ «Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів», наказом СБУ «Положення про експертно-кваліфікаційну комісію Служби безпеки України та атестацію судових експертів» [23] тощо. Метою атестації осіб, які залучаються до проведення судових експертиз або беруть участь у розробках теоретичної та методичної бази судової експертизи є: визначення рівня професійного підготовленості та відповідність займаній посаді для працівників державної спеціалізованої установи; оцінка професійного рівня фахівців для самостійного експерта. Залежно від спеціалізації і рівня підготовки працівникам державної спеціалізованої установи та експертам присвоюються кваліфікація судового експерта і кваліфікаційний клас.

Для присвоєння та позбавлення кваліфікації судового експерта з економічної експертизи і кваліфікаційних класів створюються експертно-кваліфікаційні комісії при МІОУ, МВД та СБУ для працівників державних установ та Центральна експертно-кваліфікаційна комісія при МІОУ для експертів. До складу цих комісій входять найбільш досвідчені фахівці та науковці, які мають кваліфікацію судового експерта та стаж практичної роботи за спеціальністю не менше п'яти років.

Під час проходження атестації кандидати на здобуття чи підтвердження кваліфікації експерта-бухгалтера складають письмовий (реферат і проекти висновків експерта) та усний (співбесіда) іспити з питань бухгалтерського, податкового обліку, з економічного аналізу, контролю й аудиту, судово-економічної експертизи, кримінального, цивільного, трудового та інших галузей права. Кандидати на здобуття кваліфікації за спеціальністю економічної експертизи можуть атестуватися за такими експертними спеціальностями: 1) дослідження документів бухгалтерського обліку і звітності; 2) дослідження документів про фінансово-кредитні операції; 3) дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій. За наслідками складання іспитів та перегляду відповідних документів залежно від рівня професійних знань, стажу і досвіду експерта комісія ухвалює одне з таких рішень: про присвоєння відповідного кваліфікаційного класу та кваліфікації судового експерта; про

підтвердження раніше присвоєного кваліфікаційного класу та кваліфікації; про пониження кваліфікаційного класу судового експерта; про позбавлення кваліфікаційного класу та кваліфікації судового експерта; про відмову в присвоєнні кваліфікації судового експерта [14]. На підставі рішення комісії фахівцю видається *Свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта*, яке дійсне протягом 5-ти років для працівників інститутів та інших державних експертних структур і 3-х років – для громадян, що працюють у підприємницьких структурах або проводять судові експертизи за разовими договорами [22].

Фахівці, яким присвоєна кваліфікація судового експерта, вносяться до Реєстру атестованих судових експертів державних та підприємницьких структур і громадян. Кожному експерту в реєстрі присвоюється особистий реєстраційний номер, що складається з: букви Д – для судових експертів державних структур; П – для судових експертів підприємницьких структур; Г – для судових експертів – громадян; порядкового номера державної реєстрації; року реєстрації.

Кожен експерт може бути виключений з реєстру на підставі рішення експертно-кваліфікаційної комісії: 1) про позбавлення кваліфікації судового експерта та кваліфікаційного класу; 2) про скасування та анулювання свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта: у разі подання експертом заяви про анулювання; через визнання судового експерта недієздатним або його засудження; набрання законної сили рішенням суду про притягнення до адміністративної відповідальності за вчинення корупційного правопорушення; звільнення працівника з державної установи судових експертиз; накладення на судового експерта дисциплінарного стягнення у вигляді позбавлення кваліфікації судового експерта; не проходження фахівцем, відносно якого застосовано дисциплінарне стягнення у вигляді призупинення дії Свідоцтва, протягом встановленого комісією строку повторної атестації; встановлення факту надання недостовірних відомостей для отримання Свідоцтва; смерті судового експерта [22].

**Порядок призначення і проведення економічної експертизи** являє собою дослідний процес, який складається певних стадій (Таблиця 2.4) та визначається

ст. ст. 242–244 КПК, ст. ст. 143–150 ЦПК, ст. 41 ГПК, ст. 81 КАСУ, Законом України «Про судову експертизу», Інструкцією про порядок призначення та проведення судових експертиз тощо (Таблиця 2.5):

Таблиця 2.4 [11, с. 58]

Назва стадії	Дії, які вчиняються на стадії
підготовча	призначення експерта; складання завдання на проведення експертизи керівником експертної установи; вивчення призначеним експертом-бухгалтером змісту завдання та постанови правоохоронних органів; підбір нормативно-правових актів з питань, які мають бути досліджені.
організаційно-методична	вивчення змісту та повноти матеріалів справи, поданих на експертизу; опрацювання методики проведення експертизи; ін.
дослідна	виконання експертом-бухгалтером конкретних процедур, передбачених методикою дослідження, для одержання необхідної інформації щодо питань, поставлених перед експертизою.
стадія узагальнення, оцінки і реалізації результатів експертизи	узагальнення результатів та їх групування, систематизація; складання висновку експерта-бухгалтера; розробка пропозицій із профілактики виявлених недоліків; передача висновку органу, який призначив експертизу; оцінка висновку експерта-бухгалтера слідчим (судом); допит експерта на досудовому розслідуванні чи в судовому засіданні.

Таблиця 2.5 [15–18]

Порядок призначення економічної експертизи

Нормативно-правовий акт	Суб'єкт клопотання про призначення експертизи	Суб'єкт призначення	Документ про признач.	Кому доручаєт.
	обвинувачений або потерпілий	слідчого, прокурора	слідчий, прокурор	постанова
КПК (ст. ст. 242–244)	або їх захисники (адвокат) – подають клопотання до	слідчого судді	слідчий суддя (розглядає не пізніше 5-ти днів з дня надходження клопотання до суду), суддя	ухвала експертній установі чи експерту (там)
ЦПК (ст. ст. 143, 144)	сторони цивільного процесу: позивач, відповідач, захисники, ін. за клопотанням	суддя (самостійно)		експертній установі чи експерту (там)
ГПК (ст. 41)	сторони господарського процесу: позивач, відповідач, захисники, ін. за клопотанням	назначає на власний розсуд чи за клопотанням)	ухвала суду	експертній установі чи експерту (там)
КАС (ст. 81)	сторони адміністративного процесу			

Приклади клопотань, ухвал і постанови наведені у Додатку А.

Слід відмітити, що експертизу призначають у кримінальному процесі, як на стадії досудового розслідування, так і в судовому засіданні, в інших процесах – як під час судового розгляду, так і в процесі підготовки до нього. Підставами для призначення економічної експертизи є: обґрунтоване клопотання учасників та сторін процесу про призначення експертизи; протиріччя між матеріалами справи; висновки ревізії суперечать матеріалам справи; отримання додаткових доказів по справі; необхідність відповідей на питання з застосуванням спеціальних знань у галузі бухгалтерського та податкового обліку, господарської діяльності суб'єкта господарювання тощо; висновок експертів інших спеціальностей про необхідність проведення економічної експертизи; ін.

Під час призначення проведення економічної експертизи в постанові чи ухвалі про її призначення експерту ставляться питання відповідно до клопотання чи за рішенням особи, яка призначає експертизу. Бувають випадки, коли, не зважаючи на питання вказані у клопотанні, суддя може самостійно визначити кількість і зміст питань, за якими має бути проведена експертиза, однак при цьому має мотивувати відхилення питань осіб, які беруть участь у справі. Після винесення рішення про проведення експертизи до експертної установи чи експерта надсилаються постанова (ухвала) про призначення експертизи, яка складається з вхідної, описової, резолютивної частин, а також об'єкти дослідження.

Слід відмітити, що **економічна експертиза може проводитися** на стадії досудового розслідування (стосуються виключно кримінального процесу) або в суді, а також в експертній або позаекспертній установі чи незалежним експертом (ами).

Порядок проведення експертизи в експертній установі являє собою [11, с. с. 69–70, 76–77; 14]:

1) слідчий, слідчий суддя чи суд (суддя) направляє свою постанову (ухвалу) і матеріали, що підлягають дослідженню, керівнику установи, де буде проводитися експертиза, для виконання дослідження;

2) процес проведення експертизи планується безпосередньо в експертній установі, якій доручено проведення експертизи;

3) керівник експертної установи, одержавши постанову слідчого, слідчого судді чи суду про експертизу, а також – адресовані установі матеріали для проведення експертизи:

а) перевіряє їх відповідність вимогам законодавства і письмово дає доручення на проведення експертизи одному або кільком працівникам; це доручення оформляється як завдання; у разі отримання матеріалів, що оформлені з порушеннями, які виключають можливість організації проведення експертизи, терміново у письмовій формі повідомляє орган, який призначив експертизу, про це;

б) на підставі доручення слідчого, слідчого судді чи суду керівник експертної установи роз'яснює експертам їхні права й обов'язки, попереджує їх про відповідальність за відмову від надання висновку і за надання свідомо неправдивого висновку;

в) установлює строки проведення експертизи у межах, визначених законодавством. Строк визначається після попереднього ознайомлення експерта-бухгалтера з матеріалами справи. Попереднє вивчення матеріалів при проведенні простих та середньої складності досліджень не повинно перевищувати відповідно п'яти та десяти робочих днів; при складних та особливо складних дослідженнях – відповідно п'ятнадцяти та двадцяти робочих днів. Якщо експертиза не може бути виконана у встановлений строк, керівник експертної установи доводить про це до відома особи (органу), які призначили експертизу, і встановлює, за погодженням з ними, додатковий строк. Якщо проведення експертизи неможливе без надання додаткових матеріалів, то про це складається клопотання за певною формою. Строк проведення експертизи призупиняється з дня направлення цього клопотання до дня отримання матеріалів або повідомлення про відмову в задоволенні клопотання;

г) для забезпечення виконання завдання економічної експертизи у зазначені строки експертами складає план-графік її проведення (Таблиця 2.6):

Приклад Плану-графіку проведення економічної експертизи

<b>План-графік</b> проведення економічної експертизи відповідно до завдання Лабораторії судово-економічних досліджень Одеського НДІ судових експертиз Міністерства юстиції України від 15 березня 2016 р. № 55 у кримінальній справі у звинуваченні Бовтуза П.П. Для проведення експертизи встановлено строк 30 днів. Початок проведення експертизи – 16 березня 2016 р. Закінчення проведення експертизи – 14 квітня 2016 р.						
з/п	Найменування робіт	Виконавці (посада, прізвище та ініціали)	Час проведення		Термін (кількість днів)	Позначка про виконання
			початок	закінчення		
1	2	3	4	5	6	7
1.	Здійснення підготовчих робіт для проведення експертизи.	штатний працівник установи, експерт Повз Д.М.	16.03	17.03	1,5	виконано
2.	Ознайомлення з матеріалами справи.	експерт Повз Д.М.	17.03	18.03	1,5	виконано
3.	Складання методики проведення експертизи.	експерт Повз Д.М.	19.03	21.03	3	виконано
4.	Ознайомлення із законодавчими, нормативно-правовими документами.	експерт Повз Д.М.	22.03	23.03	2	виконано
5.	Дослідження первинних документів підприємства ТОВ «Мрія».	експерт Повз Д.М.	24.03	31.03	8	виконано
6.	Дослідження...	експерт Повз Д.М.	01.04	11.04	11	виконано
7.	Складання висновку експертизи.	експерт Повз Д.М.	12.04	14.04	3	виконано

д) знайомиться з ходом і результатом досліджень, що проводяться експертами, надаючи їм необхідну допомогу наукового і методичного характеру, здійснює контроль за якістю і строками експертиз;

4) проведення експертом експертного дослідження та складання експертом висновку, а також перевірка керівником установи після закінчення експертизи

повноти дослідження і обґрунтованість висновків експерта-бухгалтера, дотримання ним методичних рекомендацій, правильність оформлення висновку;

5) після закінчення проведення експертизи, керівник направляє висновок експерта разом з усіма матеріалами до органу, який призначив експертизу.

Слід відмітити, що у разі здійснення експертизи позаштатним експертом-бухгалтером експертна установа в особі керівника чи його заступника складає довідку про виконання експертизи і витрачений на це час за формою:

Таблиця 2.7 [11, с. 78]

<b>ДОВІДКА про виконання експертизи і фактично затрачений час експертом-бухгалтером</b>	
за завданням _____	(прізвище, ім'я, по батькові)
від «__» _____ 20__ р. № _____	(назва експертної установи)
Прийшов до роботи «__» _____ 20__ р.	
Закінчив роботу «__» _____ 20__ р.	
На виконання експертизи затрачено _____ робочих годин.	
Установлена оплата за одну годину роботи позаштатного експерта _____	
_____ грн.	
Висновок експерта за кримінальною (цивільною) справою № _____ за	
обвинуваченням _____	
Одержано _____	(посада і підпис особи, яка видала довідку)
місто _____	
	«__» _____ 200__ р.

У разі проведення експертизи *позаекспертною установою чи незалежним експертом* слідчий, слідчий суддя чи суддя (ді), підбирає особу необхідної кваліфікації, як правило, звертаючись у державні установи необхідного профілю та/чи вивчаючи реєстр експертів.

**На стадії досудового розслідування** у кримінальному процесі:

1) слідчий: а) вручає експерту постанову про призначення експертизи, роз'яснює йому права й обов'язки, передбачені КПК, і попереджує його про відповідальність за відмову від надання висновку або за надання свідомо

неправдивого висновку; б) про виконання цих дій робить запис у постанові про призначення експертизи, що засвідчується підписом експерта; в) вправі бути присутнім під час проведення експертизи, однак він не є її учасником або співвиконавцем; висновок експертизи пред'являється слідчому в надрукованому вигляді та в необхідній кількості примірників; г) одержавши висновок експерта (чи його повідомлення про неможливість надати висновок), зобов'язаний пред'явити його для ознайомлення обвинувачуваному, котрий вправі дати свої пояснення і заявити заперечення щодо висновку, а також клопотатися про призначення додаткової або повторної експертизи. Заяви обвинувачуваного щодо висновків експертизи мають бути обов'язково перевірені через допит експерта в порядку роз'яснення і (або) доповнення даного їм висновку, виконання інших слідчих дій, аналізу й оцінки проведеного експертного дослідження. Рішення за результатами ознайомлення обвинувачуваного з висновком експерта приймає слідчий [11, с. 78–79];

2) підозрюваний, обвинувачений, потерпілий чи їх адвокати можуть звернутися на підставі клопотання до слідчого судді про проведення економної експертизи, який задовольняє клопотання або відмовляє в його задоволенні. Якщо слідчий суддя задовольняє клопотання про проведення експертизи, то він виносить ухвалу, яку направляє експертній установі або незалежному експерту. Висновок експерта, залученого слідчим суддею, надається особі, за клопотанням якої він був залучений.

Після призначення експертизи, експерту у разі відсутності у нього клопотань надаються необхідні матеріали справи, і він приступає до дослідження.

**Порядок проведення економічної експертизи, призначеної у суді** суддею являє собою:

1. У цивільному, господарському, адміністративному процесах ухвала про призначення експертизи: 1) самостійно надається/надсилається експерту стороною, яка клопотала про проведення експертизи, якщо була винесена за клопотанням сторін процесу; 2) надсилається судом експерту, якщо була винесена відповідно до власного рішення судді. Така експертиза проводиться або в судді



(якщо це потрібно у зв'язку з характером досліджень або якщо об'єкт досліджень неможливо доставити до суду) або за межами судового приміщення, при цьому, судові засідання призупиняється на термін проведення експертизи; 3) експерт дає у письмовій формі свій мотивований висновок, який приєднується до справи. Суд має право за заявою осіб, які беруть участь у справі, або з власної ініціативи запропонувати експерту дати усне пояснення свого висновку.

## 2. У кримінальному процесі:

### 1) у разі проведення експертизи на стадії досудового розслідування:

а) експерт, який проводив експертизу на стадії досудового слідства, може бути викликаний для проведення цієї самої експертизи на судовому засіданні, якщо судді й учасникам процесу важко розібратися в матеріалах експертизи без допомоги самого експерта;

б) у підготовчій частині судового засідання суд опитує учасників судового розгляду, чи мають вони клопотання про доповнення доказів, тобто чи є необхідність викликати до суду експерта для роз'яснення свого висновку чи нових експертів, окрім тих, що вже викликані; суд вислуховує думку учасників процесу з даного клопотання, задовольняє його або виносить мотивоване рішення (ухвалу) про відмову в задоволенні;

в) якщо суддя задовольняє проведення додаткової або повторної чи нової експертизи, то він, перевібивши особу нового експерта, роз'яснює йому його права та обов'язки, які є такими самими, як і в експерта на досудовому розслідуванні. Новий експерт, готуючись до участі в судовому засіданні: повинен ознайомитися з висновком, складеним на досудовому слідстві; має можливість з дозволу судді ознайомитися з попереднім обвинувачувальним висновком і з додатково зібраними матеріалами, яких не було на момент подання висновку під час досудового розслідування; складає висновок після дослідження всіх обставин справи, що мають значення для обґрунтування висновків. На час, необхідний експерту для ознайомлення зі справою і протоколом судового слідства, а також для наради з бухгалтерами-експертами, що раніше вже давали висновок у цій справі, суд оголошує перерву [11, с. 80–81];

2) у разі призначення експертизи під час судового засідання, якщо експертиза не проводилася на досудовому розслідуванні: а) експертиза призначається на підставі клопотання сторін або за власним рішенням судді, якщо є підстави для її призначення та проведення; б) про призначення експертизи суддя виносить ухвалу, яка передається в експертну установу або експерту; в) експерт з експертної установи чи незалежний експерт після проведення експертизи складає висновок та надає його судді.

Ухвала про призначення експертизи має виноситися судом тільки в нарадчій кімнаті й оформлюватись окремим документом, копія якого надається експерту. Не допускається винесення ухвали про призначення експертизи в залі засідання або постановка запитань експерту в усній формі.

Слід відмітити, що у разі призначення експертизи під час судового засідання вона має проводитися у приміщенні суду, крім випадків, коли не можливо її провести у суді або якщо для складання висновку ще потрібні матеріали справи. Під час проведення експертизи вправі бути присутнім: суддя, інші учасники процесу в разі подання ними відповідних клопотань. Під час проведення експертного дослідження судові засідання призупиняється. Експерт, завершивши дослідження наданих йому матеріалів, складає письмовий висновок або повідомлення про неможливість дати висновок. Цей висновок оголошується експертом у суді та разом з ухвалою суду про призначення експертизи долучається до справи [11, с. 81].

Економічна експертиза проводиться у терміни визначені слідчим, слідчим суддею, суддею, експертною установою, незалежним експертом, однак у межах строків встановлених Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз. Відповідно до п. 1.13 розділу I цієї Інструкції строк проведення експертизи встановлюється залежно від складності дослідження у межах: 1) 10 календарних днів (к. д.) – щодо матеріалів з невеликою кількістю об'єктів та вирішуваних питань і простих за характером досліджень; 2) 30 к. д. – щодо матеріалів із середньою кількістю об'єктів та вирішуваних питань або середньої складності за характером досліджень; 3) 60 к. д. – щодо матеріалів з великою кількістю об'єктів та вирішуваних питань або складних за характером досліджень;

4) понад 60 к. д. – щодо матеріалів із великою кількістю об'єктів та вирішуваних питань (більше десяти), виходячи з фактично необхідного для експерта часу або особливо складних за характером досліджень; 5) понад 90 к. д. – якщо експертиза є особливо складною чи багато об'єктною, потребує вирішення більше десяти питань або вирішення питань, які потребують декількох досліджень, чи налічує понад п'ять томів матеріалів справи або є комплексною чи потребує залучення фахівців з інших установ (у тому числі судово-медичних), підприємств, організацій і не може бути виконана в зазначені строки [14].

Строк проведення експертизи починається з робочого дня, наступного за днем надходження матеріалів до експертної установи чи експерта, і закінчується у день складання висновку експерта чи повідомлення про неможливість надання висновку. Якщо закінчення встановленого строку проведення експертизи припадає на неробочий день, то днем закінчення строку вважається наступний за ним робочий день.

Відповідно до ст. 20 Закону України «Про судову експертизу» підприємства, установи, організації незалежно від форми власності зобов'язані *надавати безоплатно інформацію*, необхідну для проведення економічної експертизи, державним спеціалізованим установам чи експертам, а також, за згодою, натурні зразки або каталоги своєї продукції, технічну документацію та іншу інформацію, необхідну для створення й оновлення методичної та нормативної бази судової експертизи. Установи чи експерти, що проводять експертизу, мають право одержувати від судів, органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування зняття кримінального правопорушення та інші речові докази, щодо яких закінчено кримінальне провадження, для використання в експертній і науковій діяльності [13].

**Інформаційне забезпечення економічної експертизи** – сукупність відомостей, що характеризують фактичний стан об'єкта дослідження та його законодавчо-нормативне, нормативно-правове забезпечення, що регламентує процес проведення економічної експертизи, а також які отримує, збирає, опрацьовує, згруповує, нагромаджує експерт про бухгалтерську та податкову

звітність, фінансово-господарську діяльність підприємства, на якому проводиться експертиза або щодо якого провадиться експертиза, для здійснення експертного дослідження та складання висновку.

Основними завданнями організації інформаційного забезпечення є: інформування учасників економічної експертизи про стан досліджуваних об'єктів; інформування учасників експертизи про функціонування даних об'єктів і відповідність нормативно-правовим актам та законодавству; інформаційне забезпечення експерта-бухгалтера і працівників правоохоронних органів з питань, що стосуються розслідуваних справ. Інформаційне забезпечення економічної експертизи включає в себе: 1) законодавчо-нормативне забезпечення: діяльності експерта; що регламентує процес економічної експертизи; конкретно поставлених перед експертизою питань; 2) *фактографічна інформація* – сукупність даних економічного характеру про факти, що дійсно відбулися у виробничій і фінансово-господарській діяльності підприємства та відображені у первинних документах бухгалтерського обліку, облікових регістрах бухгалтерського, оперативного і статистичного обліку, а також у звітності про діяльність підприємства. Ця інформація включає у себе: первинні документи, облікові регістри та інші матеріали справи, які направляються для дослідження; фактографічна інформація, отримана із зовнішніх офіційних джерел [11, с. 65].

Під час проведення економічної експертизи можуть використовуватися **інформаційні носії** – це:

1) комп'ютери, на яких здійснюється експертиза. Практичне застосування електронно-обчислювальних машин у процесі економічної експертизи залежить від набору технічних засобів і вибору організаційних форм їх використання, що передбачають наступні варіанти: використання виключно персональних комп'ютерів; використання одного центрального комп'ютера (серверу) і терміналів для введення даних; об'єднання персональних комп'ютерів в локальну мережу (цим забезпечується обмін даними між різними ділянками бухгалтерського обліку); об'єднання персональних комп'ютерів в локальну мережу з одним або кількома потужними комп'ютерами (серверами) та вихід до

глобальних мереж (зокрема Інтернет). Функціонування автоматизованої системи обробки інформації дає змогу в процесі експертизи автоматизувати пошук необхідної інформації та вирішувати типові експертні процедури. Конкретне завдання і його вирішення фіксується в операційній пам'яті комп'ютера Після повного виконання поставленого завдання або за спеціальним запитом користувача (у даному випадку експерта-бухгалтера) персональний комп'ютер видає чітку і вичерпну відповідь. Автоматизована обробка інформації в дослідженнях економічної експертизи включає алгоритмізацію і постановку задач, які перебувають у компетенції експерта-бухгалтера, програмне забезпечення вирішення конкретних задач і реалізації опрацьованої інформації з метою доведення висунутих гіпотез та узагальнення висновків експертизи, розробку рекомендацій з профілактики виявлених правопорушень у подальшій діяльності підприємства [11, с. 66–67];

2) комп'ютери, які підлягають дослідженню та є об'єктом дослідження під проведення експертизи та надання відповідей на питання, поставленні експерту. Експерт досліджує комп'ютери та спеціальні комп'ютерні програми, завдяки яким досліджуване підприємство або особа здійснювало бухгалтерський та податковий облік, облік свої фінансово-господарської діяльності в електронному вигляді;

3) інші інформаційні носії (диски, дискети, флешки, відеокамери, документи тощо), на яких міститься відомості про фінансово-господарську діяльність підприємства, про його бухгалтерський облік та інші дані, що мають значення для проведення експертизи та складання висновку.

Результатом проведення економічної експертизи є складання експертом висновку або експертами спільного висновку при проведенні комплексної чи комісійної експертизи. **Висновок експерта-бухгалтера** – це докладний опис проведених експертом досліджень та зроблені за їх результатами висновки, обґрунтовані відповіді на запитання, поставлені особою, яка залучила експерта, або слідчим суддею чи судом, що доручив проведення експертизи [15, ст. 101].

Відповідно до Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень висновок складається з: 1) обов'язкових реквізитів:

найменування документа, дата та номера складання висновку, категорія експертизи (додаткова, повторна, комісійна, комплексна), вид експертизи (економічна); 2) трьох частин: вступної (Вступ), дослідницької (Дослідження) та заключної (Висновки) (Таблиця 2.8) [14].

Таблиця 2.8

Склад, зміст та сутність частин висновку економічної експертизи

<i>вступна частина</i>
<p>1) дата надходження документа про призначення експертизи (залучення експерта); 2) найменування експертної установи та/або ім'я, прізвище, по батькові експерта; 3) документ про призначення експертизи, його найменування і дата складання, найменування органу та/або посада і прізвище особи, який призначив експертизу (залучив експерта); 4) справа, за якою вона призначена (кримінальна, про адміністративне правопорушення, цивільна, господарська, адміністративна тощо, номер справи); 5) перелік об'єктів, що підлягають дослідженню, та зразків (у разі надходження); 6) відомості про надані матеріали справи (у тому числі вид (назва) матеріалів (документів) та кількість аркушів); 7) спосіб доставки та вид упаковки досліджуваних об'єктів із зазначенням у необхідних випадках відомостей про те, чи впливав спосіб упаковки на їх збереженість; 8) запис про відповідність матеріалів та об'єктів, що надійшли до експертної установи (експерта), матеріалам, зазначеним у документі про призначення експертизи; 9) перелік питань (дослівно у формулюванні документа про призначення експертизи), які поставлено на вирішення експертизи; 10) питання, які вирішуються експертом у порядку експертної ініціативи (якщо таке розглядалось); 11) дані про експерта (експертів): прізвище, ім'я та по батькові, посада, клас судового експерта, науковий ступінь та вчене звання, освіта, освітньо-кваліфікаційний рівень, експертна спеціальність, стаж експертної роботи, дата та номер видачі свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта, ким видано та строк дії; 12) попередження експерта про кримінальну відповідальність за надання завідомо неправдивого висновку за статтею 384 ККУ або за відмову від надання висновку за статтею 385 ККУ; 13) дата направлення клопотання експерта про надання додаткових матеріалів, дата надходження додаткових матеріалів або відомостей про наслідки розгляду клопотання; обставини справи, які мають значення для надання висновку, з обов'язковим зазначенням джерела їх отримання; 14) відомості про процесуальні підстави та осіб, які були присутні під час проведення досліджень (прізвище, ініціали, процесуальний статус); 15) нормативні акти, методики, рекомендована науково-технічна та довідкова література з Переліку рекомендованої науково-технічної та довідкової літератури, що використовується під час проведення експертизи інші інформаційні джерела, які використовувались експертом при вирішенні поставлених питань.</p> <p>Якщо питання, поставлене на відповідь експерту, сформульовано неясно або його редакція не відповідає рекомендаціям, але зміст завдання експертові зрозумілий, то після наведення питання в редакції документа про призначення експертизи (залучення експерта) він може дати відповідні роз'яснення і викласти питання в редакції, що відповідає зазначеним рекомендаціям. Якщо поставлено декілька питань, експерт має право згрупувати їх і викласти в послідовності, яка забезпечує найдоцільніший порядок дослідження. Якщо деякі питання, що містяться у документі про призначення експертизи, вирішувались при проведенні експертиз різних видів, – відомості (експертна установа, номер та дата висновку) про ці експертизи; якщо питання, які поставлені на вирішення експертизи, доцільно вирішувати в іншому порядку, ніж той, що визначений у документі про призначення експертизи, – зазначається, у якому порядку вирішуватимуться ці питання.</p>

При проведенні додаткових або повторних експертиз зазначаються відомості про первинну (попередні) експертизу (експертизи) (прізвище експерта, назва експертної установи чи місце роботи експерта, номер і дата висновку експертизи, зміст заключних висновків первинної (попередніх) експертизи (експертиз)); зміст питань, які були поставлені перед експертом на додаткове або повторне вирішення, а також мотиви призначення додаткової або повторної експертизи, які зазначені у документі про призначення експертизи, якщо у ньому такі мотиви відсутні, про це робиться відповідний запис;

**дослідницька частина**

1) описується процес дослідження та його результати, а також дається обґрунтування висновків з поставлених питань; 2) вона повинна включати: відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи (методики) дослідження, умови їх застосування; посилання на ілюстрації, додатки та необхідні роз'яснення до них; експертну оцінку результатів дослідження; 3) у дослідницькій частині: викладається процес дослідження бухгалтерських документів, його наслідки, а також дається наукове пояснення встановлених фактів; описуються методи та способи дослідження бухгалтерських документів, застосовувані експертом в процесі провадження експертизи; пояснюються розбіжності між даними наслідків дослідження експерта і ревізорів; робляться посилання на відповідні нормативні акти (зазначаються номери, дати, найменування, місце видання постанов, наказів, інструкцій), якими експерт керувався при вирішенні поставлених питань; викладаються наслідки провадження слідчих дій (допитів, оглядів і виїмки бухгалтерських документів тощо), що мають відношення до предмета дослідження; при проведенні повторної експертизи вказуються причини розбіжностей з висновками попередніх експертиз, якщо такі розбіжності мали місце; 4) кожному питанню, яке вирішує експерт, повинен відповідати певний розділ дослідницької частини висновку; при необхідності одночасного дослідження двох і більше питань, тісно пов'язаних між собою, наслідки викладаються в одному розділі; 5) за наявності в документі про призначення експертизи (залучення експерта) питань, які не належать до предмета експертизи або не входять до компетенції експерта, вказуються причини, з яких ці питання не можуть бути вирішені;

**заклучна частина**

1) викладаються висновки за результатами дослідження у вигляді відповідей на поставлені питання в послідовності, що визначена у вступній частині; 2) на кожне з поставлених питань має бути дано відповідь по суті або вказано, з яких причин неможливо його вирішити;

Якщо заключний висновок не може бути сформульований у стислій формі, допускається посилання на результати досліджень, викладені у дослідницькій частині.

У разі проведення експертного дослідження в експертній установі висновок експерта (приклад висновку наведений у Додатку Б) та додатки до нього (фототаблиці, креслення, схеми, діаграми тощо): 1) оформлюються на бланку експертної установи і підписуються експертом (експертами), який проводив дослідження; підписи засвідчуються відбитком печатки експертної установи: на кожній сторінці тексту заключних висновків; на кожній сторінці додатків; 2) складаються: а) у письмовому вигляді; б) у 2 примірниках, один з яких направляється органу (особі), який призначив експертизу (залучив експерта), а другий оформлюється як наглядове провадження і зберігається в архіві експертної установи – при проведенні експертизи співробітниками однієї експертної

установи; в) у кількості, яка відповідає кількості експертних установ, що були зайняті в її проведенні – при проведенні експертиз експертами декількох експертних установ. Якщо експерт працює на професійній основі самостійно, він засвідчує наданий ним висновок своїм підписом і печаткою із зазначенням реєстраційного номера облікової картки платника податків (ідентифікаційного номера) або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) [14].

Складений один спільний висновок комісії експертів підписується експертами, які брали участь у сукупній оцінці результатів усіх досліджень і дійшли згоди. Якщо згоди між ними не було досягнуто, складаються декілька висновків експертів (за кількістю точок зору) або один, у якому вступна і дослідницька частини підписуються всіма експертами, а заключна – окремими з відповідними висновками або згідно з проведеними ними дослідженнями.

Керівник експертної установи або самостійний експерт органу (особі), який призначив експертизу: 1) направляють висновок експерта з додатками або повідомленням про неможливість надання висновку; 2) повертають предмети та документи, що були об'єктами експертного дослідження. Висновок експерта може би повернено експерту для доопрацювання у разі виявлення у ньому технічних помилок та/або недоліків за рішенням органу (особи), який призначив експертизу, або керівника експертної установи.

*Повідомлення про неможливість надання висновку* відповідно до Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, до ст. 67 КПК, ст. 68 КАС, ст. 53 ЦПК, ст. 31 ГПК: 1) експерт: а) складає у письмовому вигляді у випадках: якщо експерт порушив клопотання про надання йому додаткових матеріалів, але протягом тридцяти календарних днів не отримав відповіді; якщо поданих експерту матеріалів недостатньо для виконання покладених на нього обов'язків; у експерта відсутні необхідні знання для проведення експертизи або він не може її провести без залучення інших експертів; б) оформлює на бланку експертної установи, підписує його (підпис у заключній

частині засвідчується відбитком печатки експертної установи); в) направляє органу (особі), який призначив експертизу чи залучив його у 2 примірниках (1 – надсилається особі, 2 – залишається в установі або у експерта); 2) має бути вмотивованим; у ньому вказується, чому експерт вважає, що питання не входять до його компетенції, або чому на підставі матеріалів, поданих для дослідження, не можна відповісти на поставлені питання; 3) складається з трьох частин: вступної, мотивувальної (викладаються причини, які обумовили неможливість надання висновку) та заключної (вказується про неможливість надання висновку). Якщо з одних питань експерт може дати відповідь, а з інших є підстави для повідомлення про неможливість надання висновку, складається один документ – висновок експерта.

*Висновок економічної експертизи, що складається під час судового розгляду,* складається експертом у 2 примірниках у тому ж порядку, як і складається висновок не під час судового розгляду (поза межами суду, в експертній установі), однак з урахуванням таких особливостей: 1) у вступній частині висновку не записують про попередження експерта про відповідальність за надання свідомо помилкового висновку, тому що це роблять у протоколі судового засідання; 2) якщо з питань, які вирішувались під час судового розгляду проводилась експертиза на попередніх стадіях процесу експерт має право послатись: на результати своєї експертизи, якщо самостійно проводив її; на висновки експертизи, які проводив інший експерт, якщо згоден з цими висновками. Другий примірник висновку експертизи, проведеної під час судового розгляду разом з копією ухвали суду про її призначення подаються експертом до експертної установи або незалежний експерт залишає ці документи собі.

Якщо повідомлення про неможливість надання висновку надається під час судового розгляду, то воно складається у тому ж порядку, як і складається повідомлення не під час судового розгляду, та підписується експертом у двох примірниках, один з яких подається до суду, а другий – керівникові експертної установи чи залишається у незалежного експерта.

**Оцінка висновку економічної експертизи слідчим і судом** може бути позитивною, якщо висновок складено вірно та у відповідності до законодавства України, або негативною, якщо висновок складено з порушеннями, він є неправдивим, неправильно складеним.

Оцінюється висновок відповідно до правил оцінки доказів, визначених у КПК, КАС, ГПК, ЦПК, та стосовно: 1) дотримання правил його складання та правильності такого складання; 2) відповідності процесуальним вимогам: чи дотримано процесуальні норми (КПК, КАС, ГПК, ЦПК) під час проведення експертизи, адже порушення цих нормативних активів часто призводить до повторних експертиз або навіть до скасування відповідних рішень слідчих органів і судів; 3) сутності: повноти здійсненого дослідження; правильного вирішення поставлених експерту питань, їх обґрунтованого та повного розкриття; тощо.

Слід відмітити, що під час оцінки висновку слідчим (судом) проводиться зіставлення дослідної частини висновку з підсумками та перевіряється наскільки висновки відповідають проведеному дослідженню. Слідчий (суд) у оцінці висновку експерта-бухгалтера встановлює відповідність результатів експертизи процесуальним нормам та науковому обґрунтуванню їх як доказів з розслідуваної справи чи справи, що проглядається. Найважливішими процесуальними нормами для оцінки слідчим, судом, висновку експерта є належність, допустимість і доброякісність доказів. Оцінка висновку експерта-бухгалтера являє собою певний процес, який складається з таких основних стадій: 1) перевірка дотримання вимог законодавства у разі призначення експертизи; 2) перевірка автентичності та достатності наявних даних для проведення експертного дослідження і надання висновку; 3) перевірка і оцінка повноти висновку; 4) визначення коректності посилянь на нормативно-правові акти й інструктивні матеріали; 5) встановлення логічної обґрунтованості результатів експертного дослідження за допомогою аналізу проміжних результатів; 6) оцінка зв'язку висновків експерта з іншими джерелами доказів; 7) виявлення можливих помилок, неточностей і суперечностей, котрі можуть мати місце у висновку; 8) оцінка наукової

обґрунтованості експертної методики і правомірності її застосування у даній конкретній справі [11, с. 139].

Висновок експерта у кримінальному, адміністративному, цивільному та господарському процесах має бути пред'явлений для ознайомлення усім сторонам процесу, тобто фактично оцінюється не тільки слідчим, судом, а усіма сторонами процесу. Якщо деякі сторони не згодні з деякими положеннями висновку, то вони можуть надати зауваження та заперечення щодо нього, подати клопотання. Ці зауваження і заперечення можуть стосуватись як компетентності та об'єктивності експерта-бухгалтера, так і сутності висновку, зокрема, обраної методики, повноти дослідження, правильності вихідних даних. Слідчий, суддя зобов'язаний перевірити зауваження і клопотання обвинувачуваного і, керуючись інтересами всебічного і повного розслідування, прийняти щодо них рішення.

Слідчий чи суддя, перевіряючи додержання у висновку експерта процесуальних норм, установлює правильність посилання на нормативні акти у аргументації доказів. Оцінюючи докази, подані у висновку експерта-бухгалтера, перевіряють, чи дотримувались процесуальні норми щодо обвинувачуваного, позивача чи відповідача (задоволення клопотання про недовіру експерту, постановки додаткових питань для дослідження експертизи, проведення експертизи без участі обвинувачуваного тощо). Однією з процесуальних вимог у оцінці якості висновку експерта-бухгалтера є використання в експертних дослідженнях доброякісних матеріалів (первинних документів, облікових реєстрів, звітності). Експерт не несе відповідальності за фальсифікацію документів бухгалтерського обліку, але його обов'язок полягає у перевірці доброякісності поданих матеріалів у межах своєї професійної компетенції [11, с. 140].

Ознайомившись з висновком бухгалтера-експерта, слідчий, суддя у будь-якому процесі може викликати експерта для допиту для роз'яснення чи доповнення його висновку за власним рішенням або відповідно до клопотання сторін процесу, а також допитати його. Експерт може бути також допитаний: з метою уточнення його компетенції і кваліфікації, даних про його стосунки

з особами, зацікавленими в наслідках експертизи, тощо; у зв'язку з неповним описом процесу дослідження, нечітким викладом у документі окремих думок, наявністю у висновку не роз'яснених спеціальних бухгалтерських термінів і формулювань. Суд має право в судовому засіданні запропонувати експерту дати усне пояснення до свого висновку. Виклик експерта в суд повинен здійснюється у разі: 1) особливої важливості висновку як доказу; 2) незгоди суду з висновком експерта або його повідомлення про неможливість дачі висновку, а також сумніви у правильності висновку експерта; 3) недостатньої ясності або повноти висновку експерта; 4) необхідності дозволу на вирішення експертизою ряду додаткових питань, що виникли; 5) наявністю розбіжностей між експертами, що проводили експертизи за одними і тим же питаннями, чи розбіжностей між членами комісії експертів, що проводили комісійну (у тому числі комплексну) експертизу; б) незгоди обвинуваченого чи потерпілого, позивача чи відповідача з висновками проведеної експертизи та їх мотивованого клопотання про проведення експертизи в суді.

Відповідно до КПК, КАС, ГПК, ЦПК **використання висновку експерта** являє собою те, що висновок експерта: 1) може використовуватися як доказ у справі; 2) приєднується до справи; 3) не є обов'язковим для використання особою або органом, яка здійснює провадження, але незгода з висновком експерта повинна бути вмотивована у відповідних постанові, ухвалі, вирокі.

Згідно з процесуальним законодавством України експертом виконується: 1) первинна експертиза – коли об'єкт досліджується вперше; 2) додаткова – якщо для вирішення питань щодо об'єкта, який досліджувався під час проведення первинної експертизи, необхідно провести додаткові дослідження або дослідити додаткові матеріали (зразки для порівняльного дослідження, вихідні дані тощо), які не були надані експертові під час проведення первинної експертизи; 3) повторна – експертиза, під час проведення якої досліджуються ті самі об'єкти і вирішуються ті самі питання, що й при проведенні первинної (попередніх) експертизи (експертиз); 4) комісійна – проводиться двома чи більшою кількістю експертів, що мають кваліфікацію судового експерта за однією експертною спеціалізацією

(фахівцями в одній галузі знань); 5) комплексною – проводиться із застосуванням спеціальних знань різних галузей науки, техніки або інших спеціальних знань (різних напрямів у межах однієї галузі знань) для вирішення одного спільного (інтеграційного) завдання (питання) [14].

Відповідно до ст. 85 КАС, ст. 150 ЦПК, Постанови Пленуму Верховного Суду України «Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах» судом (слідчим) може бути призначена:

1) **додаткова економічна експертиза:** а) якщо після розгляду висновку первинної експертизи висновок експерта буде визнано неповним або неясним, а також з'ясовано, що шляхом допиту експерта неможливо усунути неповноту або неясність висновку. Висновок визнається неповним, коли експерт дослідив не всі подані йому об'єкти чи не дав вичерпних відповідей на порушені перед ним питання. Неясним вважається висновок, який нечітко викладений або має невизначений, неконкретний характер; б) доручатися вона може тому самому або іншому експерту (експертам); в) про призначення цієї експертизи суд виносить ухвалу чи слідчий постанову, в якій зазначає, які висновки експерта суд (слідчий) вважає неповними чи неясними або які обставини зумовили необхідність розширення експертного дослідження, мотиви та підстави її призначення. У випадках, коли виникає необхідність провести дослідження нових об'єктів або щодо інших обставин справи, суд (слідчий) призначає нову експертизу, яка не є додатковою;

2) **повторна експертиза:** а) коли є сумніви у правильності висновку експерта, пов'язані з його недостатньою обґрунтованістю чи з тим, що він суперечить іншим матеріалам справи; б) якщо висновок експерта буде визнано необґрунтованим; в) за наявності істотного порушення процесуальних норм, які регламентують порядок призначення і проведення експертизи; г) доручається іншому експертові; д) про призначення цієї експертизи суд виносить ухвалу чи слідчий постанову, у якій зазначаються обставини, які викликають сумніви у правильності попереднього висновку експерта, мотиви та підстави її призначення [18; 16; 24; 25].

Слід відмітити, що у разі призначення додаткової або повторної експертизи, крім основних матеріалів експертизи до експертної установи (експертів) надаються

також висновки попередніх експертиз з усіма додатками (фотознімками, порівняльними зразками тощо), а також додаткові матеріали, що стосуються предмета експертизи, які були зібрані після надання первинного висновку.

Проводиться додаткова або повторна експертиза незалежним експертом чи в експертній установі у порядку, як і первинна (основна), а результатом її проведення є складання висновку і додатків до нього (якщо такі складаються), які складаються: 1) щодо додаткової експертизи – у 2 примірниках (1 з яких – надсилається органу (особі), що її призначила, 2 – залишається в експертній установі чи у експерта); 2) щодо повторної експертизи незалежним експертом – у 2 примірниках; 3) щодо повторної експертизи співробітниками однієї експертної установи: а) у 2 примірниках – у разі якщо висновки повторної експертизи повністю підтверджують висновки первинної (попередньої) експертизи (1 примірник направляється органу (особі), який призначив експертизу, 2 – оформлюється як наглядове провадження і залишається в архіві експертної установи, що проводила повторну експертизу); б) у 4 примірниках – у випадку не підтвердження (повністю або частково) повторною експертизою висновків первинної (попередньої) експертизи (1 примірник направляється органу (особі), який призначив експертизу, 2 – оформлюється як наглядове провадження і залишається в архіві експертної установи, 3 – направляється до експертної установи, яка проводила первинну (попередню) експертизу, 4 – направляється до Міністерства юстиції України) [14].

Варто відзначити, що на повторні експертизи складаються контрольні картки: 1) у яких зазначається: яка експертна установа проводить повторну експертизу; ким вона призначена; підстави для її проведення; повторно поставлені питання; установа, що проводила попередню експертизу; відповідність висновків повторної експертизи висновкам попередньої експертизи (співпали повністю, частково, не співпали зовсім, причини розбіжностей висновки); кодифікатор причин розбіжностей; ін.; 2) у двох примірниках або у кількості, яка відповідає кількості експертних установ, що були зайняті в проведенні первинної експертизи; 3) які надсилаються у термін до 5 днів експертній установі (експертові), у якій виконувалась первинна (попередня) експертиза, та до Міністерства юстиції України.

### Контрольні питання:

1. Які Ви знаєте фактори, які вплинули на виникнення та становлення судово-бухгалтерської експертизи?
2. Скільки етапів у своєму розвитку та становленню пройшла становлення судово-бухгалтерської експертизи?
3. Коли і де було створено спеціальні інститути експертів-бухгалтерів, фахівці яких проводили експертизи на вимогу судових органів;
4. Коли було створено Бюро державної бухгалтерської експертизи?
5. Чим судово-бухгалтерська експертиза відрізняється від економічної?
6. Якими нормативно-правовими актами регулюється економічна експертиза?
7. Що таке економічна експертиза?
8. Що таке предмет економічної експертизи?
9. Що є об'єктами економічної експертизи?
10. Які Ви знаєте методи економічної експертизи?
11. Що таке органолептичні прийоми?
12. Кому може бути доручено проведення економічної експертизи?
13. Яка особа може бути експертом-бухгалтером?
14. Які Ви знаєте права експерта-бухгалтера?
15. Які Ви знаєте обов'язки експерта-бухгалтера?
16. До якої відповідальності може притягатися експерт-бухгалтер?
17. З яких стадій складається порядок призначення і проведення економічної експертизи?
18. Які особи можуть назначати проведення економічної експертизи та на підставі яких документів?
19. Яким чином економічна експертиза проводиться на стадії досудового розслідування?
20. Що таке план-графік?
21. Яким чином економічна експертиза проводиться у судовому засіданні?
22. Строки проведення економічної експертизи?
23. Що таке інформаційне забезпечення економічної експертизи?
24. Що в себе включає інформаційне забезпечення економічної експертизи?
25. Що таке інформаційні носії?
26. Що таке висновок експерта-бухгалтера?
27. З яких частин складається висновок експерта-бухгалтера?
28. У якому разі експерт складає повідомлення про неможливість дати висновок?
29. У чому полягає особливості складання висновку економічної експертизи під час судового розгляду?
30. Які Ви знаєте стадії оцінки висновку експерта слідчим, судом?
32. Яким чином відбувається використання висновку економічної експертизи слідчим і судом?
33. Що таке додаткова економічна експертиза?
34. Що таке повторна економічна експертиза?
35. У якому разі призначається додаткова економічна експертиза?
36. У якому разі призначається повторна економічна експертиза?
37. Що таке контрольна карта?

### Теми для рефератів:

1. Історія розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні
2. Економічна експертиза: поняття, предмет та порядок призначення.
3. Порядок атестації експерта-бухгалтера.
4. Порядок проведення економічної експертизи на стадії досудового розслідування
5. Оцінка висновку економічної експертизи суддею.

### Завдання для самоконтролю:

#### Задачі:

1. На вирішення економічної експертизи, призначеної за постановою слідчого від 16.05.2016 № 259 за кримінальною справою № 259/1429-2016 винесено питання про підтвердження висновків проведеної податковою інспекцією ДФС у Приморському районі м. Одеси щодо розміру включення до суми податкового кредиту сум за операціями придбання. За даними на момент перевірки були наявні тільки копії податкових накладних, а також відомо, що порушено строки надання звіту підзвітними особами та строки здавання підзвітних сум до каси. Необхідно: назвати предмет та об'єкт економічної експертизи за наведеною справою; методичні прийоми документального контролю та порядок їх застосування; нормативні документи, які повинен використати експерт.

2. На підставі заяви, яка надійшла до Портофранківського відділу поліції Приморського відділу поліції ГУНП у м. Одесі від акціонерів АТ «Одесажилбуд» про те, що на підприємстві порушено норми використання будівельних матеріалів та є підстави вважати, що будівельні матеріали підприємства використовуються в окремих випадках не за призначенням, зокрема для будівництва власного будинку, відповідно надані всі необхідні матеріали та порушено кримінальну справу. За матеріалами кримінальної справи для встановлення її фактичних обставин, які потребують спеціальних знань, слідчим призначено економічну експертизу. На її вирішення винесено питання: чи АТ «Одесажилбуд» використано будматеріали за нормами і за призначенням, вказаним у видаткових документах? Необхідно: назвати предмет та об'єкт економічної експертизи за наведеною справою; методичні прийоми експертизи та порядок їх застосування; нормативні документи, які повинен використати експерт.

3. Головним бухгалтером і касиром виробничого підприємства була викрадена значна сума коштів. Головний бухгалтер випишував чеки на завищені суми. Наприклад, передплачуючи чек на 6000 грн., у корінці він вказував 2000 грн. Отримані в банку гроші оприбутковувалися по касі в сумах, зазначених у корінцях чеків. З метою приховування розкрадання грошей при відображенні в обліку даних виписок банку робилися необґрунтовані записи сум, списаних з розрахункового рахунку нібито в погашення заборгованості кредиторам, на сплату пені і т.д. Таким чином, отримана в банку готівка не в повному обсязі оприбутковувалася по касі і присвоювалася особами. Яким чином експерт-бухгалтер може виявити зазначені порушення? На експертизу надані матеріали: звіти касира та касова книга; журнали-ордери за рахунками «Каса», «Рахунки в банках»; протоколи допитів, пояснення тощо. Необхідно: визначити, чи всі необхідні документи надані експерту для проведення дослідження та відповідей на поставлені запитання; яким чином експерт може отримати додаткові та нові матеріали, необхідні для надання висновку?

4. У травні 2016 року господарським судом за справою № 2849/145-2016 призначено судову експертизу. У справі не досягнуто згоди між підприємством і органами ДФС у м. Одесі щодо неправомірного включення амортизаційних відрахувань на споруди негосподарського призначення (амортизаційні відрахування на квартиру, що є власністю підприємства) до витрат. Після проведення первинної експертизи до суду надійшли матеріали, що підтверджують використання цієї квартири як офісного приміщення одним із структурних підрозділів підприємства. Врахувавши всі обставини, було призначено проведення експертизи. Необхідно визначити, яку саме експертизу призначить суддя, виходячи з даних обставин. За яким процесуальним документом призначається експертиза та кому можна доручити її виконання?

5. На початку травня 2016 на АТ «Спліт» плановим відділом було встановлено ліміт на відпуск у виробництво 12 комплектів запасних частин до обладнання, що було зазначено у лімітно-забірній картці. У кінці місяця на склад надійшла накладна-вимога, згідно з якою на склад були повернуті залишки невикористаних матеріалів: 5 комплектів вартістю 2000 грн. 31 травня завідуючий складом захворів і пішов на лікарняний, а його обов'язки були передані комірнику П.П. Павлову. У результаті ревізії виявлено, що повернуті з виробництва комплекти не значаться в документах бухгалтерії та не відображені в документах планового відділу, крім того, при інвентаризації на складі їх не виявлено. Визначити, хто має нести відповідальність



у цьому випадку. Визначити перелік робіт, які повинен здійснити експерт-бухгалтер, та запропонувати приблизні строки для дослідження зазначеної ситуації.

6. У судовому засіданні по кримінальній справі була розглянута економічна експертиза, проведена в ході досудового розслідування. Стосовно експертизи у судді виникли додаткові запитання до експерта-бухгалтера, які неможливо було вирішити під час судового засідання. Для вирішення цих питань призначено економічну експертизу. Визначите, яку саме експертизу призначить суддя?

#### **Тестові завдання:**

1. *Засновником подвійної бухгалтерії був:*

а) Лука Пачолі; б) А.Х. Гольмстен; в) Л.С. Владіміров.

2. *Книгою, яка охарактеризувала бухгалтерську експертизу та отримала міжнародне визнання є:*

а) «Трактат про рахунки і записи» Лука Пачолі; б) «Бухгалтерська експертиза в судовому процесі» С.Ф. Іванова; в) «Судова експертиза документів» Буринського С.Ф.

3. *При Міністерстві фінансів СРСР було створено Бюро державної бухгалтерської експертизи:*

а) у 1947 р.; б) у 1948 р.; в) у 1937 р.

4. *Міністерством юстиції України за погодженням з Прокуратурою та Верховним Судом України було розроблено Інструкцію, яка стала першим в Україні нормативно-правовий документ, яким визначались процесуальні, організаційні, правові засади призначення та проведення бухгалтерських експертиз:*

а) «Про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції України» у 1974 р.; б) «Про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз» у 1983 р.; в) «Про порядок проведення експертиз та експертних досліджень» у 1979 р.

5. *Закон України «Про судову експертизу прийнято:*

а) у 1995 р.; б) у 1999 р.; в) у 1994 р.

6. *Рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України від 30.01.2001 р. судово-бухгалтерську експертизу було перейменовано:*

а) на судово-економічну; б) на економічну; в) на бухгалтерську.

7. *Економічна експертиза в Україні регулюються:*

а) тільки Наказом Міністерства юстиції України «Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень»; б) Законом України «Про судову експертизу», Наказом Міністерства юстиції України «Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень», КПУ, ЦПК, ГПК, КАС; в) тільки КПУ, ЦПК, ГПК, КАС, ПКУ.

8. *Предметом судово-бухгалтерської експертизи є:*

а) бухгалтерський облік, який став об'єктом розслідування та судового розгляду; б) бухгалтерські та господарські операції, які стали об'єктом розслідування та судового розгляду; в) фінансова звітність, яка стала об'єктом розслідування та судового розгляду.

9. *Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи:*

а) джерела одержання необхідної інформації для експертного дослідження; б) документи експертного дослідження; в) інформація експертного дослідження.

10. *Методами економічної експертизи є:*

а) загальнонаукові; б) спеціальні; в) загальнонаукові та спеціальні.

11. *Проведення економічної експертизи може бути доручено:*

а) державним спеціалізованим експертним установам або конкретному судовому експерту (експертам), які не є працівниками цих установ; б) тільки експертними установами; в) тільки атестованими судовими експертами.

12. *Експерт-бухгалтер відповідно до законодавства може нести за свої неправомірні дії:*

а) кримінальну відповідальність; б) адміністративну відповідальність; в) дисциплінарну відповідальність; г) матеріальну відповідальність; д) цивільну або фінансову відповідальність.

13. *Порядок призначення і проведення економічної експертизи являє собою дослідний процес, який складається певних стадій:*

а) підготовча, організаційно-методична, дослідна, стадія узагальнення, оцінки і реалізації результатів експертизи; б) підготовча, дослідна, стадія реалізації результатів експертизи; в) організаційно-методична, дослідна, стадія оцінки і реалізації результатів експертизи;

14. *Економічну експертизу призначають як:*

а) на стадії досудового розслідування і в судовому процесі; б) тільки на стадії досудового розслідування; в) тільки в судовому процесі.

15. *Підставою проведення економічної експертизи є:*

а) постанова чи ухвала уповноваженого органу на проведення експертизи; б) рішення уповноваженого органу на проведення експертизи; в) наказ уповноваженого органу (особи) на проведення експертизи.

16. *До експертної установи слідчим надаються:*

а) постанова про призначення економічної експертизи; б) об'єкти дослідження; в) постанова про призначення експертизи, об'єкти дослідження та матеріали справи, документи бухгалтерського та податкового обліку тощо.

17. *Економічна експертиза щодо матеріалів з невеликою кількістю об'єктів і нескладних за характером досліджень проводиться у межах:*

а) 10 календарних днів; б) 20 днів; в) 5 днів.

18. *Економічна експертиза щодо матеріалів із середньою кількістю об'єктів або середньої складності за характером досліджень проводиться у межах:*

а) 2-х місяців; б) 1-го місяця; в) 30 календарних днів.

19. *Економічна експертиза щодо матеріалів з великою кількістю об'єктів або складних за характером досліджень проводиться у межах:*

а) 60 календарних днів; б) більше 2-х місяців; в) 1 місяць.

20. *Економічна експертиза щодо матеріалів з особливо великою кількістю об'єктів або найскладніших за характером досліджень проводиться у межах:*

а) 2-х місяців; б) 2,5 місяців; в) понад 60 календарних днів, але не більше 90 днів.

21. *Після проведення досліджень експерт-бухгалтер повинен скласти:*

а) рішення; б) висновок; в) постанову.

22. *Висновок бухгалтера-експерта складається з:*

а) вступної та заключної частини; б) вступної, дослідницької, заключної частини; в) дослідницької та заключної частини.

23. *Висновок експерта-бухгалтера оцінюється:*

а) тільки судом; б) тільки слідчим; в) усіма сторонами будь-якого процесу.

#### **Завдання-вправи:**

1. На підприємстві було виявлено порушення у веденні документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності, а також призначена економічна експертиза. Які у цьому випадку основні завдання експертизи?

2. Придумайте ситуацію щодо призначення слідчим економічної експертизи та складіть постанову про призначення економічної експертизи.

3. Придумайте ситуацію про призначення економічної експертизи у цивільному процесі та складіть ухвалу суду про призначення економічної експертизи.

4. Складіть приклад клопотання учасника господарського процесу про призначення економічної експертизи.

5. Складіть приклад Плану-графіку проведення економічної експертизи.

6. Придумайте ситуацію про призначення економічної експертизи в адміністративному процесі та складіть висновок експерта.

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

1. *Поняття господарського обліку та його складові.*

2. *Становлення та розвиток господарського обліку та його сучасний стан щодо розвитку підприємницької діяльності.*

3. *Поняття та значення бухгалтерського обліку, як основної складової господарського обліку.*

4. *Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку.*

5. *Методи бухгалтерського обліку.*

Для ознайомлення з цією темою студентам слід з'ясувати, що господарські процеси, що здійснюються на підприємствах різних форм власності, вимагають постійного спостереження з метою керування ними. Для здійснення вказаних функцій ведеться господарський облік, який являє собою кількісне відображення і якісну характеристику господарських процесів з метою контролю та керівництва ними.

**Облік** – це спостереження, вимірювання (підрахунок) і реєстрація кількісних і якісних параметрів соціально-економічної сторони життя суспільства. Основною метою господарського обліку є формування якісної та своєчасної інформації про фінансово-економічну діяльність підприємства, необхідної для управління і становлення ринкової економіки, підготовки, обґрунтування і прийняття правомірних управлінських рішень на різних рівнях [1, с. 43].

*Господарський облік історично* зумовлений, виник і розвивався разом із господарською діяльністю людини. Для більш глибокого з'ясування, що таке господарський облік слід звернути увагу студентів на історію його виникнення. Так, як вдало зазначають автори навчального посібника «Теоретичні основи та практика бухгалтерського обліку» [26, с. 14–15], у первинно-общинному суспільстві об'єктами господарського обліку були найпростіші операції у господарській общині. Низькому рівню виробничих сил первісного суспільства відповідала примітивна техніка обліку (позначки на дереві, камені тощо).

У рабовласницькому суспільстві з розвитком товаровиробництва зростає значення господарського обліку як засобу контролю і впливу на господарство.

У VII ст. до н.е. з'явилася монета. Спочатку ці гроші обмінювалися, як і всі товари. Довго людям не спадало на думку, що гроші можуть бути єдиним обліковим мірилом. Посилення ролі господарського обліку, розширення сфери його використання, розвиток торгівлі, науки і культури призвели до подальшого вдосконалення методології та техніки обліку. Вже у XV ст. в Італії виникла система подвійного запису. Автором першої друкованої праці з системи подвійного запису вважається венеціанський вчений-математик Лука Пачолі, який написав «Трактат про рахунки і записи», виданий у 1494 р.

Значення господарського обліку зростає в сучасних умовах, коли нові економічні відносини проникають у всі сфери господарської діяльності. Основними характерними рисами господарського обліку в сучасних умовах є чітке відображення господарської діяльності підприємства, забезпечення отримання економічної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень та досягнення конкретних виробничих цілей, контроль за збереженням власності підприємства, виявлення внутрішніх резервів, які збільшують доходи підприємства.

*Метою господарського обліку* є адекватне відображення фактів господарської діяльності, надання повної і правдивої інформації для прийняття рішень.

Зміст господарського обліку пізнають через його стадії (етапи):

- 1) спостереження;
- 2) вимірювання;
- 3) реєстрацію;
- 4) групування;
- 5) узагальнення.

Для введення господарського обліку використовуються три види вимірників: *натуральні, трудові та грошовий*. Натуральні – використовуються для обліку матеріальних цінностей і виражаються в штуках, метрах, літрах та ін. На практиці його називають кількісним обліком. Для використання натурального вимірника використовуються міра об'єму, довжини, ваги тощо. Трудові – служать

для обчислення витрат праці і робочого часу. Вони дозволяють визначити кількість часу, витраченого на виконання різної роботи, обчислити заробітну плату робітників, визначити продуктивність праці. Для використання трудового вимірника використовують, згідно трудовому законодавству – годину, хвилини. Але слід зазначити, що натуральні та трудові вимірники, незважаючи на їх якісне значення, не являються узагальнюючими. Узагальнення показників господарського обліку здійснюється за допомогою грошового вимірника, який є обов'язковим. Грошовий вимірник є вартісним узагальнюючим вимірником. Використання його дозволяє підрахувати загальну суму господарських засобів підприємства, вартість матеріальних цінностей, загальну суму витрат на виробництво та інші показники. В Україні таким грошовим вимірником є гривня. Застосування в обліку всіх трьох вимірників у взаємозв'язку забезпечує повне і різнобічне відображення обліковуваних об'єктів, отримання узагальненої інформації щодо діяльності як окремого підприємства, галузі, так і економіки країни в цілому.

Наступним важливим питанням для з'ясування господарського обліку є визначення його видів: **статистичного, оперативного-технічного та бухгалтерського.**

**Статистичний облік** являє собою цілеспрямоване спостереження, підрахунок та реєстрацію кількості однорідних масових явищ і процесів у суспільстві для розкриття їх якісного стану. Статистика застосовується як в економіці, праві, так і в інших сферах суспільного життя, зокрема у сфері боротьби зі злочинністю (правова статистика), у демографії (перепис населення), соціології тощо. Він здійснюється завдяки таким прийомам, як: статистичні спостереження, групування, зведення, отримання середніх величин тощо. За допомогою статистичних даних здійснюється спостереження за випуском продукції в установленій номенклатурі, а також за основними виробничими та економічними показниками діяльності підприємства тощо.

**Оперативно-технічний облік** ведеться в організаціях і на місцях виробництва з метою спостереження, підрахунку та реєстрації окремих

господарських операцій (наприклад, спостереження і підрахунок випущеної продукції у цехах м'ясопереробної промисловості, облік диспетчером кілометражу пробігу автомашини за робочий рейс, температура плавки в печі тощо). Цей облік здійснюється у різних вимірниках: у натуральних одиницях (кілометр, метр), якісному (сорт, відсоток виробітку) і грошовому вираженні. Відомості про операції відображаються в довільній формі в різних книгах, журналах реєстрації. Його особливість: швидкість, оперативність отримання даних для керівництва з метою своєчасного усунення недоліків. Для нього дані можуть бути отримані не тільки з документів, а й по телефону, в усних повідомленнях. Оперативно-технічний облік має істотне значення при доведенні ефективності господарської операції, так як зафіксовані у ньому дані можуть не збігатися з даними бухгалтерського обліку. Наприклад, кількість товарно-матеріальних цінностей, відпущених за накладними, може не відповідати даним журналу, в якому реєструються відомості про випуск з підприємства авторатнспорт, завантаженого товаром.

Бухгалтерський облік відрізняється від інших видів обліку своїми обов'язковими, нормативно-визначеними ознаками і характеристиками: це безперервне, суцільне, документальне відображення господарських засобів, їх джерел і господарських процесів у грошовому вираженні. **Бухгалтерський облік** – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [27, ст. 1]. Метою бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Всі три види обліку – оперативний, статистичний і бухгалтерський – тісно взаємопов'язані, доповнюють один одного й утворюють єдину систему обліку, яка ґрунтується на єдності предмета, мети, завдання, методології, державного регулювання.

Під суцільним урахуванням всіх господарських операцій розуміється обов'язковий облік всього майна, продукції, грошових коштів, заборгованостей та ін. Під безперервним урахуванням всіх господарських операцій слід розуміти постійну, без пропусків, фіксацію всіх скоєних господарських операцій в документах встановленої форми. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Господарські операції визначаються як факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на майнове і фінансове становище організації, тобто на стан майна, зобов'язань і величини фінансових результатів. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу відповідно до законодавства й установчих документів.

Міністерство фінансів України як державний орган управління централізовано розробляє єдину методологію бухгалтерського обліку і фінансової звітності для всіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності і способів господарської діяльності, затверджує у встановленому порядку нормативні акти з бухгалтерського обліку і фінансової звітності. З 1 січня 2000 р. розпочався новий віток в українському бухгалтерському обліку. Із цієї дати набули чинності перший в історії України: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція по його застосуванню, затверджені наказом Міністра фінансів від 30.11.99 р. № 291, а також Положення (стандарты) бухгалтерського обліку.

Важливі особливості бухгалтерського обліку полягають у тому, що він перш за все вартісний, суцільний і безперервний, документально обґрунтований, використовує властиві йому способи опрацювання інформації.

Історія розвитку бухгалтерського обліку показує, що він являє собою самостійну галузь наукових знань, яка має певні системоутворюючі ознаки і є частиною системи економічних наук.

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша економічна наука, має свої предмет, об'єкти, суб'єкти і метод.

Отже наступним питанням до якого слід звернути увагу є визначення предмету бухгалтерського обліку. У загальному визначенні предмет – це те, на що спрямована пізнавальна, творча та практична діяльність людей.

**Предмет** бухгалтерського обліку у широкому розумінні – все те, що відображається в обліку, тобто господарська діяльність. У вузькому розумінні предметом обліку виступають факти (дії, події) господарської діяльності, які трансформуються у своїй сукупності в певний стан і результати господарської діяльності. Предмет бухгалтерського обліку складається з окремих елементів, складових, які називають *об'єктами*. **Під об'єктом** обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та їх рух у процесі відтворення. Слід зазначити, що предметом обліку є не самі об'єкти в їх фізичному розумінні, а інформація про них, необхідна для управління. *Предмет обліку* – це факти господарської діяльності, які характеризують стан та використання ресурсів підприємства, процес придбання, виробництва та збуту, розрахункові відносини підприємства з фізичними і юридичними особами, результати діяльності підприємства, формування інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

За економічним змістом та призначенням об'єкти бухгалтерського обліку можна об'єднати в три групи: господарські засоби, майно; джерела господарських засобів; господарські процеси.

Так, господарські засоби можна розглядати по групам відносно різних критеріїв розподілу. За участю в обороті об'єкти бухгалтерського обліку можна поділити на: оборотні та необоротні активи.

*Необоротні активи* – це сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. До необоротних господарських засобів підприємства належать: основні засоби, капітальні інвестиції, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, інші необоротні активи.

*Оборотні активи* – це сукупність майнових цінностей, які обслуговують поточну господарську діяльність підприємства і повністю споживаються протягом

одного операційного циклу, якщо він менший року, тому всю свою вартість одразу переносять на виготовлену з них продукцію. Як правило, до них належать виробничі запаси, готова продукція, товари, заборгованість.

Також слід звернути увагу, що за ступенем ліквідності господарські засоби (активи) підприємства поділяють на абсолютно ліквідні, ліквідні та малоліквідні.

*Ліквідність активів підприємства* – це ступінь можливості конвертування їх у грошову форму з метою своєчасного забезпечення платежів підприємства за поточними фінансовими зобов'язаннями. За строком розрізняють ступінь ліквідності: якщо конкретний актив підприємства може набути грошової форми протягом місяця, то такий актив високоліквідний або абсолютно ліквідний (кошти, цінні папери), протягом 2-3 місяців – ліквідний (поточні фінансові вкладення та дебіторська заборгованість), протягом 3-6 місяців – малоліквідний (основні засоби, незавершене будівництво, нематеріальні активи). Поняття ліквідності активів широко використовують при оцінці фінансового стану підприємства та фінансовому аналізі.

Щодо наступного об'єкту бухгалтерського обліку, то слід зазначити, що наявні господарські засоби (активи) підприємства формуються за рахунок, як власних, так і залучених коштів, або, як прийнято говорити, джерел. Тому, господарські засоби підприємства за джерелами їх формування та цільовим призначенням класифікують на :

- джерела власних засобів;
- джерела залучених засобів.

До *власних джерел* формування господарських засобів належать кошти статутного та пайового капіталу (кошти, внесені засновниками на час реєстрації підприємства), додаткового та резервного капіталу, прибутку (одержаного за результатами діяльності).

До *залучених джерел* формування господарських засобів належать ті, що тимчасово надаються в користування підприємству, а потім повертаються їх власникам на узгоджених між ними і підприємством умовах. До таких джерел відносять: кредити банків, позикові кошти під зобов'язання, кредиторську

заборгованість. Залучені кошти можуть бути довгостроковими і поточними та мають форму зобов'язань.

У процесі господарської діяльності господарські засоби перебувають у постійному русі, здійснюють постійний кругооборот, змінюючи при цьому форму і вартість, тобто проходять операційний цикл. *Операційний цикл* – це проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Основними стадіями кругообігу господарських засобів є такі *процеси*: постачання (купівлі), виробництва (витрачання/зберігання), реалізації (продажу).

*Процес постачання* (купівлі) – стадія кругообігу, на якій гроші перетворюються в засоби виробництва і ресурси праці. Підприємство в результаті забезпечується матеріальними і трудовими ресурсами. При цьому об'єктами обліку тут є витрати на придбання засобів і ресурсів, обсяг їх заготівлі, розрахункові операції з постачальниками.

*Процес виробництва* – стадія кругообігу, на якій створюють блага шляхом поєднання засобів виробництва з робочою силою (виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг). Виготовлений продукт доставляють до споживача. Тут об'єктами обліку є витрати (засоби праці в розмірі зношеної частини, сировина, паливо, енергія, праця та її оплата), собівартість продукції, наявність та рух готової продукції.

*Процес реалізації* – стадія кругообігу, на якій реалізують вироблену товарну продукцію, і остання набирає грошової форми, що дає можливість продовження наступного операційного циклу кругообігу капіталу. У процесі реалізації об'єктами обліку є витрати, пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, обсяг відвантаження та реалізації продукції, обчислення доходу та прибутку від реалізації продукції, розрахунки з покупцями та за зобов'язаннями з податковими та іншими органами.

Отже, процеси постачання, виробництва і реалізації є важливими об'єктами бухгалтерського обліку. Самі господарські процеси в узагальненому вигляді – це взаємодія трьох складових: засобів праці (будівлі, станки, обладнання,

інструменти), предметів праці (сировина, матеріали, паливо, енергія), живої праці (робоча сила).

Господарський процес як частина кругообігу господарських засобів складається з первинних елементів – *господарських операцій* (дія або подія, яка викликає зміни у структурі активів, зобов'язань та власному капіталі підприємства).

Наступним питанням на яке слід звернути увагу студентів – це те, що бухгалтерський облік, як і кожна наука, має свій метод. Слово *метод* (від грец. *methodos* – дослідження) означає спосіб дослідження явищ, підхід до вивчення явищ, планомірний шлях встановлення істини, взагалі – прийом, спосіб дії. У своїй основі метод є інструментом вирішення головного завдання науки – пізнання об'єктивних законів дійсності з метою використання їх у практичній діяльності людей. Щодо **методу бухгалтерського обліку** – це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет.

Бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою таких методів: *хронологічного та систематичного спостереження; вимірювання господарських засобів і процесів; реєстрації та класифікації даних з метою їх систематизації; узагальнення інформації з метою звітності.*

Перелічені методи дають змогу формувати бухгалтерську інформацію для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Облікові дані формуються за допомогою таких інструментів – *елементів методу: документування; інвентаризація; оцінка; калькулювання; рахунки; подвійний запис; бухгалтерський баланс; бухгалтерська звітність.*

Методу спостереження відповідають прийоми документування та інвентаризації; вимірювання здійснюють шляхом оцінки і калькулювання; реєстрація та класифікація (поточне групування) проводяться на рахунках за допомогою подвійного запису; узагальнення інформації з метою звітності відбувається у бухгалтерському балансі та фінансовій звітності.

Дані інструменти забезпечують технологію облікового процесу – трансформацію даних про окремі господарські операції у різноманітну інформацію для управління.

*Документування* – це спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо). Це початок і основа облікового процесу, без якого бухгалтерський облік неможливий. Кожна господарська операція фіксується за допомогою документа, заповненого з дотриманням певних вимог, що надають йому юридичної сили.

*Інвентаризація* – це метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку. Проводиться шляхом описування, підрахунку, виміру, зважування й оцінки всіх залишків засобів і коштів у натурі, виявлення фактичної наявності й стану залишків майна підприємства і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку. Це метод контролю наявності та руху майна, заборгованості, роботи матеріально відповідальних осіб.

*Оцінка* – це спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінки натуральні й трудові вимірники (характеристики) господарських засобів перераховують у вартісні. У бухгалтерському обліку оцінка об'єктів обліку ґрунтується переважно на показнику фактичних витрат на їх створення чи придбання (історичної собівартості). Майно та господарські операції оцінюють у національній валюті України шляхом підсумовування проведених витрат.

*Калькулювання* – це метод обчислення собівартості виготовлення продукції або виконаних робіт, наданих послуг. Суть методу полягає у тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькулювання (виробу, процесу, замовлення тощо). Облік кругообороту капіталу базується на трьох калькуляціях: собівартості придбання (постачання, закупки), виробничої собівартості та повної собівартості реалізованої продукції.

*Бухгалтерські рахунки* – це спосіб поточного групування у встановленому порядку. Рахунок – це локальна інформаційна система для групування економічно однорідних об'єктів обліку. Рахунок відображає стан та рух засобів, їх джерел і господарських процесів.

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

*Бухгалтерський баланс* – це метод узагальнення даних через рахунки і подвійний запис. Баланс показує склад майна суб'єкта діяльності за видами (складом і використанням) і джерелами утворення на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику. Містить дані для аналізу фінансового стану його активів та ліквідності підприємства. Бухгалтерський баланс показує залишки на рахунках, які характеризують, з одного боку, майно суб'єкта господарювання, а з другого – його власний і залучений капітал. Бухгалтерський баланс є однією з основних форм бухгалтерської звітності.

*Бухгалтерська звітність* – це метод підсумкового узагальнення й одержання підсумкових показників за звітний період. Це впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників господарської діяльності підприємства за звітний період. Звітність складається за певними правилами і стандартами на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку з певною системою їх групування.

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

#### **Контрольні питання:**

1. Що таке облік?
2. Звідки з'явився господарський облік?
3. Мета господарського обліку.
4. Види господарського обліку.
5. Що таке статистичний облік?
6. Що таке оперативно-технічний облік?
7. Що таке бухгалтерський облік?
8. Предмет бухгалтерського обліку.
9. Розкрийте взаємозв'язок предмета та методу бухгалтерського обліку.
10. У чому відмінність і спільність предмета та об'єкта бухгалтерського обліку?
11. Назвіть класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку.
12. Які є джерела формування господарських засобів підприємства?

13. Що таке необоротні активи?
14. Що таке оборотні активи?
15. Що таке ліквідність активів підприємства?
16. Основними стадіями кругообігу господарських засобів є процеси?
17. Науковий зміст методу бухгалтерського обліку.
18. Охарактеризуйте метод бухгалтерського обліку – документування.
19. Охарактеризуйте метод бухгалтерського обліку – інвентаризація.
20. Охарактеризуйте метод бухгалтерського обліку – оцінка.
21. Охарактеризуйте метод бухгалтерського обліку – калькулювання.
22. Охарактеризуйте метод бухгалтерського обліку – подвійний запис.
23. Аргументація зв'язку між способами методу бухгалтерського обліку та об'єктами його предмета.
24. Шляхи розвитку методу бухгалтерського обліку.
25. Перспективи та проблеми розвитку методу та техніки прийомів бухгалтерського обліку в умовах використання обчислювальної техніки.

#### **Теми для рефератів:**

1. Сутність предмета і методу бухгалтерського обліку.
2. Актив як об'єкт бухгалтерського обліку та їх класифікація.
3. Сутність та відмінності нематеріальних та фінансових активів.
4. Значення та сутність загальнонаукових методів бухгалтерського обліку.
5. Взаємозв'язок предмета та методу бухгалтерського обліку.

#### **Завдання для самоконтролю:**

##### **Тестові завдання:**

1. *Доповніть речення: «Предмет бухгалтерського обліку складається з окремих складових, які називаються...»:*
  - а) джерелами господарських засобів; б) об'єктами бухгалтерського обліку; в) активами; г) господарськими процесами.
2. *Який з перелічених методичних прийомів не належить до елементів методу бухгалтерського обліку:*
  - а) оцінка; б) калькуляція; в) дисконтування; г) подвійний запис.
3. *Систематичне та хронологічне спостереження за фактами господарського життя здійснюється за допомогою:*
  - а) документації та інвентаризації; б) оцінки та калькуляції; в) рахунків та подвійного запису; г) балансу та звітності.
4. *З якою метою застосовують рахунки та подвійний запис господарських операцій.*
  - а) для систематичного та хронологічного спостереження за фактами господарського життя;
  - б) для вимірювання економічних процесів і господарських засобів; в) для реєстрації та класифікації даних з метою їх систематизації; г) для узагальнення даних з метою формування звітності.
5. *Щоб забезпечити відповідність бухгалтерських записів фактичним даним, необхідно:*
  - а) своєчасно складати звітність; б) проводити інвентаризацію; в) відкрити бухгалтерські рахунки; г) мати у штатному розкладі посаду аудитора.
6. *Суть оцінки полягає:*
  - а) у періодичному встановленні нестач або лишків окремих видів активів; б) в узагальненні натуральних і трудових вимірників у грошовий; в) в узагальненні всіх витрат, яких зазнало підприємство у процесі виготовлення продукції; г) у проведенні перевірок наявного майна.
7. *Обчислення витрат, пов'язаних із певним господарським процесом, забезпечує:*
  - а) калькуляція; б) система рахунків; в) суцільна документація; г) періодична інвентаризація.

8. Засоби, що беруть участь у процесі виробництва один раз, як правило змінюють свою форму, і свою вартість повністю переносять на вартість продукції, вони називаються:

а) оборотними; б) основними; в) залученими; г) вилученими.

9. Не належать до основних засобів:

а) будівлі, споруди; б) грошові кошти; в) автотранспорт; г) меблі.

10. Основними стадіями кругообігу засобів є такі процеси:

а) купівля, виробництво, розподіл прибутку; б) купівля, виробництво, формування резервів; в) постачання, виробництво, реалізація; г) випуск акцій, виробництво, виплата дивідендів.

#### **Вправи:**

1. Які з перелічених статей належать до активу, а які до пасиву?

Статутний капітал, запаси, дебіторська заборгованість, короткострокові кредити банків, поточні фінансові інвестиції, векселі видані, грошові кошти, будівлі, споруди, резервний капітал, цільове фінансування, векселі отримані, доходи майбутніх періодів, позика банку, прибутки, заборгованість покупців.

2. Розподіліть активи на оборотні та необоротні: виробничі запаси, основні засоби, грошові кошти в касі підприємства, незавершене виробництво, готова продукція, довгострокова дебіторська заборгованість, малоцінні та швидкозношувальні предмети, будівлі та споруди, довгострокові фінансові інвестиції, товари, тварини на вирощуванні та відгодівлі, земельні ділянки, напівфабрикати, паливо, транспортні засоби, короткострокові векселі одержані.

3. Що з наведеного нижче належить до засобів праці, а що – до предметів праці?

Масило машинне, фарба, автомобіль, товари відвантажені, гроші в касі, паливо, вугілля, верстати, цвяхи, комп'ютер, будинок фірми, заборгованість підзвітних осіб, сталь листовая, грошові кошти на поточному рахунку, незавершене виробництво, напівфабрикати, допоміжні матеріали.

4. Розподіліть господарські засоби підприємства за ступенем ліквідності: грошові кошти в касі підприємства, виробничі запаси, нематеріальні активи, цінні папери, довгострокові фінансові інвестиції, готова продукція, малоцінні та швидкозношувані предмети, довгострокова дебіторська заборгованість, товари, поточні фінансові вкладення, основні засоби, витрати майбутніх періодів, незавершене будівництво.

## Тема 4

### ДОКУМЕНТУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

1. Сутність і призначення документів. Вимоги, що пред'являються до змісту та оформлення документів

2. Класифікація документів.

3. Облікові реєстри: поняття і класифікація.

4. Документообіг і його організація.

5. Організація зберігання документів бухгалтерського обліку.

Студенту необхідно усвідомити, що всі господарські операції, що проводяться організацією, повинні оформлятися виправдувальними документами. Ці документи є первинними обліковими документами, на підставі яких ведеться бухгалтерський облік.

**Документація** – відмінна риса бухгалтерського обліку. Основні правила документування та документообігу в силу їх важливості і обов'язковості визначені нормативно. Документи у бухгалтерському обліку мають велике значення. Як один з елементів методу бухгалтерського обліку, документи являються носієм первинної економічної інформації, яка необхідна для управління підприємством, контролю за його діяльністю й складання звітності.

**Документ** (від лат. Documentum) – основа побудови всієї системи бухгалтерського обліку. Він є об'єктом аналізу при документальній ревізії, аудиторській перевірці і економічній експертизі. Без нього не може бути вироблено жодного запису у бухгалтерському обліку, тому документ наділяють юридичною силою. Облікові дані, виступають цінним джерелом доказів (у тому числі, речовим доказом) у справах про економічні злочини, розкрадання майна, зловживання, хабарництво тощо. На підставі документів здійснюється систематичний контроль за збереженням майна підприємства. Документи являються підставою для запису в обліку, тому від якості документів у значній мірі залежить якість бухгалтерського обліку. Документи підтверджують правильність і точність облікових даних та допомагають виявити помилки



в бухгалтерських записах. Документи являються головним джерелом для проведення перевірок і документальних ревізій, аудиту.

Документи містять у собі як економічну, так і юридичну інформацію. Носіями економічної інформації вони стають у зв'язку з тим, що за допомогою їх здійснюється первинне спостереження та первинна реєстрація фактів господарської діяльності. Юридичну інформацію документи містять, оскільки в них відображаються вичерпні уявлення про доконаний факт в діяльності господарюючого суб'єкта та забезпеченні цих фактів доказової силою.

Інформація, відображена у документах на паперових або машинних чи електронних носіях, має однакову юридичну силу.

Документ щодо проведення господарської операції повинен бути складений під час або відразу після закінчення господарської операції за встановленою формою, містити необхідні реквізити і відображати дійсні і тільки законні операції. Реквізитами документа, за допомогою яких забезпечується його юридична сила, називають обов'язкові інформаційні елементи.

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складання документів регламентуються статтею 9 («Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку») Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України» [27]. Порядок створення первинних документів, записів у реєстрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, реєстрів і звітів встановлено Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 [28].

Слід зазначити, що документ має містити *обов'язкові реквізити*. Термін «реквізити» походить від лат. *Requisitum*, що означає «потрібне, необхідне». Такими реквізитами для будь-якого первинного бухгалтерського документа є:

- назва документа (форми);
- дата і місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції;

- одиниця виміру господарської операції;

- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

- особистий підпис або інший знак, що дає змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Однак законодавець допускає внесення до первинних документів додаткових реквізитів:

- ідентифікаційний код підприємства чи особи;
- номер документа;
- підстава для здійснення операцій;
- дані про документ, що засвідчує особу;
- інші додаткові реквізити.

У разі відсутності у первинному документі обов'язкового реквізиту такий документ не буде мати доказової сили та не може бути підставою у бухгалтерському обліку. Документування господарських операцій може здійснюватись з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити показники типових або спеціалізованих форм.

На вимогу контролюючих або судових органів та своїх контрагентів підприємство, установа зобов'язані за свій рахунок зробити копії таких документів на паперовому носії.

Покращенню документації служить *уніфікація* та *стандартизація* документів, яка проводиться Міністерством фінансів України та Держкомстатом України.

*Уніфікація документів* – це розробка документів однієї і тієї ж форми на однорідні господарські операції для підприємств різних галузей народного господарства.

*Стандартизація* – це розробка однотипних документів однакового, стандартного розміру і форм.

Щодо вимог, які ставлять до оформлення первинних бухгалтерських документів, то їх можна визначити таким чином:

Таблиця 4.1 [29, с. 78–79]

первинні документи мають бути складені в момент здійснення операції, а якщо це неможливо, безпосередньо після її закінчення;
документи складають на бланках типових форм, затверджених Держкомстатом України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами і відомствами, а також виготовлених самостійно, які мають містити обов'язкові реквізити типових або спеціалізованих форм;
у разі складання та зберігання первинних документів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на первинних носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами;
записи в первинних документах роблять у темному кольорі чорнилом, кульковою ручкою, друкарськими засобами чи принтером, що забезпечує зберігання цих записів протягом встановленого терміну зберігання документа;
вільні рядки в первинних документах прокреслюють;
у грошових документах суми проставляють цифрами і прописом, перше слово суми записують скраю і з великої літери;
кожен первинний документ має містити дані про посаду, прізвище і підпис осіб, відповідальних за його оформлення;
керівник підприємства затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарських операцій, пов'язаних з відпуском товарно-матеріальних цінностей, майна, видачею грошових коштів і документів. Коло таких осіб, як правило, обмежене;
забороняється приймати до виконання документи на господарські операції, які суперечать законодавчим і нормативним актам, встановленому порядку обліку коштів і матеріальних цінностей, завдають шкоди власникам;
складаючи первинні документи, можна припуститися помилок. У банківських і касових документах помилки не виправляють. Щодо способів виправлення помилок у бухгалтерських документах, то студенту необхідно звернутися до ПС(б)О № 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах»[30] про що буде наведено у темі 5;
підприємство вживає всіх необхідних заходів щодо запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого терміну, який регулюється спеціальним переліком;
у випадках, встановлених законодавством, а також міністерствами і відомствами України, бланки первинних документів можуть бути віднесеними до бланків суворої звітності. Їх друкують за зразками типових або спеціалізованих форм з обов'язковим зазначенням номера;
відповідальність за несвочасне складання первинних документів та недостовірність відображення у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи;
первинні документи можуть бути вилученими у підприємства тільки за постановою уповноважених державних органів відповідно до чинного законодавства України. З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, посадові особи підприємства можуть зняти копії та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати вилучення.

Для більш детальнішого розуміння суті бухгалтерських документів необхідно звернутися до їх **класифікації**. Велика кількість господарських операцій, яка здійснюється на підприємствах, вимагає використання різноманітних документів.

Документи бухгалтерського обліку можна класифікувати за різними критеріями, а саме: за місцем складання, за призначенням, за порядком складання, за способом використання, за технікою написання та за змістом.

Так, за *місцем складання* бухгалтерські документи поділяють на: внутрішні та зовнішні.

*Внутрішні* документи складаються підприємством відповідно до проведених ними операцій. До них належать: акти про ліквідацію основних засобів, накладні, таблиці обліку використання робочого часу, інвентарні картки основних засобів та ін.

*Зовнішні* документи надходять від інших підприємств, установ, організацій, осіб. До них належать: виписки з поточного рахунку банку, платіжне доручення, рахунок постачальника, товарно-транспортна накладна, рахунки фактури, угоди та ін. Зовнішні документи повинні бути зареєстровані.

За *призначенням* бухгалтерські документи поділяються на розпорядчі, виконавчі, комбіновані та документи бухгалтерського оформлення.

*Розпорядчими* називають документи, які містять розпорядження (наказ, дозвіл) на здійснення господарських операцій. До них належать: накази, розпорядження про надання відпустки, платіжне доручення банку на перерахування коштів, доручення на отримання матеріальних цінностей та ін.

*Виконавчими* є документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції. До таких документів належать прибутковий та видатковий ордер, акт прийому (передачі) основних засобів та ін.

*Комбіновані* документи містять елементи розпорядчих і одночасно виконавчих документів. До них належать: вимога на відпуск матеріалів зі складу, авансові звіти та ін.

*Документами бухгалтерського оформлення* називаються документи, які складаються працівниками бухгалтерії на підставі розрахунків. До них належать: довідки, групувальні відомості, різні розрахунки. Такі документи самостійного значення не мають, але необхідні в обліковому процесі.

За *порядком складання*, або ще їх класифікують за ступенем узагальнення господарських операцій документи поділяють на первинні і зведені.

До *первинних* документів належать такі, в яких фіксується господарська операція в момент її здійснення. До них належать: прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер, накладна, акт та ін.

До *зведених* документів належать такі документи, які складаються на підставі декілька первинних документів після здійснення господарських операцій. До них належать: авансовий звіт, звіт касира, товарні звіти, платіжні відомості та ін.

*За способом використання* або ще їх визначають як за масштабом охоплення кількості операцій документи поділяються на одноразові й нагромаджу вальні.

*Одноразовими* називаються документи, які оформлюють одну господарську операцію. До них відносять: прибутковий касовий ордер, акти прийому (передачі) основних засобів, ордери, вимоги та ін.

*Накопичувальні* документи формують інформацію про однорідні господарські операції за певний відрізок часу (день, декаду, місяць). Такі документи використовують багаторазово. До них належать: таблиць обліку робочого часу, лімітно-забірна картка, відомість випуску готової продукції, багатоденні наряди та ін.

*За змістом* документи поділяють на грошові, розрахункові, матеріальні.

Грошовими документами оформляють операції, пов'язані з грошовими коштами. До них належать платіжні доручення, видаткові й прибуткові касові ордери, банківські чеки та ін.

*Розрахунковими* документами оформляють розрахунки між фізичними і юридичними особами (рахунок-фактура, платіжне доручення, квитанції та ін.).

*За технікою написання* бухгалтерські документи поділяються на документи, які складають вручну або на ЕОМ.

*Вручну* складені документи являють собою паперові аркуші. Їх заповнюють чорнилами, хімічним олівцем або друкарською машиною.

*При використанні ЕОМ* документи пишуть автоматично за певними програмами.

Крім того, слід зазначити, що класифікація документів за розглянутими ознаками дає змогу правильно зрозуміти їх зміст, призначення і використання для відображення господарських операцій підприємства.

З точки зору судової бухгалтерії бухгалтерські документи можливо поділити на доброякісні та недоброякісні.

Документи, що відповідають вимогам ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» називаються повноцінними (доброякісними).

Якщо в бухгалтерському документі відсутній хоча б одне з законодавчих вимог, він є неповноцінним (недоброякісним). Недоброякісні документи з урахуванням порушених вимог можна розділити на чотири групи:

- неправильно оформлені: без необхідних реквізитів (без підпису, без дати), з зайвими реквізитами (накладна з гербовою печаткою тощо), неналежними реквізитами (чек на отримання грошей, підписаний неправомочною особою), оформлені на бланках невстановленої форми;

- відображають незаконні операції: складені на господарські операції, які за існуючими правовими нормам не повинні здійснюватися (акт на списання матеріалів на капітальний ремонт із завищенням їх вартості тощо);

- відображають вигадані операції, які насправді не здійснювалися, підроблені документи.

Ознаками підроблених документів є: відсутність у одержувача матеріальних цінностей або наявність їх у меншій кількості, ніж відпущено постачальником; відсутність платіжної вимоги підприємства – постачальника про оплату вартості будь-яких матеріалів; невідповідність даних в документах про рух матеріальних цінностей і товарно-транспортних накладних; невідповідність показників у різних примірниках одного і того ж документа, що знаходяться у постачальника і покупця; відсутність транспортних документів (подорожніх листів), які свідчать про перевезення матеріалів; наявність у постачальника документів про витрату матеріалів, які не були в приході та ін.

Співробітниками правоохоронних і контролюючих органів найбільш ретельній перевірці повинні піддаватися документи:

- мають ознаки виправлень і підчисток;

- представлені зацікавленими особами;

- документи неофіційного обліку (чорнові записи, книги чорнових схилів товару); містять інформацію, яка не відповідає іншим даними, зібраними по справі.

**Облікові реєстри** (книги, відомості, журнали тощо) призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах. Облікові реєстри складаються щомісяця. Облікові реєстри підписуються виконавцями та головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Інформація, що міститься в облікових реєстрах, використовується для оперативного управління, економічного аналізу діяльності підрозділів і підприємства в цілому, а також для складання звітності. Запис у реєстрах бухгалтерського обліку виконується на підставі первинних облікових документів, які фіксують факти виконання господарських операцій і розпоряджень на їх проведення, накопичують і систематизують інформацію первинних документів.

Реєстри бухгалтерського обліку мають містити назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні. Облікові реєстри складаються щомісяця і підписуються виконавцями та головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства. Інформація про господарські операції, здійснені підприємством за певний період, в облікових реєстрах переноситься у згрупованому вигляді до бухгалтерської звітності підприємства.

У бухгалтерському обліку використовують різні за формою, змістом та способом відображення інформації облікові реєстри.

Так, за своїм *зовнішнім виглядом* облікові реєстри поділяють на книги, картки й окремі листки.

Бухгалтерські книги застосовують для ведення записів із синтетичного й аналітичного обліку. В них всі листки зброшуровано, пронумеровано, на останній сторінці вказано кількість сторінок, з підписом керівника, головного бухгалтера, а також скріплено печаткою (Касова книга, Головна книга, книга Журнал-Головна).

Облікові реєстри-картки (картки кількісно-сумового обліку матеріалів). Картки не скріплюються між собою і зберігаються у спеціальних ящиках.

Облікові реєстри-листки мають стандартний формат, кожний з них призначений для обліку певних операцій і залежно від цього має специфічний зміст (журнали-ордери, відомості, розроблювальні групові таблиці).

За *обсягом змісту* облікові реєстри поділяють на реєстри синтетичного й аналітичного обліку та комбіновані. Такий поділ обумовлений відмінностями і призначенням синтетичних і аналітичних рахунків, різним ступенем узагальнення облікових даних та їх комбінування.

Синтетичні облікові реєстри – це реєстри, в яких облік ведуть за синтетичними рахунками: Головна книга, Журнал-ордер, Журнал-Головна.

Аналітичні облікові реєстри – це реєстри, в яких облік ведеться за аналітичними рахунками. Дані подають у натуральних, трудових, вартісних вимірниках (книги, картки).

Комбіновані реєстри систематичного обліку – це реєстри, які поєднують синтетичні й аналітичні записи (Журнал-ордер).

За *видами бухгалтерських записів* облікові реєстри поділяють на хронологічні, систематичні та змішані (комбіновані).

Хронологічними називаються реєстри, призначенням яких є реєстрація операцій у порядку хронологічної послідовності їх виконання та оформлення (касова книга, журнал реєстрації операцій, таблиць відпрацьованого часу). Особливе значення цих реєстрів полягає в їх оперативній та контрольній функціях, характеристиці руху об'єктів обліку.

Систематичними називаються облікові реєстри, в яких виконується групування однорідних операцій на синтетичних і аналітичних рахунках (Головна книга).

Комбінованими називаються реєстри, в яких одночасно поєднуються хронологічний і систематичний записи (Журнал-Головна).

За *будовою* облікові реєстри поділяють на односторонні, двосторонні, багатогранні та шахові.

В односторонніх облікових регістрах подають дані про господарську операцію, суму якої записують за дебетом або за кредитом відповідного рахунка (касова книга, картки аналітичного обліку розрахунків, Книга складського обліку). Двосторонні облікові регістри складаються з двох частин: в одній подають дані про дебетові обороти на рахунку, а у другій – про кредитові обороти на цьому рахунку (Головна книга).

Багатографні облікові регістри – це регістри, в яких одна з граф поділена на кілька граф (Журнал – ордер).

Шахові облікові регістри побудовані за принципом шахової дошки. Записи в таких регістрах роблять у клітинці, що на перетині стовпчика і рядка таблиці, які відповідають дебетовому і кредитовому обороту на відповідних рахунках (журнали-ордери).

Документи з моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів на зберігання проходять певний шлях. Відомо, що первинні документи містять інформацію про факти господарського життя, і ця інформація належним чином опрацьовується, узагальнюється й накопичується з метою одержання підсумкових даних у балансі та звітності. Своєчасний і якісний облік забезпечується певним порядком організації складання й опрацювання документів, або документооборотом.

**Документообіг** є процес руху первинних документів у бухгалтерському обліку організації, що включає їх складання або одержання від інших організацій, прийняття до обліку, систематизацію та передачу в архів.

У загальному випадку документообіг включає в себе наступні етапи:

- 1) складання первинних облікових документів по вчиненим господарським операціям;
- 2) перенесення інформації з первинних облікових документів в облікові регістри;
- 3) систематизацію – переносяться відомостей шляхом відображення на відповідних рахунках бухгалтерського обліку;
- 4) складання бухгалтерської звітності організації після закінчення звітного періоду на підставі даних облікових регістрів;

5) складання інвентаризаційних описів, відомостей, актів;

6) обробку та систематизацію всіх документів для подальшої здачі в архів.

Перелік первинних облікових документів, терміни складання, подання та обробки первинних облікових документів, терміни систематизації та реєстрації облікових даних, а також терміни проходження інших стадій облікового процесу встановлюються графіком документообігу.

Графік документообігу розробляється головним бухгалтером. На головного бухгалтера і співробітників бухгалтерії покладається також і контроль за виконанням графіка документообігу. Графік документообігу затверджується керівником організації у вигляді додатку до наказу про облікову політику організації. Правильно складений графік документообігу створює умови:

- для поліпшення якості всієї облікової роботи в організації;
- для раціонального розподілу посадових обов'язків між працівниками;
- для посилення контрольних функцій бухгалтерії;
- для своєчасного складання бухгалтерської звітності та ін.

Приблизний графік документообігу повинен містити наступний перелік робіт:

- порядок створення документів (встановлюються відповідальні за виписку, оформлення і виконання тих чи інших документів, строки їх виконання та кількість примірників);
- порядок перевірки документів (встановлюються відповідальні за надання документів до перевірки, порядок і термін їх подання, а також відповідальні за перевірку поданих документів);
- порядок обробки документів (встановлюються виконавці та терміни виконання);
- порядок передачі документів до архіву (встановлюються виконавці та терміни передачі документів до архіву).

Первинні облікові документи, облікові регістри, бухгалтерські баланси і звіти підлягають обов'язковій передачі в архів. До передачі в архів зазначені документи повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або закритих шафах.

Бланки суворої звітності повинні зберігатися в сейфах або металевих шафах, що забезпечують їх збереження.

Відповідальність за організацію зберігання облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності несе керівник організації. При цьому обов'язком керівника організації є визначення порядку зберігання документів і призначення відповідальних працівників. Головний бухгалтер несе відповідальність за збереження первинних облікових документів, облікових реєстрів, бухгалтерських балансів і звітів, оформлення і передачу їх в архів. Розрізняють поточні та постійні архіви. *Поточний архів* організують безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року, оскільки в поточному році часто є потреба звертатися до нього за довідками й інформацією. Поточний архів міститься у спеціальних закритих шафах. Постійний архів розміщується у спеціально обладнаному приміщенні та призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітів, а й справ інших підрозділів і служб підприємства. Усі прийняті на зберігання справи реєструються в архівній книзі, що полегшує пошук документів чи справу у разі необхідності.

Терміни зберігання документів у постійному архіві визначено Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України. Відповідно до Переліку, затвердженого наказом цього управління від 12.04.2012 р. № 578/5 [31]. Склад і строки зберігання документів, що створюються в організаціях певної галузі або сфері діяльності, визначаються відомчими (галузевими) переліками документів зі строками їх зберігання, які затверджуються відповідними державними органами, центральними органами та установами за погодженням з Державною архівною службою України. Цей Перелік є нормативно-правовим актом, призначеним для використання всіма організаціями при визначенні строків зберігання документів, їх відборі на постійне та тривале (понад 10 років) зберігання або для знищення.

Цей Перелік може використовуватися також фізичними особами – підприємцями.

Оброблені первинні облікові документи, які стосуються певного облікового реєстру, повинні комплектуватися в хронологічному порядку, підшиваються в

папки (справи) і супроводжуються довідкою для архіву. Касові ордери, авансові звіти та виписки з банку, а також всі документи, що до них відносяться повинні бути підібрані в хронологічному порядку та переплетені. На папках (справах) повинні бути вказані найменування організації, період, за який скомплектовані документи (рік, квартал, місяць), номери документів, загальна кількість аркушів у справі, строк зберігання справи і інші довідкові відомості. Обробка документів, що підлягають здачі в архів, проводиться щорічно. Терміни зберігання бухгалтерських документів визначаються організацією з урахуванням вимог чинного законодавства.

Знищення документів оформляється актом, який затверджується керівником організації. Знищення документів з простроченим терміном зберігання проводиться тільки після упорядкування та подання в архівний орган описів на документи довгострокового терміну зберігання з особового складу.

Архівні органи перевіряють правильність відбору документів на постійне зберігання і при необхідності мають право вимагати включення до опису постійного зберігання документів, відібраних до знищення або на тимчасове зберігання.

До документів з особового складу відносяться: накази про прийом, переміщення і звільнення працівників організації, особисті картки на звільнених працівників, особові рахунки на всіх працівників, включаючи сумісників і осіб, які працюють за договором підяду. Перераховані форми відносяться до уніфікованих форм первинної облікової документації з обліку праці та її оплати. Зазначені документи є єдиною підставою для відновлення трудового стажу та нарахування пенсій громадянам і тому мають термін зберігання 75 років.

**Контрольні питання:**

1. Що таке документація?
2. Охарактеризуйте документ як джерело первинної інформації. Документування та документація: співвідношення.
3. У чому полягає законодавча основа порядку документального оформлення господарських операцій?
4. Обов'язкові реквізити бухгалтерського документа.
5. Додаткові реквізити бухгалтерського документа.
6. Що таке уніфікація та стандартизація документів?

7. Перелічіть вимоги до оформлення документів.
8. Дайте класифікацію документів бухгалтерського обліку.
9. Що таке облікові реєстри?
10. Для чого призначені облікові реєстри?
11. За якими ознаками поділяються облікові реєстри на види?
12. Дайте характеристику форми обліку «Журнал-Головна».
13. Які переваги використання журнально-ордерної форми?
14. Розкрийте сутність та завдання документообороту на підприємстві.
15. Графік документообігу розробляється?
16. Правильно складений графік документообігу створює умови?
17. Яку організацію має архів на підприємстві. Які є види архівів?

#### **Теми для рефератів:**

1. Місце первинного обліку серед елементів методу бухгалтерського обліку.
2. Поняття і класифікація методів дослідження документальних даних.

#### **Завдання для самоконтролю:**

##### **Тестові завдання:**

1. Які з перелічених реквізитів первинних документів є змінними:
  - а) найменування підприємства; б) номер поточного рахунка підприємства; в) порядковий номер документа; г) немає правильної відповіді.
2. Хто несе відповідальність за достовірність даних, що містяться в документі:
  - а) керівник; б) головний бухгалтер; в) особи, які підписують документи; г) касир.
3. Чи допускаються виправлення в первинних документах:
  - а) не допускаються; б) допускаються, крім виправлень у касових і банківських документах; в) допускаються; г) залежить від того, хто їх робить.
4. Створення типових бланків документів для оформлення однорідних господарських операцій називається:
  - а) стандартизацію; б) уніфікацію; в) контуванням; г) гармонізацією.
5. За призначенням документи поділяються на:
  - а) первинні та зведені; б) розпорядчі та виконавчі; в) внутрішні та зовнішні; г) аналітичні та синтетичні.
6. Документооборот – це:
  - а) об'єднання однорідних за змістом первинних документів у групи; б) рух документів з моменту їх виписки до передачі в архів; в) обидві відповідні правильні; г) правильної відповіді не запропоновано.
7. До первинних документів належать:
  - а) документи, які складають на момент здійснення господарської операції; б) документи, що складаються на підприємстві відповідно до здійснених операцій; в) документи з низьким рівнем стандартизації; г) документи в електронному вигляді.
8. Чи можна використовувати при заповненні документів простий олівець:
  - а) так; б) ні; в) так, якщо після підтвердження здійснення операції цифрами будуть наведені кульковою ручкою; г) так, якщо поруч буде стояти підпис головного бухгалтера.
9. Коли мають складатися первинні документи:
  - а) під час проведення господарської операції; б) перед закінченням звітного періоду; в) перед перевіркою контролюючих органів; г) на прохання керівника.
10. За місцем складання документи є:
  - а) міжгалузеві та спеціалізовані; б) внутрішні та зовнішні; в) службові та особові; г) немає правильної відповіді.

#### **Завдання-вправи:**

1. Поділіть наведені документи на розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення та комбіновані: розрахунок податку на прибуток, довіреність на отримання матеріальних цінностей, акт приймання матеріалів, наказ про призначення комісії у справі втрачених документів, акт на списання інвентарю, гарантійний лист про оплату, договір купівлі-продажу, наказ про прийняття працівника на роботу, прибутковий касовий ордер, акт приймання-передачі основних засобів, вимога на отримання матеріалів, відомість нарахування зносу основних засобів, платіжне доручення, авансовий звіт, відомість нарахування заробітної плати, розпорядження про оплату виконаних сумісниками робіт.

2. Поділіть реквізити на обов'язкові та необов'язкові: назва документа, форми; назва підприємства, від імені якого складено документ; дата і місце складання; номер поточного рахунка підприємства, від імені якого складено документ в ОПЕРУ банку; форма власності підприємства; ідентифікаційний код підприємства; юридична адреса підприємства; відтиск печатки; особистий підпис особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції, правильність її оформлення; зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції.

## ПОРЯДОК ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1. Мета й основні принципи ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
2. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
3. Правові основи організації і ведення бухгалтерського обліку.
4. Обов'язки головного бухгалтера по веденню бухгалтерського обліку та поданню фінансової звітності.
5. Характеристика журнально-ордерної форми ведення бухгалтерського обліку і порядок відображення господарських операцій.
6. Фінансова звітність за законодавством України. Мета і якісні характеристики фінансової звітності. Розкриття інформації у фінансовій звітності.
7. Способи виправлення помилкових записів у бухгалтерських регістрах і в аналітичному обліку. Порядок виправлення помилок і змін у фінансових звітах.

**Метою ведення бухгалтерського обліку** і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Слово *принцип* (від лат. *principium* – основа, первоначало) – вихідне положення будь-якої теорії, науки, що визначає всі наступні положення, які впливають з його твердження. На відміну від вихідних положень природних наук, принципи бухгалтерського обліку розробляються людьми і можуть не діяти у разі зміни економічної ситуації. У ранній античній філософії принципи розглядали як вираження необхідності або закону явищ. Так, у давньогрецьких мислителів поняття «принцип» ототожнювалося з уявленням про першооснову, джерело, першопричину, субстанцію, елемент; як засади, про першооснови, принципи означають непохитне, єдине – те, з чого виникають речі та явища [32, с. 2].

Як зазначає В.Г. Швець «загальне визначення облікових принципів залежить від того, наскільки вони відповідають трьом критеріям: *доречності, об'єктивності та здійсненності*. Принцип доречний, якщо інформація про певну

господарську одиницю має зміст і принесе користь споживачам інформації. Принцип об'єктивний, якщо на інформацію не впливають особисті думки, дії чи оцінки тих, хто її готує. Об'єктивність передбачає надійність, перевіреність, відповідність дійсності. Принцип здійснений, якщо його реалізація не спричиняє надмірних труднощів чи витрат» [29, с. 41].

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

Вперше на законодавчому рівні принципи бухгалтерського обліку були сформульовані та закріплені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [27] у 1999 р. Так, відповідно до цього основоположного нормативного акту бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні ґрунтується на таких основних принципах: *обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання змісту над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність*.

*Обачність* – принцип, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку мають запобігати недооцінці зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Суть цього принципу полягає у більшій готовності до обліку потенційних збитків, а не потенційних прибутків, що виражається в створенні резервів, і в оцінці активів за найменшою з можливих вартостей, а зобов'язань – найбільшою (правило оцінки за найменшою з ринковою і фактичної вартості для активів). Цей принцип не має на увазі створення прихованих резервів або перекручення звітності. Цей принцип може бути реалізований через створення резервних фондів на підприємстві, складання бізнес-планів до початку процесу реалізації своїх виробничих ідей, страхування свого виду діяльності.

*Повне висвітлення* – принцип, згідно з яким фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.



Цей принцип означає, що бухгалтерська інформація повинна відображати економічну сутність операцій підприємств, а не формальну сторону, чисто правове оформлення тощо. Ця вимога поширюється на кожну цифру і літеру фінансової звітності.

*Автономність* – принцип, який означає, що 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.

Цей принцип застосовується навіть у випадку, коли власник несе повну матеріальну відповідальність за зобов'язаннями підприємства. Він сприяє досягненню чіткого визначення сфери підзвітності, тобто господарська діяльність пов'язується з конкретним суб'єктом.

*Послідовність* – принцип постійного (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики.

Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

*Безперервність* – принцип, який передбачає, що оцінку активів та зобов'язань підприємства здійснюють, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі.

Тобто підприємство не збирається ліквідуватися та істотно скорочувати свою діяльність – не виникає потреби розподілу активів для покриття зобов'язань та розрахунку з власниками. Даний принцип є основою включення різних статей в баланс за фактичною собівартістю, а не за ринковою вартістю, тобто за ціною можливої реалізації активів і зобов'язань у випадку ліквідації і відображення у звіті фінансових результатів діяльності підприємства.

*Нарахування та відповідність доходів і витрат* – принцип, який означає, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображають у бухгалтерському обліку та

фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Принцип припускає, що у звітному періоді реєструються тільки ті витрати, які призвели до доходів цього періоду. Згідно з цим принципом, якщо зроблені витрати призводять до майбутніх вигод, вони відображаються як активи, якщо вони призводять до поточних вигід – вони відображаються як витрати, якщо не призводять ні до яких вигід – відображаються як збитки.

*Превалювання змісту над формою* – принцип, коли операції обліковують відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Цей принцип засвідчує, що бухгалтерський облік не є засобом простої фіксації формальних даних. Тому наявність чи відсутність первинних документів або законодавчих актів не завжди є підставою для відображення чи не відображення операцій у бухгалтерському обліку з метою складання фінансової звітності.

*Історична (фактична) собівартість* – принцип, відповідно до якого пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання. Проте пріоритетність історичної (фактичної) собівартості стосується, головним чином, первісної вартості активів і зобов'язань.

*Єдиний грошовий вимірник* – принцип вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у фінансовій звітності в єдиній грошовій оцінці. Підприємства України ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України – гривні. Поряд з цим, в аналітичному обліку широко застосовують натуральні та трудові вимірники, іноземні валюти.

*Періодичність* – принцип, що означає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, а проміжну звітність складають щоквартально нарастаючим підсумком з початку звітного року. Перший звітний період новоствореного підприємства може становити менше 12, але не більше 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

На думку В.П. Завгороднього принципи бухгалтерського обліку можуть бути розділені на три великі групи: якісні характеристики облікової інформації, що узагальнюється у звітності; принципи бухгалтерського обліку цієї інформації; елементи фінансової звітності [33, с. 11].

Отже, розглянуті десять принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які в Україні законодавчо закріплено, є важливою складовою методології бухгалтерського обліку та базою для створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів.

**Державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні** здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Державне регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснює Міністерство фінансів України. Міністерство фінансів України затверджує національні (положення) стандартів бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Щодо порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках, то вона встановлюється Національним банком України (відповідно до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та міжнародних стандартів фінансової звітності). Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державною казначейською службою України відповідно до законодавства.

Важливу роль у формуванні облікової політики відіграє Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України. Методологічна рада з бухгалтерського обліку утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України. Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє на підставі Положення

про Методологічну раду з бухгалтерського обліку. Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України з метою:

- 1) організації розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- 2) удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- 3) методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збирання та обробки обліково-економічної інформації;
- 4) розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів [29, с. 356–357].

Перш за все, слід нагадати студентам, що процес реформування бухгалтерського обліку в Україні розпочався з Постанови КМУ «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» від 28 жовтня 1998 р. Завданнями цієї реформи були:

- 1) створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів;
- 2) забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економічно-правового середовища і ринкових відносин в Україні;
- 3) надання методичної допомоги у впровадженні та використанні реформованої моделі бухгалтерського обліку.

Тому, у процесі проведення програми реформування на протязі двох років національну систему бухгалтерського обліку було приведено у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку за такими напрямками:

- законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку;

формування нормативної бази – положень (стандартів), методичного забезпечення (інструкції, методичні вказівки, коментарі);

кадрове забезпечення (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку);

міжнародне співробітництво (вступ і активна робота в міжнародних спеціалізованих професійних організаціях).

Слід зазначити, що ці напрямки програми реформування системи бухгалтерського обліку були у встановлені строки виконано про що свідчать прийняті нормативно-правові акти, мова про які піде нижче.

В Україні встановлена структура нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку, яка складається з п'яти рівнів:

I рівень – ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який встановлює правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні;

II рівень – нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, що встановлюють принципи, які необхідно використовувати під час розробки положень третього та четвертого рівнів;

III рівень – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативні документи, затверджені Міністерством фінансів України;

IV рівень – нормативно-правові акти (інструкції, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших органів, затверджені на основі П(с)БО;

V рівень – Рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку та облікової політики, що видаються керівником підприємства, установи, організації [33, с. 17–18].

Відповідно до ст. 8 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Питання організації та відповідальності за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

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

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

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

ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

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

На думку В.П. Завгороднього структура і форма побудови бухгалтерського апарату залежить в основному від наступних факторів: умов організації і технології виробництва; обсягу виробництва; обсягу облікової роботи; наявності сучасних засобів обчислювальної техніки; загальної чисельності працюючих; загальної наявності структурних підрозділів; видів діяльності; інформаційної взаємодії структурних підрозділів з бухгалтерським апаратом; самостійності структурних підрозділів [33, с. 22].

У практиці розрізняють три основних типи організації структури апарату бухгалтерського обліку: *лінійну, лінійно-штабну, комбіновану*.

При *лінійній* організації бухгалтерського апарату всі облікові працівники підпорядковуються безпосередньо одному керівнику – головному бухгалтеру. Така організація застосовується на невеликих підприємствах, де чисельність облікових працівників становить не більше 10 чоловік.

*Лінійно-штабна* організація бухгалтерського апарату передбачає створення проміжних ланок управління в бухгалтерії – відділи, групи, сектори, бюро, які очолюють старші бухгалтери. Розпорядження головного бухгалтера віддаються безпосередньо старшим бухгалтерам, які передають їх далі конкретним

виконавцям і контролюють виконання. Така організація бухгалтерського апарату впроваджується на підприємствах, де штат бухгалтерії налічує більше 10 чоловік.

*Комбінована* організація структури управління формується зазвичай на великих підприємствах, в концернах, об'єднаннях тощо. Структура бухгалтерського апарату формується за функціональним розділом управління, де створюються спеціалізовані підрозділи із замкнутим циклом робіт. При цьому частина функцій і прав головного бухгалтера передається керівникам підприємства в межах встановленої компетенції.

Наступним питанням на якому слід зосередити увагу студентів, це права, обов'язки та відповідальність головного бухгалтера, який саме у загальному вигляді організує ведення бухгалтерського обліку в Україні.

**Обов'язки головного бухгалтера** закріплені у п. 7 ст. 8 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Детальніше права та обов'язки викладені у Посадовій інструкції головного бухгалтера на кожному окремому підприємстві.

Головний бухгалтер зобов'язан: 1) організувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; 2) забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; 3) здійснює заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів на підприємстві; 4) забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства; 5) бере участь у підготовці та поданні інших видів періодичної звітності, які передбачають підпис головного бухгалтера, до органів вищого рівня; 6) бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства; 7) забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені строки; 8) вживає всі необхідні заходи для запобігання несанкціонованих та непомітно виправлених записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку.

Головний бухгалтер несе відповідальність:

за незалежне виконання або невиконання своїх посадових обов'язків, що передбачені посадовою інструкцією, – у межах визначених чинним законодавством України про працю;

за правопорушення, скоєні в процесі здійснення своєї діяльності, – у межах, визначених чинним адміністративним, кримінальним та цивільним законодавством України;

за завдання матеріальної шкоди – у межах, визначених чинним цивільним законодавством та законодавством про працю України.

При здійсненні операцій головному бухгалтеру забороняється приймати до виконання документи, що суперечать вимогам законодавчих та інших нормативних актів, порушують договірну та фінансову дисципліну, завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним особам і громадянам. З головним бухгалтером погоджується прийняття (звільнення) матеріально відповідальних осіб.

Переходячи до характеристики **журнально-ордерної форми ведення бухгалтерського обліку** та порядку відображення господарських операцій слід нагадати, що документи, які використовуються в бухгалтерському обліку можна розділити на три основні групи: первинні документи (в яких фіксуються господарські операції у момент їх здійснення), бухгалтерські регістри (в яких групуються дані бухгалтерського обліку за однорідними ознаками) та звіти (в яких відображаються підсумкові дані за певний період часу). Щодо первинних документів, то мова про них піде у наступних темах. Відносно бухгалтерських регістрів, то саме про цю форму бухгалтерського обліку і піде нижче.

Форма бухгалтерського обліку відображає відповідну технологію облікового процесу. Кожна форма обліку завжди передбачає відповідне групування господарських операцій та дотримання встановленої послідовності їх відображення, порядок записів у регістрах синтетичного й аналітичного обліку, складання та представлення облікових даних у вигляді звітності для потреб користувачів.

Основними відмітними ознаками, що визначають особливості окремих форм бухгалтерського обліку, є: зовнішній вигляд, будова та кількість облікових регістрів; поєднання регістрів хронологічного та синтетичного обліку, синтетичного й аналітичного обліку; послідовність і техніка облікової реєстрації.

Сучасними формами бухгалтерського обліку, що застосовуються на підприємствах і в організаціях в Україні є Журнал-Головна, меморіально-ордерна, журнально-ордерна, проста, спрощена та автоматизована форма обліку. Не зосереджуючись на характеристиці всіх форм бухгалтерського обліку перейдемо до змісту журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку, як такої, що є найбільш поширеною у використанні на підприємствах (установах, організаціях) в Україні.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на методичних рекомендаціях щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. До переходу на міжнародні стандарти Україна використовувала меморіально-ордерну форму бухгалтерського обліку. Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку має ряд переваг: скорочується обсяг облікової роботи шляхом усунення проміжних облікових ланок (наприклад, складання меморіальних ордерів та їх реєстрації), уникнення багаторазовості та дублювання записів в облікові регістри; певна регламентація порядку ведення обліку шляхом застосування журналів-ордерів із заздалегідь надрукованим переліком кореспондуючих рахунків; прискорюється складання фінансової і податкової звітності, оскільки потрібна інформація міститься в журналах-ордерах і їх відомостях.

#### **Характеристика журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку:**

Таблиця 5.1

1) журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку ґрунтується на широкому застосуванні системи накопичувальних і групувальних облікових регістрів – журналів-ордерів, допоміжних відомостей до них;
2) журнали-ордери – це комбіновані реєстри синтетичного, а в багатьох випадках і аналітичного обліку, в яких суміщені хронологічний і систематичний облік;
3) журнали – ордери побудовані за кредитовою ознакою: всі господарські операції відображають по кредиту даного синтетичного рахунка і дебету кореспондуючих з ним рахунків;

4) за зовнішнім виглядом журнали-ордери являють собою окремі аркуші-реєстри багатогранної форми, призначені для кредитових записів його балансового рахунка, операції по якому обліковуються у відповідному журналі-ордері;
5) в усіх регістрах завчасно надрукована типова кореспонденція рахунків. Кожен журнал-ордер має постійний номер. У журналі ордері може вміщуватися від двох до декількох однорідних синтетичних рахунків. До журналів-ордерів відкривають окремі відомості за дебетом рахунків, відомості аналітичного обліку до рахунків відповідного журналу-ордера;
6) оскільки в журналах-ордерах ведуть тільки синтетичний облік, то для потреб аналітичного обліку за рахунком даного журналу-ордера відкривають окремі відомості аналітичного обліку;
7) записи в журнали-ордери здійснюються безпосередньо на підставі перевірених документів у міру їх надходження і опрацювання;
8) при значній кількості однорідних документів по операціях їх дані попередньо групують у допоміжних відомостях, місячні підсумки яких переносять потім у відповідні журнали-ордери;
9) наприкінці місяця по кожному журналу-ордеру підводять підсумки зроблених операцій;
10) місячні обороти журналів-ордерів переносять у Головну книгу, про що роблять відповідні відмітки;
11) Головна книга є системним регістром синтетичного обліку, де узагальнюються дані поточного обліку, проводиться взаємна перевірка записів. У Головній книзі для кожного синтетичного рахунку відводять окрему сторінку;
12) кредитові обороти журналів-ордерів у Головну книгу переносять загальним підсумком: дебетові обороти записують окремими сумами із різних журналів-ордерів (щоб показати кореспонденцію дебетового обороту);
13) журнали-ордери і Головна книга взаємно доповнюють один одного і дають розгорнуту кореспонденцію по дебету і кредиту кожного синтетичного рахунка;
14) наприкінці місяця по кожному синтетичному рахунку Головної книги виводять залишок (сальдо), який записується в окрему графу;
15) за даними Головної книги складають бухгалтерський баланс, а за даними окремих журналів-ордерів і їх відомостей складають інші форми фінансової та податкової звітності;
16) після складання балансу журнали – ордери складають в окрему місячну папку та здають до поточного архіву бухгалтерії.

Отже, форма бухгалтерського обліку, як певна система регістрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них, обирається підприємствами самостійно з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних.

Таким чином, підсумкове узагальнення інформації та одержання підсумкових показників, що характеризують діяльність підприємства, здійснюється шляхом складання **звітності за звітний період**. Таким звітним періодом за законодавством України є календарний рік, тобто період з 1 січня по 31 грудня. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня

кварталу або року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим 15 місяців. Тобто першим звітним роком є період до 31 грудня з дати набуття прав юридичної особи, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня – по 31 грудня наступного року. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до моменту ліквідації підприємства.

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

Студентам необхідно знати, що фінансова звітність на підприємстві складається згідно таких нормативно-правових актів: ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року № 419 [34], Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [35], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 20 «Консолідована фінансова звітність» [36], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [37].

Фінансова звітність, залежно від чинних законодавчих та нормативно-правових актів, має відповідати певним вимогам, до яких відносяться: правові аспекти (обов'язковість подання, державна регламентація, відповідальність засвідчення) та якісні характеристики (зрозумілість, доречність, достовірність, порівнянність) [29, с. 261–266].

Відповідно до чинного законодавства та установчих документів підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, власникам, органам державної виконавчої влади та іншим користувачам (податковим, фінансовим, статистичним органам, фондам, банкам тощо).

Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку, за достовірність якого несуть відповідальність керівник і головний бухгалтер підприємства.

Фінансова звітність містить наступні дані:

- підприємство (повну назву, організаційно-правову форму, місцезнаходження, назву органу управління, якому підпорядковується підприємство, назву материнської (холдингової) компанії тощо);

- дату звітності та звітний період. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого Положенням (стандартом), то причини і наслідки цього мають бути розкриті у примітках до фінансової звітності;

- валюту звітності та одиницю її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство має розкрити причини цього і методи, використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу;

- відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періоду. Така інформація необхідна для порівняння показників у динаміці, розрахунку та аналізу зрушень у структурі, побудові динамічних рядів для потреб економічного аналізу;

- облікову політику підприємства і її зміни. Підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності;

- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Інформація щодо фінансового стану та результатів діяльності часто використовується як основа для прогнозування майбутнього фінансового стану, результатів діяльності та інших питань, якими безпосередньо зацікавлені користувачі (виплатою дивідендів та заробітної плати, рухом цін на цінні папери та спроможністю підприємства виконати свої зобов'язання вчасно). Фінансова звітність має надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємств за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств. Фінансова звітність підприємства має формуватися з дотриманням принципів бухгалтерського обліку, які зазначені були вище та закріплені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, складають та подають *консолідовану фінансову звітність*. Консолідована фінансова звітність відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають і подають *зведену фінансову звітність* щодо всіх підприємств, які входять до їхнього складу. Крім об'єднаних підприємств зведену фінансову звітність подають міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності. Вони крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління.

Користувачами фінансової звітності є *внутрішні* (акціонери, вищий управлінський персонал та ін.) та *зовнішні* (інвестори, уряд та урядові органи та ін.).

Підприємство складає квартальну та річну фінансову звітність, яку подає користувачам відповідно до чинного законодавства. Найбільшим за обсягом й інформативністю є річний звіт у складі: *балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал та приміток до звіту*.

Форми фінансової звітності підписуються керівником підприємства і головним бухгалтером, а у випадку відсутності на підприємстві бухгалтерської служби – керівником спеціалізованої організації або фахівцем – бухгалтером, які за угодою виконували роботу з ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. Особи, які підписали звітність, несуть повну відповідальність за достовірність звітних даних.

Фінансова звітність підприємства є відкритою, крім випадків передбачених законодавством. Слід зазначити, що такі підприємства та організації як: відкриті акціонерні товариства, підприємства – емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи

зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюджувати її у вигляді окремих друкованих видань.

Форми фінансових звітів є взаємозв'язаними, взаємодоповнюючими, оскільки вони відображають різні аспекти одних і тих же операцій або інших подій.

**Баланс** – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал. Можна виділити такі особливості складання балансу: у балансі порівнюються дані на початок та кінець звітного періоду; статті балансу групуються за певною ознакою; не допускається взаємне погашення активів і пасивів балансу; статті балансу відображають дані бухгалтерського обліку відповідно до фактичної наявності за результатами інвентаризації; оцінка статей здійснюється відповідно до положень національних облікових стандартів.

**Звіт про фінансові результати** – це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства. У звіті про фінансові результати зіставляються доходи та витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства – операційної, фінансової, інвестиційної.

Метою складання **звіту про рух грошових коштів** є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої, неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

**Звіт про власний капітал** – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

**Примітки до фінансової звітності** – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

У примітках розкривають:

- облікову політику підприємства – як сукупність принципів, методів і процедур, які підприємство використовує для складання та подання фінансової звітності;

- інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами);

- інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Слід враховувати, що при заповненні облікових реєстрів можливі **помилки**, які виникають з різних причин: внаслідок втоми працівника, недбалості службовця, несправності облікового пристрою або комп'ютера. Однак у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових реєстрів і звітів підчищення й необумовлені виправлення не дозволяються. Усі допущені помилки необхідно своєчасно виявити та належним чином виправити. Законодавець дає можливість це зробити, якщо помилку виявлено самим підприємством. Порядок виправлення помилок залежить від їхнього характеру і часу виявлення. Чинним Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 [28] та П(с)БО № 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» [30], передбачено виправлення помилок такими способами: коректурним, «червоне сторно» та додаткових записів. Кожен з цих способів використовують для виправлення певного виду помилок.

**Коректурний спосіб** виправлення помилок полягає у тому, що неправильний запис закреслюється однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму або текст. Виправлення помилки має бути застережено надписом «Виправлено» і підтвержене підписом у документі – особи, що підписала документ, в обліковому реєстрі – особи, що зробила виправлення із зазначенням дати. Цей спосіб може застосовуватися тоді, коли ще не складено бухгалтерські проводки і звіти, тобто це в основному арифметичні помилки й описки.

**Спосіб «червоне сторно»** полягає у тому, що неправильний бухгалтерський запис роблять повторно у тій самій кореспонденції рахунків, що і помилковий запис, але червоним кольором, що означає від'ємні числа. У цьому випадку суми, записані червоним чорнилом, віднімаються (анулюються). Одночасно звичайним

чорнилом роблять другий запис із зазначенням правильної кореспонденції рахунків і суми. Виправлення помилок способом «червоного сторно» супроводжують спеціальним документом бухгалтерського оформлення – довідкою, в якій робиться посилання на номер і дату помилкового запису, що підлягає виправленню, а також документа, який став підставою такого виправлення. У практиці облікової роботи цей спосіб використовують у випадках коли допущено помилку в кореспонденції рахунків, записана операція повністю не відбулася, відображена в реєстрах сума господарської операції більша, ніж фактичний розмір її виконання.

**Спосіб додаткових записів** застосовують у тих випадках, коли бухгалтерську кореспонденцію рахунків складено правильно, але в меншій сумі, ніж фактично виконана господарська операція. Для виправлення такої помилки необхідно додатково провести дану операцію на різницю між правильною і помилковою (проведеною) величиною. Додаткові записи використовують при коригуванні планових показників (незавершеного виробництва, собівартості виготовленої і реалізованої продукції тощо) до рівня її фактичного значення, коли фактичні показники перевищують планові.

Помилки можуть бути локальні – перекручування інформації тільки в одному обліковому реєстрі (вони менш небезпечні) та транзитні – помилка автоматично проходить через декілька облікових реєстрів, наприклад, перекручування запису будь-якої суми в журналі реєстрації операцій веде до помилок на рахунках, в оборотній відомості й балансі.

Але в документах, якими оформлено касові, банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються, документ оформлюють заново.

#### **Контрольні питання:**

1. Мета ведення бухгалтерського обліку.
2. Охарактеризуйте принципи бухгалтерського обліку.
3. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
4. Правові основи бухгалтерського обліку
5. Які Ви знаєте обов'язки головного бухгалтера по веденню бухгалтерського обліку
6. Які існують форми ведення бухгалтерського обліку?
7. Що Ви знаєте за журнально-ордерну форму ведення бухгалтерського обліку?
8. Яка роль фінансової звітності при прийнятті рішень?



9. У чому полягають вимоги до фінансової звітності?
10. Які є елементи фінансових звітів?
11. У чому полягає спільність та відмінність між квартальним і річним фінансовим звітом?
12. У чому полягає призначення форм фінансової звітності?
13. Назвіть особливості складання балансу?
14. Охарактеризуйте звіт про фінансові результати, його складові.
15. Яка межа складання звіту про рух грошових коштів?
16. Пріоритетність вибору форми бухгалтерського обліку.
17. Способи виправлення помилок у документах бухгалтерського обліку.

#### Завдання для самоконтролю:

##### Тестові завдання

1. *Перший звітний період новоствореного підприємства може бути:*
  - а) меншим за 12 місяців; б) більшим за 15 місяців; в) 2 роки; г) немає правильної відповіді.
2. *Метою складання фінансової звітності є :*
  - а) звіт перед податковими органами; б) внутрішні потреби; в) надання інформації користувачам; г) надання інформації керівнику.
3. *За якою ознакою розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську звітність:*
  - а) терміном подання; б) змістом і джерелами формування; в) ступенем узагальнення; г) обсягом.
4. *Які підприємства подають консолідовану фінансову звітність:*
  - а) малі підприємства; б) іноземні підприємства; в) великі підприємства; г) підприємства, що мають дочірні підприємства?
5. *Звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал – це:*
  - а) баланс; б) звіт про фінансові результати; в) звіт про рух грошових коштів; г) звіт про власний капітал.
6. *Спеціальна таблиця, призначена для відображення документально оформлених господарських операцій у системі рахунків, накопичення та зберігання облікової інформації – це:*
  - а) обліковий регістр; б) план рахунків; в) баланс; г) звіт про фінансові результати.
7. *Регістри бухгалтерського обліку мають містити:*
  - а) назву; б) період реєстрації господарських операцій; в) прізвища і підписи; г) все викладене вище.
8. *Облікові регістри поділяються на книги, картки і окремі листки за:*
  - а) обсягом змісту; б) зовнішнім виглядом; в) видами бухгалтерських записів; г) будовою.
9. *Облікові регістри зберігаються протягом:*
  - а) 1 року; б) 3 років; в) 5 років; г) 10 років.
10. *Перекручення інформації тільки в одному обліковому регістрі називається:*
  - а) локальною помилкою; б) випадковою помилкою; в) транзитною помилкою; г) тимчасовою помилкою.
11. *За допомогою якого способу неправильний запис закреслюють однією рискою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму або текст:*
  - а) «червоного сторно»; б) додаткових записів; в) коректурного способу; г) немає правильної відповіді
12. *У формі обліку Журнал-Головна відображається:*
  - а) хронологічний запис; б) синтетичний запис; в) хронологічний і синтетичний записи; г) немає правильної відповіді.
13. *Основними обліковими регістрами журнально-ордерної форми є:*
  - а) журнали-ордери; б) головна книга; в) меморіальні ордери; г) реєстраційний журнал.

14. *Коли неправильно складено запис або сума на рахунках більша, ніж вона мала місце, у господарській операції використовується:*

а) метод додаткових проводок; б) коректурний метод; в) метод «червоне сторно»; г) немає правильної відповіді.

15. *Журнали-ордери побудовані за:*

а) дебетовою ознакою; б) кредитовою ознакою; в) дебетово-кредитовою ознакою; г) немає правильної відповіді.

##### Вправи:

1. За наведеними даними складіть звіт про фінансові результати:

- Продано 250 одиниць продукції;
- Собівартість реалізованої продукції становить 120 грн;
- Продажна ціна одиниці продукції – 320 грн;
- Витрати на рекламу – 57 грн;
- Акцизний податок – 74 грн.

2. За наведеними даними складіть звіт про фінансові результати:

- Собівартість реалізованої продукції – 15000 грн;
- Акцизний податок на даний вид продукції – 1500 грн;
- Витрати на збут – 2700 грн;
- Дохід від операційної курсової різниці – 1300 грн;
- Адміністративні витрати – 4000 грн;
- Дохід від безоплатно одержаних активів – 6000 грн.

## ХАРАКТЕРИСТИКА РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ (ЗА ПЛАНОМ РАХУНКІВ)

1. *Характеристика активних рахунків, пасивних рахунків і активно-пасивних рахунків.*
2. *Поняття та призначення плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій. Структура побудови плану рахунків.*
3. *Характеристика рахунків класу 1, їх зміст, призначення та порядок відображення господарських операцій.*
4. *Характеристика рахунків класу 2, їх зміст, призначення та порядок відображення господарських операцій.*
5. *Характеристика рахунків класу 3, їх зміст, призначення та порядок відображення господарських операцій.*
6. *Характеристика рахунків класів 4-6, їх зміст, призначення та порядок відображення господарських операцій.*
7. *Характеристика рахунків класу 7, їх зміст, призначення та порядок відображення господарських операцій.*
8. *Характеристика рахунків класів 8, 9 та 0, їх зміст, призначення та порядок відображення господарських операцій.*

Зафіксована у первинних документах інформація за технологією облікового процесу підлягає реєстрації та класифікації (групуванню) з метою її систематизації з тим, щоб у кінцевому підсумку стати окремою статтею балансу. Поточний облік стану та змін засобів і їхніх джерел, самих господарських процесів у діяльності підприємства забезпечується за допомогою системи бухгалтерських рахунків.

*Бухгалтерський рахунок* – це спосіб економічного групування і поточного відображення активів (ресурсів), зобов'язань та власного капіталу підприємства, установи, організації з метою визначення зміни (збільшення або зменшення), які відбулися з ними, і контролю за здійсненими господарськими операціями, процесами [26, с. 49].

Отже, рахунок є засобом групування (узагальнення) активів, пасивів, господарських процесів і контролю за їх станом і рухом у процесі господарської діяльності підприємства.

Перелік рахунків бухгалтерського обліку, їх призначення, порядок відображення на рахунках об'єктів обліку визначено в нормативних документах – Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства і організацій (далі – План рахунків) та в Інструкції з його використання [38].

Студенту слід уявити, що кожній групі активів, джерел їх формування та господарських процесів відкривають рахунок. Так, наприклад, для обліку основних засобів відкривається рахунок «Основні засоби», для обліку товарів – «Товари, для обліку процесу виробництва – «Виробництво» тощо.

За своєю формою бухгалтерський рахунок – це таблиця, яка складається з двох частин. Ліву частину рахунку прийнято називати *дебетом* (означає від латинського слова «debet» – винний), праву – *кредитом* (від латинського «credit» – вірити). Кожна сторона призначається для роздільного відображення збільшення або зменшення сум. Підсумки записів за дебетом рахунка називають *дебетовим оборотом*, підсумки записів за кредитом рахунка – *кредитовим оборотом*. У кінці місяця на рахунку підсумовують оборот за місяць за дебетом і кредитом і визначають залишок на кінець місяця, який переходить на наступний місяць як вступний залишок (*сальдо*).

Студентам слід знати, що однією з основних класифікацій рахунків у бухгалтерському обліку є класифікація їх залежно від обсягів інформації і рівня узагальнення, зокрема, вони поділяються на: *синтетичні* та *аналітичні*. Так, рахунки бухгалтерського обліку, які відкриваються на підставі статей балансу для обліку господарських засобів та їх джерел, містять загальні (синтетичні) показники у грошовій оцінці прийнято називати *синтетичними*. Термін «синтетичний» походить від лат. Synthesis, що означає зведений, узагальнений, об'єднання в одне ціле окремих елементів. Щодо рахунків бухгалтерського обліку то *синтетичними рахунками називають рахунки призначені для обліку економічно однорідних груп засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому вимірнику* [29, с. 104]. Облік, який здійснюють на підставі таких рахунків, називається *синтетичним обліком*. Дані синтетичного обліку використовують при складанні бухгалтерського

балансу та інших форм звітності. Однак при здійсненні контролю за збереженням і використанням ресурсів, для проведення оперативного управління підприємством узагальненої інформації недостатньо, потрібна детальна інформація про конкретні види засобів, їх джерел, а також господарських процесів. Таку інформацію одержують за допомогою *аналітичних рахунків*. Термін «аналітичний» походить від лат. Analysis – розкладання, розчленування цілого на складові (елементи). Облік, здійснюваний на підставі аналітичних рахунків, називається *аналітичним*. Кількість аналітичних рахунків за відповідним синтетичним рахунком визначається залежно від наявності об'єктів обліку та поставлених завдань з деталізації. Синтетичні рахунки ж конкретизуються в аналітичних рахунках. Між цими рахунками існує нерозривний взаємозв'язок, оскільки на них на підставі одних і тих же документів відображаються одні й ті самі операції, але з різним ступенем деталізації: на синтетичному рахунку відображається загальна сума, на аналітичних рахунках – часткові суми.

Взаємозв'язок між синтетичними й аналітичними рахунками виявляється таким чином: на рахунках синтетичного й аналітичного обліку залишок розміщується на одній і тій же стороні рахунка; якщо дебетується чи кредитується синтетичний рахунок, то однаково дебетуються чи кредитуються його аналітичні рахунки; кожен операцію на рахунках синтетичного обліку записують загальною сумою, а на відповідних аналітичних рахунках – частковими сумами; сума залишків і оборотів за всіма аналітичними рахунками має дорівнювати залишку й оборотам, відповідно, синтетичного рахунка.

Рахунки бухгалтерського обліку поділяються на активні, пасивні та активно-пасивні (свою назву рахунки отримали від назви сторін балансу).

**Активні рахунки** призначені для обліку і контролю за наявністю за рухом активів (ресурсів) підприємства, за їх складом та розміщенням. Збільшення об'єкта обліку на активному рахунку записується за дебетом, а зменшення за кредитом. Залишок (сальдо) за активними рахунками завжди вказує на наявність господарських засобів на початок та кінець облікового періоду. До активних рахунків, згідно Плану рахунків, належать: 10 – Основні засоби; 20 – Виробничі

запаси; 23 – Виробництво; 26 – Готова продукція; 28 – Товари; 30 – Каса; 31 – Рахунки в банках; 37 – Розрахунки з різними дебіторами та інші. У загальному сенсі до активних рахунків належать рахунки, які містяться у 1, 2 та 3 класах Плану рахунків.

**Пасивні рахунки** призначені для обліку та контролю за наявністю та рухом капіталу, зобов'язань підприємства. Збільшення об'єкту на пасивному рахунку відображається у кредиті рахунку, а зменшення – у дебеті. Залишок (сальдо) цих рахунків завжди характеризує наявність джерел господарських засобів на початок та кінець облікового періоду. Склад пасивних рахунків: 40 – Статутний капітал; 42 – Додатковий капітал; 43 – Резервний капітал; 48 – Цільове фінансування і цільові надходження; 50 – Довгострокові позики; 60 – Короткострокові позики; 63 – Розрахунки з постачальниками та підрядниками; 64 – Розрахунки за податками й платежами; 65 – Розрахунки за страхуванням; 66 – Розрахунки з оплати праці; 70 – Доходи від реалізації та інші рахунки. У загальному сенсі до пасивних рахунків належать рахунки, які містяться у 4, 5 та 6 класах Плану рахунків.

**Активно-пасивні рахунки** – це рахунки, які призначені для одночасного обліку ресурсів підприємства за складом, розміщенням та за джерелами їх утворення. На цих рахунках залишок (сальдо) може бути дебетовим або кредитовим. Якщо на активно-пасивному рахунку сальдо буде за дебетом, то його призначення як активного рахунку, якщо ж за кредитом, то його призначення як пасивного рахунку. Прикладом активно-пасивних рахунків може бути 79 – Фінансові результати.

Ознайомлення з будовою рахунків показало, що дебет і кредит активних і пасивних рахунків мають різне значення. Це впливає із суті господарських засобів і джерел їх утворення. Активні рахунки мають залишок (сальдо) завжди дебетовий (оскільки не можна витратити більше ніж є в наявності й надійшло); пасивні рахунки – тільки кредитовий (оскільки джерела засобів обмежуються наявними господарськими засобами).

Для забезпечення єдності, порівнювання й узагальнення облікових даних застосовують спеціальний перелік рахунків, який називають Планом рахунків.

**План рахунків** – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій та накопичення бухгалтерської інформації про діяльність підприємства, необхідної користувачам для прийняття рішень [29, с. 141].

На сьогодні в Україні застосовують чотири плани рахунків:

- План рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій;
- План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ;
- План рахунків бухгалтерського обліку Національного банку України;
- План рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України.

До Плану рахунків розроблено Інструкцію з використання Плану рахунків, в якій подана характеристика кожного рахунку, визначений порядок ведення обліку та типова кореспонденція рахунків.

Методологічною основою діючого в Україні Плану рахунків є:

- загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність;

- міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Структурно План рахунків складається з двох розділів:

Розділ I. Балансові рахунки та Розділ II. Позабалансові рахунки.

**Розділ I «Балансові рахунки»** включає такі класи:

**Клас 1. «Необоротні активи»** включає рахунки для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів, а також зносу необоротних активів. До них належать

рахунки: «Основні засоби», «Нематеріальні активи», «Знос необоротних активів», «Капітальні інвестиції» та ін.

**Клас 2. «Запаси»** об'єднує рахунки для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству предметів праці, призначених для обробки, переробки, використання у виробництві та для господарських потреб, а також малоцінних та швидкозношувальних предметів. До них належать рахунки «Виробничі запаси», «Виробництво», «Готова продукція», «Товари» та ін.

**Клас 3. «Кошти, розрахунки та інші активи»** охоплює рахунки для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті в касах, на поточних рахунках у банках), грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів. До них належать рахунки: «Каса», «Рахунки в банках», «Інші кошти» та ін.

**Клас 4. «Власний капітал, та забезпечення зобов'язань»** включає рахунки для узагальнення інформації про стан та рух коштів різновидів власного капіталу – статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів. До них належать рахунки: «Статутний капітал», «Пайовий капітал», «Додатковий капітал», «Резервний капітал», «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» та ін.

**Клас 5. «Довгострокові зобов'язання»** об'єднує рахунки для обліку та узагальнення даних заборгованості підприємства банкам за отримані від них кредити, за зобов'язаннями за залученими позиковими коштами, за виданими векселями, інша заборгованість, яка не підлягає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом двадцяти місяців з дати балансу; заборгованості підприємства щодо зобов'язань із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки; суми податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки; заборгованості за виданими

довгостроковими векселями і розповсюдженими облігаціях. Довгострокові зобов'язання відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод в майбутньому у результаті їх погашення. До них належать рахунки: «Довгострокові позики», «Довгострокові векселі видані», «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» та ін.

**Клас 6.** «Поточні зобов'язання» охоплює рахунки для обліку даних та узагальнення інформації про зобов'язання щодо короткострокових кредитів банків та виданих векселів, розрахунків з постачальниками та підрядниками, за податками та платежами, страхуванням, з оплати праці, учасниками, за іншими операціями, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу або протягом двадцяти місяців з дати балансу. На рахунках цього класу ведеться облік короткострокових позик, довгострокових зобов'язань, які стали поточною заборгованістю із строком погашення на дату балансу не більше дванадцяти місяців, короткострокових векселів виданих, розрахунків з постачальниками та підрядниками, розрахунків за податками і платежами, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, а також інших розрахунків та операцій, доходів майбутніх періодів. До них належать рахунки: «Короткострокові позики», «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», «Розрахунки з оплати праці», «Розрахунки з учасниками» та ін.

**Клас 7.** «Доходи і результати діяльності» включає рахунки, призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. Тут відображають валові фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

**Клас 8.** «Витрати за елементами» об'єднує рахунки для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного року за елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена

в момент вибуття активу або зменшення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства. На рахунках даного класу, крім рахунку 85 «Інші витрати», ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Суб'єкти малого підприємництва та інші підприємства, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням в дебет рахунку 23 «Виробництво» щомісячних сум у частині прямих і виробничих накладних витрат, а в дебет рахунку 79 «Фінансові результати» – в кінці року або щомісяця сум у частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

**Клас 9.** «Витрати діяльності» охоплює рахунки, які застосовують для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності підприємства та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків. За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

**Розділ II.** «Позабалансові рахунки» включає «Нульовий клас», який призначений для обліку майна і зобов'язань, які не підлягають відображенню у балансі. Ці рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність та рух: цінностей, які не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі); умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо); бланків суворої звітності; списаних активів для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами.

Характерною особливістю позабалансових рахунків є одинокі вироблені у них бухгалтерські записи. На відміну від балансових рахунків, на яких операція відображається методом подвійного запису по дебету і кредиту кореспондуючих рахунків, в позабалансових рахунках операція відображається тільки за дебетом при надходженні (відображенні) або тільки по кредиту при вибутті одного позабалансового рахунку. Одинарний позабалансовий рахунок може мати тільки дебетове сальдо. Але, на відміну від активного балансового рахунку, позабалансовий рахунок не пов'язаний кореспонденцією з іншими рахунками.

Класи рахунків розміщені у такій самій послідовності, як і розділи балансу, що дає змогу зменшити трудовитрати при його складанні. Так, залишки за рахунками класів 1, 2, 3 використовують для заповнення активу балансу, а залишки за рахунками класів 4, 5, 6 – для заповнення пасиву балансу, за даними рахунків 7, 8, 9 – складається звіт про фінансові результати. За допомогою Плану рахунків підприємства складають фінансову звітність. У Плані рахунків подані рахунки першого порядку – синтетичні рахунки, які мають двохзначне кодування, починаючи з 10 по 99. Код рахунку визначає належність рахунку до відповідного класу. В Плані рахунків подані і рахунки другого порядку – субрахунки. Субрахунок – підрозділ рахунку першого порядку, він нумерується від 1 до 9 та використовується підприємством залежно від потреб. Наприклад, код 105 означає: 1 – Клас 1 «Необоротні активи»; 10 – Синтетичний рахунок «Основні засоби»; 5 – Субрахунок «Транспортні засоби».

Підприємства складають *робочий план рахунків* на основі розробленого в централізованому порядку Плану рахунків бухгалтерського обліку. З усієї системи синтетичних рахунків підприємство вибирає лише ті, які необхідні для відображення у бухгалтерському обліку його фінансово-господарської діяльності та складання звітності. За дозволом Міністерства фінансів України підприємство може вводити нові синтетичні рахунки, необхідні для відображення особливостей його галузевої діяльності.

На основі системи субрахунків, передбачених Планом рахунків та інструкцією щодо його застосування, підприємство визначає перелік субрахунків,

необхідних для обліку діяльності, в разі потреби об'єднуючи або доповнюючи новими субрахунками, а також складає повну номенклатуру аналітичних рахунків та їх кодове позначення.

#### **Контрольні питання:**

1. Які призначення та склад рахунків господарських засобів?
2. Які призначення та склад рахунків джерел господарських засобів?
3. У чому полягають особливості обліку на позабалансових рахунках?
4. Поясніть призначення Плану рахунків бухгалтерського обліку.
5. У чому полягає узгодженість Плану рахунків із фінансовою звітністю?
6. Розкрийте зміст та структуру діючого в Україні Плану рахунків бухгалтерського обліку.
7. Охарактеризуйте інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку як один із засобів державного регулювання бухгалтерського обліку.
8. У чому полягають значення та переваги єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку?

#### **Теми для рефератів:**

1. Необхідність розробки та використання окремих Планів рахунків для різних секторів економіки.
2. Шляхи удосконалення та перспективи розвитку Плану рахунків бухгалтерського обліку.
3. Системи національних рахунків (СНР) та їх значення для розвитку економіки, моніторингу, контролю та прогнозування її розвитку.
4. Гармонізація та стандартизація бухгалтерського обліку.

#### **Завдання для самоконтролю:**

#### **Тестові завдання:**

1. *З якою метою здійснюють класифікацію рахунків бухгалтерського обліку:*
  - а) для відокремлення синтетичних рахунків бухгалтерського обліку від аналітичних;
  - б) щоб зрозуміти зміст, функцію і призначення того чи іншого рахунку;
  - в) для поділу рахунків на балансові та позабалансові;
  - г) всі відповіді прихильні.
2. *Як класифікують рахунки бухгалтерського обліку відповідно до балансу:*
  - а) аналітичні, синтетичні, субрахунки;
  - б) активні, пасивні, позабалансові;
  - в) постійні та тимчасові;
  - г) немає правильної відповіді.
3. *До якого елементу класифікації належать аналітичні рахунки:*
  - а) класифікація у відношенні до балансу;
  - б) класифікація за ступенем деталізації інформації;
  - в) класифікація щодо інших рахунків;
  - г) немає правильної відповіді.
4. *Особливість відображення операцій на позабалансових рахунках полягає в:*
  - а) необхідності складання особливих документів;
  - б) подвійному записі;
  - в) обліку списаних активів;
  - г) немає правильної відповіді.
5. *Позабалансові рахунки використовують для:*
  - а) обліку майна, яке фактично не належить підприємству;
  - б) обліку непрямих витрат підприємства;
  - в) коригування показників основних рахунків;
  - г) розрахунку собівартості продукції.
6. *План рахунків бухгалтерського обліку призначений для:*
  - а) задоволення інформації потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів;
  - б) ідентифікації рахунків з показниками та статтями фінансової звітності;
  - в) агрегування інформації окремих рахунків та субрахунків;
  - г) всі відповіді правильні.
7. *Діючий План рахунків складається з:*
  - а) 10 класів і 80 рахунків;
  - б) 9 класів і 80 рахунків;
  - в) 10 класів і 70 рахунків;
  - г) немає правильної відповіді.

8. До якого класу належать такі рахунки: «Витрати палива і енергії», «Витрати сировини і матеріалів», «Витрати на оплату праці»:

а) клас 7; б) клас 8; в) клас 9; г) немає правильної відповіді.

9. Дати визначення класифікації рахунків:

а) єдиний систематизований перелік рахунків; б) науково-обґрунтоване групування рахунків за однорідними економічними ознаками; в) це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства.

10. За якими ознаками класифікуються рахунки бухгалтерського обліку:

а) активні, пасивні, активно-пасивні; б) за складом та розміщенням; за джерелами утворення капіталу та використання його в господарській діяльності; в) за економічним змістом; за призначенням та структурою.

11. За якою ознакою рахунки поділяються на чотири групи:

- рахунки господарських ресурсів;
- рахунки джерел утворення господарських ресурсів;
- рахунки господарських процесів;
- за балансові рахунки:

а) по відношенню до балансу; б) за призначенням та структурою; в) за економічним змістом.

12. Які об'єкти обліку відображаються на рахунках класів 1, 2, 3:

а) господарські процеси; б) джерела утворення господарських ресурсів; в) господарські ресурси.

13. Які об'єкти обліку відображаються на рахунках класів 4-6:

а) активи, що не належать підприємству; б) господарські процеси; в) джерела утворення господарських ресурсів.

14. Які об'єкти обліку відображаються на рахунках класу 7:

а) джерела власного капіталу; б) витрати за елементами; в) доходи і результати діяльності.

15. Дайте характеристику рахунку 23 «Виробництво»:

а) активний, операційний, калькуляційний; б) активний, операційний, витратний; в) активний, основний, інвентарний.

#### **Завдання-вправи:**

1. На підставі наведених господарських операцій визначте кореспонденцію рахунків:

- оприбутковано на склад матеріали від постачальників;
- зі складу відпущено матеріали у виробництво;
- надійшло на поточний рахунок кошти від покупців;
- оприбутковано на склад готову продукцію;
- з поточного рахунка оплачено рахунок постачальнику;
- внесок у статутний фонд основними засобами.

2. На підставі кореспонденції рахунків визначте зміст господарських операцій:

- 1) Д-т 30 К-т 31; 4) Д-т 24 К-т 23; 7) Д-т 31 К-т 36;
- 2) Д-т 30 К-т 37; 5) Д-т 10 К-т 46; 8) Д-т 91 К-т 20;
- 3) Д-т 23 К-т 20; 6) Д-т 92 К-т 13; 9) Д-т 92 К-т 66.

#### Тема 7.

### **ПОРЯДОК ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ПОРЯДОК ЇХ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ**

1. *Поняття основних засобів та об'єкта основних засобів. Структура основних засобів.*

2. *Порядок обліку надходження основних засобів. Переоцінка основних засобів. Порядок і способи дооцінки й уцінки основних засобів.*

3. *Поняття амортизації основних засобів і методи її нарахування.*

4. *Поняття нематеріальних активів; поняття їх розробки. Класифікація нематеріальних активів по групах.*

5. *Визначення вартості нематеріальних активів.*

6. *Порядок переоцінки нематеріальних активів.*

7. *Нарахування амортизації нематеріальних активів; облік зменшення корисності нематеріальних активів і вибуття нематеріальних активів.*

8. *Експертне дослідження операцій з основними засобами, нематеріальними активами та узагальнення результатів їх дослідження.*

Нормативно-правовими актами, які регулюють основні засоби в Україні є: Податковий кодекс від 02.10.2010 р. [39] (далі – ПКУ), Закон України «Про фінансовий лізинг» від 16.12.1997 р. [40], Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 р. [41] (далі – МСБО 16), Накази Міністерства фінансів України: «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби»» від 27.04.2000 р. [42] (далі – П(с)БО), «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі № 121 «Основні засоби»» від 12.10.2010 р. [43], «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 14 «Оренда»» від 28.07.2000 р. [44], «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 28 «Зменшення корисності активів»» від 24.12.2004 р. [45], «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору» від 23.01.2015 р. [46] та ін.

Відповідно до пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, **основні засоби** – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок

надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [39].

МСБО 16 «Основні засоби» у п. 6 визначає **основні засоби**, як матеріальні об'єкти, які: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів, чи наданні послуг, для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть за очікуванням протягом більше одного періоду [41].

При з'ясуванні сутності основних засобів слід звернути увагу на те, що їм притаманні певні ознаки, які умовно можливо поділити на: 1) постійні: а) функціональна ознака – матеріальні об'єкти використовуються суб'єктом господарювання при здійсненні ним господарської діяльності та/або надання певних послуг з метою досягнення економічного та соціального результату та мети такої діяльності; б) строкова ознака – термін використання основних засобів складає більше одного року; 2) змінна ознака – вартісна – вартість, завдяки якій матеріальні активи можна відносити до основних засобів відповідно до законодавства постійно змінюється, так як до 2012 р., до основних засобів відносили матеріальні об'єкти вартість яких перевищує 1000 грн, з 2012 р. до 17.07.2015 р. – перевищує 2500 грн, з 17.07.2015 р. – перевищує 6000 грн.

Вивчаючи питання основні засоби, необхідно враховувати, що **об'єктом основних засобів** є: а) закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; б) відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а

комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; в) інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством/установою [42].

**Структура основних засобів** являє собою групи таких засобів, які передбачені п. 5 П(с)БУ №7 «Основні засоби» (Таблиця 7.1) [42; 43].

Таблиця 7.1

Групи основних засобів

Основні засоби		Незавершені капітальні інвестиції
Основні матеріальні активи	Необоротні матеріальні активи	
- земельні ділянки; - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; - будівлі, споруди та передавальні пристрої; - машини та обладнання; - транспортні засоби; - інструменти, прилади, інвентар (меблі); - тварини; - багаторічні насадження; ін.	- музейні фонди - бібліотечні фонди; - малоцінні необоротні матеріальні активи; - тимчасові (нетитульні) споруди; - природні ресурси; - інвентарна тара; - білизна, постільні речі, одяг, взуття; - предмети прокату; - необоротні матеріальні активи спеціального призначення; ін.	

Слід звернути увагу, що **облік основних засобів** на підприємстві ведеться відповідно до правил ведення бухгалтерського обліку в документах бухгалтерського обліку та у залежності від шляхів набуття підприємством таких засобів (придбання, створення, будівництво). Так, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку (далі – План рахунків) [38] для обліку основних засобів використовуються рахунки № 10 «Основні засоби» і № 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», субрахунок № 131 «Знос (амортизація) основних засобів» тощо класу 1 Плану рахунків. Сальдо рахунків основних засобів відображається у звіті фінансової звітності – Баланс (звіт про фінансовий стан (форма № 1)) загальною сумою за статтею «Основні засоби». Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

На баланс підприємства, організації чи установи придбані, створені, збудовані основні засоби зараховуються за *первісною вартістю*, яка являє собою фактичну собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або



справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [42]. Первісна вартість об'єкта основного засобу – це: а) вартість придбання у разі придбання за плату; б) собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення); в) справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору); г) первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору; д) залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів у разі отримання у результаті обміну на інший актив; е) умовна вартість у разі відсутності активного ринку [43].

*Собівартість основного засобу* – це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнято) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні [44].

Відповідно до п. 8 ПСБУ № 7 «Основні засоби» та МСБО 16 первісна вартість об'єкта основних засобів (собівартість) складається з:

1) ціни його придбання, включаючи суми ввізного мита та суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі, після вирахування торговельних знижок та цінових знижок;

2) реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

3) будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його в стан, необхідний для експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. До таких витрат, наприклад, відносяться: а) витрати на виплати працівникам, які виникають безпосередньо від спорудження або придбання об'єкта основних засобів; б) витрати на впорядкування території; в) первісні витрати на транспортування, доставку та розвантаження; г) витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; д) витрати на встановлення,

монтаж та налагодження; е) витрати за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); є) витрати на перевірку відповідного функціонування активу після вирахування чистих надходжень від продажу будь-яких об'єктів під час доставки активу до теперішнього місця розташування та приведення в теперішній стан (наприклад, зразків, вироблених під час перевірки обладнання); ж) гонорари спеціалістам; з) інші витрати;

3) первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

Первісна вартість може включати й інші витрати, які залежать від шляху отримання основного засобу: придбання, безоплатне отримання (дарунок, спадок), створення, будівництво тощо.

Не є витратами на об'єкт основних засобів: а) витрати на відкриття нових потужностей; б) витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність із рекламування та просування); в) витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу); г) адміністративні та інші загальні накладні витрати; д) фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень; є) ін.

Облік основних засобів, окрім первісної вартості, ведеться за: а) *балансовою (залишковою) вартістю* – це сума матеріального активу, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю активу та сумою його накопиченої амортизації; б) *справедливою* – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату; в) *переоціненою* – вартість матеріальних активів після їх переоцінки; г) *вартістю, яка амортизується* – первісна або переоцінена вартість матеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості; д) *ліквідаційною* – це попередньо оцінена

сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації; або сума коштів чи вартість інших активів, яку підприємство (установа) очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [41; 42].

Важливими факторами об'єктивного та правильного бухгалтерського обліку основних засобів є визначення їх справедливої та балансової вартості. Тому, коли ці вартості суттєво відрізняються один від одного, для приведення вартості матеріальних активів у відповідність до реальної, проводиться переоцінка.

**Переоцінка основного засобу** – це зміна вартості основного засобу шляхом приведення балансової (залишкової) вартості основних засобів у відповідність до їх справедливої вартості у зв'язку з тим, що залишкова вартість об'єкта основного засобу суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

За допомогою переоцінки визначається переоцінена вартість основного засобу та переоцінена сума зносу об'єкта основних засобів засобу, які визначаються:  $P_v$  (або  $C_z$ )  $\times$   $I_n$ , де  $P_v$  – первісна вартість,  $C_z$  – сума зносу об'єкта основних засобів,  $I_n$  – індекс переоцінки;  $\text{індекс переоцінки} = C_v / Z_v$ , де  $C_v$  – справедлива вартість об'єкта, який переоцінюється,  $Z_v$  – залишкова вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Відповідно до П(с)БО №7 «Основні засоби» переоцінка основних засобів здійснюється шляхом **уцінки та дооцінки**, які є її способами. Уцінка основних засобів здійснюється, коли їх залишкова вартість більша ніж справедлива (наприклад, при пошкодженні основного засобу; при продажі, коли реальна ринкова ціна основного засобу менша ніж його залишкова вартість

на підприємстві; при експертній оцінці), а сума уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу витрат. Дооцінка – здійснюється, коли залишкова вартість менша ніж справедлива (наприклад, при модернізації, ремонті основного засобу; при продажі, коли реальна ринкова ціна основного засобу більша ніж його залишкова вартість на підприємстві; при експертній оцінці), сума дооцінки включається до складу капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході. Тобто, уцінка – зменшення вартості основного засобу, а дооцінка – збільшення.

Таблиця 7.2

Приклади розрахунку переоцінки основного засобу

Способи переоцінки	
Приклад: уцінка основних засобів	Приклад: перша дооцінка основних засобів
<p>Підприємство вирішило провести уцінку основного засобу у зв'язку з проведеною експертною оцінкою. Його первісна вартість об'єкта – 150000,00 грн, сума зносу – 50000,00 грн, залишкова вартість на момент уцінки: 150000,00 – 50000,00 = 100000,00 грн. Відповідно до експертної оцінки справедлива вартість об'єкта становить 80000,00 грн.</p> <p>Індекс переоцінки: 80000,00 : 100000,00 = 0,8;</p> <p>переоцінена первісна вартість: 150000,00 x 0,8 = 120000,00 грн; переоцінений знос: 50000,00 x 1,5 = 40000,00 грн.</p> <p>Переоцінена залишкова вартість: 120000,00 – 40000,00 = 80000,00 грн.</p>	<p>Підприємство вперше дооцінює об'єкт основних засобів, тобто той, який раніше не переоцінювався та щодо якого не відображалися втрати від зменшення корисності. Його первісна вартість становить 25000,00 грн, знос – 15000,00 грн, залишкова вартість на момент дооцінки – 25000,00 – 15000,00 = 10000,00 грн.</p> <p>Справедлива вартість становить 15000,00 грн.</p> <p>Індекс переоцінки: 15000,00 : 10000,00 = 1,5;</p> <p>переоцінена первісна вартість: 25000,00 x 1,5 = 37500,00 грн; переоцінений знос: 15000,00 x 1,5 = 22500,00 грн.</p> <p>Переоцінена залишкова вартість: 37500,00 – 22500,00 = 15000,00 грн.</p>

Необхідно відмітити, що у разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Після того, як переоцінку основних засобів проведено, треба обов'язково внести інформацію про нову вартість і підстави переоцінки до інвентарних карток переоцінених об'єктів, щоб надалі правильно їх обліковувати та нараховувати

амортизацію. Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку. Переоцінці не підлягають малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди.

Розглядаючи основні засоби, слід відмітити, що майже всі основні засоби в процесі їх використання підлягають зношенню, тобто амортизації. Так, відповідно до пп. 14.1.3 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, ч. 1 п. 6 МСБО 16, ч.1 п.4 П(с)БО №7 «Основні засоби» **амортизація основних засобів** – систематичний розподіл вартості основних засобів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [39; 41; 42].

*Об'єктом амортизації* є вартість, яка амортизується та яка складається з первісної або переоціненої вартості основних засобів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Зазначену вартість слід розподіляти на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації основних засобів.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, який встановлюється підприємством/установою у розпорядчому акті при визнанні цього об'єкта активом, тобто при зарахуванні його на баланс. *Строк корисного використання (експлуатації)* являє собою очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися підприємством/установою або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством/установою обсяг продукції (робіт, послуг) [42]. Нарахування амортизації: а) починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та введений в експлуатацію; б) припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію; в) поновлюється, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації. Суму нарахованої амортизації суб'єкт господарювання відображає збільшенням суми зносу основних засобів та витрат.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів враховуються такі чинники: 1) очікуване використання об'єкта основних засобів суб'єктом господарювання. Використання оцінюють виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта основних засобів; 2) очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів, якості сервісного обслуговування, від операційних чинників, таких як кількість змін, протягом яких має використовуватися об'єкт, програма ремонту та технічного обслуговування підприємства, а також нагляд за об'єктом та його обслуговування тоді, коли об'єкт не використовують; 3) моральний знос, технічний або комерційний знос, який виникає внаслідок змін та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи послуги, що надаються об'єктом основних засобів; 4) правові або подібні обмеження на використання об'єкта основних засобів (наприклад, закінчення строку пов'язаної з основним засобом оренди); 5) обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори [41; 42; 43; 46].

При вивченні цього питання, слід звернути увагу на те, що у п. 138.3.3 ст. 138 ПКУ визначаються мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які використовуються у разі коли строки корисного використання об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів. У разі коли строки корисного використання об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені ПКУ, то для розрахунку амортизації використовуються строки експлуатації об'єкта основних засобів, встановлені у бухгалтерському обліку. Наприклад, мінімально допустимими строками корисного використання є: для будівель – 20 років; для багаторічних насаджень – 10; для тварин – 6; для обладнання, транспортних засобів – 5; для інструментів, приладів, інвентарю, меблів – 4; тощо.

Визначення та використання строків корисного використання основних засобів є важливим для визначення суми амортизації, яка визначається за допомогою відповідних методів нарахування амортизаціями. Методами

нарахування амортизаціями є: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискорене зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий, 50%/50%, метод 100% (Таблиця 7.3) [42].

Таблиця 7.3

Методи нарахування амортизації основних засобів та приклади їх розрахунку

Назва методу	<i>прямолінійний</i>			
<b>Суть методу</b>	за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Такий метод застосовується для об'єктів, знос яких рівномірний.			
<b>Приклад розрахунку</b>	Первісна вартість придбаного легкового автомобіля складає 150436 грн. Очікуваний термін корисного використання – 10 р. Визначена ліквідаційна вартість – 1436 грн. Річна сума амортизації: $150436 - 1436 = 149000 : 10 = 14900$ . Річна норма амортизації: $14900 : 150436 \times 100 = 9,91\%$ . Місячна сума амортизації: $14900 : 12 = 1241,67$ грн.			
Назва методу	<i>зменшення залишкової вартості</i>			
<b>Суть методу</b>	За яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість. Розрахунок норми амортизації досить складний, крім того, він можливий лише за умови визначення ліквідаційного ступеня, тобто за таким методом не можна встановлювати ліквідаційну вартість на рівні 0. Такий метод застосовується для об'єктів, продуктивність яких у період експлуатації зменшується.			
<b>Приклад розрахунку</b>	Придбано автомобіль за 200000,00 грн. Встановлений підприємством строк його експлуатації – 5 років, визначена ліквідаційна вартість – 10000,00 грн. Норма амортизації: $1 - \sqrt[5]{10000 : 200000} = 1 - 0,54928 = 0,45072 \times 100\% = 45,072\%$ .			
	Період	Річна сума, грн	Сума на місяць, грн	Залишкова вартість, грн
	1 рік	$200000,00 \times 45,072\% = 90144,00$	$90000 : 12 = 7515,00$	$200000,00 - 90144,00 = 109856,00$
	2 рік	$109856 \times 45,072\% = 49514,296$	$49514,296 : 12 = 4126,191$	$109856,00 - 49514,296 = 60341,704$
	3 рік	$60341,704 \times 45,072\% = 27197,213$	$27197,213 : 12 = 2266,434$	$60341,704 - 27197,213 = 33144,491$
	4 рік	$33144,491 \times 45,072\% = 14938,885$	$14938,885 : 12 = 1244,907$	$33144,491 - 14938,885 = 18205,606$
5 рік	$18205,606 \times 45,072\% = 8205,631$	$8205,631 : 12 = 683,803$	$18205,606 - 8205,631 = 9999,975 \approx 10000,00$	
Назва методу	<i>прискорене зменшення залишкової вартості</i>			
<b>Суть методу</b>	за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється. Річна норма амортизації – 100% / кількість років корисного використання основного засобу. Метод прискореного зменшення залишкової вартості більш			

	ефективний у використанні за умови, якщо витрати на його підтримку в робочому стані у процесі експлуатації зростають, і продуктивність обладнання перші роки експлуатації значно вища, ніж у наступні.
<b>Приклад розрахунку</b>	Первісна вартість об'єкта – 10000 грн. Ліквідаційна вартість об'єкта – 1000 грн. Орієнтований термін експлуатації – 4 роки. Визначаємо річну подвоєну норму амортизації: $(100\% : 4) \times 2$ рази $= 25 \times 2 = 50\%$ . 1-й рік амортизації об'єкта: річна сума амортизації: $10000 \times 50\% = 5000$ грн, місячна сума амортизації: $5000 : 12 = 416,67$ , залишкова вартість: $10000 - 5000 = 5000$ грн. 2-й рік амортизації: $(10000 - 5000) \times 50\% = 5000 \times 50\% = 2500$ грн. 3-й рік амортизації: $(5000 - 2500) \times 50\% = 1250$ грн. 4-й рік амортизації об'єкта: $1250 - 1000 = 250$ грн. Місячна норма: $50\% : 12$ міс $= 4,17\%$ . Перевірка: $5000 + 2500 + 1250 + 250 = 9000$ грн + 1000 (лікв. варт.) = 10000 (перв. варт.) грн.
Назва методу	<i>кумулятивний</i>
<b>Суть методу</b>	за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання. Відбувається зменшення амортизації. Кумулятивний метод застосовують за умови, коли обладнання, наприклад, обчислювальна техніка, дуже зношується у перші роки експлуатації і в подальшому потребує значних витрат на ремонт.
<b>Приклад розрахунку</b>	Первісна вартість об'єкта – 10000 грн. Ліквідаційна вартість об'єкта – 1000 грн. Термін служби об'єкта – 4 роки. Кумулятивний коефіцієнт – Кк. Сума років корисного використання – $4+3+2+1 = 10$ . 1-й рік експлуатації: $Кк = 4$ роки : $10 = 0,4$ ; річна сума амортизації: $(10000 - 1000) \times 0,4 = 3600$ грн. Місячна сума амортизації: $3600$ грн : $12$ міс. $= 300$ грн. 2-й рік експлуатації: $Кк = 3$ роки : $10 = 0,3$ ; річна сума амортизації: $(10000 - 1000) \times 0,3 = 2700$ грн. Місячна сума амортизації $2700$ грн : $12$ міс $= 225$ грн. 3-й рік експлуатації: $Кк = 2$ роки : $10 = 0,2$ ; річна сума амортизації: $(10000 - 1000) \times 0,2 = 1800$ грн. Місячна сума амортизації $1800$ : $12 = 150$ грн. 4-й рік експлуатації: $Кк = 1$ рік : $10 = 0,1$ ; річна сума амортизації: $(10000 - 1000) \times 0,1 = 900$ грн. Місячна сума амортизації: $900 : 12 = 75$ грн. Перевірка: $3600+2700+1800+900 +1000$ (лікв. варт.) = 10000 грн (перв. варт.).
Назва методу	<i>виробничий</i>
<b>Суть методу</b>	за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів. Виробничий метод нарахування амортизації доцільно використовувати для основних засобів, знос яких в основному залежить від інтенсивності їх використання, або для основних засобів, які можуть самостійно виконувати визначений обсяг робіт (вантажні автомобілі тощо).
<b>Приклад розрахунку</b>	у січні 2016 р. підприємство придбало виробниче устаткування початковою вартістю 330000 грн. Загальний розрахунковий обсяг виробництва визначений підприємством у розмірі 1600000 од. Ліквідаційна вартість устаткування після його експлуатації за попередньою оцінкою може скласти 10000 грн. Виробнича ставка амортизації (ВС): $(330000 - 10000) : 1600000 = 0,2$ грн/од. У січні підприємство виготовило 20000 од. Місячна сума амортизації: $20000 \times ВС = 20000 \times 0,2 = 4000$ грн. У лютому – 25000, місячна сума амортизації – 5000 грн. У березні – 36000, місячна сума амортизації – 7200 грн., т.д.

Назва методу	50%/50% або 100%
Суть, приклад методу	амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості. Амортизація нарахована у розмірі 100 % вартості об'єкта основних засобів, що придатний для подальшої експлуатації, не може бути підставою для його списання.
<p><i>На практиці при надходженні основних засобів буває важко або неможливо визначити їх ліквідаційну вартість. У такому випадку, коли ліквідаційна вартість об'єкта становить несуттєву суму, зазвичай вважають, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю. Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12. Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.</i></p>	

Метод амортизації об'єкта основних засобів: а) обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання; б) переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання, при цьому, нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації. Розрахунок амортизаційних відрахувань прикладається до реєстрів бухгалтерського обліку.

Слід запам'ятати, що **не підлягають амортизації** земельні ділянки; бібліотечні та музейні фонди (пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, рідкісні та особливо цінні документи та колекції, які є частиною бібліотечних фондів, що внесені до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України «Про Національний архівний фонд та архівні установи», тощо, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання; піддослідні тварини; багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку; природні ресурси; незавершені капітальні інвестиції; малоцінні необоротні матеріальні активи; об'єкти основних засобів, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції.

**Нематеріальні активи** регулюються Цивільним кодексом України [47], ПКУ [39], Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [48] (далі – МСБО 38), Наказами Міністерства фінансів України: «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи»» [49], «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі № 122 «Нематеріальні активи»» [50] «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору» [51] тощо.

Відповідно до пп. 14.1.120 п. 14.1 ст. 14 ПКУ **нематеріальні активи** – право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [39].

ПСБУ № 8 «Нематеріальні активи» закріплює, що **нематеріальний актив** – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [49]. Актив є ідентифікованим, якщо він: а) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це, або б) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань [48].

Слід відмітити, що актив буде нематеріальним, коли: а) є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання; б) собівартість активу можна достовірно оцінити.

Нематеріальний актив, отриманий у результаті розробок, визнається активом за умов, якщо суб'єкт господарювання має: намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для

реалізації або використання; можливість отримання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності від реалізації або використання нематеріального активу; інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу.

Відомо, що бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта групами нематеріальних активів (Таблиця 7.4).

Таблиця 7.4 [49; 50; 51]

Групи нематеріальних активів

Нематеріальні активи	
Група активи	Вид активу
авторські 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;
права на знаки для товарів і послуг	товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
права на об'єкти промислової власності	право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, захист від недобросовісної конкуренції комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау тощо, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
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;
інші нематеріальні активи	право на провадження діяльності, право на використання економічних та інших привілеїв тощо.

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

Вивчаючи нематеріальні активи, слід звернути увагу, що первісно оцінювати нематеріальний актив слід за собівартістю. Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

**Визначення вартості** нематеріального активу залежить від шляхів його отримання та витрат понесених на таке отримання:

1) *придбання у разі придбання за кошти*; витрати: ціна придбання нематеріального активу, включаючи ввізне мито та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних та інших знижок; будь-які витрати, які можна прямо віднести до підготовки цього активу для використання за призначенням (витрати на виплати працівникам які виникають безпосередньо від приведення активу до робочого стану; гонорари спеціалістам, виплачені безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану; витрати на перевірку відповідного функціонування такого активу);

2) *придбання як частина об'єднання бізнесу* – якщо нематеріальний актив купують при об'єднанні бізнесу, собівартістю нематеріального активу є його справедлива вартість на дату придбання; вартість визначається за його ринковою (поточною) ціною, а якщо немає активного ринку для нематеріального активу, його справедлива вартість є сумою, яку суб'єкт господарювання сплатив би на дату придбання за актив в операції між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами на основі найточнішої доступної інформації;

3) *придбання шляхом державного гранту* – це може відбуватися, коли держава передає чи розподіляє суб'єктові господарювання нематеріальні активи, такі як права на посадку в аеропорту, ліцензії на роботу радіо- чи телестанцій, імпорتنі ліцензії чи квоти або права доступу до інших обмежених ресурсів. Це придбання може бути безкоштовним або за номінальну компенсацію. Вартість визначається за справедливою вартістю, яка складається з номінальної суми та будь-яких видатків, що прямо відносяться до підготовки активу до його використання за призначенням;

4) *обміну*: один або кілька нематеріальних активів можуть бути придбаними в обмін на немонетарний актив (чи активи), або ж на поєднання монетарних і немонетарних активів. Собівартість такого нематеріального активу оцінюють за справедливою вартістю за винятком випадків, коли а) ця операція з обміну позбавлена комерційної сутності або б) неможливо достовірно оцінити справедливую

вартість ані отриманого, ані відданого активу. Якщо придбаний актив оцінюють не за справедливою вартістю, його собівартість визначається за балансовою вартістю відданого активу. Первісна вартість нематеріального активу: а) придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу; якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість; б) придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта нематеріальних активів є його справедлива вартість на дату оприбуткування;

5) у разі самостійного виготовлення (створення); первісна вартість нематеріального активу складається з усіх витрат, які можна прямо віднести до створення, виробництва та підготовки активу до використання у спосіб, визначений управлінським персоналом, тобто включає у себе прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо);

б) у разі безоплатного отримання; первісною вартістю нематеріальних активів є: а) при отриманні від суб'єктів державного сектору – справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з приведенням нематеріального активу у стан, придатний до використання за призначенням, та інших витрат; б) від фізичних та юридичних осіб – вартість, щодо якої є достовірна інформація згідно з відповідними первинними документами з урахуванням відповідних витрат;

7) у разі внесення до статутного капіталу підприємства; первісною вартістю нематеріальних активів визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат.

Облік нематеріальних активів, як і основних засобів, окрім первісної вартості, ведеться за балансовою (залишковою), справедливою, переоціненою, вартістю, яка амортизується, ліквідаційною вартістю. Нематеріальні активи передаються разом з первинними документами чи їх копіями або обліковими регістрами чи їх копіями, або іншими документами, в яких зазначено вартість придбання або створення нематеріальних активів. У разі якщо відсутня достовірна інформація щодо первісної вартості нематеріального активу, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства. Після визнання та первісної оцінки нематеріальні активи зараховуються на баланс суб'єкта господарювання.

Відповідно до ПСБУ № 8 «Нематеріальні активи» нематеріальні активи підлягають **переоцінці** у випадку, якщо їх залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу, а також, якщо до них існує активний ринок. При цьому, слід мати на увазі: а) що у разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив, окрім тих, щодо яких не існує активного ринку; б) переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Формула, способи переоцінки (уцінка, дооцінка) нематеріальних активів та порядок її здійснення такі ж самі як і основних засобів.

**Амортизація нематеріальних активів** – систематичний розподіл вартості цих активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації). *Об'єктом амортизації* є вартість, яка амортизується та яка складається з первісної або переоціненої вартості нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів прирівнюється до нуля, окрім випадків існування невідомого зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання або якщо ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що

такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта [45].

Нарахування амортизації нематеріальних активів, окрім права постійного користування земельною ділянкою: 1) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством (установою) у розпорядчому акті при зарахуванні активу на баланс [49]; 2) починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот; 3) починається з дати, що настає за датою введення об'єкта нематеріального активу у господарський оборот при застосуванні виробничого методу; 4) починається з місяця, наступного за місяцем змін, виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання; 5) вибутті об'єкта нематеріального активу суб'єкт господарювання нараховує амортизацію у місяці його вибуття; б) припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу. Сума нарахованої амортизації відображається збільшенням суми витрат і збільшенням суми накопиченої амортизації нематеріальних активів. При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів ураховуються такі фактори: а) моральний знос, що передбачається; б) строки корисного використання подібних активів; в) залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів суб'єкта господарювання; г) очікуване використання нематеріального активу з урахуванням морального зносу; д) строки корисного використання подібних нематеріальних активів; е) правові або інші обмеження щодо строку корисного використання нематеріального активу [49; 51].

Слід звернути увагу на те, що у п. 138.3.4 ст. 138 ПКУ визначаються строки нарахування амортизації нематеріальних активів. Так, відповідно до ПКУ, для права користування природними ресурсами, майном, права на комерційні позначення, права на ведення діяльності, для використання економічних та інших привілеїв, ін. строк дії права користування встановлюється відповідно до правостановлюючого документа; для права на об'єкти промислової власності – відповідно до правостановлюючого документа, але не менш як 5 років; для

авторського права та суміжних з ним права – відповідно до правостановлюючого документа, але не менш як 2 роки. Якщо відповідно до правостановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається суб'єктом господарювання самостійно, але не може становити *менше 2 та більше 10 років*.

**Метод амортизації** нематеріального активу обирається підприємством/установою самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод, а якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Формули нарахування амортизації нематеріальних активів з урахуванням різних її методів та порядок такого нарахування такі ж самі як і для основних засобів та здійснюється згідно з П(с)БО № 7 «Основні засоби».

**Не підлягають амортизації нематеріальні активи:** 1) з невизначеним строком корисного використання – це такі активи до яких належать ті, щодо яких підприємством/установою у розпорядчому акті не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів чи їх еквівалентів від використання таких нематеріальних активів; 2) вартість гудвілу; 3) витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів.

**Зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів** визначається підприємством/установою самостійно на дату річного балансу з метою приведення балансової вартості нематеріальних активів у відповідність з очікуваною сумою відшкодування таких нематеріальних активів, виходячи з очікуваних обсягів майбутніх економічних вигід, які може забезпечити використання нематеріальних активів.

Про зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів можуть свідчити, зокрема такі ознаки: 1) зменшення ринкової вартості об'єкта нематеріальних активів протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось; 2) відсутність потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням активу; 3) суттєві негативні зміни у технологічних, правових і політичних умовах,



в яких діє суб'єкт господарювання, та зміна рівня, способу використання активу, що відбулися протягом звітного періоду або очікуються найближчим часом; 4) застарілість, фізичне пошкодження активу; 5) рішення припинити створення активу до його завершення або доведення до робочого стану; 6) інше свідчення того, що ефективність активу є або буде значно меншою, ніж очікувалось [51]. За наявності зазначених ознак визначається сума очікуваного відшкодування об'єкта нематеріальних активів. Втрати від зменшення корисності включаються до складу інших витрат звітного періоду з одночасним збільшенням суми амортизації об'єкта нематеріальних активів.

Об'єкт нематеріальних активів списується з балансу у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі, неможливості отримання суб'єктом господарювання надалі економічних вигід та/або потенціалу корисності від його використання або невідповідності критеріям визнання активом. У разі вибуття нематеріального активу з балансу списуються його первісна (переоцінена), балансова вартість та сума накопиченої амортизації. Списання об'єкта нематеріальних активів оформлюється актом вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів на кожний окремий об'єкт нематеріальних активів. Регістри аналітичного обліку об'єктів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів. Надходження, отримані у результаті продажу нематеріального активу, вважаються доходами.

Відомості про зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів та про його вибуття заносяться до регістрів аналітичного обліку нематеріальних активів.

При вивченні питання **експертне дослідження операцій з основними засобами, нематеріальними активами та узагальнення результатів їх дослідження**, слід відмітити, що експерт-бухгалтер при проведенні експертизи для встановлення факту порушення правил ведення бухгалтерського обліку чи його відсутності:

1) на початку дослідження повинен установити правомірність віднесення досліджуваних об'єктів до основних засобів та/або нематеріальних активів;

2) ретельно перевірити: а) правильність відображення в обліку основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів; б) правильність формування первісної вартості основних засобів та нематеріальних активів, що визначено у П(с)БО № 7 та № 8; в) що основні засоби та нематеріальні активи, які безкоштовно отримані, отримані внаслідок бартерних операцій та передані як внесок до статутного капіталу, оцінені за ринковою (справедливою), а не за залишковою вартістю; г) чи відображено у бухгалтерському обліку суму переданого зносу придбаних основних засобів та нематеріальних активів, які були в експлуатації, при зарахуванні їх на баланс;

3) мусить упевнитися у тому, що дані про основні засоби та нематеріальні активи, які визнані непридатними для використання протягом звітного періоду та списанні на витрати цього періоду за їхньою залишковою вартістю, які повністю зношені, не можуть принести в майбутньому економічної вигоди, переоцінені за їхньою залишковою вартістю відображені у бухгалтерському обліку;

4) під час дослідження матеріалів інвентаризації основних засобів та нематеріальних активів повинен: а) дослідити матеріали інвентаризації основних засобів та звернути увагу на точність визначення збитку, який підлягає відшкодуванню винними особами; б) перевірити правильність віднесення до основних засобів матеріальних цінностей, що перебувають на балансі господарського органу; в) встановити точність визначення балансової вартості основних засобів та нематеріальних активів на початок кожного звітного періоду; г) перевірити обґрунтованість індексації основних фондів та правильність нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів тощо [11, с. 99–100];

5) інше в залежності від поставлених експерту питань для дослідження.

Методика експертного дослідження операцій з основними засобами нематеріальними активами являє собою перевірку та порівнянні балансових (звітних) даних про залишки основних засобів, нематеріальних активів з даними синтетичного та аналітичного обліку. При цьому бухгалтерські записи звіряються з первинними документами про надходження та вибуття основних засобів, нематеріальних активів (акти приймання, накладні, акти ліквідації основних

засобів, нематеріальних активів, довідки про нараховану суму амортизації, дані про витрати на капітальний ремонт та ін.).

При проведенні експертного дослідження експерту необхідно відповісти на поставлені питання, для роз'яснення яких частіше всього необхідним є встановлення розміру нестач та залишків основних засобів, обґрунтованість списання основних засобів, нематеріальних активів, правильність оприбуткування, правильність застосування норм амортизаційних відрахувань, зносу тощо. Узагальнюються результати дослідження у *висновку експерта*.

#### Контрольні питання:

1. Якими нормативно-правовими актами регулюються основні засоби та нематеріальні активи?
2. Що таке основні засоби?
3. Що таке об'єкт основних засобів?
4. Наведіть приклад основних засобів?
5. Які Ви знаєте ознаки основних засобів?
6. Як визначається первісна вартість основних засобів?
7. Що таке собівартість основного засобу?
8. З чого складається первісна вартість основних засобів?
9. За якими вартостями ведеться облік основних засобів?
10. Що таке переоцінка основних засобів та нематеріальних активів?
11. Які існують способи переоцінки основних засобів та нематеріальних активів?
12. Що таке амортизація основних засобів та нематеріальних активів?
13. Що є об'єктом амортизації основних засобів та нематеріальних активів?
14. Що таке строк корисного використання?
15. Які існують методи нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів?
16. Що таке нематеріальний актив?
17. Наведіть приклади нематеріальних активів?
18. Як визначається вартість нематеріального активу?
19. Які основні засоби та нематеріальні активи не підлягають амортизації?
20. Ознаки зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів?
21. Що досліджує експерт при здійсненні експертного дослідження операцій з основними засобами нематеріальними активами?

#### Теми для рефератів:

1. Основні засоби: сутність та правові основи.
2. Амортизація основних засобів та нематеріальних активів: поняття та методи.
3. Правові основи та особливості бухгалтерського обліку нематеріальних активів

#### Завдання для самоконтролю:

#### Задачі:

1. Первісна вартість об'єкта основного засобу – 248560,00 грн, сума зносу – 48560,00 грн. Відповідно до експертної оцінки справедлива вартість об'єкта становить 168360,00 грн. Який спосіб переоцінки у цьому випадку необхідно використати підприємству, для того щоб бухгалтерський облік був об'єктивним? Розрахуйте залишкову вартість на момент переоцінки,

переоцінену залишкову вартість, індекс переоцінки, переоцінену первісну вартість та переоцінений знос.

2. Підприємство вперше дооцінює об'єкт основних засобів. Його первісна вартість становить 756000,00 грн, знос – 525500,00 грн. Справедлива вартість становить 425580,00 грн. Розрахуйте залишкову вартість на момент переоцінки, переоцінену залишкову вартість, індекс переоцінки, переоцінену первісну вартість та переоцінений знос.

3. Первісна вартість придбаного легкового автомобіля складає 325200,00 грн. Очікуваний термін корисного використання – 8 р. Визначена ліквідаційна вартість – 1890 грн. Підприємство вирішило у даному випадку використовувати для нарахування амортизації прямолінійний метод. Розрахуйте річну, місячну суму амортизації та річну норму амортизації.

4. Первісна вартість об'єкта основного засобу – 150000,00 грн. Ліквідаційна вартість об'єкта – 1500 грн. Термін служби об'єкта – 5 роки. Підприємство вирішило у даному випадку використовувати для нарахування амортизації кумулятивний метод. Розрахуйте кумулятивний коефіцієнт та місячну суму амортизації.

5. У травні 2016 р. підприємство придбало виробниче устаткування початковою вартістю 946000,00 грн. Загальний розрахунковий обсяг виробництва визначений підприємством у розмірі 2600000 од. Ліквідаційна вартість устаткування після його експлуатації за попередньою оцінкою може скласти 25000 грн. Який метод нарахування амортизації у цьому випадку необхідно використати підприємству? Розрахуйте місячну суму амортизації у червні, липні, серпні та вересні.

#### Тестові завдання:

1. До основних засобів належать:  
а) матеріальні активи; б) нематеріальні активи; в) капітальні інвестиції.
2. Основні засоби регулюються:  
а) П(с)БО № 6; б) П(с)БО № 7; в) П(с)БО № 9.
3. Основні засоби:  
а) земельні ділянки, капітальні витрати, будинки, споруди, машини, обладнання, транспортні засоби, прилади, тварини, інші; б) внески засновників, грошові фонди, право власності на торговельну марку, інші; в) капітальні інвестиції, будівельні матеріали, запаси, ін.
4. Первісна вартість об'єкта основних засобів становлять такі витрати:  
а) суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт; б) реєстраційні збори, державне мито, суми ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням основних засобів; в) витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів, ін.
5. Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює:  
а) їх собівартості; б) їх справедливій вартості на дату отримання; в) погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість.
6. Первісна вартість об'єкта основних засобів отриманого в обмін на подібний об'єкт дорівнює:  
а) залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів; б) справедливій вартості переданого об'єкта з включенням різниці об'єктів до витрат звітного періоду; в) справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що буда передана (отримана) під час обміну.
7. Для зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів складається:  
а) акт приймання-передачі основних засобів; б) технічна документація та інвентарна картка; в) інвентарний список.
8. Переоцінка об'єкту основних засобів та нематеріальних активів здійснюється:  
а) якщо їх залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу; б) якщо їх залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату переоцінки; в) якщо їх залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату визначення первісної вартості.

9. *Способи переоцінки основних засобів та нематеріальних активів:*  
а) уцінка; б) дооцінка; в) уцінка та дооцінка.
10. *Методами амортизації основних засобів є:*  
а) прямолінійний, виробничий методи; б) метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості; в) кумулятивний метод, метод 50/50 %, метод 100%; г) тільки за допомогою прямолінійного методу.
11. *Виробничий метод амортизації визначається:*  
а) як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації; б) діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів; в) як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта.
12. *Прямолінійний метод амортизації визначається:*  
а) річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації; б) річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів; в) річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта.
13. *Порядок бухгалтерського обліку нематеріальних активів регулюється:*  
а) П(с)БО № 7; б) П(с)БО № 8; в) П(с)БО № 11.
14. *До нематеріальних активів відносяться:*  
а) матеріальні активи; б) немонетарні активи; в) основні засоби.
15. *Нематеріальні активи:*  
а) права користування природними ресурсами, права користування майном; б) права на комерційні позначення, комерційні найменування, права на об'єкти промислової власності; в) авторське право, незавершені капітальні інвестиції, ін.; г) земельні ділянки, багаторічні насадження, тварини, ін.
16. *Первісною вартістю нематеріального активу є:*  
а) ціна на момент придбання активу; б) справедлива вартість нематеріального активу; в) залишкова вартість нематеріального активу.
17. *Підприємство здійснює переоцінку нематеріальних активів:*  
а) за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів щодо яких існує активний ринок; б) за залишковою вартістю активу на дату переоцінки; в) за ціною активу на дату переоцінки.
18. *У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати:*  
а) всі нематеріальні активи підприємства; б) всі інші активні групи, до якої належить цей нематеріальний актив; в) тільки цей нематеріальний актив.
19. *Якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають:*  
а) щорічній переоцінці; б) щомісячній переоцінці; в) переоцінці раз в 3 роки.
20. *Індекс переоцінки нематеріального активу визначається:*  
а) діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість; б) добутком справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість; в) сумою справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, і його залишкової вартості.
21. *Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі:*  
а) додаткового капіталу; б) витрат звітного періоду; в) доходів звітного періоду.
22. *Сума уцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі:*  
а) доходів звітного періоду; б) додаткового капіталу; в) витрат звітного періоду.
23. *Частіше всього амортизація нематеріальних активів нараховується із застосуванням:*  
а) методу зменшення залишкової вартості; б) кумулятивного методу; в) прямолінійного методу.

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗАПАСІВ, ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ, МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАЛЬНИХ ПРЕДМЕТІВ. ЕКСПЕРТНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ЗАПАСАМИ**

1. *Поняття та структура запасів.*
2. *Синтетичний і аналітичний облік виробничих запасів.*
3. *Облік надходження виробничих запасів на склад.*
4. *Порядок відпуску та списання виробничих запасів на виробництво.*
5. *Оцінка вибуття запасів; оцінка запасів на дату балансу.*
6. *Порядок реалізації виробничих запасів.*
7. *Характеристика малоцінних та швидкозношувальних предметів і особливості їхнього обліку.*
8. *Відмінність малоцінних та швидкозношувальних предметів від малоцінних необоротних матеріальних активів.*
9. *Експертне дослідження операцій з матеріальними запасами та узагальнення результатів їх дослідження.*

Запаси та порядок ведення бухгалтерського обліку щодо них в Україні регулюються ПКУ, Наказами Міністерства фінансів України: «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. [52], «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 10 «Дебіторська заборгованість» від 08.10.1999 р. [53], «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі № 123 «Запаси» від 12.10.2010 р. [54], «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору» від 23.01.2015 р. [55] тощо.

Відповідно до П(с)БО № 9 **запаси** – 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. Слід відмітити, що запаси визнаються активом, якщо існує імовірність

того, що підприємство/установа отримає у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

**Структура запасів** – це їх групи, які передбачені п. 6 ПСБУ №9 «Запаси», п. 2 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору (Таблиця 8.1).

Таблиця 8.1 [52; 55]

Групи запасів

Запаси
сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб, забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта господарювання;
готова продукція, 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;
матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом господарювання з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, у тому числі вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо;
малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо);
поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються як запаси та визнаються ними, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства суб'єктів господарювання та науково-дослідних закладів після її первісного визнання;
незавершене виробництво у вигляді не закінчених 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;

**Не є запасами:** 1) незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними; 2) фінансові активи; 3) поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю відповідно до П(с)БО № 30 «Біологічні активи» [56]; 4) корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації, відповідно до інших національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та не відносяться до запасів.

При вивченні питання **синтетичний і аналітичний облік виробничих запасів** слід звернути увагу на те, що відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку [38] для обліку запасів використовуються клас 2 «Запаси», який складається з 9 рахунків: 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари»; клас 0 «Позабалансові рахунки». Бухгалтерський облік на позабалансових рахунках здійснюється, зокрема, у разі, наприклад: надходження і використання (повернення) давальницької сировини; надходження та рух запасів, отриманих від постачальника, і в оплаті яких відмовлено внаслідок порушення договірних зобов'язань (невідповідність асортименту, якості, строкам поставки запасів, технічним умовам тощо) або поломки та псування запасів; одержання запасів, які згідно з договором заборонено використовувати до оплати їх вартості; прийняття запасів на відповідальне зберігання; одержання від замовника підрядними організаціями устаткування і будівельних матеріалів для монтажу і виконання будівельних робіт; тощо.

У бухгалтерському обліку виробничі запаси обліковуються за допомогою **синтетичного та аналітичного обліків**.

**Синтетичний облік виробничих запасів** – узагальнене відображення у грошовому вимірнику економічно однорідних запасів, який ведеться у розрізі синтетичних рахунків бухгалтерського обліку та за допомогою якого визначається загальна наявність виробничих запасів на підприємстві.

Для синтетичного обліку виробничих запасів використовуються рахунки 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» Плану рахунків бухгалтерського обліку. Так, наприклад, *рахунок 20 «Виробничі запаси»* призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів

сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва [57, с. 253]. За дебетом цього рахунку відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінки, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо. Рахунок 20 «Виробничі запаси» має такі субрахунки:

Таблиця 8.2

201 «Сировина й матеріали» (відображення наявності та руху сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні);
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» (відображення руху купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів, включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні та залізобетонні конструкції та вироби – дерев'яні, залізобетонні, металеві, ін., придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці для їх обробки або для збирання, тощо);
203 «Паливо» (облік наявності та руху палива, що купується чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, для вироблення енергії та опалення будівель, облік оплачених талонів на бензин, дизельне паливо, газ і мастильні матеріали, ін.);
204 «Тара й тарні матеріали» (відображення наявності та руху всіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, ін.);
205 «Будівельні матеріали» (відображення руху будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання та комплектуючих виробів, які підлягають монтажу, та інших запасів, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій);
206 «Матеріали, передані в переробку» (облік матеріалів, переданих у переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів);
207 «Запасні частини» (облік придбаних або виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті; тощо);
208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» (облік мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками та хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин; саджанців, насіння та кормів (покупні та власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві);
209 «Інші матеріали» (облік відходів виробництва (обрубків, обрізків, стружки тощо), невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, палива або запасних частин (металобрухт, утиль), зношених шин, бланків суворого обліку (за вартістю придбання) тощо).

На позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» відображається облік виробничих запасів, що не належать підприємству, тобто тих, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті

на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління. Цей рахунок має такі субрахунки, що використовуються для обліку запасів: 022 «Матеріали, прийняті для переробки», 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні», 024 «Товари, прийняті на комісію», 025 «Майно в довірчому управлінні [57, с. 258].

**Аналітичний облік виробничих запасів** – деталізований облік запасів за видами, сортами, групами матеріалів, місцями зберігання та матеріально, відповідальними особами, ін., який ведеться у розрізі аналітичних рахунків бухгалтерського обліку та будується по кожному синтетичному рахунку окремо, а також за допомогою якого визначається кількість наявних виробничих запасів на підприємстві за видами, сортами тощо, існує можливість контролювати наявність та рух кожного виду товарно-виробничих запасів.

Аналітичний облік призначається для оперативного керівництва господарством і складання звітності, ведеться не лише у вартісних, але і в натуральних показниках, а також містить довідкові дані. У цьому обліку застосовують окремі облікові реєстри (картотеки, відомості тощо) для пооб'єктного обліку запасів по видах їх і місцям знаходження, складського кількісно-сортowego обліку матеріалів і готової продукції, для обліку витрат в розрізі аналітичних позицій калькуляційних рахунків виробництва – по видах продукції, стадіях обробки, статтям калькуляції тощо.

Рахунки аналітичного обліку використовують для контролю за зберіганням і рухом матеріальних цінностей, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації. Кожне підприємство відкриває аналітичні рахунки залежно від потреби у кількості, необхідній для управління виробництвом [57, с. 259].

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться у розрізі їх найменувань або однорідних груп, за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. Кожна з груп виробничих запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Кожному найменуванню, сорту, розміру виробничих запасів привласнюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке

записують до спеціального реєстру – номенклатури-цінника, де також вказують одиницю виміру та облікову ціну запасу. На кожному документі з руху виробничих запасів повинно бути вказано не тільки найменування запасу, але й номенклатурний номер, що дозволяє уникати помилок під час заповнення прибуткових і видаткових документів та здійснення записів у складському і бухгалтерському обліку виробничих запасів [57, с. 260].

Таблиця 8.3

Аналітичний облік виробничих запасів

<b>Суть обліку</b>	здійснюється в розрізі субрахунків від 201 до 209 за видами запасів за однорідними групами, за матеріально-відповідальним особами	
	патріонний	облік запасів: ведеться окремо по кожній партії запасу (парія – товари, які надійшли одночасно по одному документу або по декількох документах); ведеться на спеціальних картках (партійний картках), на яких враховується надходження запасів даної партії і витрата запасів тільки з даної партії; застосовується одночасно у бухгалтерії та на складі; у бухгалтерії на кожну партію запасів відкривають окремий аналітичний рахунок, в кінці місяця за рахунками аналітичного обліку складають оборотну відомість, в якій по кожній товарній групі вказують номери партій.
<b>Методи обліку</b>	сортовий	облік запасів ведеться на складі та у бухгалтерії, на складі ведуться картки кількісного обліку, а у бухгалтерії – картки кількісно-сумового обліку. По закінченні звітного періоду в картках визначаються обороти за місяць і залишки на кінець місяця: на складі тільки за кількістю, а у бухгалтерії за кількістю і сумою; на основі підсумкових даних карток аналітичного обліку, що ведуться у бухгалтерії по закінченню місяця складається сортова оборотна відомість у розрізі найменувань або номенклатурних номерів виробів.
	оперативно-бухгалтерський (сальдовий)	Цей метод полягає у тому, що на складах організовується тільки кількісний облік за видами запасів, тобто за номенклатурними номерами. Бухгалтерія веде тільки сумовий облік, тобто облік у грошовому вираженні. Метод передбачає складання сальдової відомості обліку, у якій відображаються залишки на перше число кожного звітного періоду, і яка відкривається у бухгалтерії по кожному складу і ведеться у розрізі груп і номенклатурних номерів (найменувань) запасів. По кожному номенклатурному номеру (найменуванню) вказуються одиниця виміру й облікова ціна. По закінченні звітного періоду відомість передається на склад, де завідуючий складом (комірник) з карток (книги) складського обліку переносить у відомість по кожному номенклатурному номеру залишок на кінець звітного періоду у натуральному вираженні. Зі складів відомості передаються у бухгалтерію, де підраховуються залишки, підраховуються суми за групами, складах і по підприємству в цілому.
<b>Реєст-ри обліку</b>	журнал 5 та 5а, відомість 5.1 при журнальній формі обліку	
	відомість 2-м при спрощеній формі обліку	
	журнал К-8 та книга № К-27 при книжно-журнальній формі обліку	

Записи аналітичного обліку на відповідних рахунках звіряють із записами синтетичного обліку за допомогою сальдових або оборотних відомостей, підсумки яких мають бути тотожні підсумкам записів у відповідному синтетичному рахунку.

Слід відмітити, що у порівнянні з синтетичним обліком, деталізація аналітичного обліку виробничих запасів обумовлена, по-перше, наявністю великої кількості складів для їх зберігання; по-друге, значною їх номенклатурою; по-третє, складною організаційною та виробничою структурами підприємства тощо [57, с. 259].

**Облік надходження виробничих запасів на склад** здійснюється у бухгалтерському обліку на підставі первинних документів надходження запасів (зовнішні документи) та документів відповідної форми ведення бухгалтерського обліку. На підприємство виробничі запаси можуть надходити: 1) від постачальників, продавців, підзвітних осіб, від самостійного виготовлення чи вирощування, від ліквідації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; 2) шляхи надходження: придбання за плату, виготовлення власними силами і знаходження у процесі виробництва з метою подальшої реалізації, внесення до Статутного капіталу, безоплатне надходження; обмін на подібні запаси, обмін на неподібні запаси; 3) оплатно, безоплатно, у борг.

Отримання виробничих запасів на підприємство супроводжується певними документами, вид якого залежить від способу отримання запасу (Таблиця 8.4).

Таблиця 8.4 [57, с. 246–247]

Документи надходження та оприбуткування виробничих запасів

<b>Назва документа</b>	<b>Призначення документа</b>
<i>документи, які надходять від постачальника, продавця:</i>	
рахунок-фактура	розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожну партію відвантажених запасів;
накладна	комбінований документ, що складається з трьох самостійних розділів:
товарно-	відомості про вантаж, найменування, кількість, запасів, їх вартість, загальну суму замовлення, вантажно-розвантажувальні роботи, ін.;
транспортна накладна	призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним або іншим транспортом (вартість доставки) та яка використовується для кількісного та якісного обліку запасів;

податкова накладна	призначення таке саме, як і товарно-транспортної накладної, однак, з обов'язковою вказівкою податку на додану вартість та яка дозволяє отримати податковий кредит;
накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей	документ є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз із території підприємства постачальника, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку;
акт закупки товарно-матеріальних цінностей	застосовується при закупівлі запасів підзвітними особами підприємства;
інші документи: платіжна вимога-доручення, сертифікат якості, гарантійний талон тощо за необхідності	
<i>документи, які заповнюються/складаються на підприємстві при отриманні запасів та оприбуткуванні на склад:</i>	
журнал обліку вантажів, що надійшли	застосовується для реєстрації надходження вантажів, транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства;
акт про приймання матеріалів	документ складається у випадках розбіжностей за кількістю і якістю виробничих запасів, що надійшли, із даними супровідних документів (пред'явлених до оплати) і є підставою для пред'явлення претензій постачальнику й оприбуткування виробничих запасів, що надійшли. Застосовується також у разі приймання запасів, що надійшли без документів;
довіреність	видається працівнику для отримання виробничих запасів у постачальника; довіреність залишається у постачальника;
акт списання бланків довіреностей, журнал реєстрації довіреностей;	
прибутковий ордер	застосовується: для обліку матеріалів, що надходять на підприємство від постачальників або з переробки; для оперативного обліку на складах, аналітичного та синтетичного обліку надходження запасів. Заповнюється при відсутності якісних та кількісних розбіжностей з документами постачальника, а також при оприбуткування запасів з переробки. Основні реквізити прибуткового ордеру: номенклатурний номер, назва, сорт, розмір, одиниця виміру, кількість за даними документів і прийнята на склад, ціна, сума, підписи того, хто здав цінності (експедитор, представник постачальника тощо), і того, хто прийняв (завідувач складу, комірник);
комерційний акт	складається у разі невідповідності фактичної наявності запасів даним документам постачальника при прийманні вантажу від залізниці або пристані. Є підставою для пред'явлення претензії постачальнику або транспортній організації;
інші документи: товарно-транспортна накладна (при доставці автомобільним транспортом), акт про нестачі (у разі нестачі на залізниці), платіжна вимога-доручення або платіжне доручення (для оплати вартості отриманих запасів);	
<i>документ, який складається при надходженні запасів від власного виробництва:</i>	
накладна	виписується в двох примірниках, один з яких використовується як прибутковий документ складу, другий – як видатковий документ цеху, що здав невикористані матеріали, відходи виробництва, напівфабрикати, готову продукцію.

Приклади деяких з зазначених вище документів наведені у Додатку В.

На підставі первинних документів та документів оприбуткування запасів, виробничі запаси обліковують на активному рахунку 20 «Виробничі запаси», на якому за дебетом відображають надходження запасів, за кредитом – вибуття.

При вивченні цього питання, необхідно звернути увагу на те, що виробничі запаси приймаються матеріально відповідальною особою як за кількістю, так і за якістю. Ця особа (завідувач складу, комірник), приймаючи запаси на склад, здійснює перевірку відповідності даних документів постачальника фактичній наявності запасів, ретельно перевіряє запаси, встановлює відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам. У разі повної відповідності, відсутності розбіжностей здійснюється оприбуткування запасів на склад, тобто прийняття їх для зберігання, що підтверджується відповідним записом на документі постачальника про отримання запасів (ставиться штамп прийому) або складанням прибуткового ордеру (не складається, коли є розбіжності чи виробничі запаси надійшли без платіжних документів (складається акт про приймання матеріалів) [57, с. 249].

На підставі документів про оприбуткування здійснюються записи у картках складського обліку (приклад, Додаток Д), які є реєстром аналітичного обліку запасів на складі, які виписуються у бухгалтерії підприємства і передаються на склад, застосовується для оперативного обліку руху запасів по складу (коморі). Записи по кожній операції руху (надходження і вибуття зі складу) здійснюються комірником або завідувачем складу у книзі складського обліку. Книга складського обліку відкривається у бухгалтерії і видається під розписку у реєстрі, де вказується дата видачі, кількість карток, їх реєстраційні номери і підпис одержувача.

На складі щодо надходження та руху виробничих запасів на складі ведеться складський облік, який організовується за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання та за кількістю матеріальних цінностей. Кожному виду матеріальних цінностей присвоюється *номенклатурний номер*, що повторюється у всіх первинних документах. Перші три цифри номера означають номер рахунку і субрахунку, наступні дві – номер групи, а інші – порядковий номер матеріальних

цінностей у групі. Комірник щоденно записує до складської картотеки та книги всі операції надходження та витрат матеріалів, нумеруючи свої записи за порядком з початку року чи кварталу. Після кожного запису визначається залишок матеріалів даного номенклатурного номера. Періодично матеріально-відповідальні особи складів складають реєстри документів (реєстр прийняття – здачі документів), які в кінці кожного місяця здаються в бухгалтерію разом з підшитими до них первинними документами окремо за надходженням і окремо по видатку виробничих запасів.

Документами складського обліку, крім карток та книги складського обліку, реєстру прийняття – здачі документів, є матеріальний ярлик, відомість обліку залишків матеріалів на складі, сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу та матеріальний звіт.

**Відпуск і списання виробничих запасів на виробництво** відбувається за такими напрямками: відпуск на виробництво та загальновиробничі потреби; відпуск для задоволення адміністративних потреб; відпуск для задоволення потреб відділу збуту; списання за невідповідності критеріям визнання активом; безоплатна передача; реалізація на сторону; списання через втрати; обмін на подібні та неподібні активи; інші напрями [57, с. 249–250].

При вивченні цього питання, варто звернути увагу на те, що при відпуску запасів у виробництво необхідно дотримуватися певних правил та вимог: 1) запаси обліковуються за вагою, обсягом, масою відповідно до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва; 2) відпуск запасів, як правило, здійснюється у межах попередньо встановлених лімітів (на підприємстві лімітування здійснюється відділом матеріально-технічного постачання); 3) з головним бухгалтером узгоджуються списки осіб, яким надано право отримувати зі складу запаси, а також отримуються зразки їх підписів; 4) запаси у виробництво передаються зі складів тільки представникам цехів, господарств, відділів тощо, які офіційно визначені для їх отримання; 5) порядок документального оформлення операцій з відпуску запасів зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються: систематично

на виробничі потреби або епізодично в цехи та відділи для адміністративних чи інших потреб [57, с. 250].

Таблиця 8.5 [57, с. 248].

Документи з відпуску (списання), вибуття запасів

<i>Назва документа</i>	<i>Призначення документа</i>
<i>Лімітно-забірна картка (ф. № М-8)</i>	для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць;
<i>Лімітно-забірна картка (ф. № М-9)</i>	для чотириразового відпуску лімітованих матеріалів, що зараховуються на один вид витрат (замовлення) на один місяць;
<i>Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10)</i>	для відпуску матеріалів, потреба в яких виникає періодично, заміни матеріалів, а також для додаткового (понадлімітного) відпуску матеріалів;
<i>Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11)</i>	для відпуску матеріалів усередині підприємства, включаючи відпуск господарствам свого підприємства, розташованим за межами його території.

Одним із основних документів, на підставі якого запаси вибувають зі складу на виробництво є **лімітно-забірна картка (типова форма № М-8)** (приклад, Додаток Е): 1) виписується відділом постачання або плановим відділом на одне або декілька найменувань матеріалів (номенклатурних номерів) у двох примірниках, один з яких до початку місяця передається цеху (дільниці) – споживачу матеріалів, другий – складу або кладовій цеху (дільниці); 2) у картці зазначається місячний ліміт відпуску конкретному цеху матеріалів певного номенклатурного номера; 3) відпуск матеріалів у виробництво здійснюється складом при пред'явленні представником цеху свого примірника лімітно-забірної картки, а також з тих складів, які позначені у лімітно-забірній картці.; 4) комірник робить відмітку про кількість відпущеного матеріалу в обох примірниках лімітно-забірної картки та визначає залишок невикористаного ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів; 5) у картці цеху розписується комірник, а в лімітно-забірній картці складу – представник цеху; 6) після закінчення місяця або використання ліміту лімітно-забірні картки здаються до бухгалтерії; 7) по лімітно-забірній картці ведеться також облік матеріалів, що не були використані у виробництві (повернення), при цьому інших додаткових документів не складається [57, с. 252].



Для скорочення кількості первинних документів, там, де це доцільно, рекомендується оформляти відпуск матеріалів безпосередньо в картках складського обліку. У цьому випадку видаткові документи на відпуск матеріалів не оформлюються, а сама операція здійснюється на основі лімітних карток, які виписуються в одному примірнику та мають характер бухгалтерських документів. Ліміт відпуску можна вказати і в самій картці. Представник цеху при одержанні матеріалів розписується безпосередньо в картках складського обліку, а у лімітно-забірній картці розписується комірник.

Слід відмітити, що документи для оформлення операцій з надходження, внутрішнього переміщення та відпуску запасів надходять до бухгалтерії, де вони підлягають перевірці за змістом господарських операцій і правильністю їх оформлення, щодо законності операцій. На документи з оприбуткування товарно-матеріальних запасів складається реєстр прибуткових документів, а на документи, які підтверджують витрачання, – реєстр видаткових документів. У реєстрах наводяться наступні дані: період, за який складається реєстр; назва документа, за яким складено реєстр; номери документів та їх загальна кількість; підписи завідувача складу та бухгалтера, який приймає реєстри. Реєстри складаються у двох примірниках: один залишається на складі, а другий, з прикладеними до нього документами, передається до бухгалтерії. Приймаючи реєстри, бухгалтер перевіряє правильність записів у картках складського обліку, всіх документів і виведення залишків у натуральних одиницях. Документи групуються за видами запасів, після чого за кожною з груп документів підраховується загальна сума, яка записується на зворотному боці реєстру. Дані оброблених реєстрів заносяться до накопичувальної відомості руху запасів, яка складається бухгалтером [57, с. 252].

#### Оцінка вибуття запасів; оцінка запасів на дату балансу.

Відповідно до П(с)БО № 9 при відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів: *ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;*

*середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу* (Таблиця 8.6).

Таблиця 8.6

#### Методи оцінки вибуття запасів та приклади їх розрахунку

Назва методу	ідентифікована собівартість
Суть методу	запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю. Суть методу полягає у тому, що конкретні одиниці запасів передаються у виробництво (на установку) за тією ж вартістю, за якою вони (ці конкретні одиниці запасів) були придбані (чи з урахуванням суми уцінки, якщо така проводилася). Цей метод може бути застосований при незначній номенклатурі матеріалів. При будівельно-монтажних роботах за даним методом здійснюється облік, наприклад, різних залізобетонних конструкцій, а також дерев'яних, металопластикових виробів – дверей, вікон тощо.
Приклад розрахунку	відповідно до замовлення № 15012/03 на капітальний ремонт офісного приміщення у ньому змонтована система кондиціонування повітря, спеціально придбана для установки при виконанні даного замовлення. Дана система була закуплена за ціною 144 000 грн. (у т.ч. ПДВ – 24 000 грн.). При використанні методу ідентифікованої собівартості зазначена система кондиціонування передається у виробництво (на установку) за тією ж вартістю, за якою була оприбуткована: Дт 23 Кт 202 на суму 120 000 грн.
Назва методу	середньозважена собівартість
Суть методу	оцінка проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції. Цей метод передбачає розрахунок вартості одиниці товару, виходячи з середніх цін. Такий розрахунок робиться по кожній одиниці товару. Розрахунок можна проводити за формулою: $C_c = \frac{C_p + C_n}{K_p + K_n}$ де $C_c$ – середньозважена собівартість, $C_p$ – собівартість запасів на початок періоду, $C_n$ – собівартість запасів на кінець періоду, $K_p$ – кількість запасів на початок періоду, $K_n$ – кількість запасів на кінець періоду. Цей метод зручний для застосування підприємствами зі значною номенклатурою запасів.
Приклад розрахунку	Станом на 01.02.2016 р. на складі кондитерської фабрики по виробництву цукерок був у наявності цукор білий буряковий у кількості 25 мішків (1 мішок – 50 кг; всього – 1250 кг, 1 кг – 18,00 грн) на суму 22500,00 грн (собівартість 1 мішка – 900,00 грн). Для виготовлення цукерок протягом лютого 2016 р. закуповувався цукор: 1-ша партія від 03.02 – 18 мішків (1 мішок – 50 кг, 1 кг – 19,00 грн) за ціною 950,00 грн за 1 мішок; 2-га партія від 10.02 – 25 мішків (1 мішок – 50 кг, 1 кг – 18,50 грн) за ціною 925,00 грн за 1 мішок; 3-тя партія від 25.02 – 12 мішків (1 мішок – 50 кг, 1 кг – 21,50 грн) за ціною 1075,00 грн за 1 мішок. На кінець лютого у залишку на складі залишилося 10 мішків цукру. Необхідно визначити собівартість цукру, який вибув у виробництво і собівартість його залишку. Середньозважена собівартість одного мішка складає: $25 \times 900,00 + 18 \times$

	$950,00 + 25 \times 925,00 + 12 \times 1075,00 = (22500,00 + 17100,00 + 23125,00 + 12900,00) : (25 + 18 + 25 + 12) = 75625,00 / 80 = 945,31$ грн. На кінець лютого вибуло мішків – $25+18+25+12 - 10 = 70$ шт. Собівартість вибулих 70 мішків цементу складає: $945,31 \times 70 = 66171,70$ грн. Собівартість залишку на кінець місяця: $75625,00 - 66171,70 = 9453,30$ грн.
<b>Назва методу</b>	<b>собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО)</b>
<b>Суть методу</b>	оцінка запасів базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до підприємства/установи (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. <b>Метод ЛІФО (не використовується нині, не діє)</b> допускає першочергове списання запасів за собівартістю, що надійшли останніми, тобто запасів, що першими відпускаються у виробництво (продаж чи інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів. І навпаки: залишок запасів оцінюється за собівартістю перших за часом надходження запасів.
<b>Приклад розрахунку</b>	Станом на 01.03.2016 р. на складі будівельної фірми був у наявності цемент марки М-600 у кількості 10 мішків (1 мішок – 50 кг, всього – 500 кг) на суму 1800,00 грн (1500,00 грн без ПДВ), собівартість 1 мішка – 150,00 грн без ПДВ. Для виконання будівельних робіт протягом березня 2016 р. закуповувався цемент марки М-600: 1-ша партія від 03.03 – 15 мішків за ціною 162,00 грн за 1 мішок (без ПДВ – 135,00 грн); 2-га партія від 10.03 – 25 мішків за ціною 164,8 грн за один мішок (без ПДВ – 137,33 грн); 3-тя партія від 25.03 – 10 мішків за ціною 166,0 грн за 1 мішок (без ПДВ – 138,33 грн). На кінець березня у залишку на складі знаходилося 5 мішків цементу. Необхідно визначити собівартість цементу, використаного на будівництві об'єктів, а також собівартість залишку на складі на кінець місяця. Усього вибуло цементу: 10 (залишок на початок місяця) + 15 + 25 + 10 - 5 (залишок на кінець місяця) = 55 мішків, у т.ч.: 10 мішків за ціною залишку на початку місяця на суму 1500,00 грн.; 15 мішків за ціною 1-ї партії на суму 2025,00 грн; 25 мішків за ціною 2-ї партії на суму 3433,25 грн; 5 мішків за ціною 3-ї партії на суму 691,65 грн. Разом вибуло цементу на суму: $1500,00 + 2025,00 + 3433,25 + 691,65 = 7649,90$ грн. У залишку на кінець місяця числиться цемент за ціною 3-ї партії на суму: $5 \text{ мішків} \times 138,33 \text{ грн} = 691,65$ грн. Списання цементу у виробництво відображається кореспонденцією рахунків: Дт 23 Кт 205 на суму 7649,90 грн.
<b>Назва методу</b>	<b>нормативні затрати</b>
<b>Суть методу</b>	оцінка полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Застосування нормативних затрат для оцінки запасів у бухгалтерському обліку та звітності допускається лише тоді, якщо результати такої оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися та переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості. Метод нормативних затрат звичайно застосовується у разі стабільності цін на запаси. У цьому випадку відхилення між нормативними та фактичними витратами на матеріали є несуттєвими і списуються у момент придбання матеріалів. Сума перевищення фактичної собівартості запасів над їх нормативною собівартістю включається до собівартості реалізованої продукції звітного року.

<b>Приклад розрахунку</b>	У виробництві знаходяться вироби (машинка іграшкова дитяча «Джип»), норми витрат ресурсів за якими наступні: матеріали – 60,00 грн /шт.; основна заробітна плата виробничих робітників – 40,00 грн/шт. Разом прямих витрат – 100,00 грн/шт. Нехай за станом на 01.03.2016 р. у незавершеному виробництві числиться 100 виробів. Вартість незавершеного виробництва становить: матеріали – 60,00 грн/шт. $\times 100 = 6000,00$ грн, основна заробітна плата виробничих робітників: $40,00 \text{ грн/шт.} \times 100 = 4000,00$ грн. Разом 10000,00 грн. З 01.03.2016 р. у результаті впровадження заходів по вдосконаленню технологічного процесу зменшилася норма витрати матеріалу на 10 грн/шт. і становила 50 грн/шт. Таким чином, нормативна собівартість виробів склала: матеріали: $50,00 \text{ грн/шт.} \times 100 = 5000,00$ грн, основна заробітна плата виробничих робітників: $40,00 \text{ грн/шт.} \times 100 = 4000,00$ грн, разом 9000,00 грн. У березні 2016 р. запущено у виробництво ще 1000 виробів. За березень 2016 р. було випущено 1100 шт. виробів, тобто залишків незавершеного виробництва на 01.04.2016 р. не залишилося. Таким чином, на дебету рахунку 20 «Основне виробництво» були відображені наступні витрати: матеріали: $50,00 \text{ грн/шт.} \times 1100 = 55000,00$ грн; основна заробітна плата виробничих робітників: $40,00 \text{ грн/шт.} \times 1100 = 44000,00$ грн, разом 99000,00 грн. Собівартість однієї одиниці виробу – машинки дитячої на кінець березня 2016 року склала: $99000,00 \text{ грн} : 1100 \text{ шт.} = 90 \text{ грн/шт.}$
<b>Назва методу</b>	<b>ціна продажу</b>
<b>Суть методу</b>	оцінка заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. <b>Собівартість реалізованих товарів</b> визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. <b>Сума торговельної націнки на реалізовані товари</b> визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. <b>Середній відсоток торговельної націнки</b> визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця та торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів. Відповідно до Закону України «Про ціни і ціноутворення» від 21.06.2012 р.: 1) <b>торгівельна надбавка (націнка)</b> – сума витрат суб'єкта господарювання, що пов'язані з обігом товару та здійснюються в процесі його продажу (реалізації) у роздрібній торгівлі, та прибутку. <b>Гранична торговельна надбавка (націнка)</b> є її максимально допустимим рівнем, який повинен враховуватися суб'єктом господарювання під час реалізації товару в роздрібній торгівлі, та який може визначатися законодавством до певних груп товарів; 2) <b>постачальницько-збутова надбавка (постачальницька винагорода)</b> – сума витрат суб'єкта господарювання, що пов'язані з обігом товару та здійснюються в процесі його продажу (реалізації) під час надходження від виробника (постачальника) на відповідний товарний ринок, та прибутку. <b>Гранична постачальницько-збутова надбавка</b> є її максимально допустимим рівнем, який повинен враховуватися суб'єктом господарювання, що здійснює оптову торгівлю, під час встановлення ціни товару [58]. Ціна продажу визначається: собівартість товару + торговельна націнка підприємства + ПДВ (20 або 7%) або без ПДВ.
<b>Приклад</b>	ТОВ «Корона» виготовляє різні солодоші. Станом на 08.02.2016 р. за

<i>розрахунку</i>	07.02.2016 р. було виготовлено 50000 шт. плиток чорного шоколаду 100 г. Пораховані витрати на його виготовлення склали 250000,00 грн. Собівартість однієї шоколадки: $250000,00 : 50000 = 5,00$ грн/шт. Торгівельну націнку підприємство встановило у розмірі 25%. Ціна шоколаду з націнкою (ціна для продажу) складає: $5,00 \times 25\% = 6,25$ грн /шт..
-------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Важливо запам'ятати, що для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Запаси відображаються у бухгалтерському обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: *первісною вартістю або чистою вартістю реалізації* [52].

**Придбані (отримані) або вироблені запаси зраховуються на баланс підприємства/установи** за первісною вартістю, якою є плата, за яку придбали запаси, тобто їх собівартість, що складається з таких фактичних витрат: а) суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; б) суми ввізного мита; в) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству/установі; г) транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів); д) інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства/установи на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів тощо) [52]. Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): понаднормові втрати та нестачі запасів; витрати на збут; фінансові витрати; загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісною вартістю запасів є: 1) виробнича собівартість, яка визначається за П(с)БО №16 «Витрати», щодо тих запасів, що виготовляються власними силами підприємства; 2) погоджена засновниками (учасниками) підприємства

справедлива вартість з урахуванням певних витрат тих запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства; 3) справедлива вартість з урахуванням певних витрат тих запасів, які одержані підприємством безоплатно; 4) балансова вартість переданих запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, але, якщо ця балансова вартість перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість; 5) справедлива вартість отриманих запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси. Запаси, отримані у процесі ремонту та поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо), ліквідації основних засобів, оприбутковуються за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі суб'єкта господарювання з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації.

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

*За чистою вартістю реалізації* запаси відображаються, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Така вартість визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

**Порядок реалізації виробничих запасів** являє собою продаж, вибуття таких запасів, тобто реалізацію запасів покупцям. Реалізація відбувається за ціною, яка визначається підприємством з урахуванням методів оцінки вибуття запасів. Одним із основних методів, за яким визначається ціна виробничих запасів, які реалізується, є метод ціни продажу, за яким визначається ціна продажу таких запасів, що включає у себе собівартість та торговельну націнку. П(с)БО № 9 закріплює, що очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію – це *чиста вартість реалізації запасів*.

У бухгалтерському обліку виробничі та інші запаси, які були реалізовані, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому визнається дохід

від їх реалізації (принцип відповідності доходів та витрат) відповідно на рахунках 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Таблиця 8.7

Відображення у бухгалтерському обліку реалізацію виробничих запасів [59]

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
дохід від реалізації	31 «Рахунки в банках» або 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
		20 «Виробничі запаси»
собівартість реалізованих запасів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	22 «Малоцінні, швидкозношувальні предмети»
відображена сума ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки по податках»

Відповідно до П(с)БО № 9 «Запаси» **малоцінні та швидкозношувані предмети** (далі – МШП), що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, відносять до запасів; первісною вартістю цих предметів, придбаних за плату, є собівартість [48], яка визначається як і собівартість запасів і включає у себе витрати такі самі, які включаються до витрат інших запасів. До цих предметів належать: інструменти (свердла, молотки, сплавний трос, ін.), господарський інвентар, знаряддя лову, спеціальне оснащення, спеціальний одяг (рукавиці, комбінезони, ін.), тара (ящики, мішки, ін.), предмети прокату тощо.

У бухгалтерському обліку згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух МШП, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів використовується рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». За дебетом цього рахунку відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів [60]. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського

обліку передбачає порядок кореспонденції рахунку 22 з іншими рахунками по дебету та кредиту.

З метою забезпечення збереження МШП в експлуатації підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні. При поверненні на склад з експлуатації цих предметів, що придатні для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід». Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства [38]. Слід відмітити, що підприємство самостійно визначає, які предмети у нього малоцінні та мають обліковуватися на рахунок 22.

Наказ Міністерства статистики України від 22 травня 1996 р. № 145 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» закріплює документами з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (Таблиця 8.8) [61].

Таблиця 8.8

Документи обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів

Назва документа	Призначення документа
МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)»	застосовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) у роздавальних кладових на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного оборотного (обмінного) фонду. Відомість складається у двох примірниках начальником цеху разом із начальником інструментального чи планового відділу при необхідності зміни норми постійного запасу інструментів (пристроїв). Один примірник відомості знаходиться в інструментальному відділі, другий – у цеху. На підставі даних відомості вносяться зміни до картки складського обліку матеріалів (типова форма № М-12) інструментально-роздавальної кладової.
МШ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів»	застосовується для обліку МШП, виданих під розписку робітнику чи бригадиру (для бригади) із роздавальної кладової цеху для тривалого користування. Заповнюється в одному примірнику комірником на кожного робітника, що одержав ці предмети, який повинен розписатися в ній. Для обліку інструментів (пристроїв), виданих робітнику із кладової цеху для короткострокового користування, застосовується інструментальна марка, яка при здачі інструментів комірнику, повертається робітникові. На кожен інструментальну марку, в якій вказується номер інструментальної роздавальної кладової, номер цеху, табельний номер робітника, комірник видає тільки один інструмент. У цій картці також зазначаються дані про повернення предмета, за що розписується комірник, або про його списання з

	<p>посиланням на конкретний документ (акт), вказуються строк служби та номер паспорта робітника. Цю саму форму використовують для обліку виданих МШП бригадирам, завідуючим виробничими підрозділами для наступної роздачі працівникам. Під час видачі інструментів застосовують інструментальні картки – окрема картка на кожний інструмент.</p>
<p>МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)»</p>	<p>застосовується для обліку інструментів (пристроїв), переданих на заточування або ремонт. Використовується на тих підприємствах, де заточування та ремонт інструментів (пристроїв) проводиться у централізованому порядку. Замовлення виписується у двох примірниках комірником роздавальної кладової. Один примірник залишається у комірника з розпискою виконавця, другий передається разом із інструментом до цеху виконання (заточувальну майстерню). Після заточування чи ремонту інструмента (пристрою) комірник робить відмітку у своєму примірнику про повернення інструмента (пристрою) та розписується у примірнику цеху-виконавця.</p>
<p>МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»</p>	<p>застосовується для оформлення поломки та втрати інструментів (пристроїв) та інших МШП. Складається в одному примірнику майстром і начальником цеху (дільниці) на одного або декількох робітників. При поломці, псуванні та втраті малоцінних та швидкозношуваних предметів з вини робітника акт складається у двох примірниках. Один примірник залишається в цеху (на дільниці), а другий направляється у розрахункову частину бухгалтерії для утримання у встановленому порядку з робітника вартості поломаного, зіпсованого чи втраченого предмета. В акті робиться розрахунок суми утримання з винуватця, який також тут підписується. При пред'явленні робітником акту вибуття йому замість непридатного чи втраченого предмета видається придатний і записується до картки обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-2). Акти вибуття потім прикладаються до актів списання (форми № МШ-5 і МШ-8)</p>
<p>МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні»</p>	<p>застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік проводиться за методом обмінного (оборотного) фонду. Складається в одному примірнику комісією цеху на підставі разових актів вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-4). Непридатний інструмент за актом здається до кладової для утилізації. Акт візуюється начальником інструментального чи планового відділу та подається до центрального інструментального складу, який видає цеху інструменти (пристрої) того ж найменування, марки та розміру за актом без виписки вимог і лімітних карток. В акті дається перелік матеріалів, що одержані від списання інструментів, з посиланням на документи про приймання зазначених матеріалів. Акт складає комісія. До нього додаються акти вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-4). Після видачі складом інструментів (пристроїв) акт передається до бухгалтерії, де згідно з цим актом, проводиться списання інструментів (пристроїв) зі складу, без відображення їх руху по роздавальних кладових цехів. Виданий складом інструмент (пристрій) в порядку обміну за актами у картці обліку роздавальних кладових не відображається.</p>
<p>МШ-6 «Особова картка № ___ обліку спецодягу,</p>	<p>застосовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Картка відкривається на кожну особу, ведеться</p>

<p>спецвзуття та запобіжних пристроїв»</p>	<p>в одному примірнику і зберігається у комірника цеху (дільниці). В ній зазначають затвержені норми видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, фактичну їх видачу та повернення. Підписують картку робітника, яким видається спецодяг, а у разі його повернення – комірник. У випадку втрати взятих предметів спецодягу, спецвзуття або запобіжних засобів в особовій картці МШ-6 в рядку загубленого предмету в розділі «Повернено» робиться запис: «Акт вибуття № і дата» (МШ-4). Черговий спецодяг, спецвзуття та запобіжні засоби колективного використання, видані робітникам та службовцям тільки на час виконання тих робіт, на які вони передбачені, повинні знаходитися у коморах і видаватися під відповідальність майстрів та інших робітників, перелік яких затверджується керівником підприємства. Черговий спецодяг, спецвзуття та запобіжні засоби записуються на окремі картки з поміткою «Чергова». При автоматизованій обробці даних з обліку МШП особова картка не ведеться.</p>
<p>МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»</p>	<p>Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів робітникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами. Заповнюється в двох примірниках комірником цеху (відділу, дільниці) окремо на видачу і на повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів і оформляється відповідними підписами. Один примірник передається до бухгалтерії, другий залишається у комірника цеху (відділу, дільниці). За цією формою ведеться облік прийнятих від робітників спецодягу, спецвзуття на прання, дезінфекцію, ремонт та на літнє зберігання.</p>
<p>МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»</p>	<p>Форма застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів по закінченню строку носки, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здача їх у комору для утилізації. Акт складається в одному примірнику комісією на підставі разових актів вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШ-4). Відходи, одержані від ліквідації МШП, оприбутковують за накладними, про що робиться помітка в акті. Всі акти на вибуття МШП затверджує керівник підприємства. Після здачі списаних предметів до комори для утилю акт із розпискою комірника здається до бухгалтерії. На різні види малоцінних та швидкозношуваних предметів акти на списання складаються окремо.</p>

На складах матеріально відповідальні особи ведуть кількісний облік наявності та руху МШП за їх номенклатурними номерами у книгах складського обліку або в картках. На кожний вид цих предметів використовується окремий лист книги або картка. Відпуск зі складу МШП для господарських потреб оформляють лімітно-забірними картками на одержання матеріальних цінностей або разовими накладними. Первинні документи зі складу здаються у бухгалтерію разом зі звітом про рух матеріальних цінностей. У бухгалтерії підприємства складають групувальні відомості надходження МШП таким же чином, як і групувальні відомості надходження матеріалів (рахунку № 20 «Виробничі

запаси»), а також ведуть сортову оборотну відомість аналітичного обліку. У бухгалтерському обліку МШП відображаються у журналах № 5 і 5А, а у сільськогосподарських підприємствах – у журналі-ордері № 5А с.г. [55].

Малоцінні та швидкозношувальні предмети відрізняються від **малоцінних необоротних матеріальних активів** (далі – МНМА) тим, що: 1) МШП відносять до запасів, а МНМА – до основних засобів; 2) строк корисного використання МШП складає не більше одного року, а МНМА – більше одного року; 3) вартість МШП у законодавстві не визначена, а МНМА – це предмети, вартість яких відповідно до ПКУ не перевищує 6000,00 грн; 4) МШП обліковуються на рахунку 22 «МШП», а МНМА – на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», на якому відображається вартість предметів, тобто спеціальних інструментів і спеціальних пристроїв, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів; 5) МШП не підлягають амортизації, окрім випадків, коли є рішення підприємства про проведення амортизації цих предметів, а МНМА – підлягають зносу, тобто амортизації, для вирахування суми якої використовуються такі методи амортизації основних засобів, як прямолінійний, виробничий, 50%/50%, 100%. Якщо підприємство вирішить за МШП нараховувати амортизацію, то їх потрібно обліковувати як малоцінні необоротні матеріальні активи на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Слід відмітити, що на практиці зустрічається досить багато порушень та корисливих зловживань, пов'язаних з розкраданням матеріальних запасів, запасів, які використовуються у виробництві, а також багато порушень скоюються через необґрунтоване списання нестач матеріалів, неправильне відображення у документах бухгалтерського обліку даних про надходження, рух та вибуття запасів, результатів пересортиці товарно-матеріальних цінностей тощо. У зв'язку з чим, для виявлення зазначених правопорушень, їх припинення або попередження вчинення необхідно проводити експертне дослідження операцій з матеріальними запасами.

При вивченні питання **експертного дослідження операцій з матеріальними запасами**, слід звернути увагу на те, що:

1) основним джерелом інформації, що надається бухгалтеру-експерту при дослідженні операцій з матеріальними запасами, операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції під час розслідування злочинів, пов'язаних із розкраданням матеріальних запасів підприємств є матеріали проведених інвентаризацій;

2) на вирішення експерта-бухгалтера частіше за все виносяться питання, що стосуються встановлення наявності та розмірів нестач, залишків матеріальних цінностей, неповного оприбуткування та надмірного списання сировини та матеріалів тощо;

3) для розв'язання поставлених питань експерту мають бути надані слідчим або судом документи, облікові дані про рух матеріалів, акти інвентаризації, дані про те, де, коли та в кого встановлена нестача, пояснення осіб, у яких виявлена нестача, про причини її виникнення та інші дані, що належать до конкретних обставин справи. Досліджуючи надані документи, експерт: а) зобов'язаний переконатися у належному їх оформленні; б) перевірити: правильність записів у бухгалтерському обліку за операціями, відображеними в первинних документах; звірити надходження та витрачання матеріалів за даними синтетичного та аналітичного обліку; відповідність записів у документах, облікових регістрах і звітності за взаємозв'язаними операціями; в) повинен порівняти дані про надходження матеріалів з показниками виробництва продукції, на яку вони списані, дані про надходження матеріалів від постачальників – з даними про розрахунки з ними;

3) під час проведення експертного дослідження експерт має: а) дослідити: обґрунтованість списання нестач матеріалів у межах норм природних втрат (від природних втрат необхідно відрізнити псування товарів (бій пляшок, бомбаж консервів тощо)); чи складено на псування товарів матеріально відповідальними особами спеціальні акти; б) дослідивши правильність даних бухгалтерського обліку про рух та залишки матеріальних цінностей, визначити результати

інвентаризації способом порівняння залишків за інвентаризаційною відомістю з даними бухгалтерського обліку сировини та матеріалів;

4) досліджуючи дані інвентаризації, експерт повинен: а) з'ясувати: наскільки повно вона проведена; чи була присутня під час перевірки матеріально відповідальна особа, чи був у складі інвентаризаційної комісії фахівець, котрий добре знає особливості зберігання, обліку та використання даного виду запасів; які виявлені залишки та нестачі цінностей, і як вони відображені у бухгалтерському обліку; чи правильно розрахований збиток від нестач матеріальних запасів; чи правильно оформлений та складений акта інвентаризації; чи правильно відображено у бухгалтерському обліку залишки матеріалів, виявлені під час інвентаризації; б) впевнитись у тому, що до початку інвентаризації матеріально відповідальна особа подала розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи включені нею у звіти та здані в бухгалтерію, і всі запаси, які надійшли на склад, оприбутковані, а ті, що вибули, – списані на витрати; в) досліджуючи порівняльні відомості, установити характер розбіжностей між фактичними залишками матеріальних запасів на момент проведення інвентаризації й обліковими даними на цю саму дату; г) ознайомитися з письмовими вмотивованими поясненнями матеріально відповідальних осіб про причини виявлених залишків і нестач; д) тощо;

5) за необхідності проведення додаткової інвентаризації про стан і рух матеріальних ресурсів на підприємстві, що перевіряється, експерт мусить проаналізувати дані, що містяться в протоколах допитів свідків і матеріально відповідальних осіб, отримані слідчим [11, с. 101–103].

Узагальнюються результати зазначеного експертного дослідження шляхом надання експертом відповідного висновку.

#### **Контрольні питання:**

1. Якими нормативно-правовими актами регулюється порядок ведення бухгалтерського обліку запасів?
2. Що таке запаси?
3. Наведіть приклад запасів?
4. Що не є запасами?
5. Що таке синтетичний облік запасів?

6. Що таке аналітичний облік запасів?
7. Які Ви знаєте шляхи надходження виробничих запасів на склад?
8. За якими документами запаси надходять від постачальника, продавця?
9. Які Ви знаєте документи, які заповнюються/складаються на підприємстві при отриманні запасів та оприбуткуванні на склад?
10. Який документ складається при надходженні запасів від власного виробництва?
11. Що таке рахунок-фактура?
12. Що таке товарно-транспортна накладна?
13. Чим товарно-транспортна накладна відрізняється від податкової накладної?
14. Що таке картка складського обліку?
15. Що таке книга складського обліку?
16. За якими напрямками відбувається відпуск і списання запасів на виробництво?
17. Які Ви знаєте документи, за якими запаси відпускаються на виробництво?
18. Що таке лімітно-забірна картка?
19. Які існують методи оцінки вибуття запасів?
20. Що собою являє метод оцінки вибуття запасів як індетифікованої собівартість?
21. Що собою являє метод оцінки вибуття запасів як ціна продажу?
22. Що таке первісна вартість запасів?
23. Що таке чиста вартість запасів?
24. Що собою являє порядок реалізації виробничих запасів?
25. Що таке малоцінні та швидкозношувальні предмети?
26. Які Ви знаєте документи обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів?
27. Чим малоцінні та швидкозношувані предмети відрізняються від малоцінних необоротних матеріальних активів?
28. Що досліджує експерт під час проведення економічної експертизи щодо операцій з матеріальними запасами?

#### **Теми для рефератів:**

1. Завальна характеристика, правові основи та особливості запасів.
2. Методи оцінки вибуття запасів.
3. Малоцінні та швидкозношувальні предмети: сутність, особливості бухгалтерського обліку та відмінність їх від малоцінних необоротних матеріальних активів.

#### **Завдання для самоконтролю:**

##### **Задачі:**

1. Транспортна компанія 04.05.2016 р. доставила Хлібозаводу «Соняшник» від ТОВ «Зерно» муку житню 1 сорту у розмірі 1,5 т. 04.05.2016 р. Хлібозавод оприбуткував цю муку собі на склад. 05.05.2016 р. зі складу на виробництво було забрано 100 кг муки, 06.05.2016 р. – 150 кг і т.д. Як Ви думаєте, за якими документами мука мала надійти та надійшла на Хлібозавод, за якими документами була оприбуткована на склад? За якими документами мука обліковується на складі та за якими документами мука зі складу випускалася у виробництво?

2. Відповідно до замовлення № 12357 фірми «Сладко» на капітальний ремонт виробничого приміщення у ньому змонтована система опалення, спеціально придбана для установки при виконанні цього замовлення. Ця система була закуплена за ціною 307200,00 грн. (у т.ч. ПДВ – 51200,00 грн.). Який у цьому випадку доцільніше всього використовувати метод оцінки вибуття запасів для цієї системи опалення? Розрахуйте, за якою вартістю зазначена система передається у виробництво (на установку)?

3. Станом на 04.05.2016 р. на складі фабрики «Люкс» по виробництву чіпсів була у наявності картопля біла сорту «Слов'янка» 150 мішків (1 мішок – 50 кг; всього – \_\_\_\_ кг, 1 кг – 5,50 грн) на суму \_\_\_\_ грн (собівартість 1 мішка – \_\_\_\_ грн). Для виготовлення чіпсів картопляних звичайних протягом березня 2016 р. закуповувалася картопля біла сорту

«Слов'янка»: 1-ша партія від 06.05 – 25 мішків (1 мішок – 50 кг, 1 кг – 6,00 грн) за ціною \_\_\_\_\_ грн за 1 мішок; 2-га партія від 12.05 – 35 мішків (1 мішок – 50 кг, 1 кг – 6,50 грн) за ціною \_\_\_\_\_ грн за 1 мішок; 3-тя партія від 25.05 – 15 мішків (1 мішок – 50 кг, 1 кг – 7,00 грн) за ціною \_\_\_\_\_ грн за 1 мішок. На кінець квітня у залишку на складі залишилося 5 мішків картоплі. Розрахуйте невідомі дані щодо картоплі: вагу усіх мішків, собівартість мішка картоплі. Визначте собівартість картоплі, яка вибувала у виробництво і собівартість її залишку, використовуючи метод оцінки вибуття запасів – середньозваженої собівартості.

4. ТОВ «Корівка» виготовляє молочні вироби. Станом на 12.05.2016 р. за 11.05.2016 р. було виготовлено 365000 пачок 1 л. молока 2,5% жирності. Пораховані витрати на його виготовлення склали 2 555 000,00 грн. Торгівельну націнку підприємство встановило у розмірі 15%. Визначте собівартість 1 л. молока та його ціну для продажу.

#### **Тестові завдання:**

1. Клас 2 плану рахунків бухгалтерського обліку називається:

а) «Запаси»; б) «Товари»; в) «Сировина».

2. Порядок бухгалтерського обліку виробничих запасів регулюється:

а) П(с)БО № 8; б) П(с)БО № 9; в) П(с)БО № 12.

3. Відповідно до П(с)БО до запасів належать активи:

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

4. Запаси включають:

а) сировину, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби й інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних послуг; б) незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою та складання деталей, вузлів, виробів і незакінчених технологічних процесів; в) готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу; г) товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані й утримуються з метою подальшого продажу; д) малоцінні та швидкозношувальні предмети, поточні біологічні активи, ін.

5. До запасів відносяться предмети:

а) що використовуються протягом більше 1-го року, вартість більше 2500 грн; б) що використовуються протягом не більше 1-го року; в) що використовуються від 1-го до 2-х років, вартість не більше 6000 грн.

6. Синтетичний облік виробничих запасів:

а) узагальнене відображення у грошовому вимірнику економічно однорідних запасів; б) узагальнене відображення у кількісному вимірнику економічно однорідних запасів; в) детальне відображення у грошовому вимірнику економічно однорідних запасів.

7. Для синтетичного обліку виробничих запасів використовуються:

а) тільки рахунок 20 «Виробничі запаси»; б) рахунки 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні»; в) рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

8. Аналітичний облік виробничих запасів:

а) узагальнене відображення у кількісному вимірнику економічно однорідних запасів; б) деталізований облік запасів за видами, сортами, групами матеріалів, місцями зберігання та матеріально, відповідальними особами, ін.; в) узагальнений облік запасів у грошовому вимірнику та деталізований облік запасів за видами, сортами, групами матеріалів, місцями зберігання та матеріально, відповідальними особами, ін.

9. Документами, які надходять покупцю на підприємстві від продавця запасів:

а) рахунок-фактура, накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна, акт закупки товарно-матеріальних цінностей, ін.; б) журнал обліку вантажів, що надійшли, акт про приймання матеріалів, довіреність, прибутковий ордер, комерційний акт; в) прибутковий ордер, комерційний акт, рахунок-фактура, накладна, товарно-транспортна накладна.

10. Надходження запасів оформляється такими документами:

а) накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей, що випикується постачальником; б) товарно-транспортна накладна; в) податкова накладна; г) договір купівлі-продажу.

11. Запаси, які надійшли на підприємство без товаросупровідних документів, приймаються на облік:

а) за приймальними актами; б) за прибутковим ордером; в) за товарно-транспортними накладними.

12. Документами, які заповнюються/складаються на підприємстві при отриманні запасів та оприбуткуванні на склад є:

а) рахунок-фактура, накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна, акт закупки товарно-матеріальних цінностей, ін.; б) накладна; в) журнал обліку вантажів, що надійшли, акт про приймання матеріалів, довіреність, прибутковий ордер, комерційний акт, товарно-транспортна накладна (при доставці автомобільним транспортом), акт про нестачі (у разі нестачі на залізниці), платіжна вимога-доручення або платіжне доручення (для оплати вартості отриманих запасів).

13. Документ, який складається при надходженні запасів від власного виробництва:

а) рахунок-фактура; б) накладна; в) товарно-транспортна накладна.

14. На складі запаси оприбутковуються:

а) у картках складського обліку; б) у журналі обліку вантажів; в) у книзі складського обліку.

15. Записи по кожній операції руху (надходження і вибуття зі складу) здійснюються комірником або завідувачем складу у:

а) книзі складського обліку; в) картках складського обліку; в) журналі вибуття запасів.

16. Запаси вибувають зі складу на виробництво на підставі:

а) накладної; б) лімітно-забірної картки; в) картки складського обліку.

17. Оцінка запасів при їх вибутті здійснюється за одним з таких методів:

а) індетифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; б) середньозваженої собівартості; в) собівартості першим за часом надходження запасів (фіфо); г) нормативних затрат; д) ціни продажу.

18. Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства:

а) за первісною вартістю; б) за справедливою вартістю; в) за балансовою вартістю.

19. Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визначається їхня:

а) виробнича собівартість; б) справедлива вартість; в) погоджена справедлива вартість.

20. Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно визначається:

а) їх справедлива вартість; б) виробнича собівартість; в) погоджена справедлива вартість.

21. Малоцінні необоротні матеріальні активи – це активи:

а) строк корисного використання складає більше одного року, вартість яких відповідно до ПКУ не перевищує 6000,00 грн і підлягають амортизації; б) строк корисного використання складає не більше одного року, вартість яких відповідно до ПКУ не перевищує 2500 грн і підлягають амортизації; в) строк корисного використання складає не більше одного року, вартість яких відповідно до ПКУ перевищує 6000,00 грн і не підлягають амортизації.

#### **Завдання-вправи:**

1. Складіть приклад товарно-транспортної накладної.
2. Складіть приклад податкової накладної.
3. Складіть приклад рахунку-фактури.
4. Придумайте ситуацію та складіть приклад лімітно-забірної картки.
5. Схематично зобразіть різницю між малоцінними, швидкозношувальними предметами та малоцінними необоротними матеріальними активами.



**ЗАРОБІТНА ПЛАТА, ДОПОМОГА З ТИМЧАСОВОЇ ВТРАТИ ПРАЦЕЗДАТНОСТІ, КАСОВІ ОПЕРАЦІЇ, БЕЗГОТІВКОВІ РОЗРАХУНКИ: СУТНІСТЬ, ПОРЯДОК ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗДІЙСНЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ**

1. *Характеристика основної і додаткової заробітної плати. Форми оплати праці.*
2. *Порядок нарахування заробітної плати та допомоги з тимчасової втрати працездатності (кореспондуючі рахунки і перелік типових документів).*
3. *Облік виплаченої, депонованої заробітної плати та допомоги з тимчасової непрацездатності.*
4. *Порядок ведення касових операцій.*
5. *Обов'язки касира по прийому, видачі грошей, їх збереженню та контролю за оформленням касових документів.*
6. *Порядок ведення касової книги та збереження грошей. Контроль за дотриманням касової дисципліни.*
7. *Поняття та форми безготівкових розрахунків і їх документальне оформлення.*
8. *Експертне дослідження операцій з обліку праці та її оплати, з грошовими коштами в касах, на рахунках у банках та узагальнення результатів їх дослідження.*

Відповідно до ч. 1 ст. 94 Кодексу законів про працю (далі – КЗпП) та ч. 1 ст. 1 Закону України «Про оплату праці» **заробітна плата** – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу, а також розмір якої залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства [62; 63].

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про оплату праці» структура заробітної плати складається з: 1) *основної заробітної плати* – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці, норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки; вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових

окладів для службовців; 2) *додаткової заробітної плати* – винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці, включає у себе доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій; 3) *інших заохочувальних та компенсаційних виплат* – виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, виплати у рамках грантів, компенсаційні й інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Слід відмітити, що заробітна плата працівникам підприємств, установ та організацій незалежно від форми власності виплачується: а) у грошових знаках, що мають законний обіг на території України; б) відповідно до ст. 115 КЗпП, регулярно в робочі дні у строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а у разі відсутності таких органів – представниками, обраними й уповноваженими трудовим колективом), але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата [62]; в) за місцем роботи; г) може виплачуватися банківськими чеками у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України за погодженням з Національним банком України. При цьому, виплата заробітної плати забороняється: у формі боргових зобов'язань і розписок або у будь-якій іншій формі; у магазинах роздрібної торгівлі, питних і розважальних закладах, за винятком тих випадків, коли заробітна плата виплачується працюючим у цих закладах особам.

У залежності від виду роботи та порядку виплати заробітної плати можна виділити різні **форми та системи оплати праці, а саме:** відрядну, погодинну, тарифну тощо (Таблиця 9.1).

Таблиця 9.1 [62, ст. 96–114; 64, с. 182–192]

## Форми та системи оплати праці

Назва форми	<i>Відрядна</i>				
Суть форми	розмір заробітної плати залежить від кількості виробленої робітником продукції (виконаної роботи) належної якості на основі попередньо встановлених норм часу (виробітку) та розцінок з урахуванням складності й умов праці. Основою відрядної оплати праці є встановлення норм часу (виробітку) й обґрунтованість тарифних ставок.				
<i>Види відрядної форми</i>					
<i>пряма відрядна</i>	<i>непряма відрядна</i>	<i>відрядно-преміальна</i>	<i>відрядно-прогресивна</i>	<i>акордна, акордно-преміальна,</i>	<i>колективна (бригадна) відрядна</i>
Назва	<i>пряма відрядна</i>				
Суть	розмір заробітної плати залежить від результатів роботи кожного робітника. Виготовлена робітником продукція (виконана робота) оплачується за індивідуальними розцінками. Під розцінкою слід розуміти встановлену на підприємстві вартість виготовлення одиниці продукції (надання послуги). <b>Індивідуальна (звичайна) відрядна розцінка (<math>P_{зв}</math>)</b> визначається двома способами: 1) для тих виробництв, де встановлюються норми виробітку: $P_{зв} = T_{ст} / N_{вир}$ , де $T_{ст}$ – годинна (або денна) тарифна ставка, яка відповідає розряду виконаної роботи (грн/год., грн/дн.); $N_{вир}$ – норма виробітку за одиницю часу (одиниць/год., одиниць/дн.); 2) для виробництв, де застосовуються норми часу: $P_{зв} = T_{ст} \times H_{ч}$ , де $H_{ч}$ – норма часу. Заробітна плата за прямої відрядної системи оплати праці визначається шляхом множення обсягу виконаної працівником роботи ( $Q$ ) у натуральних одиницях належної якості за розрахунковий період на відрядну розцінку ( $P_{зв}$ ) за одиницю виконаної роботи (грн/одиницю). Пряма індивідуальна відрядна система оплати праці спрямована на підвищення матеріальної зацікавленості кожного працівника у підвищенні виробітку, проте вона не зацікавляє працівника в поліпшенні інших показників, зокрема не заохочує до економії сировини, матеріалів, пального, енергії, до підвищення якості продукції, кількісних та якісних показників роботи дільниці, зміни, цеху в цілому.				
Приклад розрахунку	необхідно визначити заробіток токаря за місяць, якщо відомо, що він протягом цього періоду виконав такий обсяг робіт: валики ступінчасті – 100 шт. за встановленою розцінкою 1,26 грн за шт.; втулки конічні – 500 шт. за розцінкою 0,98 грн за шт.; болти – 300 шт. за розцінкою 0,72 грн за шт. Розмір заробітної плати = (1,26 грн за виріб x 100 виробів) + (0,98 грн за виріб x 500 виробів) + (0,72 грн за виріб x 300 виробів) = 832,00 грн.				
Назва	<i>непряма відрядна</i>				
Суть	застосовують для матеріальної винагороди допоміжних працівників, зайнятих обслуговуванням основних робітників-відрядників. При цьому їх заробіток залежить від результатів роботи робітників-відрядників, яких вони обслуговують. Ця система має зацікавити допоміжних працівників у поліпшенні обслуговування верстатів, агрегатів, автоматичних ліній для забезпечення безперебійної і ритмічної роботи. За цією системою на підприємстві може оплачуватися праця слюсарів-ремонтників, електриків, кранівників тощо. Загальний заробіток може визначатися двома способами: 1) $Zп_{непр} = Q \times P_{непр}$ , де $P_{непр} = T_{ст доп} / (N_{об} \times N_{вир план})$ , грн за виріб, де $T_{ст доп}$ – годинна тарифна ставка допоміжного робітника, праця якого оплачується за непрямою відрядною системою, грн за годину; $N_{об}$ – кількість робочих місць, які обслуговуються за встановленими нормами; $N_{вир план}$				

	– планова норма виробітку, встановлена для кожного обслуговуваного виробничого об'єкта, виробів на годину; 2) множенням годинної тарифної ставки допоміжного робітника на середній відсоток виконання норм виробітку обслуговуваних ним за даний період робітників.
Приклад розрахунку	необхідно визначити заробітну плату чергового робітника та вид оплати його праці, якщо він обслуговує 20 робітників, зайнятих в основному виробництві. Його годинна тарифна ставка складає 3,30 грн. Фактичне виконання завдання за робочими об'єктами обслуговування складає 18200 виробів. Планова норма виробітку, встановлена для кожного обслуговуваного виробничого об'єкта, складає 8 виробів на годину. Спочатку обчислимо напряду відрядну розцінку за формулою: $R_{непр} = 3,30$ грн за годину / (20 робітників x 8 виробів на годину) = 0,02 грн за виріб. Отже, сума заробітної плати, обчислена за непрямою системою оплати праці складе: $Zп_{непр} = 18200$ виробів x 0,02 грн за виріб = 364,00 грн.
Назва	<i>відрядно-преміальна</i>
Суть	працівнику, крім заробітку за прямою відрядною системою, нараховується премія за виконання (чи перевиконання) певних кількісних і якісних показників. Розмір премії встановлюється керівництвом за згодою профспілки у відсотках до тарифного заробітку, визначеного за відрядними розцінками. Загальний заробіток працівника за відрядно-преміальною системою оплати його праці за виконання (чи перевиконання) завдань, технічно обґрунтованих норм виробітку розраховується за формулою: $Zп_{відр. прем.} = (P_{зв} \times Q) \times ((P_1 + (P_2 \times P_{план} / 100)))$ , де $P_{зв}$ – відрядна розцінка за одиницю виконаної роботи (грн/одиницю); $Q$ – обсяг виконаної працівником роботи у натуральних одиницях належної якості за розрахунковий період; $P_1$ – розмір премії у відсотках до тарифного заробітку за виконання плану і технічно обґрунтованих норм праці; $P_2$ – розмір премії у відсотках до тарифного заробітку за кожний відсоток перевиконання плану; $P_{план}$ – ступінь перевиконання плану виробництва, %.
Приклад розрахунку	необхідно визначити вид та розмір заробітної, плати фрезерувальника, якщо він за місяць виготовив 173 вироби при завданні 130 шт. Норма часу на виконання операції складає 1,4 нормо-години, а годинна тарифна ставка становить 1,80 грн. Процент доплат за виконання плану становить 9%, а процент доплат за кожен процент перевиконання плану складає 1,5%. Спочатку обчислимо розцінку: 1,80 грн на годину x 1,4 нормо-години = 2,52 грн за виріб. Знайдемо ступінь перевиконання плану виробництва у відсотках: (173 вироби / 130 виробів x 100%) – 700% = 33%. Розрахуємо розмір заробітної плати фрезерувальника за місяць: $Zп_{відр. прем.} = (2,52$ грн x 130 виробів) x (1 + (9+1,5 x 33) : 100) = 519,25 грн.
Назва	<i>відрядно-прогресивна</i>
Суть	виріток працівників оплачується за встановленими звичайними розцінками, а понаднормовий виріток – за підвищеними розцінками, причому розцінки збільшуються прогресивно зі збільшенням кількості продукції, виробленої понаднормово, тобто – зростають залежно від ступеня при виконанні норм. Вихідна база, тобто межа виконання норм виробітку, понад яку оплата за виконану роботу здійснюється за підвищеними розцінками, встановлюється підприємством виходячи з попереднього досвіду роботи. Проте ця вихідна база не може бути нижчою від діючих норм виробітку. Процент росту розцінки визначається зі шкали (розроблена на підприємстві) та залежить від відсотка перевиконання вихідної бази. Величина заробітку робітника розраховується за формулою: $Zп_{відр. прогр} = N_{вир} \times P_{зв} + ((N_{ф} - N_{вир}) \times P_{підв.})$ , де $N_{вир}$ – встановлена норма виробітку продукції за місяць, одиниць/місяць; $P_{зв}$ – звичайна розцінка за виготовлення продукції, грн/шт.; $N_{ф}$ – фактичний обсяг виробітку продукції за місяць, одиниць/місяць; $P_{підв.}$ – підвищена розцінка за виготовлення одиниці продукції, грн/шт., яка визначається за формулою: $P_{підв.} = P_{зв} \times (1 + (P\% / 100))$ , де

	Р% – процент зростання відрядної розцінки, %.					
<b>Приклад розрахунку</b>	робітник за місяць виготовив 500 виробів за планом 420 шт./міс. Вихідна база для нарахування доплат 105% плану. Трудомісткість виготовлення виробу – 0,45 н./год. за V розрядом робіт, тарифна ставка I розряду 3,5 грн./год. Тарифний коефіцієнт V розряду 1,5. Шкала для визначення відсотка зростання розцінки:					
	Процент перевиконання вихідної бази для нарахування доплат	1–20	21–40	41–60	61–80	81–100
	Процент зростання розцінки	20	40	60	80	100
	Відрядна розцінка за один виріб: $3,5 \times 1,5 \times 0,45 = 2,36$ грн /шт.. Вихідна база для розрахунку підвищеної розцінки буде складати: $N_{\text{вир}} = 420 \times 105 : 100 = 441$ шт. Визначимо процент перевиконання вихідної бази: $N\% = ((500 - 441) : 441) \times 100\% = 13,4\%$ . Процент зростання розцінки складатиме 20%. Підвищена розцінка дорівнює: $P_{\text{підв.}} = 2,36 \times (1 + (20 : 100)) = 2,83$ грн/шт.. Заробіток працівника: $Z_{\text{вдр.}} = (2,36 \times 441) + (2,83 \times (500 - 441)) = 1207,73$ грн.					
<b>Назва</b>	<b>акордна, акордно-преміальна</b>					
<b>Суть</b>	відрядна розцінка встановлюється не на окрему виробничу операцію, а на весь комплекс робіт, тобто загальну суму заробітної плати робітникам або найчастіше колективі робітників встановлюють за весь обсяг виконаної роботи (акорд) на підставі реальної обґрунтованості норм виробітку, витрат необхідного часу роботи і відрядних розцінок на окремі види робіт або операцій. Акордна оплата вводить для окремих груп працівників для підвищення продуктивності їхньої праці та скорочення термінів виконання роботи. Акорд – це підвищення встановленої розцінки на 25–50% (на розсуд підприємства); він вводить у тому випадку, коли певний обсяг робіт виконується у зазначений термін і за умов належної якості. Повний розрахунок з працівниками здійснюється після виконання всіх робіт. За акордної системи оплати праці обсяг робіт і строк їх виконання встановлюються заздалегідь, відповідно та сума заробітної плати за нарядом відома до виконання самого завдання. Якщо виконання акордного завдання потребує тривалого часу, то працівникам виплачується аванс за поточний місяць з урахуванням виконаного обсягу робіт. Знання робітником обсягу робіт, терміну їх виконання і розміру майбутнього додаткового заробітку сприяє підвищенню продуктивності праці та якості виконуваної роботи. За акордної системи найбільше проявляється зв'язок оплати праці з кінцевими результатами. <i>Акордно-преміальна</i> система оплати праці передбачає, крім акордного заробітку, ще й премії за якісне та дострокове виконання робіт.					
<b>Приклад розрахунку</b>	Токар має за місць виконати такий обсяг робіт: втулки конічні – 1000 шт. за розцінкою 1,55 грн за шт.; болти – 500 шт. за розцінкою 2,50 грн за шт.. Якщо токар виконає свою роботу швидше, ніж за місяць, то підприємство встановлює акорд у розмірі 30% до заробітної плати. Необхідно визначити заробіток токаря за місяць без акорду та заробітну плату з акордом. Розмір заробітної плати: 1) без акорду = $(1,55 \times 1000) + (2,50 \times 500) = 1550 + 1250 = 2800,00$ грн; 2) з акордом: $2800,00 \times 30\% = 2800 + 840 = 3640,00$ грн.					
<b>Назва</b>	<b>колективна (бригадна) відрядна</b>					
<b>Суть</b>	заробіток кожного робітника ставиться у безпосередню залежність від кількості та якості продукції, виробленої всім колективом працівників (бригадою). Спочатку за результатами роботи бригади розраховують колективний заробіток як при прямій відрядній системі, використовуючи бригадну розцінку, який потім розподіляють між членами бригади методом коефіцієнто-годин або методом коефіцієнта виконання норм у залежності від їх індивідуального трудового					

	вкладу. У цих умовах колектив бригади зацікавлений найбільш повно та всебічно оцінити результати праці кожного члена, так як результати роботи бригади, а отже, колективний та індивідуальний заробіток залежать від роботи всіх. Основний принцип організації бригадної оплати праці – забезпечення особистої зацікавленості робітників у досягненні бригадою більш високих результатів праці.			
<b>Приклад розрахунку</b>	Бригада у складі двох слюсарів і одного наладчика відремонтувала підйомник за 3 дні (24 години робочого часу). Загальна вартість робіт – 2400,00 грн. Слюсарі працювали по 18 годин, а наладжувальник – 6 годин. Сума, належна слюсарям, складе: $2400 : 24 \text{ ч.} \times 18 \text{ ч.} = 1800,00$ грн. Зарплата одного слюсаря дорівнює: $1800 : 2 \text{ чол.} = 900,00$ грн. Сума, належна наладжувальникові, складе: $2400 : 24 \text{ ч.} \times 6 \text{ ч.} = 600,00$ грн.			
<b>Назва</b>	<b>Погодинна</b>			
<b>Суть</b>	праця оплачується за відпрацьований час (годину, місяць). Застосування погодинної оплати праці вимагає: точного обліку та контролю робіт за фактично відпрацьований час; правильного присвоєння робітникам тарифних розрядів відповідно до кваліфікації і з урахуванням кваліфікаційного рівня виконуваних робіт; розробки обґрунтованих норм виробітку, норм часу, нормованих завдань, норм обслуговування та нормативів чисельності. Праця робітників з погодинною оплатою має нормуватися й оцінюватися на основі показників, які враховують результати їх праці: нормовані виробничі завдання, які визначають кожному працівнику-погодиннику обсяг роботи за зміну, тиждень, місяць; планові завдання щодо випуску продукції бригадою, дільницею, цехом; норми праці, які визначають ступінь виконання технологічних параметрів, режимів, норм витрат сировини, матеріалів, строків виконання певних видів робіт тощо.			
	<i>Види погодинної форми</i>			
	<i>пряма (проста) погодинна</i>	<i>погодинно-преміальна</i>	<i>погодинно-прогресивна</i>	<i>колективна (бригадна) погодинна</i>
<b>Назва</b>	<b>пряма погодинна</b>			
<b>Суть</b>	розмір залежить від тарифної ставки ( $T_{\text{ст}}$ ), що відповідає присвоєному працівникові тарифному розряду, та відпрацьованого ним робочого часу за визначений період ( $\Phi_{\text{р.ч.}}$ ): $Z_{\text{пр. погод.}} = T_{\text{ст}} \times \Phi_{\text{р.ч.}}$			
<b>Приклад розрахунку</b>	За місяць токар I розряду відпрацював 22 дні. Тривалість робочої зміни складає 8 годин. Тарифна ставка I розряду робіт – 2,40 грн на годину. Тарифний коефіцієнт, винайдений і за тарифною сіткою відповідно до умов праці = 1,33. Необхідно обчислити суму заробітної плати токаря за місяць. Сума заробітної плати: $Z_{\text{пр. погод.}} = 22 \text{ дні} \times 8 \text{ годин} \times 2,4 \text{ грн на годину} \times 1,33 = 561,79$ грн.			
<b>Назва</b>	<b>погодинно-преміальна</b>			
<b>Суть</b>	заробіток працівнику нараховується не тільки за відпрацьований час, але й за досягнення певних кількісних і якісних показників. Кількісними показниками можуть бути понаднормово відпрацьований час, виконання позапланових і понаднормових завдань, а якісними – здавання продукції з першого подання, підвищення сортності продукції, економія сировини, матеріалів, пального, інструментів, дотримання технологічних режимів тощо. Загальна сума заробітку за цією системою оплати праці може бути визначена за формулою: $Z_{\text{погод. прем.}} = T_{\text{ст}} \times \Phi_{\text{р.ч.}} \times (1 + V_{\text{пр.}})$ , грн, де $V_{\text{пр.}}$ – відсоток премії, встановлений керівництвом підприємства за досягнення певних кількісних і якісних показників до тарифного заробітку.			
<b>Приклад розрахунку</b>	За місяць слюсар I розряду відпрацював 20 днів. Тривалість робочої зміни складає у середньому 7,8 годин. Тарифна ставка I розряду робіт – 2,50 грн на годину. Тарифний коефіцієнт, винайдений за тарифною сіткою відповідно до			

	умов праці = 1,4. Необхідно обчислити суму заробітної плати токаря за місяць. За якісне виконання виробничого завдання слюсарю нараховується премія в розмірі 20% до тарифного заробітку. $Z_{\text{погод. прем.}} = 20 \text{ днів} \times 7,8 \text{ годин} \times 2,50 \text{ грн на годину} \times 1,4 \times 1,2 = 655,20 \text{ грн.}$
<b>Назва</b>	<b><i>погодинно-прогресивна</i></b>
<b>Суть</b>	При цій формі оплати для кожного працівника встановлюється конкретне змінне завдання (в штуках, нормо-годинах або гривнях) і результати враховуються під час нарахування тарифного приробітку ( $T_{\text{пр}}$ ) за даний період за формулою: $Z_{\text{погод. прог.}} = (T_{\text{ст}} \times \Phi_{\text{р.ч.}}) + T_{\text{пр}}$ . При розрахунку розміру заробітної плати використовуються значно вищі порівняно з нормою (у певній прогресії) розцінки за відпрацьовані понад нормальну тривалість робочого дня години. Також, працівники-погодинники преміюються за виконання установлених нормованих завдань.
<b>Приклад розрахунку</b>	За місяць токарь I розряду за 20 відпрацьованих днів має виробити 500 шт. молотків. Тривалість робочої зміни складає у середньому 8 годин. Тарифна ставка I розряду робіт – 8,50 грн на годину. Тарифний коефіцієнт, винайдений за тарифною сіткою відповідно до умов праці = 1,6. Тарифний приробибок складає 150,00 грн. Необхідно обчислити суму заробітної плати токаря за місяць (свою роботу виконав вчасно та в повному обсязі). $Z_{\text{погод. прог.}} = 20 \text{ днів} \times 8 \text{ годин} \times 8,5 \text{ грн на годину} \times 1,6 = 2176,00 + 150,00 = 2326,00 \text{ грн.}$
<b>Назва</b>	<b><i>колективна (бригадна) погодинна</i></b>
<b>Суть</b>	заробіток кожного робітника залежить від фактично відпрацьованого часу всім колективом працівників (бригадою). Спочатку за результатами роботи бригади розраховують колективний заробіток, який потім розподіляють у залежності від кількості індивідуального відпрацьованих годин.
<b>Приклад розрахунку</b>	Бригада у складі трьох будівельників за 5 днів заштукатурила приміщення площею 120 кв.м. Працювала бригада кожен день по 8 годин. Тарифна ставка таких робіт – 50,00 грн на годину. Тарифний коефіцієнт, винайдений за тарифною сіткою відповідно до умов праці – 1,2. Необхідно обчислити суму заробітної плати кожного члена бригади. $Z_{\text{бриг. погод.}} = 5 \text{ днів} \times 8 \text{ годин} \times 50,00 \text{ грн на годину} \times 1,2 = 2400,00 \text{ грн}$ – заробіток всієї бригади. Заробітна плата одного члена бригади складає: $2400 : 3 = 800,00 \text{ грн.}$
<b>Назва</b>	<b><i>Тарифна система оплати</i></b>
<b>Суть</b>	тарифна система включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники). Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати. Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на основі: тарифної ставки робітника першого розряду, яка встановлюється у розмірі, що перевищує законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати; міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів). Віднесення виконуваних робіт до певних тарифних розрядів і присвоєння кваліфікаційних розрядів робітникам провадиться власником або уповноваженим ним органом згідно з тарифно-кваліфікаційним довідником за погодженням з виборним органом первинної профспілкової організації (профспілковим представником). Кваліфікаційні розряди підвищуються насамперед робітникам, які успішно виконують встановлені норми праці і сумлінно ставляться до своїх трудових обов'язків.
<b>Назва</b>	<b><i>Оплата праці за місячними посадовими окладами</i></b>
<b>Суть</b>	застосовується для працівників, робота яких має стабільний характер, і для

	керівників і спеціалістів. Посадовий оклад – це абсолютний розмір заробітної плати, який встановлюється відповідно до посади, яку займає працівник, і може коливатися в межах мінімальних та максимальних значень. Посадові оклади службовцям установлює власник або уповноважений ним орган відповідно до посади та кваліфікації працівника. За результатами атестації власник або уповноважений ним орган має право змінювати посадові оклади службовцям у межах затверджених у встановленому порядку мінімальних і максимальних розмірів окладів на відповідній посаді. Оплата праці за місячними посадовими окладами може бути простою (заробіток дорівнює встановленому окладу) та преміальною (крім окладу, заробіток містить премію).
<b>Назва</b>	<b><i>Оплата праці працівників установ і організацій, що фінансуються з бюджету</i></b>
<b>Суть</b>	оплата праці працівників установ і організацій, що фінансуються з бюджету, здійснюється на підставі законів та інших нормативно-правових актів України, генеральної, галузевих, регіональних угод, колективних договорів, у межах бюджетних асигнувань та позабюджетних доходів.
<b>Назва</b>	<b><i>Оплата праці при виконанні робіт різної кваліфікації</i></b>
<b>Суть</b>	при виконанні робіт різної кваліфікації праця почасових робітників, а також службовців оплачується за роботою вищої кваліфікації. Праця робітників-відрядників оплачується за розцінками, встановленими для роботи, яка виконується. У тих галузях народного господарства, де за характером виробництва робітникам-відрядникам доручається виконання робіт, тарифікованих нижче присвоєних їм розрядів, робітникам, які виконують такі роботи, виплачується міжрозрядна різниця. Виплата міжрозрядної різниці та умови такої виплати встановлюються колективними договорами.
<b>Назва</b>	<b><i>Оплата праці за сумісництвом</i></b>
<b>Суть</b>	працівники, які працюють за сумісництвом, одержують заробітну плату за фактично виконану роботу.
<b>Назва</b>	<b><i>Оплата праці при суміщенні професій (посад) і виконанні обов'язків тимчасово відсутнього працівника</i></b>
<b>Суть</b>	працівникам, які виконують на тому ж підприємстві, в установі, організації поряд з своєю основною роботою, обумовленою трудовим договором, додаткову роботу за іншою професією (посадою) або обов'язки тимчасово відсутнього працівника без звільнення від своєї основної роботи, провадиться доплата за суміщення професій (посад) або виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника. Розміри доплат за суміщення професій (посад) або виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника встановлюються на умовах, передбачених у колективному договорі.
<b>Назва</b>	<b><i>Оплата роботи в надурочний час</i></b>
<b>Суть</b>	за погодинною системою оплати праці робота в надурочний час оплачується в подвійному розмірі годинної ставки. За відрядною системою оплати праці за роботу в надурочний час виплачується доплата у розмірі 100 відсотків тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, – за всі відпрацьовані надурочні години.
<b>Назва</b>	<b><i>Оплата роботи у нічний час</i></b>
<b>Суть</b>	оплачується у підвищеному розмірі, встановлюваному генеральною, галузевою (регіональною) угодами та колективним договором, але не нижче 20 відсотків тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи у нічний час.
<b>Назва</b>	<b><i>Оплата роботи у святкові і неробочі дні</i></b>
<b>Суть</b>	оплачується у подвійному розмірі: 1) відрядникам – за подвійними відрядними розцінками; 2) працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками, – у розмірі подвійної годинної або денної ставки; 3) працівникам, які

одержують місячний оклад, – у розмірі одинарної годинної або денної ставки зверх окладу, якщо робота у святковий і неробочий день провадилася у межах місячної норми робочого часу, і у розмірі подвійної годинної або денної ставки зверх окладу, якщо робота провадилася понад місячну норму. Оплата у зазначеному розмірі провадиться за години, фактично відпрацьовані у святковий і неробочий день.
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

*та ін.*

**Порядок нарахування заробітної плати** працівникам, регулюється КЗпП, Податковим кодексом, Законами України: «Про оплату праці», «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [65] тощо та іншими нормативно-правовими актами, а також залежить від форм оплати праці, що застосовуються на підприємстві, від організації виконання самих робіт (в індивідуальному порядку чи бригадою), від часу виплати заробітної плати та обов'язкових платежів з неї.

Заробітна плата відповідно до КЗпП в обов'язковому порядку повинна нараховуватися та виплачуватися не рідше 2 рази на місяць, однак, на практиці можуть зустрічатися випадки виплати заробітної плати щоденно, кожного тижня, залежно від виконаної роботи, домовленості між працівником та роботодавцем, ін. Відповідно до Наказу Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» [66] типовими формами первинної облікової документації підприємств, установ, організацій щодо заробітної плати є: 1) № П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»; 2) № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»; 3) № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»; 4) № П-5 «Табель обліку використання робочого часу»; 5) № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника»; 6) № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)».

Заробітна плата нараховується:

1) при погодинній оплаті праці: а) заробітна плата розраховується залежно від кількості відпрацьованих годин та їх розміру оплати; б) для нарахування заробітної плати необхідно знати відомості про посадові оклади (штатний розпис), присвоєні розряди (накази (розпорядження)), годинні тарифні ставки (тарифну

сітку), а також кількість відпрацьованих годин працівником за відповідний період (місяць) за табелем використання робочого часу – основний документом для нарахування заробітної плати;

2) при оплаті праці за посадовим окладом: а) працівнику виплачується заробітна плата у розмірі фіксованої суми грошових коштів відповідно до його посадового окладу, який визначається відповідно до законодавства або встановлюється за домовленістю сторін; б) посадовий оклад зберігається у повному розмірі при відпрацюванні всіх робочих днів місяця; в) якщо відпрацьована неповна кількість робочих днів, то заробітна плата працівника визначається множенням середньоденного заробітку на кількість відпрацьованих днів; середньоденний заробіток – посадовий оклад ділиться на кількість робочих днів місяця;

3) при відрядній оплаті праці та індивідуальному виконанні робіт заробітна плата робітника визначається множенням кількості виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг), зазначених у відповідних первинних документах, на встановлену розцінку за одиницю роботи;

4) при бригадній оплаті праці заробітна плата робітника визначається: а) діленням загального заробітку бригади на кількість її членів, якщо розмір заробітної плати кожного члена бригади однаковий; а) заробітна плата та премії за виконану роботу нараховуються всій бригаді, а потім розподіляються між членами бригади пропорційно до відпрацьованих кожним робітником годин з урахуванням їх кваліфікації (розряду); 5) ін.

Під час нарахування заробітної плати та визначення її розміру, окрім розміру основної заробітної плати у залежності від форми оплати праці, враховується розмір додаткової заробітної плати (премії, надбавки, індексація, ін.), інших компенсаційних та додаткових виплат тощо, розмір оплати праці за роботу у нічний час, у святкові та вихідні дні, за роботу за сумісництвом професій, ін., а також розмір обов'язкових платежів до бюджету (податки, збори, внески). Розмір заробітної плати визначається відповідно до трудового договору між роботодавцем та працівником, встановлюється відповідно до законодавства (для

державних службовців, працівників бюджетної сфери, державних підприємств тощо), однак не може бути менше розміру мінімальної заробітної плати, яка визначається Законом України «Про Державний бюджет України на відповідний рік» (наприклад, відповідно до ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2016 рік» розмір заробітної плати у 2016 році складає місячному розмірі: з 1 січня – 1378 грн, з 1 травня – 1450, з 1 грудня – 1550; у погодинному розмірі: з 1 січня – 8,29 грн, з 1 травня – 8,69, з 1 грудня – 9,29 [67]).

Слід відмітити, що на підприємстві, в установі та організації нарахування заробітної плати є однією з дій, яка включається до *розрахунку заробітної плати*, який являє собою:

1) розрахунок та нарахування у розрахунковій відомості: а) заробітної плати згідно штатного розкладу, трудових договорів та таблиця обліку робочого часу з урахуванням роботи у вихідні та святкові дні, у ненормований час, у нічний час тощо, з урахуванням податкової соціальної пільги відповідно до ПКУ; б) щомісячної індексації заробітної плати, премій, надбавок, компенсацій, пільг, понаднормових, відпускних; в) винагород за договорами цивільно-правового характеру; г) виплат за рахунок фондів соціального страхування (лікарняні, відпустка по вагітності та пологах, путівки, ін.), медичного страхування, страхування життя; д) річного бонусу – «тринадцятої» зарплат або премії за підсумками року; е) інших нарахувань, передбачених законодавством України та колективним договором; є) заробітної плати при звільненні та скороченні;

2) утримання з заробітної плати у розрахунковій відомості: а) відповідно до ПКУ податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) і військового збору (далі – ВЗ); б) за виконавчими документами аліментів на утримання неповнолітніх дітей або непрацездатних батьків, суми відшкодування матеріального збитку, ін.; в) за заявами працівників профспілкових внесків, виплат у недержавний пенсійний фонд, ін.; г) згідно з правилами компанії – перевищення лімітів по мобільних телефонах, позики, перевищення добових тощо; д) ін.;

3) нарахування на розмір заробітної плати єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ), який сплачується роботодавцем за власний рахунок.

## Приклад розрахунку заробітної плати станом на 2016 р.

<i>Розрахунок заробітної плати без податкової соціальної пільги та індексації</i>			
На підприємстві встановлено наступні строки виплати заробітної плати: 15 числа 1 частина заробітної плати – аванс за першу половину місяця; 1 числа наступного місяця – остаточний розрахунок. Згідно колективного договору аванс працівникам виплачується за фактично відпрацьований час. Відповідно графіку роботи, встановленому на підприємстві, у квітні 2016 року 21 робочий день. Зарплата за першу половину місяця нараховується за 11 робочих днів з 01 квітня по 15 квітня. <b>Посадовий оклад Повз Д.М. дорівнює 3200 грн.</b> Розмір нарахованого авансу буде складати: 3200 грн : 21 день x 11 днів = 1676,19 грн. Зазвичай, сума авансу округлюється до цілих – 1676,00 грн.			
<i>Заробітна плата</i>	<i>Розмір, грн</i>	<i>Утримання з заробітної плати, грн</i>	<i>Нарахування на заробітну плату, грн</i>
1 частина заробітної плати	1676,00	1) ПДФО – 18%: 1676,00 x 18% : 100% = 301,68 2) ВЗ – 1,5%: 1676,00 x 1,5% : 100% = 25,14 Всього: 301,68 + 25,14 = 326,82	ЄСВ – 22%: 1676,00 x 22% : 100% = 368,72
2 частина	1524,00 (3000,00–1676,00)	1) 1524,00 x 0,18 = 274,32 (ПДФО); 2) 1524,00 x 0,015 = 22,86 (ВЗ) Всього: 274,32 + 22,86 = 297,18	1524,00 x 0,22 = 335,28 (ЄСВ)
до виплати (чиста)	1 ч.: 1349,18 2 ч.: 1226,82 За місяць: <b>2576,00</b>	За місяць: ПДФО: 301,68 + 274,32 = 576,00; ВЗ: 25,14 + 22,86 = 48,00. Всього: 326,82 + 297,18 = <b>624,00</b>	Всього за місяць: <b>704,00</b> (368,72 + 335,28)
Нарахування на заробітну плату – утримання з заробітної плати не за рахунок працівника, а за власний рахунок підприємства.			
<b>ПДФО</b> (податок на доходи фізичних осіб) відповідно до ПКУ (ст. ст. 162–179) є загальнообов'язковим державним податком, платником якого є: фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; податковий агент; який утримується з загального місячного чи річного оподаткованого доходу платника податку, якщо такий дохід згідно з ПКУ підлягає оподаткуванню, основна ставка якого складає <b>18%</b> [39]. <b>Військовий збір</b> згідно з п. 16 [35] підр. 10 р. ХХ є загальнообов'язковим державним збором, платником якого є фізична особа – резидент, який утримується з загального місячного чи річного оподаткованого доходу платника податку, ставка якого складає <b>1,5%</b> [39]. <b>Єдиний соціальний внесок</b> відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [65]. Платниками збору є роботодавці – юридичні особи, фізичні особи-підприємці, які використовуються працю фізичних осіб, ін. (ст. 4 Закону). Нараховується збір на основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які не зменшені на суму відрахувань податків інших обов'язкових платежів, а також на інші виплати. Основний розмір ЄСВ складає <b>22%</b> (мінімальний розмір заробітної плати для нарахування – мінімальна заробітна плата), для виплат інвалідів – <b>8,41%</b> , ін. [65].			
<i>Розрахунок заробітної плати з застосуванням податкової соціальної пільги та без індексації</i>			
<b>Податкова соціальна пільга</b> (ст. 169 ПКУ) – сума, на яку платник податку на доходи фізичних осіб має право зменшити суму загального місячного оподаткованого доходу,			

отриманого від одного роботодавця за одним місцем роботи у вигляді заробітної плати та інших прирівняних до неї відповідно до законодавства виплат, компенсацій та винагород, якщо розмір такого місячного доходу не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року (на 01.01.2016 – 1378 грн), помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (1378 x 1,4 = 1930,00 грн). Граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків у випадку та в розмірі, визначається як добуток суми (1930+1930), та відповідної кількості дітей.

Платник податку самостійно обирає місце застосування податкової соціальної пільги, якщо має на таке право, та подає роботодавцю заяву про її застосування. Пільгу розраховує роботодавець та вираховує її з заробітної плати працівника під час її нарахування. Розмір пільги: 1) 50% (689,00 грн) розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року для будь-якого платника податку; 2) **у розмірі від 50%** (станом на 01.01.2016 р. – 689,00 грн) розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року: а) **100%** (689,00 грн) для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину; б) **150%** (1033,50 грн) для платника податку, який: є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років; є 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; є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; ін.; в) **200%** (1378,00 грн) для платника податку, який: 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»; 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»; ін. [39].

На підприємстві встановлено наступні строки виплати заробітної плати: 15 числа 1 частина заробітної плати – аванс за першу половину місяця; 1 числа наступного місяця – остаточний розрахунок. Згідно колективного договору аванс працівникам виплачується за фактично відпрацьований час. Відповідно графіку роботи, встановленому на підприємстві, у квітні 2016 року 21 робочий день. Зарплата за першу половину місяця нараховується за 11 робочих днів з 01 квітня по 15 квітня. **Посадовий оклад Момот В.І. дорівнює 1800 грн.** Повз звернувся з заявою до роботодавця про застосування податкової соціальної пільги; право на пільгу має у розмірі 50% від прожиткового мінімуму – 689,00 грн. Розмір нарахованого авансу буде складати: 1800 грн : 21 день x 11 днів = 942,86 грн. Зазвичай, сума авансу округлюється до цілих – 943,00 грн.

<b>Заробітна плата</b>	<b>Розмір, грн</b>	<b>Утримання з заробітної плати, грн</b>	<b>Нарахування на заробітну плату, грн</b>
1 частина заробітної плати	943,00	1) 943 x 0,18 = 169,74 (ПДФО) 2) 943 x 0,015 = 14,15 (ВЗ) Всього: 169,74 + 14,15 = 183,89	943 x 22% :100% = 207,46 (ЄСВ)
2 частина	857,00 (1800,00–943,00)	1) 857,00 – 689,00 (пільга) = 168,00 x 0,18 = 30,24 (ПДФО) 2) 857,00 x 0,015 = 12,86 (ВЗ) Всього: 30,24 + 12,86 = 43,10	857,00 x 0,22 = 184,54 (ЄСВ)
до виплати (чиста)	1 ч.: 759,11 2 ч.: 813,90 За місяць: <b>1573,01</b>	За місяць: ПДФО: 169,74 + 30,24 = 199,98; ВЗ: 14,15 + 12,86 = 27,01 Всього: 189,89 + 43,10 = <b>226,99</b>	Всього за місяць: <b>396,00</b>

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення» [68] усі підприємства, установи та організації незалежно від форми власності, а також фізичні особи-підприємці, які використовують найману працю фізичних осіб, мають проводити індексацію грошових доходів фізичних осіб. **Індексація грошових доходів населення** – встановлений законами та іншими нормативно-правовими актами України механізм підвищення грошових доходів населення, що дає можливість частково або повністю відшкодувати подорожчання споживчих товарів і послуг [69].

**Індексація грошових доходів:**

1) проводиться у разі, коли величина індексу споживчих цін (далі – ІСЦ) перевищила поріг індексації, який встановлюється в розмірі 103 відсотка; ІСЦ обчислюється Держстатом і не пізніше 10 числа місяця, що настає за звітним, публікується в офіційних періодичних виданнях; для проведення подальшої індексації грошових доходів населення обчислення індексу споживчих цін починається за місяцем, у якому індекс споживчих цін перевищив поріг індексації. Підвищення грошових доходів громадян у зв'язку з індексацією здійснюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому офіційно опубліковано індекс споживчих цін;

2) індексації підлягають грошові доходи громадян: а) одержані в гривнях на території України, які не мають разового характеру: пенсії або щомісячне довічне грошове утримання; стипендії; заробітна плата, доплати, надбавки, премії, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, а також інші компенсаційні виплати, що мають постійний характер; суми виплат, що здійснюються відповідно до законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування; суми відшкодування шкоди, заподіяної працівникові каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я, а також суми, що виплачуються особам, які мають право на відшкодування шкоди у разі втрати годувальника; б) у межах прожиткового мінімуму, встановленого для відповідних соціальних і демографічних груп населення у місяці нарахування індексації (для оплати праці (грошового забезпечення), допомоги по безробіттю та матеріальної допомоги у період професійної підготовки, перепідготовки або підвищення кваліфікації безробітного, що надаються залежно від страхового стажу у відсотках середньої заробітної плати, стипендії тощо);

3) сума індексації грошових доходів громадян визначається: а) як результат множення грошового доходу, що підлягає індексації (щодо заробітної плати – станом на 01.01.2016 р. – 1378 грн), на величину приросту індексу споживчих цін, поділений на 100 відсотків; у разі коли особа працює неповний робочий час, сума індексації визначається із розрахунку повного робочого часу, а виплачується пропорційно відпрацьованому часу; б) з урахуванням розміру підвищення доходу та розраховується як різниця між сумою індексації і розміром підвищення доходу, якщо розмір підвищення грошового доходу не перевищує суму індексації, що склалась у місяці підвищення доходу (у разі зростання заробітної плати за рахунок інших її складових без підвищення тарифних ставок (окладів) сума індексації не зменшується на розмір підвищення заробітної плати);

4) нарахування сум індексації або проведення чергового підвищення грошових доходів випереджаючим шляхом здійснюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, в якому офіційно опубліковано індекс споживчих цін, на підставі якого нарахована сума індексації перевищить розмір підвищення грошових доходів випереджаючим шляхом;

5) у першу чергу індексується: оплата праці у разі коли особа працює та отримує інший грошовий дохід; стипендія, якщо особа працює і одночасно навчається за денною формою навчання або з відривом від виробництва у клінічній ординатурі, аспірантурі і докторантурі;

б) не підлягають індексації: а) частина грошових доходів, яка перевищує прожитковий мінімум, встановлений для відповідних соціальних і демографічних груп населення; б) доходи громадян від здачі в оренду майна, від акцій та інших цінних паперів, ведення селянського (фермерського) і особистого підсобного господарства, підприємницької діяльності, яка є для

громадян джерелом грошових доходів від власності; виплати, які обчислюються із середньої заробітної плати; одноразова виплата допомоги по безробіттю для організації безробітним підприємницької діяльності, одноразова допомога у разі стійкої втрати професійної працездатності або смерті потерпілого внаслідок нещасного випадку на виробництві або професійного захворювання; допомога у зв'язку з вагітністю та пологами, допомога при народженні дитини, допомога на поховання; цільова разова матеріальна допомога, одноразова допомога при виході на пенсію, суми соціальних пільг, компенсації, винагорода за підсумками роботи за рік тощо; соціальні виплати, які визначаються залежно від прожиткового мінімуму; державна соціальна допомога малозабезпеченим сім'ям, допомога на дітей, які перебувають під опікою чи піклуванням, допомога на дітей одиницями матерям, допомога по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;

7) індексація не проводиться та не нараховується у місяці підвищення тарифних ставок (окладів), пенсій або щомісячного довічного грошового утримання, стипендій, виплат, що здійснюються відповідно до законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування, якщо розмір підвищення грошового доходу перевищує суму індексації, що склалась у місяці підвищення доходу [68; 69].

**Місяцем для обчислення ІСЦ для розрахунку індексації** щодо заробітної плати:

1) до 01.12.2015 р. базовим місяцем є: а) місяць підвищення розміру мінімальної заробітної плати; б) місяць, у якому відбулось підвищення заробітної плати: без перегляду розміру мінімальної заробітної плати; у разі підвищення заробітної плати випереджаючим шляхом з урахуванням прогнозного рівня інфляції; в) місяць прийняття на роботу. У базовому місяці значення ІСЦ приймається за 1 або 100%. Індексація заробітної плати за базовий місяць не проводиться, а з наступного місяця здійснюється обчислення наростаючим підсумком ІСЦ для проведення подальшої індексації;

2) з 01.12.2015 р.: а) обчислюють ІСЦ наростаючим підсумком із місяця, наступного за місяцем підвищення тільки тарифних ставок (окладів); значення ІСЦ у місяці, в якому відбувається підвищення, приймається за 1 або 100%; б) для новоприйнятих працівників – місяць, наступний за місяцем підвищення тарифної ставки (окладу), яку займає працівник.

Фурман Ф.П. був прийнятий на роботу у січні 2014 р. на оклад 2500,00 грн, у січні 2015 року відбулося підвищення заробітної плати (окладу) до 3000,00 грн. До травня 2016 р. заробітна плата не підвищувалася. На підприємстві встановлено наступні строки виплати заробітної плати: 15 числа 1 частина заробітної плати – аванс за першу половину місяця; 1 числа наступного місяця – остаточний розрахунок. Згідно колективного договору аванс працівникам виплачується за фактично відпрацьований час. Відповідно графіку роботи, встановленому на підприємстві, у квітні 2016 року 21 робочий день. Зарплата за першу половину місяця нараховується за 11 робочих днів з 01 квітня по 15 квітня. Розмір нарахованого авансу буде складати: 3000 грн : 21 день x 11 днів = 1571,43 грн. Зазвичай, сума авансу округлюється до цілих – 1571,00 грн. Необхідно розрахувати суму індексації та розмір заробітної плати з урахуванням індексації та обов'язкових платежів з неї за квітень 2016 р.

Для нарахування індексації у цьому випадку базовим місяцем є січень 2015 р.

Величина приросту ІСЦ для нарахування суми індексації у квітні 2016 р. у такому випадку становить 38%. Розрахунок ІСЦ:  $38\% = 1,053 \times 1,108 \times 1,140 \times 1,022 \times 1,015 \times 100 - 100$ , де 1,053 – ІСЦ за лютий 2015 р. (105,3 : 100); 1,108 – ІСЦ за березень 2015 р. (110,8 : 100); 1,140 – ІСЦ за квітень 2015 р. (114,0 : 100); 1,022 – ІСЦ за травень 2015 р. (102,2 : 100); 1,015 – ІСЦ за червень – листопад 2015 р. ( $1,004 \times 0,990 \times 0,992 \times 1,023 \times 0,987 \times 1,020 \times 100 : 100$ ). ІСЦ за грудень 2015 р. – лютий 2016 р. становив 101,2% ( $1,007 \times 1,009 \times 0,996$ ), тобто не перевищив поріг індексації (з січня 2016 р. – 103%), тому у квітні 2016 р. проведення індексації продовжує здійснюватись на величину приросту ІСЦ – 38%.

Сума індексації складає  $523,64 = 1378,00 \times 38\% : 100\%$ . Заробітна плата працівника за квітень 2016 р. з індексацією:  $3000,00 + 523,64 = 3523,64$ . Розрахуємо розмір заробітної плати до виплати та розмір обов'язкових платежів утриманих з неї.

Заробітна плата	Розмір, грн	Утримання з заробітної плати, грн	Нарахування на заробітну плату, грн
1 частина заробітної плати	1571,00	1) 1571,00 x 0,18 = 282,78 (ПДФО); 2) 1571,00 x 0,015 = 23,56 (ВЗ) Всього: 282,78 + 23,56 = 306,34	1571,00 x 0,22 = 345,62 (ЄСВ)
2 частина	1429,00 (3000,00–1571,00)	1) 1429,00 x 0,18 = 257,22 (ПДФО); 2) 1429,00 x 0,015 = 21,43 (ВЗ) Всього: 257,22 + 21,43 = 278,65	1429,00 x 0,22 = 314,38 (ЄСВ)
до виплати (чиста)	1 ч.: 1264,66 2 ч.: 1150,35 За місяць: <b>2415,01</b>	За місяць: ПДФО: 282,78 + 257,22 = 540,00; ВЗ: 23,56 + 21,43 = 44,99. Всього: 306,34 + 278,65 = <b>584,99</b>	Всього за місяць: <b>660,00</b>
Розмір індексації, грн	Утримання з індексації, грн		Нарахування на індексацію, грн
523,64	1) 523,64 x 0,18 = 94,26 (ПДФО); 2) 523,64 x 0,015 = 7,85 (ВЗ) Всього: 94,26 + 7,85 = 102,11		523,64 x 0,22 = 115,20 (ЄСВ)
Сума заробітної плати до виплати разом з індексацією		Сума утримань	Сума утримань з зарплати та індексації за рахунок підприємства
2415,01 + 421,53 (523,64–102,11) = <b>2836,54 грн</b>		584,99 + 102,11 = 687,10 грн	660,00 + 115,20 = 775,20 грн

Нарахування, розрахунок та виплата заробітної плати відповідно до правил бухгалтерського обліку відображається в документах бухгалтерського обліку згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку [38] з обов'язковою вказівкою кореспонденції рахунків по Дебету та Кредиту (приклад кореспонденції рахунків наведено у Додатку Ж).

**Порядок нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності** регулюється Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [70], Постановою КМУ «Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням» [71], Планом рахунків бухгалтерського обліку тощо.

Відповідно до ст. ст. 20, 22 Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» допомога по тимчасовій непрацездатності надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату заробітної плати (доходу), у разі настання в неї одного з таких страхових випадків: 1) тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві;



2) необхідності догляду за хворою дитиною; 3) необхідності догляду за хворим членом сім'ї; 4) догляду за дитиною віком до трьох років або дитиною-інвалідом віком до 18 років у разі хвороби матері або іншої особи, яка доглядає за цією дитиною; 5) карантину, накладеного органами санітарно-епідеміологічної служби; б) тимчасового переведення застрахованої особи відповідно до медичного висновку на легшу, нижчеоплачувану роботу; 7) протезування з поміщенням у стаціонар протезно-ортопедичного підприємства; 8) перебування в реабілітаційних відділеннях санаторно-курортного закладу після перенесених захворювань і травм. Окрім зазначеного, за страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності надаються ще такі види матеріального забезпечення та соціальних послуг: допомога по вагітності та пологах; допомога на поховання (крім поховання пенсіонерів, безробітних та осіб, які померли від нещасного випадку на виробництві) [70]. Право на страхові виплати має право застрахована особа, а також інші непрацездатні та інші особи відповідно до цього Закону.

*Допомога по тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві та професійним захворюванням:* 1) нараховується та виплачується роботодавцем за перші п'ять днів тимчасової непрацездатності за рахунок його коштів у зв'язку з настанням страхового випадку; 2) нараховується та виплачується Фондом соціального страхування України (через підприємство, установу, організацію, де особа працює, тобто воно є посередником) у зв'язку з настанням страхового випадку на підставі відрахувань, здійснених тільки роботодавцем (з 2016 р.) у вигляді ЄСВ: а) починаючи з шостого дня непрацездатності за весь період до відновлення працездатності або до встановлення медико-соціальною експертною комісією (далі по тексту, МСЕК) інвалідності (встановлення іншої групи, підтвердження раніше встановленої групи інвалідності) незалежно від звільнення застрахованої особи у період втрати працездатності, у порядку та розмірах, встановлених законодавством; б) застрахованим інвалідам, які працюють на підприємствах та в організаціях товариств УТОГ і УТОС починаючи з першого дня непрацездатності за весь період до відновлення працездатності незалежно від звільнення

застрахованої особи в період втрати працездатності у порядку та розмірах, встановлених законодавством [70].

*Інша допомога по тимчасовій непрацездатності та по вагітності та пологах нараховується Фондом соціального страхування України та виплачується ним з першого дня:* 1) за період, протягом якого хвора дитина віком до 14 років за висновком лікаря потребує догляду, але не більш як за 14 календарних днів; 2) за весь час перебування застрахованої особи у стаціонарі разом з хворою дитиною віком до 14 років, якщо ця дитина потребує стаціонарного лікування; 3) застрахованій особі, яка здійснює догляд за дитиною віком до трьох років або дитиною-інвалідом віком до 18 років за весь період захворювання матері або іншої особи, яка фактично здійснює догляд за такою дитиною; 4) не більш як за три календарні дні, а у виняткових випадках, з урахуванням тяжкості хвороби члена сім'ї та побутових обставин, – не більш як за сім календарних днів, застрахованій особі, яка здійснює догляд за хворим членом сім'ї, крім дитини віком до 14 років; 5) за весь час відсутності на роботі у зв'язку з карантинном, накладеним органами санітарно-епідеміологічної служби; б) у разі тимчасового переведення застрахованої особи відповідно до медичного висновку на легшу, нижчеоплачувану роботу, за час роботи, але не більш як за два місяця; 7) за весь період перебування в стаціонарі протезно-ортопедичного підприємства у разі здійснення протезування за медичними показаннями з урахуванням часу на проїзд до протезно-ортопедичного підприємства і назад; 8) у разі направлення застрахованої особи на лікування в реабілітаційне відділення санаторно-курортного закладу після перенесених захворювань і травм безпосередньо із стаціонару лікувального закладу за весь час перебування у цьому закладі (з урахуванням часу на проїзд до санаторно-курортного закладу й у зворотному напрямку); 9) застрахованій особі, яка виховує дитину-інваліда віком до 18 років, за весь період санаторно-курортного лікування дитини-інваліда (з урахуванням часу на проїзд до санаторно-курортного закладу й у зворотному напрямку) за наявності медичного висновку про необхідність стороннього догляду за нею; 10) за весь період відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами, тривалість якої

становить: а) до пологів – 70 календарних днів і після пологів – 56 (у разі ускладнених пологів або народження двох чи більше дітей – 70); б) до пологів – 90 календарних днів і після пологів – 90 – жінкам, віднесеним до 1–4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи [70].

У разі настання тимчасової непрацездатності застрахованої особи у період вирішення спору про незаконність її звільнення з роботи допомога по тимчасовій непрацездатності надається за умови поновлення застрахованої особи на роботі з дня винесення такого рішення відповідним органом. Допомога виплачується особі, яка усиновила дитину протягом двох місяців з дня її народження, зазначеного у свідоцтві про народження, за період з дня усиновлення та до закінчення 56 календарних днів (70 календарних днів у разі одночасного усиновлення двох і більше дітей, 90 календарних днів – для жінок, віднесених до 1-4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи).

Розмір допомоги з тимчасової втрати працездатності від середньої заробітної плати (доходу) складає (ст. 24 Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування»): 1) 50% – застрахованим особам, які мають страховий стаж до 3-х років; 2) 60% – страховий стаж від 3-х до 5-ти років; 3) 70% – від 5-ти до 8-ми років; 4) 100% застрахованим особам, які: а) мають страховий стаж понад 8-м років; б) не залежно від страхового стажу: віднесені до 1–4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; одному з батьків або особі, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи; ін.; особи, які отримують допомогу по вагітності та пологах. Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності, включаючи догляд за хворою дитиною або хворим членом сім'ї, допомогу по вагітності та пологах, у розрахунку на місяць не повинна перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування єдиного внеску ( $1378 \times 17 = 23426$  грн [72]), з якої сплачувалися страхові внески до Фонду та не може бути меншою, ніж розмір мінімальної заробітної плати, встановленої на час настання страхового випадку для допомоги по вагітності та пологах. Допомога на поховання застрахованої

особи або особи, яка перебувала на її утриманні, надається в розмірі, що встановлюється правлінням Фонду, але не менше розміру прожиткового мінімуму, встановленого законом [70].

Середня заробітна плата визначається відповідно до порядку, передбаченого Постановою КМУ «Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням». Ця заробітна плата визначається відповідно розрахункового періоду, який визначається за останнім основним місцем роботи застрахованої особи та складає: 1) 12 календарних місяців перебування у трудових відносинах (з першого до першого числа), що передують місяцю, в якому настав страховий випадок; 2) фактично відпрацьовані календарні місяці (з першого до першого числа), якщо особа перебувала у трудових відносинах менше 12 календарних місяців; 3) фактично відпрацьований час (календарні дні) перед настанням страхового випадку, якщо особа перебувала у трудових відносинах менше ніж календарний місяць; 4) інші випадки.

Якщо протягом дванадцяти місяців перед настанням страхового випадку за даними Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування застрахована особа має страховий стаж менше шести місяців, середня заробітна плата визначається виходячи з нарахованої заробітної плати, з якої сплачуються страхові внески, розмір якої залежить від мінімальної заробітної плати, встановленої законом у місяці настання страхового випадку та складає у розрахунку на місяць: 1) не вище за розмір мінімальної заробітної плати щодо допомоги по тимчасовій непрацездатності (крім тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, що пов'язані з нещасним випадком на виробництві та професійним захворюванням); 2) не вище двократного розміру мінімальної заробітної плати та не менше за розмір мінімальної заробітної плати щодо допомоги по вагітності та пологах.

Середня заробітна плата обчислюється страхувальниками для працівника окремо за основним місцем роботи та за сумісництвом, у разі коли на момент настання страхового випадку застрахована особа працює за сумісництвом.

Розрахунковий період у такому разі визначається за кожним місцем роботи окремо.

Документами, які необхідні для призначення матеріального забезпечення за страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності є: 1) **листок непрацездатності** – документ, що підтверджує відсутність працівника на роботі у період хвороби або відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами та на підставі якого виплачують відповідну допомогу; у разі роботи за сумісництвом – копія листка непрацездатності, засвідчена підписом керівника та печаткою за основним місцем роботи; 2) копії відповідних посвідчень або інші документи, які підтверджують право на пільгу у разі отримання допомоги у розмірі 100% середньої заробітної плати (доходу) застраховані особи; 3) свідоцтво про смерть для отримання допомоги на поховання; 4) акт розслідування нещасного випадку або акт розслідування професійного захворювання за встановленими формами та/або висновок МСЕК про ступінь втрати професійної працездатності застрахованого чи копія свідоцтва про його смерть; 5) інші документи у залежності від страхового випадку та виплат [70, ст. 31].

Слід відмітити, що для роботодавців страхові виплати та оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, які вони здійснюють за власний рахунок, здійснюються на підставі: 1) копії виданого в установленому порядку листка непрацездатності, засвідченої підписом керівника та скріпленої печаткою за основним місцем роботи, порядок видачі та оформлення якого регулюється Наказом Міністерства охорони здоров'я України «Інструкція про порядок видачі документів, що засвідчують тимчасову непрацездатність громадян» [73]; 2) довідки про середню заробітну плату за основним місцем роботи; якщо особа працює на кількох роботах за сумісництвом, додатково додаються довідки про середню заробітну плату за місцями роботи за сумісництвом; 3) відомостей, що включаються до звіту про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого ЄСВ, що подаються до територіальних відділень Державної фіскальної служби. Розмір зазначених виплат та плати обчислюють самостійно роботодавці, тобто їх бухгалтер, шляхом множення суми денної виплати, розмір якої встановлюється у

відсотках середньоденної заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) залежно від страхового стажу, якщо його наявність передбачена законодавством, на кількість календарних днів, що підлягають оплаті.

*Середньоденна заробітна плата* відповідно до Постанови КМУ «Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням» визначається шляхом ділення нарахованої заробітної плати у розрахунковому періоді (12 календарних місяців), на яку нарахований ЄСВ та/або інші страхові внески, на кількість календарних днів зайнятості у залежності від виду роботи в розрахунковому періоді без урахування календарних днів, не відпрацьованих з поважних причин, – тимчасова непрацездатність, відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами, відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та шестирічного віку за медичним висновком, відпустка без збереження заробітної плати [71].

Роботодавець після оплати 5 днів тимчасової втрати працездатності працівнику, наступні дні непрацездатності не оплачує, а також не може виплачувати із своїх коштів суми, нараховані за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. Тому, підприємство, установа, організація відкриває у банку окремих рахунок, на який Фонд перераховує кошти на соціальні виплати, та з якого підприємством перераховуються суми податку на доходи фізичних осіб та військового збору, утримані із нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності, а отримана різниця підлягає виплаті особі, якій нарахована допомога.

Після нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності роботодавець-страхувальник складає заяву-розрахунок за підписом керівника та головного бухгалтера, засвідченою печаткою підприємства, про нараховані застрахованим особам суми матеріального забезпечення у двох примірниках: один з яких разом із наданими застрахованими особами документами, на підставі яких призначається матеріальне забезпечення, зберігається у страхувальника; другий подається до територіального органу Фонду [74]. У заяві вказується сума допомоги в повному обсязі, у тому числі, яка підлягає виплаті за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, із врахуванням сум утримань.

Сума коштів, вказана у заяві-розрахунку, зараховується Фондом на рахунок підприємства-страхувальника протягом 10 робочих днів із дня подання такої заяви. Допомога, нарахована за рахунок коштів підприємства, виплачується застрахованій особі у найближчий після нарахування день, встановлений для виплати заробітної плати, а нарахована за рахунок коштів Фонду – у найближчий після отримання коштів день, встановлений для виплати заробітної плати.

Таблиця 9.3

Приклади розрахунку допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю

Умови прикладу	Розв'язання прикладу
<p>Працівник хворів з 01.02.2016 р. по 12.02.2016 р. (12 к. дн.). У розрахунок береться період (з лютого 2015 року – січень (включно) 2016 року) за який йому було нараховано: зарплату – 42000,00 грн; відпускні – 2713, 20 грн за дні відпустки з 06.04.2015 р. по 30.04.2015 р. (24 календарних днів.); Страховий стаж працівника – 6 років і 4 місяці. Розраховуємо суму допомоги, Єдиний соціальний внесок на допомогу.</p>	<p>Середньоденна зарплата:  <math>ЗП_{\text{серед}} = (42000_{\text{зарплата}} + 2713,20_{\text{відпускні}}) : (28_{\text{лютий}} + 31_{\text{березень}} + 30_{\text{квітень}} + 31_{\text{травень}} + 30_{\text{червень}} + 31_{\text{липень}} + 31_{\text{серпень}} + 30_{\text{вересень}} + 31_{\text{жовтень}} + 30_{\text{листопад}} + 31_{\text{грудень}} + 31_{\text{січень}}) = 44713,20 : 365 = 122,50 \text{ грн.}</math>            При страховому стажі працівника 6 років і 4 місяці розмір допомоги складає 70% від середньої заробітної плати місяці            Середньоденна зарплата з урахуванням страхового стажу:  <math>122,50 \times 70 \% = 85,75 \text{ грн.}</math> Сума виплати за листком непрацездатності: 1) за перші п'ять днів за рахунок роботодавці (із 1 по 5 лютого): <math>85,75 \times 5_{\text{к.дн}} = 428,75 \text{ грн.}</math>; 2) за рахунок Фонду (7 к. дн з 6 по 12 лютого): <math>85,75 \times 7_{\text{к.дн}} = 600,25 \text{ грн.}</math> Загалом працівникові буде нараховано лікарняні у сумі: <math>428,75 + 600,25 = 1028,50 \text{ грн.}</math>            Виплачено працівнику лікарняних: <math>1028,50 \times 18\% \text{ (ПДФО)} = 185,13 \text{ грн (ПДФО)}</math>; <math>1028,50 \times 1,5\% \text{ (ВЗ)} = 15,43 \text{ грн (ВЗ)}</math>;  <math>1028,50 - 185,13 - 15,43 = 829,94 \text{ грн.}</math>            ЄСВ сплачується з 2016 р. роботодавцем тільки на допомогу:  <math>1028,5 \times 22\% = 226,27 \text{ грн.}</math></p>

Допомога по тимчасові непрацездатності відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку [38] відображається у документах бухгалтерського обліку за допомогою кореспонденції рахунків (Таблиця 9.4).

Таблиця 9.4

Основні рахунки допомоги з тимчасової непрацездатності (з 2016 р.)

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
<i>Нарахування сум допомоги з тимчасової непрацездатності</i>		
за рахунок коштів роботодавця (перші 5 днів)	91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 949 «Інші витрати операційної діяльності»	661 «Розрахунки за заробітною платою», 663 «Розрахунки за іншими витратами»

за рахунок коштів Фонду соціального страхування	48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 663	652 «Розрахунки за соціальним страхуванням»
Нарахування ЄСВ на допомогу	91, 949, 811 «Виплати за окладами й тарифами», 813 «Компенсаційні виплати»	651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням», 652
<i>Утримання з допомоги з тимчасової втрати працездатності</i>		
податку на доходи фізичних осіб	663	641 «Розрахунки за податками
військового збору	663	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»

**Облік виплаченої і депонованої заробітної плати та допомоги з тимчасової непрацездатності** являє собою ведення бухгалтерських документів що стосуються заробітної плати та допомоги, відображення у цих документах даних про нарахування, виплату заробітної плати та допомоги, а також складання та подання відповідних звітів до органів державної влади. Такий облік: 1) на підприємстві здійснюють особи, які відповідальні за нарахування та розрахунок заробітної плати, допомоги з тимчасової непрацездатності (бухгалтера); 2) професійна бухгалтерська компанія на регулярній основі, яка не рідше одного разу на місяць повинна здійснювати підготовку інформації для бухгалтерського обліку та фінансової звітності в установленому на підприємстві форматі та передавати до бухгалтерії дані про нараховану заробітну плату, про нараховані та утримані податки та збори тощо.

Звітами, які повинні подавати роботодавці щодо нарахування та виплати заробітної плати, допомоги є:

1) до територіального органу Державної фіскальної служби України подаються такі звіти: про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку; про нарахування військового збору; про суми нарахованого доходу застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску; про суми єдиного внеску, передбачені договором про добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування, які підлягають сплаті, та суми доплати; про настання нещасного випадку на виробництві або професійного захворювання;

2) до територіального органу Фронду соціального страхування України: відомість розподілу чисельності працівників, річного фактичного обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг) за видами економічної діяльності; звіти: щодо сплати заборгованості зі сплати страхових коштів до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань; по коштах загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням; про путівки на санаторно-курортне лікування та путівки до дитячих закладів оздоровлення;

3) до Фонду соціального захисту інвалідів – звіт про зайнятість і працевлаштування інвалідів (щорічно);

4) до територіального органу Державної служби статистики України подаються звіти: з праці (місячний, квартальний); про кількість працівників, їхній якісний склад та професійне навчання (річний); інші види статистичних звітів.

**Виплачена заробітна плата** – сума заробітної плати та усі прирівняні до неї виплати, з яких вираховано податок на доходи фізичних осіб та військовий збір, які перераховуються роботодавцем працівнику на його іменний зарплатний банківський (картковий) рахунок (зарплатну платіжну карточку) чи виплачуються через касу підприємства, установи, організації або касу банку з банківського рахунку відповідно до законодавства не рідше два рази на місяць у встановлені законом строки. Виплачується заробітна плата у безготівковій або готівковій формі.

Таблиця 9.5

Способи виплати заробітної плати

Спосіб	Характеристика способу
	сутність способу
<b>через банк</b>	кошти, призначені для виплати зарплати працівникам, підприємство перераховує на так званий транзитний рахунок банку – рахунок, що використовується для обліку платежів на певний термін до перерахування їх за призначенням відповідно до нормативних документів чи угод. Для перерахування зарплати працівникам підприємство надає: реєстр зарахування на картрахунки працівників коштів (розрахунково-платіжну відомість) до банку, що є підставою для зарахування банком коштів на карткові рахунки працівників; платіжне доручення на сплату податків, зборів та інших обов'язкових платежів, пов'язаних з нарахуванням заробітної плати; платіжне доручення на перерахування зарплати працівникам підприємства. Датою виплати зарплати вважається дата перерахування підприємством коштів на зарплатний картрахунок працівника, а не дата фактичної виплати працівникові заробітної плати банком.

документи	
	основний договір – укладають підприємство та банк щодо видачі зарплати з використанням платіжних карток [75];
	додатки до основного договору про порядок роботи банку та банкоматів, тарифи банку за випуск та обслуговування зарплатних карток;
	договір про розрахунково-касове обслуговування підприємства щодо видачі зарплати з використанням платіжних карток (банк перераховує кошти на карткові рахунки працівників за комісійну винагороду);
<b>через банк</b>	договір про відкриття карткового рахунку працівнику та обслуговування платіжної картки та додаткова угода до нього (не обов'язково) – укладають працівник та банк;
	документи для відкриття карткового рахунку працівнику [76]: заява; копія паспорта чи документів, що його замінюють; копія ідентифікаційного коду; договір про відкриття та обслуговування рахунку; картка зі зразком підписів (зразок підпису завіряється працівником банку, який відкриває рахунок);
	прибутковий касовий ордером – оприбуткування у касу грошей на виплату заробітної плати
	квитанція – документ, що підтверджує отримання заробітної плати через касу банку, через банкомат.
шляхи отримання заробітної плати	
<b>через банк</b>	зняття з платіжної карточки у банкоматі банку, обслуговування якого забезпечує відповідний банк, або через торговельний (платіжний) термінал;
	отримання через касу банку з пред'явленням платіжної карточки та паспорта;
	отримання через касу банку з банківського рахунку з пред'явленням паспорта.
сутність способу	
<b>через касу</b>	для виплати заробітної плати через касу на підприємстві, установі, організації відводять спеціально обладнане приміщення – касу, до якої з банку завозять готівку для виплати зарплати. Видають заробітну плату на підставі видаткової відомості або видаткового касового ордеру, які підписують керівник та бухгалтер підприємства.
документи [77]	
	видаткова відомість, на якій на титульній сторінці зазначається дозвільний підпис керівника або головного бухгалтера на видачу готівки, строки видачі готівки та сума літерами;
<b>через касу</b>	видатковий касовий ордер – для одноразової виплати: допомога соціального характеру, депонованої заробітної плати тощо;
	нотаріально посвідчена довіреність – документ, за яким зарплата видається іншій особі, ніж та, що зазначена в ордері або відомості, якщо особа не має змоги через хворобу чи з інших поважних причин отримати зарплату та поставити підпис власноручно.
шляхи отримання заробітної плати	
<b>через касу</b>	особисто на руки з каси підприємства протягом 3-х (5-ти) робочих днів за видатковою відомістю чи ордером, при цьому касир вимагає пред'явити паспорт або інший документ, що посвідчує особу, яка отримує кошти, та записує до цих документів найменування документа, серію, номер, ким і коли виданий; працівник розписується про отримання зарплати із зазначенням одержаної суми (гривень – словами, копійок – цифрами), використовуючи чорнильну або кулькову ручку з чорнилом темного кольору;
	через іншу особу за довіреністю: 1) касир у видатковій відомості перед підписом про одержання грошей робить у ній напис «За довіреністю», 2) бухгалтер у ордері після прізвища, імені та по батькові (ППП) одержувача готівки зазначає ППП особи, якій довірено одержати готівку. Довіреність залишається у касира та додається до видаткового касового ордеру або видаткової відомості.

Відповідно до Постанови Правління Національного банку України «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» **депонована заробітна плата** – це готівкові кошти, отримані підприємствами (підприємцями) для виплат, пов'язаних з оплатою праці, і не виплачені у встановлений строк окремим фізичним особам.

Заробітна плата стає депонованою тоді: 1) коли вона виплачується працівнику через касу підприємства, установи організації; 2) працівник не отримав її протягом 3-х (у деяких випадках 5-ти) робочих днів, включаючи день одержання коштів із банку, які відведені на виплату та отримання заробітної плати. Після закінчення зазначеного строку: 1) на ранок четвертого дня касир: а) напроти прізвищ працівників, які не отримали заробітну плату робить запис «депоновано»; б) закриває видаткову відомість двома сумами: «виплачено» та «депоновано»; в) складає реєстр депонованих сум і робить запис у книзі депонентів; 2) не пізніше наступного робочого дня банку: а) залишок невиплачених коштів здається в банк, тобто зарплату здають до банку як депоновану; б) зарплата залишається у касі в межах встановленого ліміту каси, однак, якщо депоновані суми перевищують ліміт каси, то на них оформляють один загальний видатковий касовий ордер і повертають їх у банк. Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій у бухгалтерському обліку депоновані суми відображають за кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами», а виплату цієї заборгованості із зарплати – за дебетом зазначеного рахунку.

Якщо заробітна плата отримується через банк або платіжну карту, то вона не може бути депонованою, так як працівник може отримати у банку або зняти її з картки у будь-який для нього зручний час.

Нормативно-правовими актами, які регулюють **порядок ведення касових операцій** в Україні є: ПКУ, Закони України: «Про банки і банківську діяльність» [78], «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [79], Постанова Правління Національного банку України «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» [77], ін.

Відповідно до зазначеної Постанови **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 (приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів) з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку [77]. Касові операції здійснюються як підприємствами, так і банками.

*Касові операції банку* – операції банку, пов'язані з обслуговуванням готівкового обігу та які є базовими комісійно-посередницькими банківськими операціями. До них належать: 1) приймання готівки у національній та іноземній валюті від клієнтів для зарахування на власні рахунки та рахунки інших юридичних і фізичних осіб або на відповідний рахунок банку; 2) видача готівки в національній та іноземній валюті клієнтам з їхніх рахунків за видатковими касовими документами через касу банку або із застосуванням платіжних карток чи відповідного рахунка банку через його касу або банкомат; 3) приймання від фізичних і юридичних осіб готівки в національній та іноземній валюті для переказу та виплати отримувачу суми переказу в готівковій формі; 4) вилучення з обігу сумнівних банкнот (монет) та відправлення їх на дослідження; 5) обмін клієнтам непридатних для обігу банкнот (монет) одного номіналу на банкноти (монети) іншого номіналу; 6) валютообмінні операції; 7) операції з банківськими металами. Для проведення касового обслуговування клієнтів у банку створюється операційна каса [80].

Касові операції ведуться касиром, який оформлює сам або бухгалтер щодо них такі касові та інші документи:

Таблиця 9.6

Касові та інші документи касових операцій

<b>Касові документи</b>	касовий ордер (прибутковий або видатковий) – первинний документ, що застосовується для оформлення надходжень або видачі готівки з каси; відомості на виплату грошей. Прибуткові касові ордери та квитанції до них, а також видаткові касові ордери та видаткові відомості заповнюються бухгалтером чорнилом темного кольору чорнильною або кульковою ручкою, за допомогою друкарських машинок, комп'ютерних засобів чи іншими способами, які забезпечили б належне збереження цих записів протягом встановленого для зберігання документів терміну. У касових ордерах зазначається підстава для їх
-------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	складання та перелічуються додані до них документи. Видача касових ордерів і видаткових відомостей на руки особам, що вносять або одержують готівку, забороняється.
	розрахункові документи – касовий чек, товарний чек, розрахункова квитанція, проїзний документ тощо, що підтверджують факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, купівлі-продажу іноземної валюти, надрукований у випадках, передбачених Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», і зареєстрований у встановленому порядку реєстратором розрахункових операцій або заповнений вручну;
	квитанції, що підтверджують певну банківську операцію (оплата комунальних послуг, обмін валюти, отамання заробітної плати тощо);
	квитанції програмно-технічних комплексів самообслуговування;
	відомості закупівлі сільськогосподарської продукції;
	інші прибуткові та видаткові касові документи;
	звіти про використання коштів;
	журнали для реєстрації касових документів;
	касова книга – документ установленої форми, що застосовується для здійснення первинного обліку готівки у касі;
	книга обліку доходів і витрат – відображає рух готівки;
<b>Інші документи</b>	книга обліку виданих та прийнятих старшим касиром грошей – застосовується для обліку готівки та сплачених документів;
<b>книги обліку</b>	книга обліку розрахункових операцій – зброшурована та прошнурована і належним чином зареєстрована в органах Державної фіскальної служби України, містить у собі щоденні звіти, які складаються на підставі відповідних розрахункових документів щодо руху готівкових коштів, товарів (послуг), а також номерні розрахункові квитанції, які видаються покупцям у випадках, коли не застосовуються реєстратори розрахункових операцій.

Шаблони та типові форми деяких з зазначених касових документів наведені у додатках 1–6 Постанови Правління Національного банку України «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні».

Відображаються касові операції у бухгалтерському обліку відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку на рахунок № 30 «Каса», який має такі субрахунки: № 301 «Каса в національній валюті», № 302 «Каса в іноземній валюті». На дебеті рахунка № 30 відображається надходження грошових коштів до каси підприємства, на кредиті – виплата грошових коштів із каси підприємства. На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валют тощо), відкриваються субрахунки «Операційна каса в національній валюті» та «Операційна каса в іноземній валюті».

Відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні *порядок ведення та оформлення касових операцій на підприємстві, в установі та організації* включає у себе такі дії та являє собою:

1) уся готівка, що надходить до кас, має своєчасно у день одержання готівкових коштів та в повній сумі оприбутковуватися. Оприбуткуванням готівки є здійснення обліку готівкових коштів у повній сумі її фактичних надходжень: а) у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів у касах підприємств, які проводять готівкові розрахунки з оформленням їх касовими ордерами та веденням касової книги,; б) у книзі обліку розрахункових операцій на підставі фіскальних звітних чеків реєстратора розрахункових операцій (далі – РРО) у разі проведення готівкових розрахунків із застосуванням РРО або використанням розрахункової книги (РК). Підприємствам, яким надано право проводити розрахунки готівкою із споживачами без використання РРО та РК і специфіка функціонування яких унеможлиблює оформлення ними кожної операції касовим ордером (продаж проїзних і перевізних документів; білетів державних лотерей; квитків на відвідування культурно-спортивних і видовищних закладів тощо), дозволяється оприбутковувати готівку наприкінці робочого дня за сукупністю операцій у цілому за робочий день з оформленням касовими документами та відображенням у відповідній книзі обліку; при цьому суми готівки, що оприбутковуються, мають відповідати сумам, визначеним у відповідних касових (розрахункових) документах;

2) установлення в обов'язковому порядку ліміту каси (крім банків, підприємств, релігійних організацій, які не здійснюють виробничої або іншого виду підприємницької діяльності) та строків здавання готівкової виручки до каси банку або, за відсутності банків, до операторів поштового зв'язку та небанківських фінансових установ, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів без відкриття рахунку. Ліміт каси – граничний розмір суми готівки, що може залишатися у касі в позаробочий час, понад який підприємство не може зберігати готівку у касі для здійснення потрібних витрат до настання строків цих виплат, окрім грошових коштів, які

одержані у банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, пенсій, стипендій, дивідендів (доходу) (тільки протягом 3-х робочих днів (5-ти – для віддалених відокремлених підрозділів підприємств залізничного транспорту та морських портів)). Ліміт каси: установлюється підприємствами самостійно на підставі розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі, що підписується головним бухгалтером та керівником підприємства, або на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси за рішенням керівника підприємства у розмірах, що не перевищують розміри, встановлені законодавством; затверджується внутрішніми наказами підприємства. Якщо підприємством ліміт каси не встановлено, то ліміт такої каси вважається нульовим, а вся готівка, що перебуває в його касі на кінець робочого дня та не здана підприємством вважається понадлімітною;

3) сума готівки, що одержана в банку: а) на виплати, крім виплат, що стосуються заробітної плати та прирівняних до неї виплат, має видаватися підприємством своїм працівникам у той самий день; б) не використана за призначенням протягом установлених строків, повертається підприємством до банку не пізніше наступного робочого дня банку або може залишатися в його касі у межах установленого ліміту;

4) касові операції:

а) оформляються касовими документами та документами, які підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівкових коштів, документами за операціями із застосуванням електронних платіжних засобів;

б) приймання готівки у каси проводиться за документами, які підписуються головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником підприємства, а саме: прибутковим касовим ордером; виданою квитанцією, що засвідчена відбитком печатки підприємства та є відривною частиною цього ордера;

в) видача готівки з кас проводиться за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями, які мають підписувати керівник і головний

бухгалтер або працівник підприємства, який на це уповноважений керівником. До видаткових ордерів можуть додаватися заява на видачу готівки, розрахунки тощо. Видачу готівки касир проводить тільки особі, зазначеній у видатковому касовому ордері або видатковій відомості, або іншій особі за довіреністю;

г) приймання одержаної з банку готівки у касу та видача готівки з каси для здавання її до банку оформляються відповідними касовими ордерами з відображенням такої касової операції у касовій книзі. Документом: що свідчить про здавання виручки до банку є відповідна квитанція до прибуткового документа банку на внесення готівки, засвідчена підписами відповідальних осіб банку та відбитком печатки (штампа) банку; що свідчить про здавання виручки до банку через інкасаторів є копія супровідної відомості до сумки з готівковою виручкою (готівкою), засвідчена підписом та відбитком печатки інкасатора-збирача;

д) приймання і видача готівки за касовими ордерами може проводитися тільки в день їх складання;

5) порядок ведення касових ордерів: а) ведуться та заповнюються касові ордери бухгалтером; б) до передавання у касу реєструються бухгалтером у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, який ведеться окремо за прибутковими та видатковими операціями; в) видаткові касові ордери, що оформлені на підставі видаткових відомостей, реєструються у такому журналі після здійснення виплат, зазначених у видатковій відомості; г) реєстрація касових ордерів і видаткових відомостей може здійснюватися за допомогою комп'ютерних засобів, які забезпечують формування та роздрукування потрібних касових документів; д) касові ордери або видаткові відомості одразу ж після одержання або видачі за ними готівки підписуються касиром, а на доданих до них документах ставиться відбиток штампа або напис «сплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік); е) виправлення у касових ордерах та видаткових відомостях забороняються.

**Обов'язки касира щодо касових операцій на підприємствах, в установах та організаціях (Таблиця 9.7).**



Таблиця 9.7

## Обов'язки касира

<i>стосовно прийому, видачі грошей, їх збереженню та контролю за оформленням касових документів</i>	Касир зобов'язан: 1) вести облік грошових коштів; 2) здійснювати операції, пов'язані з прийманням та видаванням готівкових грошових коштів через касу підприємства; 3) виконувати операції з визначення справжності та платіжності грошей, перерахування, обліку, сортування, зберігання, видачі готівки та інших цінностей згідно з нормативно-методичними документами; 4) сортувати грошові кошти та монети за номіналами, на придатні та непридатні для обігу, виявляти фальшиві, старі, пошкоджені; 5) формувати, упаковувати, оформляти грошові кошти та монети згідно з інструкцією про емісійно-касову роботу; 6) обмінювати пошкоджені грошові кошти; 7) забезпечувати схоронність грошей, що знаходяться у касі, контрольно-касової машини й інших прийнятих матеріальних цінностей; 8) обов'язково оформлювати первинні касові документи під час та після проведення касової операції; 9) оформляти інші документи, що стосуються касових операцій; 10) вести касову книгу; 11) контролювати ліміт каси; 12) перевірити під час одержання касових ордерів або видаткових відомостей з бухгалтерії: а) наявність і справжність на документах відповідних підписів; б) на видатковій відомості – дозвільного напису керівника підприємства або осіб, які ним уповноважені; в) правильність оформлення документів, наявність усіх реквізитів; г) наявність перелічених у документах додатків; д) повернути документи бухгалтеру для відповідного оформлення у разі їх оформлення з порушенням; 13) приймати або видавати готівку з каси за касовими ордерами тільки у день їх складання або видавати готівку за видатковими відомостями; 14) підписати касові ордера після одержання або видачі за ними готівки, а на доданих до них документах поставити штамп «Сплачено»; 15) видавати особі грошові кошти: а) з каси тільки на підставі її паспорту чи документ, що його замінює, та записує дані паспорту у касовому документі, який підтверджує видачу; б) тільки тій, яка зазначена у видатковому касовому ордері або видатковій відомості; 16) після закінчення встановлених строків виплат, пов'язаних з оплатою праці за видатковими відомостями: а) у відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, поставити відбиток штампа або зробити напис «Депоновано»; б) скласти реєстр депонованих сум; в) у кінці відомості зазначити фактично виплачену суму та недоодержану суму виплат, яка підлягає депонуванню, звірити ці суми із загальним підсумком за видатковою відомістю і засвідчити напис своїм підписом; г) здійснити відповідний запис у касовій книзі згідно з виписаним бухгалтерією видатковим касовим ордером на фактично видану суму за видатковою відомістю; 17) одержувати в установах банку готівку; 18) здійснювати записи у касовій книзі за операціями одержання або видачі готівки за кожним касовим ордером і видатковою відомістю у день її надходження або видачі; 19) видати квитанцію особі, яка здала готівку в касу; 20) щоденно в кінці робочого дня виводити залишок грошових коштів у касі підприємства та передавати у бухгалтерію підприємства звіт касира (копію записів у касовій книзі) разом з прибутковими касовими ордерами та видатковими документами під розпис особи, яка здійснює контроль за веденням касових операцій; 21) інші обов'язки у залежності від виду касової операції, які можуть визначатися та встановлюватися для касира на підприємстві посадовою інструкцією, яка затверджується керівником підприємства;
<i>касових стосовно інших касових</i>	1) проводити розрахункові операції через РРО, вести книги обліку розрахункових операцій та складати звіти про використання РРО; 2) перевіряти: а) накладні витрат за день зі звітом; б) податкові накладні (готівкові, безготівкові); в) касові документи підфіліалів; 3) вести книгу продажу; 4) дбайливо поводитися з грошима

<i>операцій у залежності від виду роботи</i>	(не забруднювати їх і не робити яких-небудь написів на паперових купюрах); 5) забезпечувати безперебійну роботу каси, знаходитися у робочий час на своєму робочому місці; 6) здійснювати чітке і ввічливе обслуговування покупців, створювати для них комфортні умови, контролювати відсутність порушень правил торгівлі, уживати заходів по забезпеченню відсутності черг; 7) не допускати поширення стороннім особам інформації, що складає комерційну таємницю підприємства; 8) регулярно надавати безпосередньому керівникові звіт про пророблену роботу за період; 9) у зовнішньому вигляді та поведінці, постійно дотримуватися ділової форми одягу, а також правил ділового етикету та розпорядку трудового дня, носити бдж; 10) тримати робоче місце та довірену техніку у чистоті та працездатному стані; 11) постійно працювати над підвищенням свого освітнього та професійного рівня, бути дисциплінованим, чітко виконувати доручення, проявляти ініціативу та мобілізувати себе на виконання поставлених задач; 12) виконувати всі інші вказівки безпосереднього керівника та керівництва підприємства, що стосуються його роботи; 13) тощо.
----------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Слід відмітити, що керівник підприємства у разі зарахування на роботу касира укладає з ним договір про повну матеріальну відповідальність та ознайомлює його під підпис, адже відповідно до законодавства України касир несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей. Йому забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам. У разі відсутності касира у зв'язку з хворобою та з інших поважних причин цінності, що передані йому під відповідальність, передаються іншому касиру та перераховуються ним у присутності керівника та головного бухгалтера або у присутності комісії, призначеної керівником підприємства, за результатами чого складається акт за підписами зазначених осіб.

Відповідно до Постанови Правління Національного банку України «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», усі надходження та видача готівки у гривні підприємства відображають у **касовій книзі**, яку ведуть:

- 1) кожне підприємство, що має касу (без урахування кас відокремлених підрозділів);
- 2) відокремлені підрозділи підприємств, які проводять операції з приймання готівки за продану продукцію (товари, роботи, послуги) з оформленням її прибутковим касовим ордером, а також з видачі готівки на виплати, пов'язані з оплатою праці, виробничі (господарські) потреби, інші операції з оформленням їх видатковими касовими ордерами і відомостями [77]. Не ведуть касову книгу: відокремлені підрозділи підприємств, страхові агенти, брокери, розповсюджувачі лотерей, які здійснюють готівкові розрахунки із застосуванням РРО або РК та веденням книги

обліку розрахункових операцій, але не проводять операцій з приймання (видачі) готівки за касовими ордерами; підприємці [77].

**Порядок ведення касової книги** являє собою:

1) ведеться касова книга в одному екземплярі;

2) аркуші касової книги мають бути пронумеровані, прошнуровані та скріплені відбитком печатки підприємства, а їх кількість засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера. Сторінки касової книги мають нумеруватися автоматично в порядку зростання з початку року;

3) записи у касовій книзі здійснюються касиром: а) на підставі відповідної інформації з касових документів; б) мають робитися до початку наступного робочого дня (тобто із залишками на кінець попереднього дня); в) за операціями одержання або видачі готівки за кожним касовим ордером і видатковою відомістю у день її надходження або видачі; якщо руху готівки не було протягом робочого дня у касовій книзі в цей день можуть не провадитися; г) у двох примірниках, які мають однакові номери, через копіювальний папір чорнилом темного кольору чорнильною або кульковою ручкою: перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги – «вкладні аркуші касової книги», залишаються в касовій книзі; другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги – «звіт касира», є документом, за яким касири звітують щодо руху грошей в касі;

4) у касовій книзі відображається готівка, яка видана за видатковими відомостями на виплати, пов'язані з оплатою праці, після закінчення строків цих виплат;

5) відривні частини аркушів касової книги (копія записів у касовій книзі за день) з даними про підсумок операцій за день, про залишок готівки в касі на початок наступного дня, а також разом з прибутковими та видатковими касовими ордерами щоденно у кінці робочого дня передає до бухгалтерії під підпис у касовій книзі;

б) у касовій книзі виправлення не допускаються, однак, якщо виправлення зроблені, то вони засвідчуються підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його заміщує;

7) умови для забезпечення належного зберігання касових документів підприємства можуть вести касову книгу в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. Електронна касова книга має за формою та змістом відтворювати форму та зміст касової книги в паперовій формі. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться касова книга, має забезпечувати візуальне відображення та роздрукування кожної з двох частин аркуша касової книги.

Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера або працівника підприємства, який на це уповноважений керівником.

На підприємствах, в установах, організаціях **для збереження грошей в касі:** 1. Керівники мають забезпечити належне облаштування каси та надійне зберігання готівкових коштів у ній. 2. Здійснюють такі дії: 1) не зберігають у касі готівку та інші цінності, що їм не належать; 2) старший касир перед початком робочого дня видає іншим касирам під підпис у книзі обліку виданих та прийнятих старшим касиром грошей, яку він веде, потрібну для видаткових операцій суму готівки, залишок якої разом з касовими документами за проведеними операціями вони здають старшому касиру у кінці робочого дня; 3) касири щоденно складають звіт про одержану і видану готівку за відповідними касовими документами; 4) здають готівкову виручку в банк для її зарахування на банківські рахунки: а) щодня (у день надходження готівки до їх кас) – підприємства, що розташовані в населених пунктах, де є банки; б) наступного за днем надходження готівки до каси дня – у яких час закінчення робочого дня відповідно до законодавства України не дає змогу забезпечити здавання готівки у день її надходження; в) не рідше ніж один раз на п'ять робочих днів – що розташовані в населених пунктах, де немає банків; г) тощо; д) можуть не здавати виручку у дні, коли не має перевищення ліміту каси; 5) бухгалтер перевіряє записи зроблені касирами у видаткових відомостях, та здійснює підрахунок виданих і депонованих за ними сум; б) проводять інвентаризацію кас: а) здійснюється у строки встановлені керівником, який

видає наказ про інвентаризацію та назначає комісію для її проведення; б) до початку інвентаризації всі особи, які відповідають за збереження коштів дають розписку; в) під час проведення інвентаризації кас комісія: перевіряє: наявність коштів шляхом повного перерахування всіх готівкових коштів, що є в касі, цінних паперів, чекових книжок тощо; правильність роботи програмних засобів оброблення касових документів у разі автоматизованого ведення касової книги; звіряє: залишок готівки в касі з даними обліку за книгами обліку; суму наявної готівки на місці проведення касиром розрахунку із сумою, зазначеною у звіті РРО у разі застосування підприємством у розрахунках РРО або РК та КОРО; з'ясовує обставини виникнення виявлених нестач або надлишку цінностей у касі; г) після закінчення інвентаризації каси комісія складає акт про результати інвентаризації наявних коштів у двох примірниках, один з яких передається до бухгалтерії, другий – залишається у матеріально відповідальній особі; акт підписують члени комісії та матеріально відповідальна особа.

Для того щоб здійснення касових операцій, порядок ведення касових документів, касових книг були законними та правильними необхідно дотримуватися касової дисципліни та здійснювати контроль за її дотриманням.

**Касова дисципліна** – чітке дотримання підприємствами, організаціями, установами та їх відповідними працівниками встановлених фінансово-правових норм та правил щодо порядку здійснення касових операцій та ведення касових документів, щодо операцій з готівкою, термінів здачі її в банк тощо.

Перевірка касової дисципліни та контроль за її дотриманням здійснюється:

- 1) органами контролю (Національний банк України, Державна фіскальна служба, Державна казначейська служба, Державна аудиторська служба (Державна фінансова інспекція) та їх територіальні органи, ін.);
- 2) уповноваженими особами, відповідними комісіями підприємства, установи, організації за рішенням керівника; 3) банком, що обслуговує підприємство, установу, організацію, тобто його економістами, яким видається посвідчення про право на перевірку, підписане керівником банку; 5) фінансові органи в установах, організаціях, які фінансуються з державного і місцевих бюджетів.

Під час перевірки касової дисципліни перевіряють та з'ясовують, аналізують та здійснюють:

Таблиця 9.8 [77; 81]

<i>тільки органи контролю</i>
<p>1) структуру підприємства, кількість відкритих поточних рахунків підприємства (підприємця) у банках та строки їх відкриття, наявність у підприємства податкового боргу (у який період та розмір), результати раніше здійснених перевірок, дотримання ними порядку ведення операцій з готівкою;</p> <p>2) для контролю за повним і своєчасним оприбуткуванням готівки конкретним підприємством органи контролю можуть застосовувати відповідні зустрічні документальні перевірки, що здійснюються безпосередньо у підприємств-покупців (замовників), які сплатили готівкові кошти, шляхом залучення відповідних первинних документів та взаємного звіряння касових документів отримувачів готівки з даними покупців;</p> <p>3) видачу готівки, яку підприємство, що перевіряється, одержувало (одержував) зі свого рахунку регулярно протягом короткого періоду (тижня, місяця);</p> <p>4) дотримання підприємством чинного порядку витрачання готівкової виручки;</p> <p>5) правильність здійснення підприємством розрахунків готівкою шляхом перевірки розрахункових операцій, адже протягом одного дня за товари (роботи, послуги) можуть розраховуватися готівкою: підприємства (підприємці) між собою у розмірі не більше 10000 гривень; фізична особа з підприємством (підприємцем) у розмірі не більше 150000 гривень;</p> <p>6) дотримання підзвітними особами встановлених термінів складання та подання до бухгалтерії відповідних звітів; 7) тощо.</p>
<i>органи контролю та інші та інші суб'єкти, що здійснюють перевірку</i>
<p>1) наявність у підприємства касової книги, журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, книги обліку виданих та прийнятих старшим касиром грошей, а також відповідність їх оформлення вимогам законодавства України та правильність їх ведення;</p> <p>2) повноту та своєчасність оприбуткування в касах готівкових надходжень, одержаних підприємством від здійснення господарської діяльності (за реалізовану продукцію, продані товари, виконані роботи, надані послуги і за позареалізаційні операції тощо);</p> <p>3) загальний стан касових оборотів надходжень готівки з кас банку до кас підприємств на підставі банківських виписок за поточними рахунками підприємства;</p> <p>4) правильність оформлення касових операцій з приймання та видачі готівки з каси, ведення відповідних касових документів, відображення у них номерів кореспондуючих рахунків, заповнення всіх реквізитів прибуткових і видаткових касових ордерів та видаткових відомостей; достовірність підписів одержувачів коштів і службових осіб у касових документах;</p> <p>5) відповідність зазначених у касовій книзі сум прийнятої до каси або виданої з неї готівки даним прибуткових і видаткових касових ордерів, якість і своєчасність записів касира згідно із зазначеними у касовій книзі касовими документами, наявність підпису бухгалтера, який перевіряв записи в книзі за кількістю отриманих ним касових ордерів, правильність підрахунку у книзі фактичних залишків готівки в касі на кінець дня тощо;</p> <p>6) відповідність між кореспонденцією рахунків, унесених до касової книги та зазначених в касових ордерах, наявність потрібних виправдних документів, що додаються до касових ордерів (заяви, накладні, рахунки, довідки тощо), і позначок про їх погашення;</p> <p>7) відповідність записів у касовій книзі про суми, отримані з банку та здані у банк, даним банку; у разі розбіжності між даними банку і записами у касовій книзі з'ясовують їх причину;</p> <p>8) проведення записів щодо реєстрації касових ордерів (за сумами і датами) у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів;</p> <p>9) звіряють банківські виписки за сумами коштів, що одержані з банку, і датами та відповідні записи в касовій книзі з даними прибуткових касових ордерів, порівнюють дані корінців грошових чеків із виписками банку;</p>

10) наявність встановленого у відповідність до законодавства ліміту каси, його розміру та його дотримання;

11) для визначення понадлімітних залишків готівки в касі порівнюються записи про фактичні її залишки в касі за касовою книгою з установленим лімітом каси за кожний день незалежно від того, здійснювалися в цей день касові обороти (надходження і витрати готівки) чи ні. Якщо в періоді, що перевіряється, виявлено перевищення ліміту каси, то з'ясовується, протягом якого часу (у днях) і які понадлімітні суми не здавалися в установлені строки до банку і з якої причини, а також загальна сума понадлімітних;

12) забезпечення щоденного дотримання термінів і порядку здавання грошової виручки, своєчасність повернення в банк не витрачених у визначений термін сум заробітної плати, допомог, стипендій, винагород тощо, встановлених банком норм витрачання грошей з виручки;

13) тощо.

Слід відмітити, керівники, головні бухгалтери, завідуючі касами банків зобов'язані забезпечувати суворе дотримання касової дисципліни, зокрема здійснення касових операцій, контролю за своєчасним оприбуткуванням грошей, що надійшли до кас підприємств, банку тощо. Відповідальність: за дотриманням касової дисципліни покладається на підприємців, керівників підприємств, установ, організацій, керівників банків, фінансову службу, головного бухгалтера, касирів, ін.; за правильну організацію касової роботи – на начальників дільниці інкасації або осіб, які виконують їх обов'язки; за збереження грошей, інших цінностей у касі – на службових осіб, завідувача касою банку.

Особи, винні у порушенні касової дисципліни, притягуються в залежності від правопорушення до матеріальної, дисциплінарної, адміністративної, фінансової, кримінальної, відповідальності у встановленому чинним законодавством порядку.

**Безготівкові розрахунки** в Україні регулюються Законами України: Про банки і банківську діяльність» [78], «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» [75], «Про обіг векселів в Україні» [82], Постановами Правління Національного банку України: «Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» [83], «Положення про порядок здійснення банками операцій з векселями в національній валюті на території України» [84], «Положення про порядок виконання банками документів на переказ, примусове списання і арешт коштів в іноземних валютах та банківських металів» [85], «Положення про порядок здійснення банками операцій за гарантіями в національній та іноземних валютах» [86], «Положення про порядок здійснення

уповноваженими банками операцій за документарними акредитивами в розрахунках за зовнішньоекономічними операціями» [87] тощо.

Відповідно до Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті:

1) **безготівкові розрахунки** – перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою в касу банку, на рахунки отримувачів коштів, яке здійснюється банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях чи в електронному вигляді;

2) під час здійснення розрахункових операцій у безготівковій формі застосовують такі види платіжних інструментів та розрахункових документів (форми безготівкових розрахунків): меморіальний ордер, платіжне доручення, платіжна вимога-доручення, платіжна вимога, розрахунковий чек, акредитив, інкасове доручення (розпорядження), а також, відповідно до законодавства України, векселі та спеціальні платіжні засоби, зокрема платіжні карточки, у тому числі, корпоративні платіжні карточки [83]. Характеристика та приклад деяких з зазначених форм наведено у Додатку 3.

Розрахункові документи складаються на бланках, форми яких закріплюються у додатках зазначеної Інструкції, а також заповнюються українською мовою. Бланки таких документів, окрім розрахункових чеків, що належать до документів суворого обліку та/або виготовляються та розповсюджуються централізовано, виготовляються на папері формату А4 або А5 будь-яким способом (друкарським, з використанням комп'ютерної техніки тощо) за умови обов'язкового забезпечення наявності та схематичного розташування всіх елементів документу. Розрахунковий документ виписується в кількості примірників, потрібних для всіх учасників безготівкових розрахунків.

Під час прийняття розрахункових документів клієнтів банк перевіряє відповідність заповнення їх реквізитів, окрім інкасових доручень (розпоряджень), та повертає їх у разі не вірного заповнення, оформлення, заповнення з порушенням норм законодавства. Виправлення у таких документах забороняються, крім певних випадків.

У загальному вигляді, розрахункові документи, що надійшли до банку:

- 1) приймаються без обмеження їх максимальної або мінімальної суми;
- 2) виконуються в день їх надходження, якщо надійшли протягом операційного часу, або наступного операційного дня – після операційного часу, чи в інші строки за договірною домовленістю сторін;
- 3) виконуються відповідно до черговості їх надходження та виключно у межах залишку коштів на рахунку клієнта, якщо інше не встановлено договором між банком і клієнтом;
- 4) виконуються в такій черговості, якщо до банку одночасно кілька розрахункових документів, на підставі яких здійснюється списання коштів: а) у першу чергу списуються кошти на підставі рішення суду для задоволення вимог про відшкодування шкоди, завданої каліцтвом, іншим ушкодженням здоров'я або смертю, а також вимог про стягнення аліментів; б) у другу – списуються кошти на підставі рішення суду для розрахунків щодо виплати вихідної допомоги та оплати праці особам, які працюють за трудовим договором (контрактом), а також виплати за авторським договором; в) у третю – списуються кошти на підставі інших рішень суду; г) у четверту – списуються кошти за розрахунковими документами, що передбачають платежі до бюджету; д) у п'яту – списуються кошти за іншими розрахунковими документами в порядку їх послідовного надходження; 5) тощо.

Під час проведення **експертизи щодо операцій: з обліку праці та її оплати; з грошовими коштами у касах, банках; на рахунках у банках**, експерт має відповідати на поставлені йому в експертизі питання, аналізувати та перевіряти документи бухгалтерського обліку щодо цих операцій, а також повинен:

Таблиця 9.9 [11, с. с. 105–113, 91–98]

<i>щодо операцій з обліку праці та заробітної плати</i>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1) аналізувати кількість працівників та штатну дисципліну;</li> <li>2) перевіряти: а) правильність оформлення та ведення документів з оформлення працівника, з оплати та виплати заробітної плати та інших виплат; встановлення тарифних ставок і окладів працівникам підприємств, організацій та установ; оформлення працівників за сумісництвом та законність оплати їхньої праці; нарахування заробітної плати залежно від системи оплати праці, види роботи, від трудових договорів чи цивільно-правових; б) стан розрахунків з оплати праці шляхом зіставлення бухгалтерських документів щодо нарахування та виплати заробітної плати, поточної і річної звітності з даними аналітичного та синтетичного обліку заробітної плати, а також перевірки показників табельного обліку при погодинній оплаті праці; в) правильність та обґрунтованість нарахування виплат по допомозі з тимчасової непрацездатності, за невідпрацьований час, надурочний час, за роботу у святкові чи вихідні</li> </ol>

дні тощо; г) своєчасність надання основних щорічних відпусток, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчої відпустки, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, існування чи відсутність порушень порядку такого надання; правильність нарахування заробітної плати під час таких відпусток та компенсації за невикористані; порядок оплати відпусток у межах їхньої тривалості, а також законність та правильність створення резерву на оплату відпусток робітників, яка включається в собівартість продукції, що випускається, і наданих послуг; д) законність, правильність та своєчасність: утримань із заробітної плати (за видами утримань) обов'язкових платежів до державного бюджету у вигляді податку на доходи фізичних осіб та військового збору, а також додаткових платежів (аліменти, ін.) та інших платежів, установлених підприємством, установою та організацією (профспілкові внески, за виданий підприємством кредит, за брак та заподіяні підприємству матеріальні збитки тощо); нарахувань на заробітну плату у вигляді єдиного соціального внеску та порядку здійснення таких нарахувань роботодавцями; перерахувань обов'язкових платежів з заробітної плати та на зарплату до бюджету, цільових фондів; відображення в обліку операцій з нарахування і сплати зазначених платежів; е) здійснення утримань з допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, нарахувань на таку допомогу, а також правильність та своєчасність здійснення таких відрахувань та нарахування, їх перерахування до Фонду соціального страхування; є) своєчасність та у повному обсязі здійснення перерахувань нарахованої заробітної плати та інших виплат на платіжну картку працівника, якщо такі платежі підприємством, установою, організацією виплачуються на банківську карточку; ж) тощо;

3) досліджувати та аналізувати достовірність видаткових відомостей та видаткових касових ордерів із заробітної плати, адже саме завдяки підробленням у цих документах приховуються розкрадання грошей з каси, призначених для виплати заробітної плати. Ці підроблення можуть бути виявлені способом: а) підрахунку підсумків у видаткових відомостях як по горизонталі (рядках), так і по вертикалі (стовпцях), а кінцеві підсумки порівнюють із сумою, зазначеною в первинних документах з нарахування заробітної плати. Документування підроблень, викритих за допомогою арифметичної перевірки розрахунково-платіжної відомості, здійснюється на підставі таких документів: видаткових відомостей; видаткового касового ордеру; журналу обліку прибуткових та видаткових ордерів; касової книга та касового звіту; нарядів на оплату праці або табелів обліку робочого часу; б) вибіркової перевірки, чи не записані у видаткових відомостях чи ордерах підставні особи: для цього порівнюються прізвища осіб, які внесені у відомість, з даними обліку особового складу підприємства, порівнюються підписи працівників у відомості на одержання заробітної плати за будь-який місяць і підписи на заявах про прийняття на роботу або у відомостях за попередні чотири-п'ять місяців. Це дозволяє розкривати випадки видачі заробітної плати підставним і вигаданим особам. У разі виявлення певної суми готівки, яка одержана не тією особою, кому була призначена, через підроблення видаткової відомості, призначається ревізія з ініціативи органів внутрішніх справ;

4) виявляти та перевіряти необґрунтовані виплати заробітної плати – виплати проведені: за документами, необґрунтовано складеними бухгалтерськими розрахунковими працівниками; на підставі документів, необґрунтовано складених іншими посадовими особами. Найпоширенішими способами необґрунтованих виплат є: повторна виплата заробітної плати тим самим особам за той самий платіжний період; неправильний підрахунок у платіжних відомостях підсумкових сум, що належать до видачі та утримання із заробітної плати; видача позапланових авансів без подальшого утримання їх; виплата депонованих сум не тим особам, яким вони призначені. Такі виплати, насамперед, здійснюються в разі виконання розрахунковими працівниками, що ведуть розрахунки із зарплати, обов'язків касира або в разі змови розрахункових працівників, які мають право підпису касових документів, а також можуть здійснюватися на підставі помилкових даних, що надаються робітниками, які ведуть облік виробітку та відпрацьованого часу. (наприклад, такі виплати можуть здійснюватися за рахунок: виплати заробітної плати за операції, які фактично не виконувалися; завищення розцінок, ін.);

5) перевіряти правильність оформлення відповідних документів на виплату депонованих сум (яких працівник вчасно не забрав) на тих підприємствах, де заробітна плата виплачується через касу. Так як, механізм розкрадання готівки через привласнення депонованих сум полягає в тому, що касир у змові з бухгалтером підробляють підпис депонента у видатковій відомості або в депонентській відомості, або у видатковому касовому ордері. Проте за заробітною платою, яка не отримана своєчасно, працівник пізніше звертається в бухгалтерію, тому на практиці привласнення депонованої заробітної плати у порівнянні з привласненням інших видів грошової винагороди зустрічається рідко. Для виявлення такого правопорушення експерт аналізує та перевіряє усі документи щодо нарахування та виплати заробітної плати такому працівнику; порівнює підписи працівників, що зазначені у відомостях чи у касовому ордері з підписами у документах відділу кадрів; визначає, чи правильно зроблено перенесення депонованих сум з видаткової відомості до депонентської відомості, журналу обліку депонованих сум та депонентської картки.

#### **щодо касових операцій з грошовими коштами у касах, у банках**

1) перевіряти: а) правильність проведення операцій з грошовими коштами в національній та іноземній валюті підприємствами, організаціями, установами, які можуть перебувати у вигляді готівки в касі, зберігатися в установах банків, у підзвітних осіб, а також використовуватися у вигляді акредитивів, чеків тощо; ведення щодо готівкових коштів касових операцій, касової книги, інших документів бухгалтерського обліку, правильність заповнення цих документів; правильне оформлення руху грошових коштів у документах і реєстрах бухгалтерського обліку; б) інтерпретацію, достовірність оцінки та реальність відображення в балансі та фінансовій звітності рух грошових коштів; д) повноту оприбуткування коштів, їх обґрунтованість (законність) вибуття, цільове використання; в) додержання встановлених правил касових та банківських операцій; г) забезпечення належного зберігання грошових коштів та стан такого збереження; д) ін.;

2) встановлювати: а) чи були оформлені видаткові ордери, видаткові відомості при видачі грошових коштів; прибуткові ордери при отриманні готівки, правильність їх оформлення та заповнення; б) суму заподіяної шкоди за наслідками виявлених нестач, факт розкрадань та осіб, причетних до цих порушень;

3) здійснювати у разі виявлення в касі нестач або лишків готівкових грошей експертне дослідження касових операцій: а) порівняння записів в касовій книзі з прибутковими та видатковими касовими документами; б) визначення повноти та правильності оформлення документації шляхом зіставлення даних, вказаних у прибуткових касових ордерах, з даними записів на контрольній стрічці реєстрів розрахункових операцій (якщо вони є на підприємстві) або з даними розрахункових книжок; в) перевірку арифметичної достовірності підрахунків у касовій книзі сум операцій за кожний день і правильність переносу сум залишків на наступну сторінку книги; г) установлення тотожності записів у касовій книзі записам у звітах касира за кожний операційний день; д) аналіз по суті операції в документах, які додаються до прибуткових та видаткових касових ордерів;

4) у разі неоприбуткування грошових коштів у касі аналіз та встановлення нестач здійснювати порівняння записів про надходження грошових коштів: із банку – з даними виписок та корінців чеків про отримання готівкових коштів; із виручки від реалізації товарно-матеріальних цінностей – з даними товарних звітів про здавання виручки в касу, відображеними на рахунку «Реалізація»; від окремих осіб за різні послуги – з документами, що служать підставою для одержання та утримання грошей.

5) за необхідності поглибленої перевірки повного оприбуткування в касі готівкових коштів, отриманих із різних джерел, проаналізувати обороти відомості № 1 за дебетом рахунка 301 «Каса в національній валюті» порівняно з оборотами за кредитом кожного з кореспондуючих рахунків (311 «Поточні рахунки в національній валюті», 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 681 «Розрахунки за авансами одержаними») та ін. з наступним зіставленням їх з відповідними записами в касовій книзі і даними документів, які підтверджують отримання підприємством певних сум готівки у певні

строки. Перевіряючи цільове використання готівки, отриманої підприємством в установі банку, використовують виписки банків, касові книги та звіти касира, видаткові касові ордери, журнали-ордери № 1 за кредитом рахунка 301 «Каса в національній валюті», книги обліку придбання товарів, а також документи, що підтверджують факт витрачання готівки за призначенням, авансові звіти підзвітних осіб та ін.;

б) у результаті дослідження встановлює чи існують у здійсненні касових операцій вчинені зловживання, *найбільш характерними видами таких зловживань* є: оформлення видаткових операцій по касі за недоброякісними та підробленими документами; підробки в касових книгах і касових звітах; привласнення готівкових грошей, отриманих за чековою книжкою у банку через підробку банківських виписок; незаконна видача готівкових грошей з каси після підробки авансових звітів з відряджень; розкрадання грошових коштів через привласнення депонованих сум; розкрадання грошових коштів, призначених для заробітної плати, за допомогою підроблення видаткової відомості.

*Методичними прийомами* експертного дослідження операцій з коштами у касі та на рахунках у банку є розрахунково-аналітичні, документальні, прийоми узагальнення та реалізації результатів експертизи, аналітичного групування доказів правопорушень та ін.

#### **щодо операцій на рахунках у банку**

1) отримати перед початком дослідження розрахункових операцій у керівництва підприємства, установи, організації довідку про всі наявні у них рахунки в установах банків;

2) досліджувати розрахункові операції у нерозривному зв'язку з перевіркою інших операцій – касових, банківських, товарних і виробничих;

3) перевіряти: а) чи зберігає підприємство незалежно від форми власності свої грошові кошти на відкритих у банку поточних або інших рахунках у різних валютах, адже, відповідно до законодавства це є його обов'язок; б) правильність оформлення та ведення касових документів щодо операцій на рахунках у банку, а також відображення цих операцій у бухгалтерському обліку; в) тотожність залишків грошових коштів на кінець кварталу (року) за даними: виписок банків; бухгалтерських балансів і облікових реєстрів підприємства (Головної книги, журналів-ордерів № 2 і № 3); г) законність, правильність та своєчасність оформлення розрахункових документів щодо безготівкових розрахунків, складених банком виписок з поточного та інших рахунків із зазначенням сум надходжень і платежів; д) тощо;

4) звіряти записи у реєстрах синтетичного (Головна книга) і аналітичного обліку (журнал-ордер № 2 і відомість № 2), робити підрахунок щоденних, щомісячних і квартальних підсумків з постійним звірянням їх з виписками банку;

5) з'ясувати: а) перевіряючи тотожність облікових даних змісту виписок з розрахункового рахунка, чи надані йому всі виписки банку та наскільки вони достовірні (достовірність виписок визначають за зовнішніми ознаками (реквізитами, підписами, штампами банку та ін.), а за необхідності – і способом зустрічної перевірки в банку); якщо на підприємстві немає окремих виписок, то слід отримати з банку їх засвідчені копії; б) повноту банківських виписок за їхньою посторінковою нумерацією та переносом посторінкових підсумків; в) у разі розбіжностей між обліковими даними підприємства та виписками банку їх причини за матеріалами установи банку;

б) досліджувати банківські операції за суттю й установити: а) наскільки правильно використовувались на підприємстві отримані позики та чи достовірні матеріали на їх отримання; б) чи правильно відображались в обліку і чи законно використовувались отримані в банку розрахункові чеки; в) чи не допускалося неправильне перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками, а також оплата рахунків інших організацій, які не мають відношення до підприємства, що перевіряється; г) наскільки раціональні на підприємстві, що перевіряється, форми застосовуваних розрахунків та чи сприяють вони прискоренню обігу коштів підприємства. Під час дослідження банківських операцій можуть бути встановлені такі факти зловживань: розбіжність між записами по касі зданих до банку готівкових коштів та відображенням цих операцій у виписках банку; розбіжність між записами у виписках банку сум, виданих готівковими коштами, та записами тієї самої операції по касі, а також із записами

на корінцях чеків; необґрунтованість перерахування грошей з рахунків у банку та інші недоліки в порядку оплати;

7) зазначити у своєму висновку справжні напрямки витрачання коштів, якщо в результаті звіряння банківських виписок, які перебувають на підприємстві, і платіжних документів зі справжніми записами і документами, що перебувають в установі банку, буде виявлено розбіжності.

**Документ узагальнення результатів експертизи щодо зазначених вище операцій**

у результаті проведеної експертизи експерт складає експертний висновок

**Контрольні питання:**

1. Якими нормативно-правовими актами регулюється заробітна плата?
2. Що таке заробітна плата?
3. Які існують види заробітної плати?
4. Що таке основна та додаткова заробітна плата?
5. Який існує порядок виплати заробітної?
6. Які Ви знаєте форми та системи оплати праці?
7. Що таке відрядна форма оплати праці та які є види такої форми?
8. Що собою являє акордна форма оплати праці?
9. Що таке тарифна система оплати праці?
10. Який існує порядок нарахування заробітної плати?
11. Що у себе включає розрахунок по оплаті праці?
12. Що таке утримання заробітної плати та які платежі утримуються з зарплати?
13. Що таке нарахування на заробітну плату?
14. Якими нормативно-правовими актами регулюється допомога з тимчасової втрати працездатності?
15. У разі настання яких страхових випадків може надаватися допомога з тимчасової втрати працездатності?
16. Ким нараховується допомога з тимчасової втрати працездатності у зв'язку з хворобою та який порядок виплати такої допомоги?
17. Яким чином розраховується допомога з тимчасової втрати працездатності?
18. Які документи необхідні для призначення допомоги з тимчасової втрати працездатності?
19. Що таке листок непрацездатності?
20. Що таке виплачена заробітна плата?
21. Який існує порядок та способи виплати заробітної плати?
22. На підставі яких документів виплачується зарплата?
23. Які документи підтверджують виплату заробітної плати?
24. Що таке депонована заробітна та порядок її обліку?
25. Якими нормативно-правовими актами регулюються касові операції?
26. Що таке касові операції?
27. Що таке касові операції банку?
28. Порядок ведення касових операцій?
29. Які існують касові документи?
30. Що таке касова книга та порядок її ведення?
31. Що таке касова дисципліна?
32. Що таке безготівкові розрахунки та якими нормативно-правовими актами вони регулюються?
33. Які існують форми безготівкових розрахунків?
34. Що таке платіжне доручення?
35. Що таке акредитив?
36. Обов'язки експерта при проведенні експертного дослідження щодо операцій з оплати праці?

**Теми для рефератів:**

1. Правові основи, характеристика та особливості форм оплати праці.
2. Порядок бухгалтерського обліку та розрахунку заробітної плати.
3. Документи касових операцій: види та сутність.
4. Безготівкові розрахунки: правові основи, поняття та форми.

**Завдання для самоконтролю:**

**Задачі:**

1. Токар за місяць виконав такий обсяг робіт: втулки конічні – 1000 шт. за розцінкою 2,50 грн за шт.; болти – 850 шт. за розцінкою 1,50 грн за шт. Визначте його заробіток за місяць?
2. Фрезерувальник за місяць виготовив 280 виробів при завданні 200 шт. Норма часу на виконання операції складає 1,4 нормо-години, а годинна тарифна ставка становить 3,80 грн. Процент доплат за виконання плану становить 15%, а процент доплат за кожен процент перевиконання плану складає 3,5%. Визначте його вид та розмір заробітної плати за місяць?
3. За місяць токар II розряду відпрацював 22 дні. Тривалість робочої зміни складає 8 годин. Тарифна ставка II розряду робіт – 6,40 грн на годину. Тарифний коефіцієнт, винайдений і за тарифною сіткою відповідно до умов праці – 2,33. Необхідно обчислити суму заробітної плати токаря за місяць.
4. На підприємстві встановлено наступні строки виплати заробітної плати: 15 числа 1 частина заробітної плати – аванс за першу половину місяця; 1 числа наступного місяця – остаточний розрахунок. Згідно колективного договору аванс працівникам виплачується за фактично відпрацьований час. Відповідно графіку роботи, встановленому на підприємстві, у травні 2016 року 20 робочих днів. Зарплата за першу половину місяця нараховується за 10 робочих днів. Посадовий оклад Хрома Д.М. дорівнює 3560 грн. Визначте за з якого по який день буде виплачуватися аванс та якого числа? Розрахуйте суму авансу та другої частини заробітної плати, яку працівник отримає на банківську карточку, а також які платежі утримуються з заробітної плати та в якому розмірі? Визначте розмір ЄСВ, який за працівника має сплатити роботодавець?
5. На підприємстві встановлено наступні строки виплати заробітної плати: 15 числа 1 частина заробітної плати – аванс за першу половину місяця; 1 числа наступного місяця – остаточний розрахунок. Згідно колективного договору аванс працівникам виплачується за фактично відпрацьований час. Відповідно графіку роботи, встановленому на підприємстві, у травні 2016 року 20 робочих днів. Зарплата за першу половину місяця нараховується за 11 робочих днів. Посадовий оклад Петрова М.М. дорівнює 1780 грн. Петров звернувся з заявою до роботодавця про застосування податкової соціальної пільги. Чи має він право на податкову пільгу, якщо так, то у якому розмірі? Визначте за з якого по який день буде виплачуватися аванс та якого числа? Розрахуйте суму авансу та другої частини заробітної плати, яку працівник отримає на банківську карточку, а також які платежі утримуються з заробітної плати та в якому розмірі? Визначте розмір ЄСВ, який за працівника має сплатити роботодавець?

**Тестові завдання:**

1. Клас 8 плану рахунків бухгалтерського обліку називається:  
а) «Заробітна плата»; б) «Витрати за елементами»; в) «Витрати собівартості».
2. Заробітна плата поділяється:  
а) основну заробітну плату; б) додаткову заробітну плату; в) основну, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні та компенсаційні виплати.
3. Основна заробітна плата:  
а) винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці; б) винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи, інше; в) виплата у формі винагород за підсумки роботи за місяць, рік.

4. Додаткова заробітна плата:

а) виплата у формі винагород за підсумками роботи за місяць, рік; б) винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці; в) винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи, ін.

5. Основою організації оплати праці є:

а) тарифна система; б) тарифні сітки, тарифні ставки; в) тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

6. Форми оплати праці, що застосовуються на підприємствах:

а) тільки погодинна; б) тільки відрядна; в) погодинна, відрядна, акордна, бригадна.

7. Розмір заробітної плати залежить:

а) від складності та умов виконання роботи, професійних якостей працівника, інше; б) від умов трудового договору; в) від домовленості сторін.

8. Допомогою робітнику, що здійснюється за кошти державного соціального страхування є:

а) допомога з тимчасової непрацездатності; б) допомога по вагітності та пологах; в) допомога при народженні дитини, допомога по догляду за дитиною до досягання нею 3-ного віку; г) допомога на поховання, оплата путівок на санітарно-курортне лікування та оздоровлення, допомога по частковому безробіттю, ін.

9. Нарахування на заробітну плату виражаються у вигляді сплати роботодавцем:

а) єдиного соціального внеску (ЄСВ); б) податку з доходів фізичних осіб; в) ЄСВ і податку з доходів фізичних осіб.

10. З заробітної плати робітника сплачується єдиний соціальний внесок у розмірі:

а) 3,6 %; б) 36,7 %; в) не сплачується.

11. З заробітної плати робітника сплачується податок з доходів фізичних осіб у розмірі:

а) 15 %; б) 13 %; в) 18 %.

12. Клас 3 плану рахунків бухгалтерського обліку називається:

а) «Каса»; б) «Кошти, розрахунки та інші активи»; в) «Рахунки в банках».

13. Касові операції оформляються:

а) касовими ордерами, видатковими відомостями, ін.; б) чековими книжками; в) меморіальними ордерами.

14. Касові ордери бувають:

а) прибуткові; б) видаткові; в) прибуткові та видаткові.

15. Приймання та видача готівки за касовими ордерами може проводитися:

а) на наступний робочий день після виписки касового ордеру; б) у день складання касового ордеру; в) через 2 дня після складання касового ордеру.

16. Помилки в касових ордерах та видаткових відомостях виправляються:

а) способом «червоного сторно»; б) забороняється виправляти; в) коректурним способом.

17. Кожне підприємство, що має касу веде:

а) одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті; б) 2 касові книги для обліку операцій з готівкою в національній валюті; в) касову книгу на кожну операцію з готівкою в національній валюті.

18. Записи в касовій книзі здійснюються:

а) у 2-х примірниках; б) у 3-х примірниках; в) у 1-му примірнику.

19. Записи в касовій книзі здійснюються:

а) чорнилом темного кольору чорнильною або кульковою ручкою; б) чорнилом синього кольору кульковою ручкою; в) чорнилом червоного кольору.

20. Виправлення помилок в касовій книзі здійснюється:

а) коректурним способом; б) виправлення не допускаються або, якщо виправлення зроблені, то вони засвідчуються підписом касира та головного бухгалтера; в) способом «червоного сторно».

21. Строки здавання підприємством готівкової виручки в банки визначаються:

а) підприємством; б) банком; в) підприємством і встановлюються за погодженням з банком, в якому відкрито рахунок підприємства, відповідно до вимог, встановлених законодавством.

22. Підприємства, що розташовані в населених пунктах, де є банки, здають готівку в банк:

а) щодня (у день надходження готівкової виручки); б) наступного дня за днем надходження готівкової виручки до каси дня; в) не рідше ніж один раз на 5 робочих днів.

23. Підприємства, що розташовані в населених пунктах, де немає банків, здають готівку в банк:

а) наступного дня за днем надходження готівкової виручки до каси дня; б) не рідше ніж один раз на 5 робочих днів; в) щодня (в день надходження готівкової виручки).

24. Ліміт каси встановлюються:

а) керівником підприємства; б) банком, у якому відкрито рахунок підприємства; в) головним бухгалтером.

25. Якщо підприємством ліміт каси не встановлено та ліміт такої каси вважається:

а) нульовим; б) не встановленим; в) не визначеним.

26. Підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку, одержану в банку для виплат заробітних плат, пенсій, стипендій, дивідендів, понад установлений ліміт каси протягом:

а) 5-ти днів, уключаючи день одержання готівки в банку; б) 3-х днів, уключаючи день одержання готівки в банку; в) 1-го дня, уключаючи день одержання готівки в банку.

27. Підприємства, що мають поточні рахунки в банках, здійснюють розрахунки за своїми грошовими зобов'язаннями у формі:

а) тільки у безготівковій формі; б) тільки у готівковій формі; в) у безготівковій і готівковій формах.

28. Порядок обліку безготівкових розрахункових операцій регулюється:

а) Законом України «Про банки і банківську діяльність»; б) Інструкцією Національного банку України «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті»; в) Інструкцією Національного банку України «Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах».

29. Види платіжних інструментів:

а) меморіальний ордер, платіжне доручення, платіжна вимога-доручення; б) платіжна вимога, розрахунковий чек, акредитив; в) квитанція, виписка, договір.

30. Якщо до банку надходять кілька розрахункових документів, то при їхній оплаті у першу чергу виконуються:

а) платежі у бюджет; б) платіжні вимоги, оформлені на основі рішень суду; в) платіжні вимоги, оформлені на основі інших виконавчих документів та рішень.

31. Якщо до банку надходять кілька розрахункових документів, то при їхній оплаті у другу чергу виконуються:

а) платіжні вимоги, оформлені на основі певних виконавчих документів та рішень; б) платіжні вимоги стосовно оплати платежів у бюджет; в) платіжні вимоги, оформлені на основі рішень судів.

32. Меморіальним ордером банки оформлюють:

а) списання коштів із рахунків платника при частковій оплаті розрахункових документів; б) при документальному підтвердженні операцій по перерахуванню з банківських рахунків на користь клієнтів-одержувачів внесених у касу банку коштів готівкою, інше; в) при виконанні платіжного доручення.

33. Банк платника приймає платіжне доручення до виконання протягом:

а) 10 днів з дати його виписки; б) 5 днів з дати його виписки; в) 3 дні з дати його виписки.

34. Банк платника приймає вимогу-доручення від платника до виконання протягом:

а) 10 днів з дати оформлення її отримувачем; б) 20 днів з дати оформлення її отримувачем; в) 5 днів з дати оформлення її отримувачем.

35. Строк дії чекової книжки:

а) 1 рік з дня її видачі; б) пів року з дня її видачі; в) 2 роки з дня її видачі.



36. Строк дії нової чекової книжки встановлюється:

а) з дня її видачі; б) з дня її купівлі; в) з дня її виписки.

37. Умови та порядок проведення розрахунків за акредитивами передбачаються:

а) в договорі між бенефіціаром і заявником акредитива; б) встановлюються бенефіціаром; в) встановлюються заявником акредитивом.

38. За операціями за акредитивами всі сторони мають справу лише:

а) з документами; б) з товарами та послугами; в) з певними зобов'язаннями.

39. Види акредитивів:

а) покритий, непокритий; б) відкличний, безвідкличний; в) документальний, акредитив-послуги.

40. Сторонами акредитива є:

а) заявник акредитива та бенефіціар; б) банк-емітент та виконавчий банк; в) заявник акредитива, банк-емітент, виконуючий банк, бенефіціар.

#### **Завдання-вправи:**

1. Складіть приклад листка непрацездатності.

2. Складіть приклад видаткової відомості на заробітну плату.

3. Наведіть приклад касової операції на підприємстві.

4. Придумайте ситуацію щодо розрахунку за розрахунковим чеком та складіть його.

Тема 10.

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА, ДОХОДІВ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА. ЕКСПЕРТНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

1. *Поняття витрат та умови визнання їх витратами. Класифікація та елементи витрат.*

2. *Собівартість товарів, робіт, послуг. Різниця між виготовленням продукції, виконанням робіт і наданням послуг.*

3. *Витрати, які включаються у собівартість продукції: поняття, елементи та склад, порядок їх бухгалтерського обліку. Розподіл загальновиробничих витрат.*

4. *Поняття калькулювання собівартості. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.*

5. *Витрати, які не включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг): адміністративні витрати, витрати на збут та ін. Порядок обліку цих витрат.*

6. *Облік витрат за елементами.*

7. *Поняття доходів і прибутку підприємства, їх облік.*

8. *Дебіторська заборгованість: поняття та види.*

9. *Експертне дослідження операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції, фінансових результатів діяльності підприємства та узагальнення результатів їх дослідження.*

Витрати підприємств, організацій та інших юридичних осіб незалежно від форм власності, крім банків, бюджетних установ і підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, регулюються Наказом Міністерства фінансів України «Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» [88].

**Витрати** – це зменшення обсягу матеріальних цінностей, економічних вигод у результаті вибуття грошових коштів або іншого майна тощо, яке відбувається в процесі господарської та іншої діяльності суб'єкта господарювання.

Відповідно до П(с)БО № 16 **витратами** (витратами звітного періоду) є зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення

власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Відображаються вони у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань [88].

Умовами визначення витрат є: 1) вони визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені; 2) якщо неможливо прямо пов'язати витрати з доходом певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені; 3) витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами, якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів. *Не визнаються витратами:* 1) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; 2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; 3) погашення одержаних позик; 4) інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам витрат; 5) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до П(с)БО; 6) балансова вартість валюти [88].

Витрати завжди підраховуються за видами діяльності, яка буває: 1) звичайною – це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення; включає у себе операційну (основна та інша операційна) і не операційну (фінансова, інвестиційна та інша не операційна) діяльність. Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства та забезпечують основну частину його доходу. Операційна діяльність – діяльність підприємства, яка не пов'язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). Не операційна діяльність – фінансова, інвестиційна та інша звичайна діяльність підприємства, яка не є операційною діяльністю; 2) надзвичайною – це подія чи діяльність, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, і не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді [89, с. 433–436].

Класифікація витрат:

1) у залежності від виду діяльності: а) операційні витрати: витрати, які включаються у виробничу собівартість продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати); витрати, які не включаються у виробничу собівартість продукції (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати); б) не операційні: фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати, надзвичайні витрати;

2) у залежності від відображення у звіті про фінансові результати та за економічними елементами (елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат): матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати; не операційні витрати;

3) для визначення фінансового результату та за впливом на нього: а) невичерпані витрати (для отримання доходу у майбутніх періодах); б) вичерпані (для отримання доходу у звітному періоді);

4) за відношенням до періоду виробництва: а) витрати на продукцію (виробництва): витрати на основні матеріали, праця, виробничі накладні витрати; б) витрати за період (діяльності) – не пов'язані з конкретною продукцією, і в результаті розглядаються як витрати спожиті в періоді;

5) за способом віднесення на собівартість продукції: а) витрати прямі – безпосередньо відносяться на виробництво конкретної продукції; пов'язані з виконанням робіт зі створення виробів, вирощування сільськогосподарських культур, з догляду за тваринами тощо; б) непрямі – витрати, які пов'язані з виробництвом декількох видів продукції; їх обліковують окремо та відносять на конкретні об'єкти шляхом розподілу;

б) по відношенню до технологічного процесу: а) основні витрати – сукупність прямих витрат на виробництво продукції; б) накладні – витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва;

7) за сферою виникнення: а) виробничі – витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг); вони формують виробничу собівартість продукції та включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату

праці, інші прямі витрати і загальновиробничі витрати; б) невиробничі – витрати, які опосередковано належать до процесу виробництва та пов'язані з управлінням виробничим процесом і реалізацією продукції (робіт, послуг);

8) за відношенням до обсягу виробництва та залежно від зміни рівня (обсягу) виробничої діяльності: а) постійні витрати – витрати, розмір яких не змінюється за певний період залежно від зміни обсягу виробництва (витрати на утримання складу постійні); б) змінні – витрати, загальна сума яких змінюється прямо пропорційно обсягу виробництва; в) умовно-постійні – це частинна постійних витрати, розмір яких залишається однаковим до певних умов, а потім змінюється стрибкоподібно; г) частково-змінні – частина витрат, які виникають у разі поєднання змінних і постійних витрат;

9) залежно від впливу на прийняття рішень: а) релевантні витрати – це очікувані в майбутньому витрати, які будуть відрізнятися залежно від альтернативи, вибраної в певних ситуаціях, через різницю, яка виникає внаслідок рішення; можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення (купити автомобіль чи взяти його в оренду); б) не релевантні – не залежать від прийнятого рішення, витрати будуть однакові для всіх альтернатив (витрати на пальне);

10) з метою оцінювання різних альтернативних варіантів рішень: а) дійсні (реальні) витрати: передбачають реальну сплату грошей або використання інших активів; обліковуються у системі бухгалтерського обліку; б) можливі (уявні) витрати (втрати): показують втрачену вигоду, якщо вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення; не обліковуються у системі бухгалтерського обліку; їх беруть до уваги при прийнятті прогнозних управлінських рішень;

11) залежно від способу визначення собівартості продукції: а) маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової продукції; б) середні – витрати розраховуються як середньоарифметичне значення витрат, що відносяться до виробництва продукції;

12) у залежності від контрольної та регулятивної діяльності: а) контрольовані (регульовані) витрати – це витрати, що знаходяться в межах контролю керівника,

які він може регулювати і на які може впливати (витрати матеріалів, заробітної плати); б) неконтрольовані (нерегульовані) – це витрати, що знаходяться поза межами контролю керівника, які він не може регулювати та на які не може впливати (амортизація, сплата податків і зборів, зміна рівня цін на матеріали та інші витрати, пов'язані з інфляцією) [88; 89, с. 436–445];

13) за статтями калькуляції: сировина та матеріали; куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій; паливо й енергія на технологічні цілі; зворотні відходи (вираховують); основна заробітна плата виробничих робітників; додаткова заробітна плата виробничих робітників; відрахування на соціальне страхування; витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції; витрати на утримання й експлуатацію обладнання; загальновиробничі витрати; втрати внаслідок технічно неминучого браку; попутна продукція (вираховують); інші виробничі витрати [90];

14) щодо виробничого процесу витрати калькуляційних статей поділяють на: а) основні (безпосередньо пов'язані з технологічними процесами виробництва); б) накладні (їх зумовлює необхідність управління й обслуговування виробництва) [90].

Склад витрат залежить від виду діяльності суб'єкта господарювання. Витрати безпосередньо впливають на розмір доходу підприємства, однак не усі витрати враховуються при визначенні оподаткованого прибутку, тобто того прибутку з якого суб'єкт господарювання відповідно до ПКУ має сплатити податок станом на 2016 р. у розмірі 18% (загальний розмір).

**Собівартість товарів, робіт, послуг** – грошовий вираз витрат, понесених суб'єктом господарювання на виробництво та реалізацію продукції, а також на реалізацію товарів, виконання робіт та надання послуг. Відповідно до П(с)БО № 16 «Запаси» 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 [88].

Собівартість стосовно: 1) готової продукції є першою ціною цієї продукції, а також її однієї одиниці; 2) товарів, робіт та послуг є складовою їх ціни, тобто включається у їх кінцеву вартість.

Видами собівартості є: 1) за складом витрат: а) технологічна: прямі витрати на робочому місці, ділянці, бригаді, площі угідь (витрати на технологічний процес виробництва продукції); б) виробнича: технологічна собівартість, розподілені загальновиробничі витрати; в) повна: виробнича собівартість, загальногосподарські витрати (адміністративні та витрати на збут); визначають її розрахунковим шляхом; використовується для цілей планування та встановлення певного рівня ціни; 2) за способами формування витрат: а) нормативна; б) планова – собівартість розраховується, виходячи із визначеного обсягу виробництва та середніх витрат, які припадають на цей обсяг; в) фактична; 3) за ступенем узагальнення витрат: а) індивідуальна – це собівартість конкретного виду продукції, певного виду робіт, послуг; б) часткова – характеризує витрати з виробництва та реалізації певної групи продукції (зернові, рослинництво, тваринництво) чи витрати окремих підрозділів; в) загальна – характеризує загальний рівень витрат по підприємству на виробництво та реалізацію всієї продукції, що виготовлена підприємством, у тому числі роботи та послуги [57, с. 467–468].

*Різниця між виготовленням продукції, виконанням робіт та наданням послуг полягає у тому, що:*

1) виробництво продукції – це процес організації певних дій та їх здійснення щодо виготовлення певної продукції. Виробництво продукції складається з: підготовки промисловості до виробництва нового (вдосконаленого) виробу і його освоєння; виготовлення виробу як продукту праці. При виробництві продукція проходить ряд послідовних етапів: економічне освоєння (доведення технологічних процесів, документації виробництва тощо); стабільне виготовлення продукції; модернізація і вдосконалення споживчих властивостей продукції; зняття з виробництва, продаж або утилізація продукту виробництва. Продукція виробляється: не для

себе, а для споживання, використання іншими людьми, для її подальшого продажу; виробляється в масі (певній кількості), а не в одній одиниці;

2) як робота, так і послуга виражається у вчиненні певних дій, однак: а) робота виражається в матеріальній формі, тобто результатом роботи завжди є який матеріальний об'єкт (будівельні роботи – збудований будинок), а послуга – як в матеріальній, так і нематеріальній формі (юридична послуга – консультація по юридичному питанню в усному вигляді); б) робота може виконуватися як для себе, так і для іншої людини, а послуга – тільки на користь третьої особи; в) робота спрямована на виробництво певних благ, які володіють фізико-хімічними характеристиками та можуть бути виміряні, а у процесі надання послуги вихідні матеріали або перетворюються (змінюються, покращуються, ремонтуються), або споживаються, і результат можна обчислити лише умоглядно; г) частіше всього при виконанні роботи завжди виходить новий об'єкт, який не існував раніше, а при наданні послуги оригінальний або новий продукт (об'єкт) не створюється (він або відсутній зовсім, або перетвориться старий); д) робота виконується на підставі трудових обов'язків або домовленості, а послуга – завжди на підставі домовленості сторін. Наприклад робота – це є: виробництво будівельних матеріалів, автомобілів, комп'ютерів, різьба по дереву, обробка продуктів харчування тощо; послуга: лікування зубів, психологічна допомога, солярій, юридична консультація тощо.

Слід відмітити, що, якщо особа яка надає певні послуги систематично (кожен день), то вона виконує роботу з надання послуг.

**Витратами, які включаються у собівартість продукції** є витратами, які включаються у витрати операційної діяльності та складаються (елементи та склад):

Таблиця 10.1 [88; 91]

<b>прямі матеріальні витрати:</b>
вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, тари та тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва;

<b>прямі витрати на оплату праці:</b>
заробітна плата за окладами та тарифами, залежно від форми оплати праці, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати робітникам на оплату праці, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;
<b>інші прямі витрати:</b>
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 (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку;
<b>загальновиробничі витрати –</b> це непрямі витрати, пов'язані з організацією виробництва і керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами підприємства :
1) на управління виробництвом та обслуговування виробничого процесу (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо, загальновиробничому персоналу; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями, виробництвом, робітників; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг тощо); 2) амортизація (сума нарахованої амортизації відповідно до методів амортизації) основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення; 3) на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; 4) 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); 5) на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; 6) на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; 7) 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: 1) <i>постійні</i> – витрати, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності; 2) <i>змінні</i> – витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством.

*Витрати обліковують* на рахунках класів 2 «Запаси», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності» [38]. На рахунках класу 2 обліковують прямі витрати на виробництво. Для обліку виробництва призначений рахунок 23 «Виробництво» – це активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображаються витрати, а за кредитом – вихід продукції або списання вартості виконаних робіт і послуг. Загальновиробничі витрати спочатку підраховуються та обліковуються за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а потім

у порядку їх розподілу відносять на виробничу собівартість продукції у дебет рахунку 23 «Виробництво». Рахунок 91 – це активний збірно-розподільчий рахунок, за дебетом якого збирають витрати, а за кредитом їх списують у порядку розподілу на об'єкти обліку виробництва та на собівартість реалізації продукції; не застосовується підприємствами торгівлі, які не мають власного виробництва. На цьому рахунку обліковують також витрати на утримання машин та устаткування. Готову продукцію із виробництва оприбутковують у дебет рахунків 21 «Поточні біологічні активи», 26 «Готова продукція» або 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» з кредиту рахунку 23. Списання собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) показують у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» з кредиту рахунків 21, 26 або 27 [89, с. с. 454, 470, 492].

Таблиця 10.2 [89, с. 455]

#### Облік витрат виробництва (без рахунків класу 8)

<i>Зміст господарських операцій</i>	<i>Кореспонденція рахунків</i>	
	<i>дебет</i>	<i>кредит</i>
Списано на виробництво сировину, матеріали та інші матеріальні запаси	рахунок 23 «Виробництво»	рахунки: 20 «Виробничі запаси», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари».
Виконані роботи і послуги іншими підприємствами для потреб основного виробництва	рахунок 23	рахунки: 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями».
Нараховано знос (амортизацію) основних засобів	рахунок 23	рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».
Нараховано заробітну плату з нарахуваннями та віднесено на основне виробництво	рахунок 23	рахунки: 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».
Списано загальновиробничі витрати на основне виробництво	рахунок 23	рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».
Списано собівартість виконаних робіт і послуг на сторону	рахунок 90 «Собівартість»	рахунок 23.

Слід відмітити, що витрати обліковують за статтями, перелік і кількість яких підприємство встановлює самостійно, і зазначає в обліковій політиці. Для промислових підприємств рекомендується мати такий перелік статей калькулювання: сировина та матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій; паливо та енергія на технологічні цілі; основна та

додаткова заробітна плата; відрахування на соціальне страхування; витрати на утримання та експлуатацію устаткування; загальновиробничі витрати; втрати від браку; інші виробничі витрати [89, с. 456].

**Розподіляються загальновиробничі витрати:**

1) постійні: а) розподілені витрати – на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності; б) нерозподілені – включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини. Розподіл цих витрат із використанням бази розподілу при нормальній потужності забезпечує те, що сума цих витрат на кожний об’єкт не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв, а тому собівартість продукції не буде завищеною;

2) змінні – на кожен об’єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітної періоду (Таблиця 10.3) [89, с. 468–469].

Загальна сума змінних і постійних загальновиробничих витрат, що віднесена на собівартість виробництва продукції, розподіляється між окремими видами продукції з використанням бази розподілу. Списуються загальновиробничі витрати на основі розрахунку (довідки), яка складається працівниками бухгалтерії підприємства.

Таблиця 10.3

Приклад розподілу загальновиробничих витрат

У цеху виготовляють два види продукції – крісла та дивани, а загальновиробничі витрати цього цеху розподіляють між виробництвом крісел та диванів.		
Назва	Пряма оплата праці (база розподілу), грн.	Загальновиробничі витрати, грн.
Крісла	50000,00	11666,70
Дивани	100000,00	23333,30
Усього	150000,00	35000,00
Розрахунок: визначимо суму загальновиробничих витрат: 1) на одиницю бази розподілу: $35000,00 : 150000,00 = 0,233$ грн; 2) яку потрібно віднести на виробництво: а) крісел: $0,23 \times 50000,00 = 11666,70$ ; б) диванів: $0,23 \times 100000,00 = 23333,30$ грн.		

**Калькулювання собівартості** – це система та порядок обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт, послуг, матеріальних цінностей та основних засобів за елементами витрат [84, с. 450]. *Калькулювання собівартості продукції* являє собою підрахунок витрат, які включаються у виробничу собівартість продукції та були понесені на її виробництво, з метою визначення собівартості однієї одиниці цієї продукції. Обчислення собівартості продукції є калькуляцією.

Видами калькуляції є: 1) залежно від часу складання, методики розрахунку та вихідних даних: а) планова – складається перед початком виробничого процесу на підставі планових норм витрат та планового виходу продукції і протягом виробничого процесу не змінюють; б) нормативна – складається на кожен наступний робочий період, вид або цикл робіт за нормами, скоригованими з урахуванням умов, що склалися на даний момент; у разі зміни умов виробництва нормативи витрат переглядаються та уточнюються; провізорна (попередня) – складається за деякий час до закінчення звітної періоду на підставі фактичних даних про витрати та вихід продукції за минулий час з початку періоду та очікуваних витрат і виходу продукції до кінця звітної періоду; використовують для визначення очікуваних фінансових результатів та для планування на наступний період; в) звітна (фактична) – складається після закінчення звітної періоду на підставі облікових даних про фактичні витрати і вихід продукції; 2) за періодом господарської діяльності, витрати якого включені до собівартості: щоденна; місячна, квартальна; за періодами робіт (циклами, фазами, переділами, стадіями); після закінчення робіт (замовлення); 3) за складом елементів витрат, що включаються до собівартості: повна виробнича; повна комерційна; неповна (калькуляція змінних витрат) [57, с. 469–470].

Для проведення калькулювання собівартості продукції потрібно: облікувати витрати, а також кількість виготовленої продукції, що пов’язана з цими витратами; витрати, пов’язані з виробництвом продукції, поділити на кількість одержаної продукції. *Загальне правило при калькулюванні:*

поділивши витрати на кількість продукції, визначають собівартість її одиниці [89, с. 450] (наприклад, витрати на виробництво гречки становили 11000 грн; одержано від урожаю 3500 кг гречки; собівартість 1 кг гречки: 11000 грн : 3500 кг = 3,14 грн /кг).

Слід відмітити, що для проведення калькулювання собівартості продукції необхідно: 1) чітко визначати об'єкти калькулювання (об'єкт калькуляції – це вид продукції, робіт, послуг, виробництво, програма, завдання, собівартість яких визначають [57, с. 469]), якими можуть бути окремих вид чи група однорідної продукції, за якими вираховується їх собівартість; 2) встановити коло витрат, що включаються у собівартість продукції, розмежувати їх між одержаною продукцією і незавершеним виробництвом; 3) оцінити супутню та побічну продукцію; 4) розподілити непрямі витрати між конкретними об'єктами калькулювання; 5) визначити статтю калькуляції – певний вид витрат, що включається в собівартість [89, с. 450].

На практиці використовують різні методи та системи калькулювання собівартості продукції у залежності від виду діяльності підприємства, виду продукції, що виробляється, та порядку її вироблення, а також від методів обліку витрат (Таблиця 10.4).

*Метод калькулювання* – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами визначення собівартості калькуляційних одиниць. *Метод обліку витрат* – сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання; види методів обліку: 1) за оперативністю контролю витрат: метод обліку фактичних витрат; обліку нормативних витрат; 2) за періодичністю калькулювання: позамовний та попроцесний методи; 3) за повнотою включення витрат: повної собівартості; неповної собівартості [57, с. 462].

[57, с. с. 464–466, 470–471, 475–480, 482–488, 490–498; 89, с. 451–453; 85]

Методи та системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

<i>Методи обліку витрат і обчислення собівартості</i>	
<i>Назва методу</i>	<i>Сутність</i>
<i>облік фактичних витрат</i>	полягає у формуванні собівартості продукції на основі фактичних витрат підприємства, які послідовно накопичуються, без відображення в обліку даних про величину витрат за нормами. Застосування цього методу дозволяє визначити фактичну собівартість;
<i>облік нормативних витрат</i>	полягає у формуванні собівартості за нормативними витратами, які попередньо розробляються на кожному підприємстві залежно від його технологічних особливостей. Раціональне ведення виробництва вимагає дотримання обґрунтованих норм витрат і виходу продукції. За наявності таких норм можна успішно використовувати нормативний метод. При нормативному методі забезпечують роздільне відображення в обліку витрат за встановленими нормами, відхилення від них і облік зміни норм. Нормативний метод обліку широко використовують на підприємствах обробних галузей промисловості (машинобудівної, шинної, меблевої, швейної, шкіряної, харчової), коли здійснюється масове та серійне виробництво різноманітної і складної продукції з великою кількістю деталей та вузлів;
<i>стандарт-костинг</i>	різновид методу обліку за нормативними (стандартними) витратами; полягає у тому, що в обліку фіксуються не ті витрати, що вже здійснені, а ті, які повинні бути, тобто стандартні витрати. Основним завданням методу є, облік відхилень від стандартів (норм) і аналіз причин їх виникнення. В основу його покладено попереднє нормування витрат за статтями: основні матеріали (станданти на матеріали встановлюють в переважній більшості, виходячи або з рівня цін, які діють на момент розробки стандартів, або з визначення середніх цін, які будуть переважати протягом періоду використання норм); оплата праці робітників (оплата всіх виробничих операцій за відрядною формою); виробничі накладні витрати (станданти на них подаються в грошовій оцінці без зазначення кількісних норм); комерційні витрати (на збут, реалізацію продукції);
<i>попроцесний</i>	використовується на промислових підприємствах з одним видом створюваної продукції та незначним обсягом незавершеного виробництва або за його відсутності, за допомогою якого ведуть аналітичний облік витрат шляхом відкриття рахунків за видами виробництв. Собівартість одиниці продукції вираховують шляхом ділення підрахованих витрат на кількість одержаної продукції. На підприємствах, на яких перетворення сировини в готову продукцію відбувається в умовах безперервного та короткого технологічного процесу чи низки послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких становлять окремі самостійні переділи (фази, стадії) виробництва, використовують різновид попроцесного методу – попередільний метод: 1) напівфабрикатний – витрати обліковують за окремими технологічними переділами; є можливість визначити собівартість напівфабрикатів, які оприбутковують із одного переділу (цеху, бригади) і передають у наступний переділ; собівартість напівфабрикатів за кожним переділом визначається сумою витрат по даному цеху плюс вартість напівфабрикату, який поступив з попереднього переділу; фактична собівартість готового виробу вираховується на останній стадії його виробництва, тобто на останньому переділі; 2) безнапівфабрикатний – передбачає на кожній стадії накопичення витрат лише

	за конкретним підрозділом, не включаючи вартості напівфабрикатів; для вирахування собівартості готової продукції – додають витрати на всіх стадіях виробництва. Напівфабрикати із цеха в цех передають у натуральних вимірниках. Попроцесне калькулювання застосовують на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві великих обсягів ідентичних товарів при незмінній технології зі схожими матеріальними характеристиками та виробничими витратами.
<i>позамовний</i>	використовується на підприємствах, на яких витрати легко ідентифікувати з конкретною продукцією; його застосовують у підприємствах, де матеріали на технологічні цілі, основну заробітну плату та загальновиробничі витрати легко пов'язати з конкретною продукцією (послугами) чи їх групою. При створенні великих об'єктів облік організують за кожним із них (будівля, корабель), а при створенні дрібних виробів – за кожним замовленням або видом виконуваних робіт (ремонт тракторів, прання білизни та ін.). Цей метод обліку витрат застосовують в одиничних та дрібносерійних виробництвах, таких як авіаційна промисловість, кораблебудування, будівництво, виробництво меблів, видавнича діяльність, науково-технічних послугах тощо. В обліку витрати групуються за замовленнями на виготовлення окремого виробу, партії виробів чи на виконання певного обсягу робіт. Об'єктом обліку при цьому є окрема виробниче замовлення на виготовлення визначеної кількості виробів. Калькулювання собівартості отриманого продукту здійснюється лише після повного виконання і закриття замовлення, незалежно від тривалості його виконання. До завершення замовлення всі витрати на нього відносяться на незавершене виробництво. Позамовний метод калькулювання можна застосовувати лише в певних виробничих умовах, серед яких: відокремленість продукту чи його партії від інших продуктів чи партій; продукт виконується за технічним замовленням чи просто за завданням замовника; випускається відносно невелика кількість продукції; виготовлення кожного зразка партії ідентичних зразків готової продукції потребує значних витрат виробництва.

#### **Методи калькулювання собівартості продукції**

<b>Назва методу</b>	<b>Сутність</b>
<i>калькулювання за замовленням</i>	це система обчислення собівартості продукції на основі обліку витрат з кожного індивідуального виробу;
<i>калькулювання за процесами</i>	це система обліку та визначення собівартості продукції на основі групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва; характерна вона для масового та серійного виробництва (хімічна, нафтопереробна, металургійна, фармацевтична та інша галузі промисловості);
<i>калькулювання окремої партії виробів, об'єднаних одним замовленням</i>	застосовують цей метод в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах машинобудівної промисловості (кораблебудування, виготовлення пресів, турбін для електростанцій, літаків тощо), у будівництві, ремонтному виробництві, у друкарнях, у підприємствах побутового обслуговування, при виготовленні одиничних виробів або комплектів меблів, музичних інструментів тощо;
<i>нагромадження (сумування) витрат</i>	полягає у тому, що собівартість калькуляційного об'єкта та одиниці визначається сумуванням витрат за частинами продукції або продукції загалом, за процесами, за переділами;
<i>розподілу витрат</i>	використовують у виробництвах комплексного перероблення сировини, при отриманні декількох видів продукції в одному процесі та за неможливості прямого обліку витрат за кожним калькуляційним об'єктом, а також при організації аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів;

<i>прямого розрахунку</i>	полягає у тому, що узагальнені витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів ділять на кількість калькуляційних одиниць за кожним об'єктом за статтями калькуляції або елементами витрат. Метод є універсальним і разом з іншими способами калькулювання використовується в кінцевому розрахунку собівартості продукції;
<i>виключення витрат</i>	застосовують у випадку розмежування витрат та розрахунку собівартості основної та побічної продукції, яку отримують в одному технологічному процесі, і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку (поширений у хімічній промисловості, сільському господарстві тощо);
<i>нормативний</i>	використовують його за умов, коли об'єктом обліку витрат є група однорідних виробів, облік яких організований за нормативним методом; застосовують на підприємствах обробних галузей промисловості з масовим і великосерійним характером виробництва, де виробляють різноманітну та складну продукцію, котра складається з великої кількості деталей і вузлів (машинобудування, швейна, взуттєва, трикотажна, меблева промисловість). У обліку витрат на виробництво, який ведуть за кожною групою однорідних виробів, витрати представлені за нормами, відхиленнями від поточних норм і змінами норм. На собівартість товарного випуску відхилення списують лише в межах норм. Наднормативні витрати, тобто перевитрати, списують на собівартість реалізованої продукції;
<i>попередільний</i>	застосовують на підприємствах з масовим випуском продукції, де з вихідної сировини (матеріалу) шляхом послідовного оброблення отримують готовий продукт (хімічне, текстильне, цегляне, металургійне, інші виробництва); фактичну собівартість продукції визначають щомісяця шляхом ділення загальної суми витрат на кількість випущеної продукції за переділом;
<i>позамовний</i>	об'єктом калькулювання є окреме виробниче замовлення, що відкривається на одне або декілька однорідних виробів (застосовують на підприємствах машинобудування та металообробної промисловості);
<i>простий(одно-передільний)</i>	застосовують у виробництвах, де відсутнє незавершене виробництво або його частка незначна (видобуток вугілля, виробництво електроенергії).

#### **Системи обліку витрат і калькулювання собівартості та їх методи**

<b>Назва системи</b>	<b>Метод</b>	<b>Сутність</b>
<i>облік повних</i>		полягає у тому, що в собівартість продукції включаються усі витрати на її виробництво і реалізацію.
<i>витрат</i>	<i>позамовний</i>	застосовується: на підприємствах, де сировину та оплату праці, інші витрати порівняно легко можна віднести до виробництва конкретного виду продукції; в машинобудуванні, будівництві, при виконанні ремонтних робіт в процесі виготовлення складної продукції. Сутність цього методу полягає у тому, що: 1) всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями, які видають на заздалегідь визначену кількість даного виду продукції; інші затрати враховуються за місцями їх виникнення і їх призначення в розрізі статей витрат та відносяться на собівартість окремих замовлень відповідно до встановленої бази їх розподілу; 2) витрати цехів враховуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива та енергії за окремими групами. Фактична собівартість окремих замовлень визначається або після передачі на склад, або після здачі замовнику шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої за замовленням продукції і оцінюється за плановою або фактичною собівартістю однорідних виробів. Частковий випуск на



		замовлення оцінюється шляхом ділення виробничих витрат на кількість виробів, як вироблених, так і тих, що перебувають у незавершеному виробництві, і множенням одержаної величини на кількість випущеної продукції;
	<i>попередільний</i>	застосовується на підприємствах з однорідною за вихідною сировиною та матеріалами і характером обробки масовою продукцією, під час виробництва якої переважають фізико-хімічні та термічні виробничі процеси. Сутність цього методу полягає у тому, що всі або деякі прямі витрати відображають у поточному обліку не за видами продукції, що виготовляється, а за переділами виробництва. При використанні цього методу обліку витрат на виробництво витрати враховуються в кожному цеху, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху;
	<i>однопредільний(простий)</i>	це різновид попередільного методу, при якому фактичні витрати обліковують за встановленими статтями витрат на весь випуск продукції; використовують його разі застосування обліку та калькулювання допоміжних виробництв, що випускають однорідну продукцію або послуги (пар, стиснене повітря, воду) і не мають незавершеного виробництва. При застосуванні цього методу технологічний процес не поділяється, а від першої операції до останньої становить єдине ціле (хлібопечення). Середню собівартість одиниці продукції визначають діленням усіх виробничих витрат (витрат за кожною статтею) на кількість готової продукції. Такий порядок обліку витрат і визначення собівартості одиниці продукції можливий у масових виробництвах, які випускають просту однорідну продукцію, що не має складових або напівфабрикатів, а залишки незавершеного виробництва вкрай незначні або стабільні чи їх взагалі немає;
	<i>багатопередільний</i>	застосовується тоді, коли технологічний процес поділяється на декілька технологічних фаз (стадій, переділів) і в кінці кожного переділу одержують напівфабрикат, який визначається за кількістю та вартістю, тобто калькулюють собівартість напівфабрикатів. Готовий продукт одержують у кінці останнього переділу;
	<i>попроцесний</i>	застосовують у таких галузях, як вуглеводородна, на тих підприємствах, де витрати на виробництво узагальнюються в регістрі бухгалтерського обліку в цілому по процесу та діляться на кількість продукції, а також відсутнє незавершене виробництво. При цьому методи прямі затрати відображаються в поточному обліку не за видами виготовленої продукції, а за переділами або стадіями виробництва;
	<i>нормативний</i>	цей метод сприяє впровадженню прогресивних норм витрат, дієвого контролю за рівнем витрат виробництва, що дає змогу використовувати дані обліку для виявлення резервів, зниження собівартості продукції та оперативного керівництва виробництвом. Основним елементом методу є облік відхилень від норм і облік зміни норм. Кожен з цих елементів повинен бути документально оформлений. Оформлення відхилень або змін здійснюється відповідно до характеру технології, форм оплати праці, виду продукції. Нормативний метод обліку витрат включає: 1) поточний облік витрат за діючими нормами окремо і з урахуванням відхилень від них, виявлення місць, причин і винуватців відхилень; 2) системний облік зміни самих норм; 3) складання та періодичне коригування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат; 4) визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни норм. Облік фактичних

		витрат цим методом на всіх підприємствах здійснюється окремо в частині витрат за нормами і в частині витрат, які являють собою відхилення від норм;
	<i>однорідних секцій</i>	сутність калькуляції за цим методом однорідних секцій полягає у тому, що прямі витрати включаються в собівартість безпосередньо, а непрямі через розподіл між центрами аналізу (застосовується переважно у Франції). Однорідна секція – підрозділ підприємства, виокремлений в бухгалтерському обліку, за яким витрати згруповані попередньо до їх включення в собівартість відповідних виробів, у тому числі і коли вони не можуть бути прямо віднесені на ці вироби. Секції визнаються однорідними у тому випадку, якщо їх діяльність вимірюється єдиною одиницею роботи та пов'язана з виготовленою продукцією, тобто дає змогу розділити витрати секції. За цим методом прямі витрати відразу відносяться на собівартість продукції, а непрямі – розподіляються між однорідними секціями, а потім на основі попередньої калькуляції собівартості одиниці роботи секції – у собівартість кінцевої продукції;
	<i>стандарт-кост</i>	для прийняття рішень краще мати інформацію про нормативні витрати, ніж про фактичні, оскільки перші являють собою майбутні цільові витрати, а другі – минулі витрати, на які вже не можна вплинути. «Стандарт-кост» – це заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного звітного та попереднього періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість. Нормування витрат здійснюється таким чином, щоб можна було розрахувати нормативну собівартість одиниці продукції за кожним центром відповідальності, яким можуть бути бригада, дільниця тощо. Для цього нормативні витрати визначаються простою комбінацією витрат за тими операціями, що необхідні для виготовлення продукції;
	<i>нормативного розподілу витрат</i>	сутність методу полягає: у розподілі фактичних матеріальних витрат між видами продукції пропорційно встановленим нормативам витрат матеріалів; непрямі затрати не розподіляються, а обчислюються за заздалегідь встановленими ставками (коефіцієнтами), значення яких відповідає досягнутому у попередньому періоді рівню затрат; чітко розмежовуються в собівартості змінні та постійні витрати; визначається нормальний рівень діяльності підприємства і його підрозділів. У собівартість продукції фактичні витрати включаються залежно від фактично досягнутого рівня діяльності;
	<i>змінних витрат</i>	ґрунтується на розподілі всіх затрат на змінні та постійні та передбачає, що собівартість продукції визначається – тільки за змінними витратами. Калькулювання змінних витрат – метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості продукції лише змінних виробничих витрат. У системі калькулювання змінних витрат не тільки операційні витрати, а й постійні виробничі витрати розглядають як витрати періоду і списують за рахунок прибутку. До собівартості незавершеного виробництва і готової продукції включають лише змінні виробничі витрати;
	<i>директ-костинг</i>	це система обліку змінних витрат – система: обчислення собівартості тільки на основі прямих чи змінних виробничих витрат; неповної собівартості, в основі покладено чіткий розподіл витрат на змінні та постійні. Постійні витрати вважаються витратами періоду і не розподіляються між виробами, а прямо відносяться на результат. Постійні накладні витрати не включаються у собівартість;
	<i>простий «директ</i>	заснований на використанні в обліку даних тільки про змінні (операційні) витрати, ін. базується наступних принципах: витрати поділяються за елементами на постійні та змінні; собівартість вироблених і реалізованих

-кос- тинг»	виробів обчислюється тільки на основі розподілу змінних (операційних) витрат; порівняння отриманої таким чином змінної собівартості з ціною реалізації для визначення різниці, що називається маржею зі змінних витрат; відшкодування постійних витрат за рахунок різної маржі зі змінної собівартості для визначення результату діяльності та рентабельності підприємства. Існує два варіанти простого «директ-костингу»: 1) американська модель: передбачає наступні етапи визначення чистого результату: обсяг реалізації мінус змінна виробнича собівартість проданих виробів; виробнича маржа мінус змінні витрати на реалізацію; торговельна маржа мінус постійні витрати; результат; 2) французька модель: обсяг реалізації мінус змінна собівартості продукції; маржинальний дохід мінус постійні витрати періоду; результат (прибуток або збиток);
розви- нутий «директ- костинг»	у собівартість поряд із змінними витратами включаються і прямі постійні витрати з виробництва та реалізації продукції. За цією системою передбачено пірамідну (ступінчасту) систему калькулювання на базі даних про змінні витрати і специфічні прямі постійні витрати.
абсо- рпшен- костинг	сутність полягає у повному розподілі витрат, при якому постійні накладні витрати включаються у собівартість

При вивченні цього питання, слід мати на увазі: 1) що виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання на самому підприємстві; 2) перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції устанавлюються підприємством.

**Витрати, які не включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) є витратами, які пов'язані та не пов'язані з операційною діяльністю, та поділяються (Таблиця 10.5) [88]:**

Таблиця 10.5

<b>витрати, які пов'язані з операційною діяльністю:</b>
<b>адміністративні витрати –</b> загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:
1) загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо); 2) витрати: на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу; на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона, водопостачання, водовідведення); на зв'язок (поштові, телефонні, факс тощо); на врегулювання спорів у судових органах; пов'язані з купівлею-продажем валюти; 3) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; 4) податки, збори та інші обов'язкові платежі, крім платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції; 5) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); 6) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; 7) інші витрати;

<b>витрати на збут –</b> витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):
1) витрати: пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; на ремонт тари; на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); на передпродажну підготовку товарів; на відрядження працівників, зайнятих збутом; на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства; на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням відповідно до умов договору поставки; на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства; 2) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; 3) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг. До складу витрат на збут не відносять витрати, які згідно з договором постачання виконуються постачальником за окрему плату (вартість тари, відпускна ціна доставки цінностей до споживача тощо);
<b>інші операційні витрати:</b>
1) витрати на дослідження та розробки відповідно до П(с)БО 8 «Нематеріальні активи»; 2) собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією; 3) сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; 4) втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства); 5) втрати від знецінення запасів; 6) нестачі та втрати від псування цінностей; 7) визнані штрафи, пеня, неустойка; 7) витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; 8) ін.;
<b>витрати, які не пов'язані з операційною діяльністю:</b>
<b>фінансові витрати:</b> витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями, крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(с)БО № 31 «Фінансові витрати»;
<b>втрати від участі в капіталі:</b> збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі – це метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість (собівартість) інвестицій корегується (збільшується або зменшується) на суму відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування після придбання;
<b>інші витрати –</b> витрати, які виникають під час діяльності, крім фінансових витрат, але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг):
1) собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій); 2) втрати від зменшення корисності необоротних активів; 3) втрати від безоплатної передачі необоротних активів; 4) втрати від не операційних курсових різниць (втрати за активами і зобов'язаннями не операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти); 5) сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; 6) витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо); 7) залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів; 8) інші витрати діяльності.

Для обліку операційних витрат використовують рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». За дебетом рахунків 92, 93, 94 відображають витрати з кредиту різних рахунків (рахунки 13, 20, 22, 26, 27, 28, 31, 37, 39, 47, 50, 60, 63, 64, 65, 66, 68, 80, 81, 82, 83, 84 та ін.) а за кредитом рахунків 92, 93, 94 списують витрати на фінансові результати у дебет рахунку 79 «Фінансові результати». При здійсненні витрат на збут роблять запис за дебетом рахунку 93 залежно від виду проведених витрат. Витрати на збут списують щомісячно або в кінці року на фінансові результати. Витрати іншої операційної діяльності обліковують на рахунку 94, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» [89, с. 498–500].

Облік не операційних витрат ведеться на рахунках: 95 «Фінансові витрати» (облік витрат фінансової діяльності підприємства), 96 «Витрати від участі в капіталі» (облік витрат від зменшення вартості інвестицій), 97 «Інші витрати» (облік витрат звичайної діяльності, крім фінансових витрат та витрат, що не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної). На дебеті рахунків 95, 96, 97 та його субрахунків відображається сума визнаних витрат; по кредиту – списання відображених витрат на дебет рахунку 79 «Фінансові результати» [34].

**Облік витрат за економічними елементами** дає змогу забезпечити повний підрахунок понесених витрат. Відображення в бухгалтерському обліку затрат за елементами пов'язано з заповненням у Звіті про фінансові результати елементів операційних витрат (розділ II «Елементи операційних витрат»), здійснених підприємством у процесі діяльності протягом звітного періоду. Слід відмітити, що суб'єкти малого підприємництва, які не займаються комерційною діяльністю, для обліку затрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами» з наступним списанням відображених витрат на дебет рахунку 23 «Виробництво» (у частині прямих і виробничих накладних витрат) та на дебет рахунку 79 «Фінансові результати» (у частині адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат).

Відповідно до Плану рахунків та П(с)БО № 16 витрати операційної діяльності групують за такими елементами та обліковуються за такими рахунками, та таким чином:

1) матеріальні витрати (рахунок 80): до складу елемента включається вартість витрачених у виробництві, крім продукту власного виробництва та вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва: сировини й основних матеріалів (субрахунок 801 «Витрати сировини й матеріалів»); купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів (субрахунок 802 «Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів»); палива й енергії (субрахунок 803 «Витрати палива й енергії»); тари та тарних матеріалів (субрахунок 804 «Витрати тари і тарних матеріалів»); будівельних матеріалів (субрахунок 805 «Витрати будівельних матеріалів»); запасних частин (субрахунок 806 «Витрати запасних частин»); матеріалів сільськогосподарського значення (субрахунок 807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського значення»), товарів (субрахунок 808 «Витрати товарів»); допоміжних та інших матеріалів (субрахунок 809 «Інші матеріальні витрати»). При здійсненні витрат проводять запис: дебет рахунку 80 і кредит рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» тощо. За кредитом рахунку 80 списують прямі витрати на виробництво в дебет рахунку 23 «Виробництво», а також на рахунки 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»;

2) витрати на оплату праці (рахунок 81): включається заробітна плата за окладами та тарифами (субрахунок 811 «Виплати за окладами і тарифами»), премії та заохочення субрахунок 812 «Премії та заохочення»), матеріальна допомога та компенсаційні виплати (субрахунок 813 «Компенсаційні виплати»), оплата відпусток (субрахунок 814 «Оплата відпусток») та іншого невідпрацьованого часу (субрахунок 815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»), інші витрати на оплату праці; (субрахунок 816 «Інші витрати на оплату праці»). На суму нарахованої оплати праці роблять запис за дебетом рахунку 81 і

за кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Нараховану оплату праці відносять на відповідні об'єкти обліку: кредит рахунку 81 і дебет різних рахунків: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін. Інформацію про оплату праці накопичують за її видами;

3) відрахування на соціальні заходи (рахунок 82): відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (субрахунки 821 «Відрахування на пенсійне забезпечення», 822 «Відрахування на соціальне страхування», 823 «Страхування на випадок безробіття»), відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи (субрахунок 824 «Відрахування на індивідуальне страхування»). На рахунку 82 узагальнюють інформацію про відрахування на соціальні заходи. При їх здійсненні дебетують рахунок 82 з кредиту рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням». Запис за кредитом рахунку 82 аналогічний рахунку 81;

4) амортизація (рахунок 83): сума нарахованої амортизації основних засобів субрахунок 831 «Амортизація основних засобів»), нематеріальних активів (субрахунок 832 «Амортизація інших необоротних активів») та інших необоротних матеріальних активів (субрахунок 833 «Амортизація нематеріальних активів»). При нарахуванні амортизації – дебет рахунку 83 і кредит рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (за відповідними субрахунками). Нараховану амортизацію списують на об'єкти обліку – кредит рахунку 83 і дебет різних рахунків (рахунки 23, 91, 92, 93 та ін.) залежно від місця використання об'єктів основних засобів;

5) інші операційні витрати (рахунок 84): призначено для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8, зокрема: вартість робіт, послуг сторонніх підприємств; сума податків, зборів (обов'язкових платежів), окрім податку на прибуток; втрати від курсових різниць, знецінення запасів; псування цінностей, списання уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо. Кореспонденція за рахунком 84 аналогічна іншим рахункам класу 8 (рахунки 80–83) [38; 88; 89, с. 446–449].

За дебетом зазначених рахунків нагромаджують відповідні елементи витрат, а за кредитом – списують їх за призначення. Ці витрати в кінці звітного періоду разом з доходами, відображеними на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності», списують на рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунки 80–84 транзитні, залишків за ними немає. Обороти за рахунками 80–84 показують витрати за певними елементами [89, с. 446–448]. Слід відмітити те, що до елементів витрат також належать такі операційні витрати, як собівартість реалізованих: товарів; іноземної валюти; виробничих запасів і необоротних активів [89, с. 445].

Малі та інші підприємства, які не використовують рахунки класу 8, інформацію про витрати за економічними елементами беруть з різних рахунків, а саме: матеріальні витрати – з рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари»; витрати на оплату праці – з рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; відрахування на соціальні заходи – з рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням»; амортизація – з рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»; інші операційні витрати – з рахунків 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 68 «Розрахунки за іншими операціями» [89, с. 448–449].

**Доходи будь-якого підприємства** (окрім бюджетних установ і підприємств, що складають фінансову звітність за міжнародними стандартами), окрім доходів, пов'язаних з: договорами оренди; дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі; страховою діяльністю; первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції; змінами вартості інших поточних активів; природним приростом поголів'я худоби, виходом продукції сільського та лісового господарства; видобуванням корисних копалин, регулюються Наказом Міністерства фінансів України «Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» [92].

**Дохід** є збільшенням активу або зменшенням зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена: 1) дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню; 2) доходи визнаються на систематичній основі (наприклад, у сумі нарахованої амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди, якщо безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигід протягом кількох звітних періодів; 3) у разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів; 4) сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів; 5) дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за бартерним контрактом, якщо справедливую вартість цих об'єктів, які отримані або підлягають отриманню за цим контрактом, достовірно визначити неможливо [92].

Відповідно до П(с)БО № 15: 1) не є доходами надходження від інших осіб такі, як: а) сума: податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів; надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо; попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; балансової вартості валюти; б) надходження: що належать іншим особам; від первинного розміщення

цінних паперів; 2) групами, видами доходів та порядком визнання деяких доходів є:

Таблиця 10.6 [92]

<b>дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):</b>
загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного податку тощо). Дохід від реалізації продукції, товарів визначається доходом у разі наявності таких умов: покупцеві передані ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); підприємств не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені. Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість;
<b>чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):</b>
визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів;
<b>інші операційні доходи:</b>
суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо;
<b>фінансові доходи:</b>
дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (окрім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі). Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо: імовірно надходження економічних вигід, пов'язаних з такою операцією; дохід може бути достовірно оцінений; такий дохід має визнаватися у такому порядку: проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди; роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди; дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату;
<b>інші доходи:</b>
дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (наприклад, цільове фінансування). Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

**Прибуток** являє собою суму грошових коштів, на яку доходи підприємства перевищують пов'язані з ними витрати, він є частиною чистого доходу та основним фінансовим результатом. Прибуток підприємства підлягає оподаткуванню у порядку встановленому ПКУ.

Оподаткований прибуток визначається:  $ОП = Д - В$ , де Д – доходи, отримані суб'єктом господарювання від проведення певної діяльності, В – понесені витрати за цією діяльністю, які відповідно до П(с)БО «Витрати» дозволяється включати у витрати, адже є витрати, які не визнаються витратами та витрати, які не можуть включатися до витрат діяльності для зменшення доходу та визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню. Наприклад, витратами, що не враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку є: 1) витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків за власний рахунок підприємства; 2) суми податку на прибуток; 3) витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення та зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку; 4) ін. [91, ... /page15].

Оподаткований прибуток після вирахування з нього податку на прибуток підприємств є чистим прибутком (наприклад, за травень 2016 року виробниче підприємство отримало доходи у розмірі 280000,00 грн, понесло витрати, які пов'язані з цими доходами, на суму 135000,00 грн;  $ОП = 280000,00 - 135000,00 = 145000,00$  грн; податок на прибуток:  $145000,00 \times 18\% = 26100,00$  грн; чистий прибуток складає:  $145000,00 - 26100,00 = 118900,00$  грн).

Для синтетичного й аналітичного обліку доходів і фінансових результатів призначений журнал № 6, а в сільськогосподарських підприємствах – журнал-ордер № 6 с.г. Облік доходів ведуть на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності». На рахунках цього класу, крім рахунку 76 «Страхові платежі», за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу,

за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати». Доходи відображають за їх видами, що передбачено відповідними субрахунками до рахунків 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 75 «Надзвичайні доходи». Доходи майбутніх періодів обліковують на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» [89, с. 504–505].

Фінансові результати від звичайної та надзвичайної діяльності визначають за рахунком 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку 79 відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів (рахунки 70-75), за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток (рахунки 90, 92–99). Сальдо рахунку 79 списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»: дебет рахунку 79 і кредит рахунку 44 – нерозподілені прибутки; дебет рахунку 44 і кредит рахунку 79 – непокриті збитки. Списання податку на прибуток відображають за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» і за кредитом рахунку 98 «Податок на прибуток» [89, с. 512–513].

Основним нормативно-правовим актом, який регулює дебіторську заборгованість підприємств, організацій та інших юридичних осіб незалежно від форм власності, крім банків, бюджетних установ та підприємств, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, є Наказ Міністерства фінансів України «Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 10 «Дебіторська заборгованість» [53]. Окремі види цієї заборгованості також регулюються наказами Міністерства фінансів України: «Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 14 «Оренда»» [44], «Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 17 «Податок на прибуток»» [93], «Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 18 «Будівельні контракти» [94], «Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 21 «Вплив

змін валютних курсів» [95], «Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [96].

**Дебіторська заборгованість** являє собою суму заборгованості дебіторів (юридичних і фізичних осіб, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів), підприємству на певну дату [53].

Класифікація дебіторської заборгованості є:

1. За строком погашення та зв'язком з нормальним операційним циклом:

1) довгострокова – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу: а) заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду; б) довгострокові векселі; в) довгострокові позики працівникам підприємства; г) ін.;

2) поточна – сума заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу: а) безнадійна (існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності); б) сумнівна (існує невпевненість її погашення боржником); в) заборгованість за товари, роботи та послуги: не забезпечена або забезпечена векселем; г) за об'єктами щодо яких виникає заборгованість: з бюджетом, за виданими авансами, надані позики, з нарахованих доходів, із внутрішніх рахунків; д) за своєчасністю погашення – заборгованість: підзвітних осіб, за претензіями, з відшкодування нанесених збитків, за позиками членів кредитних спілок, ін.

2. За об'єктами щодо яких виникає дебіторська заборгованість – заборгованість: 1) орендаря за фінансовою орендою, яка відображається в балансі орендодавці; 2) забезпечена векселем; 3) за продукцію, товари, роботи, послуги; 4) за розрахунками; 5) інша довгострокова, поточна заборгованість.

3. За своєчасністю погашення: 1) дебіторська заборгованість строк оплати якої не настав; 2) не сплачена в строк; 3) сумнівна; 4) безнадійна [57, с. 212–216; 88].

Порядок визнання та оцінки дебіторської заборгованості:

Таблиця 10.7 [57, с. 212; 88]

<i>Вид заборгованості</i>	<i>Критерії визнання та порядок оцінки</i>
<i>будь-яка дебіторська заборгованість</i>	1) визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума; 2) джерело отримання – появи активів повинні передувати минулі операції або події; 3) втілення майбутніх економічних вигод – чи забезпечують активи оборотність інших ресурсів підприємства; 4) забезпечення контролю за активом – це надає підприємству можливість контролювати майбутні вигоди, які воно очікує від використання цього активу; 5) можливість достовірної оцінки активу – визначення виду оцінки для певного активу;
<i>поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги</i>	визнається: 1) активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю; 2) різницею між справедливою вартістю заборгованості та номінальною сумою грошових коштів та/або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію, товари, роботи, послуги, у разі відстрочення платежу за продукцію, товари, роботи, послуги.

Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом, окрім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу, включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю, для визначення якої обчислюється величина резерву сумнівних боргів, що визначається за одним із методів: 1) застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості: величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів; 2) застосування коефіцієнта сумнівності: величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності; коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами: визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення; визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років [53].

Слід відмітити, що для одного підприємства дебіторська заборгованість є боргом, який йому повертають та доходом, а для іншого – є боргом, який підприємство повертає іншому підприємству, та витратами.

Облік дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги здійснюється на підставі первинних документів: накладні; товарно-транспортні накладні; податкові накладі; рахунки-фактури; акти прийнятих робіт, послуг; а погашення заборгованості – на підставі: виписки з банку з платіжними дорученнями та іншими платіжними інструментами; квитанції платіжного терміналу; чеку реєстрі розрахункових операцій; прибуткових касових ордерів; векселів.

Бухгалтерський облік за Планом рахунків: 1) поточної дебіторської заборгованості ведеться на рахунках: 34 «Короткострокові векселі одержані», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами»; 2) довгострокової дебіторської – рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи».

Під час вивчення питання **експертне дослідження, операцій пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції**, слід звернути увагу на те, що завданням економічної експертизи в дослідженні таких операцій є активний вплив на процеси промислового виробництва з метою сприяння випуску високоякісної і конкурентоспроможної продукції, її реалізації на ринку на підставі раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, запобігання втрат, браку, попередження правопорушень, що призводять до збитків на підприємствах. Найбільш типовими порушеннями в операціях виробництва та реалізації продукції є: утворення необлікованих резервів (лишків) сировини та матеріалів на виробництві; випуск та реалізація необлікованої готової продукції; нестача та псування товарно-матеріальних цінностей на виробництві [11, с. 105].

Об'єктами експертизи під час дослідження операцій з виробництва та реалізації продукції є: дисципліна поставок за обсягами, строками, асортиментом і якістю продукції; витрати на виробництво та реалізацію продукції; незавершене виробництво; збереження продукції під час виробництва, зберігання та транспортування; первинна документація; дані бухгалтерського обліку та звітності; нестача продукції, брак, приписки та розмір завданих збитків, виявлені ревізією, їх обґрунтованість, винні особи тощо [11, с. 104].

Під час здійснення такої експертизи експерт-бухгалтер повинен:

1) досліджуючи первинну документацію, перевіряти відповідність чинному законодавству заповнення первинної документації, застосованої для обліку операцій з виробництва та реалізації продукції з метою використання цієї документації для доказів;

2) досліджувати правильність: а) віднесення витрат на виробництво та реалізацію продукції; б) відображення у бухгалтерському обліку: витрат з операційної діяльності підприємствами, що використовують рахунки класу 8 «Витрати по елементах»; витрат з операційної діяльності підприємств, які не використовують рахунки класу 8 «Витрати по елементах»; реалізації продукції у разі подальшої (наступної) оплати та передоплати; реалізації робіт, послуг у разі наступної оплати та передоплати; втрат від браку визначення фінансових результатів від операційної діяльності; нерозподілених прибутків (збитків);

3) досліджувати дані бухгалтерського обліку та звітності для виявлення фактів приписок продукції, напівфабрикатів виробництва і на стадії реалізації для встановлення фактів навмисного перекручення собівартості продукції;

4) використовувати висновки експертів іншої спеціальності, адже в окремих випадках без них практично неможливо вирішити питання економічної експертизи (визначити суму збитків, період їх утворення, дати характеристику стану бухгалтерського обліку, звітності тощо) [11, с. 104–105].

Слід відмітити, що на практиці дані про доходи та витрати підприємства є одним з найпростіших об'єктів для фальсифікації. Досліджуючи фінансові результати діяльності підприємства за допомогою проведення економічної експерт:

1) може або повинен спиратися на такі основні джерела дослідження: законодавчі акти про підприємства та підприємництво; нормативно-методичні документи, що регламентують ведення бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику підприємства; нормативні документи з виробництва та реалізації продукції; розрахунок собівартості реалізованої продукції; договори, якими оформлено операції з реалізації продукції (робіт, послуг) та іншого вибуття активів (договори купівлі-продажу та ін.); розрахункові документи



(рахунки, виставлені покупцям на оплату відвантаженої продукції); податкові накладні (для визначення обсягів зобов'язань з ПДВ); реєстри аналітичного та синтетичного обліків; первинні документи, зокрема «Акт на списання основних засобів», «Накладна на відпуск матеріалів», товарно-транспортні накладні, накладні на відвантаження готової продукції та ін.; документи, що засвідчують факти здійснення інвестиційної та фінансової діяльності; розрахунок обґрунтованості понесених підприємством витрат від надзвичайних подій та отриманих у результаті цих подій доходів; форми фінансової звітності; декларація про прибуток підприємства; матеріали попередніх ревізій і перевірок правильності визначення фінансових результатів; останній аудиторський висновок; рішення судів про визнання дебітора неплатоспроможним; інформація правоохоронних органів;

2) повинен з'ясувати: а) правильність: відображення у документах бухгалтерського обліку доходів і витрат, а також правильність їх зіставлення; б) чи не було спотворено, підроблено фінансовий результат діяльності підприємства, а якщо було спотворено, то яким чином. Фінансовий результат може бути спотворений у результаті: неправильного визначення собівартості реалізованої продукції (віднесення до її складу витрат, що покриваються за рахунок фінансового результату діяльності, завищення норм витрат сировини та матеріалів, неправомірного завищення норм списання від природних витрат, завищення цін на сировину та матеріали, використаних у виробництві, неправильність списання понаднормативних витрат, неправильний розподіл загальновиробничих витрат тощо); неповноти відображення отриманих підприємством доходів; помилок у розрахунку податку на прибуток; неточного відображення сплачених штрафів, пені, неустойки; неправомірного списання дебіторської заборгованості до завершення терміну позовної давності; завищення витрат на позареалізаційні операції (сплачені штрафи, фінансові витрати, втрати від інвестиційної діяльності, надзвичайних подій) [52, с. 117–118].

Узагальнюються результати зазначених експертних досліджень шляхом надання експертом експертного висновку.

#### **Контрольні питання:**

1. Якими нормативно-правовими актами регулюється порядок ведення бухгалтерського обліку витрат?
2. Що таке витрати?
3. Умови визнання витрат?
4. Що не є витратами?
5. Класифікація витрат?
6. Від чого залежить склад витрат?
7. Що таке собівартість товарів, робіт, послуг?
8. Які існують види собівартості?
9. У чому полягає різниця між виготовленням продукції, виконанням робіт та наданням послуг?
10. Які витрати включаються у виробничу собівартість продукції?
11. Склад прямих матеріальних витрат?
12. Що таке загальновиробничі витрати ?
13. Склад загальновиробничих витрат?
14. Як обліковуються витрати на виробництво?
15. Порядок розподілу та списання загальновиробничих витрат ?
16. Що таке калькулювання собівартості?
17. Що таке калькулювання собівартості продукції?
18. Види калькуляції?
19. Загальне правило калькуляції?
20. Що таке об'єкт калькуляції?
21. Що таке метод калькуляції?
22. Які Ви знаєте методи обліку витрат?
23. Які Ви знаєте методи калькулювання собівартості продукції?
24. Які Ви знаєте системи обліку витрат та калькулювання собівартості?
25. Що таке директ-костинг?
26. Які витрати відносять до витрат, які не включаються у виробничу собівартість продукції?
27. Що таке адміністративні витрати?
28. Які витрати відносяться до витрат, які не пов'язані з операційною діяльністю?
29. Склад витрат за економічними елементами?
30. Що таке дохід та якими нормативно-правовими актами він регулюється?
31. Умови визнання та оцінки доходу?
32. Що не відноситься до доходів?
33. Які Ви знаєте групи доходів?
34. Що таке прибуток?
35. Що таке дебіторська заборгованість та якими нормативно-правовими актами вона регулюється?
36. Види дебіторської заборгованості?
37. Що досліджує експерт під час проведення економічної експертизи щодо операцій з виробництва та реалізації продукції?

#### **Теми для рефератів:**

1. Запаси, готова продукція, товари, виробництво продукції, надання послуг, виконання роботи: схоже та відмінне.
2. Система обліку витрат директ-костинг: історія виникнення та розвитку, сутність, види та методи
3. Облік витрат і доходів у рослинництві.
4. Порядок визначення собівартості продукції рослинництва.
5. Облік витрат і доходів у тваринництві.

6. Порядок визначення собівартості продукції тваринництва.
7. Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв.

#### Завдання для самоконтролю:

##### Задачі:

1. У цеху виготовляють два види продукції – комоди та шафи, а загальновиробничі витрати цього цеху розподіляють між виробництвом комодів та шаф. Витрати з оплати праці (база розподілу) на виробництво: комодів складають 60000,00 грн; шаф – 120000,00. Розрахуйте суму загальновиробничі витрати, яку необхідно віднести на виробництво комодів та шаф?
2. Витрати на виробництво вівсяного печива становили 750000,00 грн. Вироблено 5000 кг печива. Розрахуйте собівартість 1 кг печива?
3. За травень 2016 року виробниче підприємство отримало доходи у розмірі 485000,00 грн, понесло витрати: які пов'язані з цими доходами, на суму 248000,00 грн; на святкування 2 травня – 50000,00 грн. Розрахуйте оподаткований та чистий прибуток, податок на прибуток підприємств?

##### Тестові завдання:

1. *Витрати на виробництво встановлюються:*
  - а) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 16; б) П(с)БО № 9; в) П(с)БО № 15.
2. *Витратами є:*
  - а) зменшення активів або збільшення зобов'язань; б) зменшення активів та зменшення зобов'язань; в) збільшення активів та зменшення зобов'язань.
3. *Клас 8 плану рахунків бухгалтерського обліку називається:*
  - а) «Витрати за елементами»; б) «Витрати на оплату праці»; в) «Матеріальні витрати».
4. *Клас 9 плану рахунків бухгалтерського обліку називається:*
  - а) «Витрати діяльності»; б) «Собівартість реалізації»; в) «Фінансові витрати».
5. *Витрати звітного періоду призводять до:*
  - а) збільшення власного капіталу підприємства; б) до зменшення власного капіталу підприємства; в) до змінення вартості основних засобів.
6. *Не визнаються витратами:*
  - а) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; погашення одержаних позик; б) витрати на сировину та пальне; в) витрати на проведення свят підприємством для інших осіб.
7. *Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається:*
  - а) з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду; б) з нерозподілених постійних загальновиробничих витрат; в) з наднормованих виробничих витрат.
8. *Виробнича собівартість продукції зменшується на:*
  - а) справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується; б) вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві; в) балансову вартість продукції підприємства.
9. *Витратами, які включаються у собівартість продукції є:*
  - а) прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, адміністративні витрати; б) витрати на збут, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати; в) загальновиробничі витрати, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати.
10. *Витрати, які включаються у собівартість продукції обліковують на рахунках класів:*
  - а) 2 «Запаси», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності»; б) 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності»; в) тільки на 8 «Витрати за елементами».
11. *Калькулювання собівартості продукції являє собою:*
  - а) підрахунок витрат, які включаються у виробничу собівартість продукції та були понесені на її виробництво, з метою визначення собівартості однієї одиниці цієї продукції;

б) підрахунок доходів, які включаються у виробничу собівартість продукції та були понесені на її виробництво, з метою визначення собівартості однієї одиниці цієї продукції; в) підрахунок витрат, які включаються у виробничу собівартість продукції та були понесені на її виробництво, з метою визначення собівартості всієї партії цієї продукції.

12. *Загальне правило при калькулюванні:*

- а) помноживши витрати на кількість продукції, визначають собівартість її одиниці;
- б) поділивши витрати на кількість продукції, визначають собівартість її одиниці
- в) поділивши кількість продукції на витрати, визначають собівартість її одиниці.

13. *Витрати, які пов'язані з операційною діяльністю та не включаються до собівартості продукції поділяються на:*

- а) адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати; б) витрати собівартості; в) неадміністративні витрати.

14. *Витрати, які не пов'язані з операційною діяльністю:*

- а) адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати; б) фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, ін.; в) прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, адміністративні витрати.

15. *Оцінка готової продукції визначається:*

- а) за обліковою вартістю; б) за фактичною собівартістю; в) за обліковою вартістю та фактичною собівартістю.

16. *Для обліку операційних витрат використовують рахунки:*

- а) 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»; б) 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності»; в) тільки рахунок 92 «Адміністративні витрати».

17. *Клас 7 плану рахунків бухгалтерського обліку називається:*

- а) «Доходи від реалізації»; б) «Доходи і результати діяльності»; в) «Фінансові результати».

18. *Дохід є:*

- а) збільшенням активу або збільшенням зобов'язання; б) збільшенням активу або зменшенням зобов'язання; в) зменшенням активу або збільшенням зобов'язання.

19. *Оподаткований прибуток визначається:*

- а) доходи мінус усі витрати; б) доходи мінус витрати, понесені за цією діяльністю, які відповідно до П(с)БО «Витрати» дозволяється включати у витрати; в) доходи мінус витрати мінус податок на прибуток підприємств.

20. *Податок на прибуток підприємств відповідно до ПКУ на 2016 рік складає:*

- а) 25 %; б) 18 %; в) 21 %.

21. *Податок на прибуток підприємств сплачується:*

- а) з доходу підприємства; б) з прибутку підприємства; в) з оподаткованого прибутку.

22. *Чистий прибуток підприємства є:*

- а) дохід мінус витрати; б) дохід мінус витрати мінус сума податку на прибуток підприємств; в) дохід мінус податок на прибуток підприємств.

23. *Дебіторська заборгованість:*

- а) сума заборгованості дебіторів підприємству; б) сума заборгованості юридичних та фізичних осіб банку; в) сума заборгованості юридичних осіб підприємству.

24. *За строком погашення та зв'язком з нормальним операційним циклом дебіторська заборгованість поділяється:*

- а) поточна та довгострокова; б) поточна, довгострокова, середньострокова; в) поточна, довгострокова, сумнівна, безнадійна.

**ДОСЛІДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ТА ІНШИХ  
ДОКУМЕНТІВ ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ  
ЕКОНОМІЧНИХ ЗЛОЧИНІВ. СПЕЦІАЛІСТ-БУХГАЛТЕР  
У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОЦЕСІ**

1. Класифікація бухгалтерського документа за якісними ознаками. Форми та методи дослідження бухгалтерського документа.

2. Порядок дослідження бухгалтерських документів та їх залучення до матеріалів справи. Способи фальсифікації у бухгалтерському обліку та методи їх виявлення.

3. Сутність і результати ревізії у бухгалтерському обліку як форми дослідження бухгалтерських документів.

4. Способи фальсифікації результатів інвентаризації та методи їх виявлення. Дії оперативних працівників і слідчих під час проведення інвентаризації, оцінка та використання ними матеріалів інвентаризації.

5. Участь спеціаліста-бухгалтера у провадженні окремих слідчих дій.

6. Відновлення бухгалтерського обліку, як метод ефективного розслідування злочинів у сфері економіки.

У слідчій та судовій практиці по виявленню правопорушень та розслідуванню кримінальних справ про ухилення від сплати податків і зборів, про розкрадання товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів, інших корисливих зловживань проти майна підприємств, а також щодо інших економічних злочинів документування дій осіб, встановлення подій злочину, виявлення винних осіб відбувається в основному на підставі документів, в яких відображені або завуальовані незаконні господарські операції та діяльність.

Основним об'єктом бухгалтерського обліку, дослідження під час проведення документальної ревізії, економічної експертизи є **документи**, а також визначення чи є вони доброякісними чи недоброякісними (**класифікація за якісними ознаками**). Доброякісним бухгалтерським документом є документ, який відповідає усім вимогам, викладеним у ЗУ «Про

бухгалтерський облік і фінансову звітність» [27], а також Наказу Міністерства фінансів України «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [28]. *Недоброякісні документи* поділяються на фіктивні, підроблені, безтоварні та безгрошові (Таблиця 11.1).

Таблиця 11.1

Характеристика недоброякісних бухгалтерських документів

<i>Назва документу</i>	<i>Характеристика</i>
<i>фіктивний</i>	документ, який видається з певною метою за дійсний та фактично, до його видачі, його не існувало. Він може підтверджувати господарську операцію, яка була, однак щодо якої не було складено документ, або операцію, якої зовсім не було. У бухгалтерському обліку, якщо у зведеному документі зроблено запис на підставі неіснуючого первинного документа, такий запис у цьому документі вважається фіктивним;
<i>підроблений</i>	документ, який відображає господарську операцію, певні дані бухгалтерського обліку перекрученому вигляді, тобто його зміст не відповідає дійсності. Характер фальсифікації може бути різний: підробка реквізитів (підписів, зміна назви товару, ін.); підробка кількісних та якісних показників; складання обліково-звітних бухгалтерських документів з порушенням встановленої форми; не заповнення, не дооформлення первинних документів та документів звітності; взаємна невідповідність окремих реквізитів в одному або в кількох взаємопов'язаних бухгалтерських документах; відсутність біля бухгалтерського документа необхідних додатків або їх невідповідність; підпис бухгалтерських документів посадовими, матеріально відповідальними особами, які не мають права підпису; відсутність у бухгалтерських документах необхідних печаток, штампів тощо [97, с. 43];
<i>безтоварний</i>	документ відображає неіснуючу господарську операцію, за змістом може бути фіктивним або підробленим. Здійснення безтоварних операцій на практиці може супроводжуватися скоєнням таких корисливих злочинів, як розкрадання матеріальних та грошових коштів, порушення правил торгівлі та навіть хабарництво тощо;
<i>безгрошовий</i>	це документ, наприклад, касовий видатковий ордер з розпискою про одержання грошей, але одержувач гроші не отримував. Він є підробленим документом.
Не кожний підроблений документ є безтоварним чи безгрошовим.	

Бухгалтерські документи досліджуються слідчими, ревізорами, експертами та іншими особами за допомогою таких форм та методів фінансового контролю, (які відрізняються за своїм змістом, формами здійснення, об'єктом, предметом і

завданнями дослідження, колом об'єктів перевірки, сферою застосування та іншими ознаками), як:

1) форма: перевірка, ревізія (інспектування), аудит;

2) методи:

- інвентаризація;

- методи дослідження:

а) одного або кількох документів. Методи дослідження окремого документа включають у себе формальну, нормативну й арифметичну перевірку. *Формальна перевірка*, або зовнішній огляд документа, складається з двох основних і послідовних етапів: аналіз дотримання встановленої форми документа та детального вивчення обов'язкових його реквізитів; з'ясування, чи немає в документі сумнівних реквізитів. *Нормативна перевірка* являє собою глибоке вивчення змісту відображеної в документі господарської операції з точки зору його відповідності діючим нормам, правилам і інструкціям. *Арифметична перевірка* – це контроль за правильністю самих різноманітних підрахунків, зроблених при складанні конкретного бухгалтерського документа [97, с. 50];

б) первинних облікових документів на факт знищення деяких, внесенням у документи підроблених записів, неофіційних записів;

в) документів на факт існування: протиріччя у змісті окремого документа; протиріччя між змістом декількох взаємопов'язаних документів; відхилення від звичайного порядку руху цінностей;

- методи перевірки взаємопов'язаних документів [97, с. 51–52]:

а) *зустрічна перевірка* – зіставлення різних примірників одного й того ж документа; з її допомогою розкриваються такі зловживання, як, наприклад, наявність різних екземплярів одного й того самого документа у кожній із сторін – учасників двосторонньої операції;

б) *зіставлення документів*, що відображають операції (факти), із документами їхнього обґрунтування – цей метод спрямований на виявлення

протиріч між різноманітними документами й операціями. Наприклад, може бути зіставлення: оплачених рахунків із договорами, прибутковими та видатковими накладними, актами приймання робіт; записами про списання матеріалів у відходи з актами на псування матеріалів; кошторисами на ремонт будинку з дефектними актами тощо. Зіставлення виконавчих і розпорядницьких документів дає змогу перевірити чи відповідають вчинені дії змісту розпорядження. Зіставлення первинних і похідних документів може виявити протиріччя між ними, вказують на можливі зловживання (наприклад, коли для приховання нестачі під час інвентаризації матеріально відповідальні особи не долучають до останнього товарного звіту окремі прибуткові документи; натомість вони пред'являють підроблені накладні на відпускання товарів іншим організаціям, заявляючи, що не включили їх у товарний звіт помилково);

в) *метод взаємного контролю* являє собою зіставлення самих різних документів, прямо або непрямо, що відображають проведену операцію. Він використовується, передусім, для виявлення ознак фальсифікації в конкретних облікових документах;

- методи перевірки документів, що відображають однорідні операції;

- метод відновлення кількісно-вартісного обліку. Відновлення може бути суцільним або вибіркоким;

- контрольне звірення – вивчають дані первинної документації про залишки та рух яких-небудь конкретних товарів за певний інвентаризаційний період шляхом аналізу бухгалтерських документів отримують і зіставляють наступні дані: залишок товару за інвентаризаційною відомістю на кінець інвентаризаційного періоду, порівнюється з підсумковими даними про рух цього товару за весь період, починаючи з попередньої інвентаризації [97, с. 53].

Перелічені вище методи використовуються під час розслідування злочинів, проведення ревізії, експертизи в залежності від виду скоєного порушення, об'єкту дослідження.

Відповідно до ст. 216 КПУ досудове розслідування економічних злочинів здійснюють:

Таблиця 11.2

<p><b>слідчі органи, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства (слідчі Державної фіскальної служби України):</b></p> <p>ст. 204 Кримінального кодексу України [98] (далі – ККУ) – незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів; 205 – фіктивне підприємництво; 205-1 – підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб-підприємців; 212 – ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів); 212-1 – ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування; 216 – незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок; 218-1 – доведення банку до неплатоспроможності; 219 – доведення до банкрутства.</p> <p><i>Якщо під час розслідування зазначених злочинів будуть встановлені злочини, передбачені:</i></p> <p>ст. 192 – заподіяння майнової шкоди шляхом обману або зловживання довірою; 199 – виготовлення, зберігання, придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою використання при продажу товарів, збуту або збут підроблених грошей, державних цінних паперів, білетів державної лотереї, марок акцизного податку чи голографічних захисних елементів; 200 – незаконні дії з документами на переказ, платіжними картками та іншими засобами доступу до банківських рахунків, електронними грошима, обладнанням для їх виготовлення; 222 – шахрайство з фінансовими ресурсами; 222-1 – маніпулювання на фондовому ринку; 358 – підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів; 366 – службове підроблення</p>
<p><b>детективи Національного антикорупційного бюро України стосовно працівників юридичних осіб публічного права:</b></p> <p>ст. 191 – привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем; 206-2 – протиправне заволодіння майном підприємства, установи, організації; 209 – легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом; 210 – нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням; 211 – видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону;</p>
<p><b>слідчий того органу, який розпочав досудове розслідування</b> або до підслідності якого відноситься суспільно небезпечне протиправне діяння, що передувало легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, крім випадків, коли ці злочини до підслідності Національного антикорупційного бюро України;</p>
<p>209 – легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом; 209-1 – умисне порушення вимог законодавства про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму;</p>
<p><b>слідчі органів Національної поліції</b> здійснюють досудове розслідування кримінальних правопорушень, передбачених законом України про кримінальну відповідальність, крім тих, які віднесені до підслідності інших органів досудового розслідування;</p>
<p>190 – шахрайство; 191 – привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем; тощо.</p>

Слід відмітити, що **під час розслідування та розкриття економічних злочинів:**

1. Досліджуючи бухгалтерські документи, оперативні працівники правоохоронних органів та слідчі повинні встановити: чи своєчасно склалися бухгалтерські документи; чи достовірно відображалися господарсько-фінансові операції; механізми скоєння злочинів з допомогою бухгалтерських документів; коли і ким був здійснений фінансово-господарський контроль; який розмір матеріальної шкоди; хто із посадових та матеріально відповідальних осіб повинен нести персональну відповідальність за привласнення, розтрату товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів.

2. На стадії досудового розслідування:

1) слідчий повинен отримати тимчасовий доступ до бухгалтерських документів та інших речей, тобто йому на підставі клопотання за погодженням з прокурором, яке затверджене ухвалою слідчого судді чи судом (ухвала про тимчасовий доступ до речей і документів) особою, у володінні якої знаходяться документи, повинна бути надана можливість ознайомитися з бухгалтерськими документами, зробити їх копії та вилучити бухгалтерські документи та інші речі (здійснити їх виїмку) (ст. 159 КПК), якщо є така необхідність, підстави та зазначені документи та речі можуть слугувати письмовими та речовими доказами по кримінальній справі (ці документи та речі залучається до справи) [15, ст. ст. 159, 167]. Вилучені підроблені документи залучаються до справи в якості речових доказів, адже за допомогою цих документів можна визначити не тільки матеріальну шкоду, але й спосіб крадіжки та коло осіб, які брали участь у скоєнні злочину [97, с. 43–44].

Слідчий зобов’язан: а) до початку ознайомлення з бухгалтерськими документами пред’явити особі, яка зазначена в ухвалі як володільець речей та документів, оригінал ухвали про тимчасовий доступ до речей і документів та вручити її копію; б) після ознайомлення та виїмки цих документів залишити володільцю речей та документів опис бухгалтерських документів та інших речей, які були вилучені на виконання ухвали. На вимогу володільця слідчим має бути

залишено копію вилучених документів; копії вилучених документів виготовляються з використанням копіювальної техніки, електронних засобів володільця (за його згодою) або копіювальної техніки, електронних засобів слідчого; в) негайно після вилучення бухгалтерських документів та інших речей скласти протокол про вилучення чи тимчасове майно, копія якого надається особі, у якої вилучено майно, або її представнику; г) забезпечити схоронність вилучених документів та речей [15, ст. ст. 159–166, 167–168];

2) якщо є необхідність та підстави, слідчий повинен провести обшук з метою виявлення та фіксації відомостей про обставини вчинення кримінального правопорушення, відшукування документів бухгалтерського обліку, що підтверджують правопорушення. Обшук проводиться на підставі ухвали слідчого судді (слідчий подає до судді обґрунтоване клопотання, погоджене з прокурором). Ухвалу про дозвіл на проведення обшуку може бути надано у разі невиконання ухвали про тимчасовий доступ до речей і документів з метою відшукування та вилучення зазначених речей і документів. Перед початком особи, володіння якої будуть обшукувати, слідчим повинна бути пред'явлена ухвала та надана її копія. У результаті обшуку: можуть бути вилучені бухгалтерські документи; складається протокол, другий примірник якого разом із доданим до нього описом вилучених документів та тимчасово вилучених речей (за наявності) вручається особі, у якої проведено обшук, а при проведенні обшуку на підприємстві, в установі або організації – керівнику або представникові підприємства, установи або організації [15, ст. 234–236].

Відповідно до Постанов Кабінету Міністрів України: «Положення про Державну фінансову інспекцію України» та «Положення про Державну аудиторську службу України» (далі – ДАС) під час проведення документальних ревізій посадові особи ДАС [ревізори (інспектори)] мають право вилучати у підприємств, установ і організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про порушення, а на підставі рішення суду – вилучати до закінчення ревізії оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів із складенням опису, який

засвідчується підписами представника органу ДАС та керівника відповідного підприємства, відповідної установи, організації, та залишенням копій зазначених документів таким підприємствам, установам, організаціям [99; 100]. У цьому випадку вилучення оформлюється актом вилучення.

Після вилучення бухгалтерські документи з додатками до них слідчими, ревізорами групуються у 4 групи документів, які: 1) регулюють фінансово-господарську діяльність юридичних чи фізичних осіб: нормативні акти, укази, постанови, накази, статут, протоколи зборів учасників; 2) фіксують господарські операції: наряди на роботи, накладні на відпуск продукції, подорожні листи, пропуск на вивіз товару, касові ордери, платіжні доручення тощо; 3) є документами сурового обліку, звітності та переписка щодо них, зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри; 4) свідчать про контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства: акти інвентаризацій, ревізій, звіти про виконання висновків перевірок [97, с. 44].

Досліджуючи бухгалтерські документи слідчі, ревізори, експерти можуть **вирізняти підробки в бухгалтерських документах** за допомогою таких ознак: складання обліково-звітних бухгалтерських документів з порушенням встановленої форми; не заповнення, недооформлення первинних облікових документів та документів звітності; взаємна невідповідність окремих реквізитів в одному або в кількох взаємопов'язаних бухгалтерських документах; відсутність біля бухгалтерського документа необхідних додатків або їх невідповідність; підпис бухгалтерських документів посадовими, матеріально відповідальними особами, які не мають права підпису; відсутність у бухгалтерських документах необхідних печаток, штампів. Облікові реєстри, первинні бухгалтерські документи, записи на бухгалтерських рахунках, результати інвентаризації тощо, крім того, що можуть бути підроблені, ще можуть бути **сфальсифіковані**, тобто в них працівники бухгалтерії, матеріально відповідальні особи (комірники, касири тощо) та інші зацікавлені особи можуть вносити підроблені записи [97, с. 43] (приклади фальсифікації в бухгалтерському обліку та методи їх виявлення наведені у таблиці в Додатку И).

**Ревізія** як форма дослідження бухгалтерських документів – це діяльність спеціально уповноважених осіб щодо перевірки законності, достовірності та правильності здійснення фінансово-господарської діяльності, ведення бухгалтерського обліку, звітності, дотримання законодавства з фінансових питань підприємством, установою, організацією, цілеспрямованості та економічної ефективності проведених господарських операцій, а також правильності дій посадових осіб при їх здійсненні. За допомогою ревізії є можливість документального викриття нестач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

*Мета ревізії* у перевірці первинних та інших бухгалтерських документів, облікових реєстрів, бухгалтерської, фінансової та статистичної звітності, матеріалів інвентаризації грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей, розкритті та попередженні розкрадань, порушень державної і фінансової дисципліни, а також виявленні та мобілізації внутрішньогосподарських резервів [97, с. 94]. Вона здійснюється у встановлених законодавством випадках або на вимогу слідчого або суду.

*Головним завданням ревізії* є здійснення контролю за використанням засобів і матеріальних цінностей, їхнім зберіганням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності. Коло завдань ревізії визначається специфікою діяльності підконтрольного об'єкта, її предметом тощо. Ревізія повинна вирішувати такі задачі: 1) перевірка: законності операцій, зроблених установою або господарською організацією, і дотримання фінансової дисципліни; правильності організації та ведення бухгалтерського обліку, доброякісності документів, якими оформляються окремі операції, і правильність бухгалтерських записів; правильності матеріального обліку складського господарства; 2) достовірність: розрахунків кошторисних призначень; доходів і видатків державних позабюджетних коштів; операцій з грошовими коштами, цінними паперами, розрахункових та кредитних операцій виробничих витрат поточної діяльності та витрат капітального характеру; 3) виконання кошторисів видатків; 4) використання бюджетних коштів за цільовим призначенням; 5) забезпечення:

виконання державних замовлень, планових завдань та встановлених платежів до державного і місцевих бюджетів; збереження грошових коштів і матеріальних цінностей; 6) формування фінансових результатів та їх розподілення; 7) виявлення фактів збитку організації від незаконного витрачання коштів і матеріалів; 8) зниження невиробничих витрат та збитків, попередження та виявлення нестач, випадків розкрадання та псування цінностей, та нецільового використання коштів; 9) підвищення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності підприємств; 10) дотримання чинного законодавства та запобігання протиправної діяльності в економічній сфері [97, с. 96– 97]; 11) тощо.

Видами ревізії є:

Таблиця 11.3 [97, с. 95– 96]

залежно від відомчої підпорядкованості:	позавідомчі ревізії; відомчі ревізії; внутрішньогосподарські ревізії;
за принципом організації:	планові (проводяться відповідно до планів ДАС) та позапланові (проводяться ДАС, якщо є підстави для проведення, за вимогою слідчого чи суду);
за обсягом операцій, що перевіряються:	повні, неповні, часткові;
за обсягом документів, що перевіряються:	тематичні (перевіряється кожний документ, що належить до певного виду операцій), вибіркові, комплексні;
за ознакою повторюваності контрольних дій:	первинними; додатковими; повторними;
за методом проведення:	суцільні (перевіряють всі документи, пов'язані з певною операцією) та вибіркові (аналізуються не всі документи бухгалтерської звітності, а тільки деякі з них);
за складом ревізійної групи:	бухгалтерські та комплексні (проводяться групою ревізорів різних спеціальностей: товарознавці, технологи, економісти, будівельники і інші фахівці).

Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та Постанови КМУ «Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами» ревізія може проводитися фахівцями ДАС чи інших органів державного фінансового контролю: 1) у випадках, передбачених законом за письмовим рішенням керівника відповідного органу (планова чи позапланова виїзна ревізія); 2) у разі надходження доручення щодо проведення ревізій у підконтрольних установах від Кабінету Міністрів України, органів прокуратури,

фіскальних органів, Національної поліції, Служби безпеки України, Національного антикорупційного бюро України, в якому містяться факти, що свідчать про порушення підконтрольними та іншими установами законів України, перевірку додержання яких віднесено законом до компетенції органів державного фінансового контролю (тільки позапланова виїзна ревізія) [101; 102].

Якщо органи контролю самостійно проводять ревізію за власним рішенням, то вони: 1) мають право залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців відповідних органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, інших перевірок; 2) зобов'язані у разі встановлення порушень законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь, підчас проведення ревізії або за її результатами передає правоохоронним органам матеріали за результатами державного фінансового контролю.

Згідно з Порядком проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами» ревізія проводиться шляхом: 1) документальної перевірки, що передбачає контроль за установчими, фінансовими, бухгалтерськими (первинними і зведеними) документами, статистичною, фінансовою та бюджетною звітністю, господарськими договорами, розпорядчими та іншими документами об'єкта контролю (суб'єкт господарювання, підконтрольні установи), пов'язаними з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності; 2) фактичної перевірки, що передбачає контроль за наявністю грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, правильністю застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших

аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів контролюючого органу або інших органів, підприємств, установ та організацій [102].

Процес організації та проведення ревізії включає у себе такі етапи (стадії), як:

Таблиця 11.4 [101; 102; 97, с. 97–104]

Назва етапу	Сутність етапу
	якщо проводиться планова чи позапланова виїзна ревізія за рішенням контролюючого органу, то для проведення такої ревізії мають бути: 1) рішення керівника органу контролю; 2) план контрольно-ревізійної роботи згідно з якими проводиться планова виїзна ревізія; 3) підстави для проведення позапланової виїзної ревізії;
Організаційно-підготовчий етап	якщо проводиться ревізія зверненням правоохоронних органів, то мають бути: 1) у разі ненадання правоохоронним органом рішення суду про проведення позапланової виїзної ревізії належним чином оформлене звернення, що свідчить про порушення вимог законів, контроль за дотриманням яких віднесено до компетенції контролюючого органу; 2) рішення керівника ДАС чи, її територіального органу щодо включення ревізії об'єкта контролю до плану контрольно-ревізійної роботи органу на наступний плановий період за умови, що така установа не ревізувалася органом у плановому порядку протягом поточного календарного року. Про прийняте рішення інформується протягом 10 робочих днів після отримання звернення відповідний правоохоронний орган;
	якщо проводиться позапланова виїзна ревізія за дорученням правоохоронного органу мають бути (подаються органу контролю): 1) обґрунтоване клопотання слідчого або прокурора про призначення цієї ревізії затверджене ухвалою суду (дозвіл на її проведення) (для ревізії суб'єкта господарської діяльності, не віднесеного Законом до підконтрольних установ); 2) постанова слідчого або прокурора про призначення цієї ревізії, винесеної після повідомлення посадовій особі підконтрольної установи, що ревізується, про підозру у вчиненні нею кримінального правопорушення; 3) рішення суду, ухвалене у кримінальному провадженні; 4) інформації про факти, що свідчать про порушення об'єктом контролю законів; у разі надходження зазначеної інформації без рішення суду ДАС, її територіальний орган протягом 7 робочих днів самостійно подає до суду письмове обґрунтування підстав такої ревізії із зазначенням дати початку та закінчення;
	підготовка до проведення ревізії: 1) починається із встановлення об'єкта ревізії, тобто підприємства, установи та організації; 2) визначається потреба в спеціалістах, які можуть бути залучені до виконання контрольно-ревізійних дій, тобто формується ревізійна група; 3) керівник організації, яка проводить ревізію, видає наказ (або розпорядження); у ньому вказується повне найменування та місцезнаходження підприємства, що підлягає ревізії, склад ревізійної групи (прізвище, ім'я та по батькові, посада) і визначається керівник ревізійної групи; 4) контролюючий орган, що проводить планову виїзну ревізію, повідомляє об'єкту контролю про дати її початку та закінчення; розпочинається ця ревізія не раніше ніж через 10 календарних днів після надіслання об'єкту контролю повідомлення; 5) ревізійна група вивчає стан економіки підприємства, яке підлягає ревізії, шляхом аналізу виконання виробничо-фінансового плану економічного та соціального розвитку, бухгалтерської і статистичної звітності, матеріалів попередньої ревізії та виконання рішень за нею; вивчається також інша інформація про діяльність



	<p>підприємства за ревізійний період; 6) посадовими особами контролюючого органу на підставі попереднього аналізу економіки підприємства або питань, що містяться у зверненні, постанові слідчого або прокурора, рішенні суду (у разі проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу) складається в двох примірниках програма ревізії, в якій визначаються найменування об'єкта контролю, тема, період та питання, що підлягають ревізії відповідно до компетенції контролюючого органу, а також яка затверджується керівником органу чи його заступником; один примірник програми ревізії видається керівнику об'єкта контролю чи його заступнику під розписку на примірнику контролюючого органу для ознайомлення; у разі проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу програма ревізії письмово погоджується цим органом; 7) завершується етап складанням робочого плану ревізора (керівника групи), в якому визначається конкретний виконавець (з числа спеціалістів ревізійної групи) щодо перевірки певного об'єкта, а також строки подання ревізору проміжних актів перевірки; 8) коли ревізія проводиться по завданню правоохоронних органів, необхідно опечатати касу, сейфи, а також місця збереження товарно-матеріальних цінностей, документів та цінних паперів;</p>
<p><i>етап безпосереднього проведення ревізії</i></p>	<p>ревізія приводиться за місцезнаходженням об'єкта контролю. Контролюючі органи за письмовим зверненням можуть отримувати від органів державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій інформацію, що стосується діяльності та фінансового стану об'єкта контролю. Позапланова ревізія підконтрольної установи не може проводитися частіше одного разу на квартал. Тривалість планової виїзної ревізії не повинна перевищувати 30 робочих днів. Тривалість позапланової виїзної ревізії не повинна перевищувати 15 робочих днів. Подовження термінів проведення планової або позапланової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду на термін, що не перевищує 15 робочих днів для планової виїзної ревізії та 5 робочих днів для позапланової виїзної ревізії;</p>
	<p>починається ревізія з прибуття ревізійної групи на підприємство; ревізійна група пред'являє керівнику підприємства наказ (розпорядження) на проведення комплексної ревізії, що підтверджує особи членів групи, їх повноваження та право на проведення ревізії. Посадові особи органу державного фінансового контролю вправі приступити до проведення ревізії за наявності підстав для їх проведення та за умови надання посадовим особам підконтрольних установ, інших суб'єктів господарської діяльності під розписку: 1) направлення на ревізію, в якому зазначаються дата його видачі, назва органу державного фінансового контролю, мета, вид, підстави, дата її початку та дата закінчення ревізії, посади, звання та прізвища посадових осіб органу державного фінансового контролю, які проводитимуть ревізію; направлення на ревізію є дійсним за умови наявності підпису керівника органу державного фінансового контролю, скріпленого печаткою органу державного фінансового контролю; 2) копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії. Також зазначені особи після прибуття на підприємство зобов'язані розписатися в журналі реєстрації перевірок об'єкта контролю (у разі його надання). Ознайомившись із пред'явленими документами, керівник підприємства представляє членів ревізійної групи керівникам структурних підрозділів підприємства, з якими вони повинні співпрацювати при проведенні ревізії. Одночасно керівник підприємства видає розпорядження щодо виділення окремого приміщення, створення необхідних умов для роботи ревізійної групи та умов для зберігання документів, можливість користування зв'язком, комп'ютерною,</p>

	<p>розмножувальною та іншою технікою, а також надання інших послуг для виконання службових обов'язків. Головним під час проведення ревізії є дослідження за допомогою відповідних методів достовірності, правомірності здійснення господарських операцій, правильності та повноти їх документального оформлення, додержання при здійсненні господарських операцій діючого законодавства та нормативних актів;</p>
	<p><i>робота ревізора з проведення ревізії господарської діяльності підприємства складається з таких етапів:</i> 1) проведення ревізії поділяється на дві стадії: загальне і детальне дослідження господарської діяльності підприємства. На стадії загального дослідження ревізор знайомиться з первинною та зведеною документацією, журналами-ордерами, виробничими звітами та іншими обліковими регістрами з метою виявлення сумнівних операцій та документів, які потребують детального дослідження. На цій стадії ревізори повинні використати можливості економічного та економіко-правового аналізу. На стадії детального дослідження перевірка господарських операцій виконується згідно первинних облікових бухгалтерських документів Ревізор, згідно плану ревізії, визначає необхідність та можливість застосування тих чи інших ревізійних дій, прийомів та способів одержання інформації, аналітичних процедур, розміру даних із перевіряємої сукупності, який би забезпечив надійну можливість збирання доказів. У разі коли під час проведення ревізії виявлено документи, які свідчать про порушення законодавства, і на об'єкті контролю не гарантується збереження та не виключена можливість їх підробки, посадові особи контролюючого органу можуть на підставі рішення суду вилучати на строк до закінчення ревізії оригінали таких документів та оформляти вилучення відповідним актом із залишенням у справах об'єкта контролю копій вилучених документів та їх опису; копії акта вилучення та опису вилучених документів об'єкта контролю вручаються під розписку уповноваженій особі об'єкта контролю (якщо особа відмовляється підписувати, то про це зазначається в акті ревізії). У разі вилучення документів об'єкта контролю у зв'язку з їх підробленням або виявленими зловживаннями контролюючий орган негайно повідомляє про це правоохоронні органи для прийняття рішення про вилучення таких документів. Якщо правоохоронними органами не прийнято відповідне рішення, зазначені документи в останній день ревізії повертаються об'єкту контролю. Для підтвердження виявлених ревізією фактів посадові особи контролюючого органу у разі потреби отримують від об'єкта контролю завірені копії документів, які засвідчують відповідні факти, і долучають їх до матеріалів ревізії; 2) складання підсумкових матеріалів по ревізії;</p>
<p><i>Результативний (завершальний) етап</i></p>	<p>результати ревізії викладаються в акті на підставі перевірених даних і фактів, що впливають з наявних оригіналів документів (у тому числі вилучених в установленому порядку іншими органами державного фінансового контролю або правоохоронними органами) організації, яка ревізується; даних про результати проведених зустрічних перевірок; наслідків інвентаризацій, контрольних обмірів, контрольних запусків сировини та матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції; даних перевірки якості продукції, дотримання технічних умов та технологічних режимів виробництва, відповідності продукції діючим стандартам, цінам і тарифам, а також інших даних. У процесі розслідування матеріали ревізії широко використовуються при встановленні суми збитку, заподіяного злочином; способів приховання нестач і розкрадання у документах і записах обліку; при уточненні кола осіб, що брали участь у злочині. Акт складається: 1) на паперовому носії державною мовою і повинен</p>

мати наскрізну нумерацію сторінок; на першому аркуші акта ревізії, який оформляється на бланку контролюючого органу, зазначається назва документа (акт), дата і номер, місце складення (назва міста, села чи селища); 2) з трьох примірників: перший – для контролюючого органу, другий – для об'єкта контролю, третій – для передачі правоохоронним органам; усі примірники акта візуються посадовою особою контролюючого органу на кожній сторінці із зазначенням на останній сторінці загальної кількості сторінок. Третій примірник акта ревізії до передачі правоохоронному органу зберігається у матеріалах ревізії. Після складення акта ревізії посадова особа контролюючого органу підписує всі його примірники та забезпечує реєстрацію в журналі реєстрації актів ревізій. Перший і третій примірники акта ревізії надаються для ознайомлення і підписання об'єкту контролю у строк не пізніше ніж 5 робочих днів після закінчення ревізії особисто. Через канцелярію чи поштою рекомендованим листом з повідомленням; 3) з вступної частини в якій зазначаються підстава для проведення ревізії, тема ревізії, повна назва об'єкта контролю, його місцезнаходження, відомості про організаційно-правову форму та форму власності, дати початку і закінчення ревізії, період, який підлягав ревізії, перелік посадових осіб контролюючого органу та залучених спеціалістів, що проводили ревізію, перелік посадових осіб, які відповідали за фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю у період, що підлягав ревізії; констатуючої частини, в якій наведено інформацію про результати ревізії в розрізі кожного питання програми із зазначенням, за який період, яким способом (вибірковим, суцільним) та за якими документами перевірено ці питання, висновок про наявність або відсутність порушень законодавства, а також у разі наявності визначений в установленому законодавством порядку розмір збитків, завданих державі чи об'єкту контролю внаслідок таких порушень.

Керівник, головний бухгалтер та інші визначені працівники об'єкта контролю зобов'язані ознайомитися з актом ревізії та у разі погодження з викладеними у ньому фактами підписати отримані примірники акта. У разі наявності заперечень (зауважень) щодо змісту акта ревізії керівник, головний бухгалтер чи інші особи підписують його із застереженням. Підписані примірники акта ревізії об'єкт контролю зобов'язаний повернути контролюючому органу у строк не пізніше ніж 3 робочих дні після отримання. Після надходження підписаних керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю першого та третього примірників акта ревізії контролюючий орган не пізніше наступного робочого дня з моменту отримання видає об'єкту контролю другий примірник акта ревізії. Акт ревізії підписується посадовою особою контролюючого органу та керівником і головним бухгалтером об'єкта контролю або особою, уповноваженою на ведення бухгалтерського обліку, а також за необхідності іншими працівниками об'єкта.

У разі ненадходження до контролюючого органу підписаних примірників акта ревізії протягом зазначеного строку посадові особи контролюючого органу засвідчують це актом про відмову від підпису, що складається у трьох примірниках, один з яких видається об'єкту контролю. У разі неповернення об'єктом контролю першого та третього примірників акта ревізії контролюючий орган подає правоохоронним органам акт про відмову від підпису, належним чином завірену копію другого примірника акта ревізії та долучає оригінал цього примірника до матеріалів ревізії. У разі підписання акта ревізії із запереченнями (зауваженнями) керівник об'єкта контролю у строк не пізніше ніж 5 робочих днів після повернення контролюючому органу акта ревізії повинен подати йому письмові заперечення (зауваження). Якщо

протягом цього строку заперечення (зауваження) щодо акта не надійдуть, то контролюючий орган має право вжити відповідних заходів для реалізації результатів ревізії. Рішення про розгляд заперечень (зауважень), що надійшли з порушенням встановленого строку, приймає керівник контролюючого органу. За результатами проведення ревізії з окремих питань програми посадовими особами контролюючого органу та залученими спеціалістами, що проводили ревізію в складі групи, можуть за рішенням керівника групи складатися довідки, які підписуються відповідною посадовою особою контролюючого органу чи спеціалістом та працівниками об'єкта контролю, що є відповідальні з цих питань. Довідки складаються в одному примірнику, видаються керівнику групи для прийняття рішення щодо включення до акта ревізії викладених в них фактів та долучаються до матеріалів ревізії. На вимогу об'єкта контролю йому можуть бути видані копії довідок.

Якщо за матеріалами акту ревізії вирішується питання про порушення кримінальної справи, то слідчому необхідно заздалегідь оцінити його з позицій правильності оформлення, повноти дослідження і переконливості висновків. При цьому основну увагу слідчий звертає на такі обставини: чи всі обліково-бухгалтерські документи та інші матеріали досліджував ревізор; чи притягувалися до ревізії зацікавлені посадові особи; чи є підписи цих осіб в акті та чи додаються їх письмові пояснення по суті виявлених ревізором порушень; чи підписаний акт ревізії іншими посадовими особами підприємства; чи є висновок ревізора по поясненню винних осіб (запереченням); чи затверджений акт документальної ревізії керівником організації, що перевіряли.

Висновки ревізії служать орієнтиром для слідчого в його роботі по встановленню будь-яких фактів, які мають відношення до справи. Акт ревізії як джерело доказів належить до інших документів. З його допомогою слідчий встановлює фактичні дані, що мають значення для справи, які використовуються при доведенні фактів злочинної діяльності. Матеріали ревізії стають джерелом доказів лише тоді, коли вони залучені до кримінальної справи, а ті або інші фактичні дані, відображені в них, мають значення доказів тільки після того, як їх встановить слідчий за допомогою вказаних матеріалів і використовує їх під час досудового слідства. Слідчий може доповнити матеріали документальної ревізії шляхом допиту ревізора в якості свідка. Допит можна проводити тоді, коли є заперечення до акту ревізії, які не можуть бути перевірені по документах, але про

які знає ревізор. Всі документи, які використовувались під час проведення документальної ревізії, зберігаються до кінця судового розгляду по справі.

Слід відмітити, що фактичними підставами для призначення слідчим проведення первинної ревізії можуть бути: обґрунтована версія про спосіб здійснення злочину; досить повні та достовірні дані про те, що злочин залишив певні сліди у бухгалтерських документах; наявність у кримінальній справі даних про окремі факти злочину, з яких визначається необхідність перевірки за первинними документами всієї діяльності організації і посадових осіб, якщо за цей період часу планова ревізія не проводилася; обґрунтоване клопотання обвинуваченого (що підозрюється) про перевірку, його свідчення, що спростовує пред'явлене обвинувачення або підозру, що виникла (наприклад, витребування первинних документів, які не були повністю перевірені, заперечення проти визначеної інвентаризаційної різниці); тощо [97, с. 106–108].

*Акт ревізії, який складено по завданню правоохоронних органів, повинен відповідати наступним вимогам:* у змісті акту характеризуються конкретні факти порушень у фінансово-господарській діяльності та дій певних посадових осіб; характеристика засновується на облікових (зведених) даних і на даних первинних документів з обов'язковим посиланням на ті й інші; кожен факт порушення, встановлений ревізією, повинен бути всебічно охарактеризований з позицій вимог правильності документального оформлення та вимог ведення обліку згідно чинного законодавства; законність і доцільність господарських операцій. Зміст акту багато у чому залежить від завдання, поставленого перед ревізором. До акту додаються необхідні довідки, розрахунки, відомості, пояснення тощо. Отримавши акт ревізії, слідчий аналізує його з позицій доказовості по справі, що розслідується, а потім намічає план слідчих дій та інших заходів щодо перевірки виявлених ревізором порушень слідчим шляхом. Звичайно при цьому слідчий вирішує два питання: наскільки доброякісно проведена ревізія і яке значення для справи мають її матеріали [97, с. 109].

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» **інвентаризація**

проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються та документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання й оцінка, а також забезпечуються: 1) виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів; 2) установлення залишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку; 3) виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення; 4) виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання. Інвентаризації підлягають: всі види зобов'язань та всі активи підприємства незалежно від їх місцезнаходження, у тому числі предмети, що передані у прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану; активи і зобов'язання, які обліковуються на позабалансових рахунках, зокрема цінності, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі), умовні активи та зобов'язання (непередбачені активи та зобов'язання) підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо), бланки документів суворої звітності, інші активи [103].

**Інвентаризація** як метод дослідження бухгалтерських документів – це перевірка та фіксація в натурі наявності майна організації (основні кошти, нематеріальні активи, фінансові вкладення, виробничі запаси, готова продукція, товари, інші запаси, грошові кошти й інші фінансові активи), її фінансових зобов'язань (кредиторська заборгованість, кредити банків, позики та резерви) шляхом описування, перерахунку, зважування, виміру, оцінки їх залишків, порівняння одержаних результатів та зіставлення їх фактичної наявності з даними в документах бухгалтерського обліку.

Проведення інвентаризації забезпечується власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою), який здійснює керівництво підприємством та який створює необхідні умови для її проведення, визначає об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим:

Таблиця 11.5 [103].

перед складанням річної фінансової звітності до дати балансу в період: трьох місяців для необоротних активів, запасів, поточних біологічних активів, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, зобов'язань; двох місяців для незавершених капітальних інвестицій, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, фінансових інвестицій, грошових коштів, коштів цільового фінансування, зобов'язань у частині невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; до тимчасового вибуття з підприємства об'єктів основних засобів, зокрема автомобілів, морських і річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, інших матеріальних цінностей, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством; у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу);
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;
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;
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 (правоохоронні органи, органи ДФС, ін.). 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; тощо.

Слід відмітити, що інвентаризація: 1) дозволяє встановити розбіжність між даними обліку та фактичною наявністю засобів, тобто надлишки або нестачі, які оформляють відповідними документами (інвентаризаційний опис, акт інвентаризації) та відображають в обліку; 2) вона відіграє важливу роль щодо підвищення достовірності даних бухгалтерського обліку, є важливим способом контролю за збереженням товарно-матеріальних цінностей, майна підприємств,

при проведенні ревізій і розслідуванні корисливих, економічних злочинів; 3) може бути законною, об'єктивною та позитивною (збіг документальних та фактичних залишків), а може бути негативною, незаконною, використана для приховання нестач, надлишок, крадіжок товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, її результати (акт) можуть бути навмисно фальсифіковані матеріально відповідальними особами без участі та з участю членів інвентаризаційної комісії, працівників бухгалтерії.

*Найбільш розповсюджені способи приховання:*

*1. Нестач:* 1) внесення в інвентаризаційний опис товарів, які не існують, дописки кількості товарів у інвентаризаційному опис – ці підробки можна встановити шляхом взяття письмових пояснень осіб, що приймали участь у проведенні інвентаризації, і контрольного зіставлення залишків; шляхом зустрічної перевірки різних екземплярів інвентаризаційного опису; при виведенні контрольних чисел по сторінках опису та при співставленні їх з контрольними числами, виведеними в інвентаризаційному опису комісією; 2) складання безтоварних видаткових накладних – приховання нестачі можливо тільки при участі матеріально відповідальної особи інших підприємств, які підписуються у безтоварних видаткових накладних, виписаних на величину нестачі товарів; після закінчення інвентаризації ними виписується зустрічна безтоварна накладна на повернення матеріальних цінностей, або вони одержують товарно-матеріальні цінності без накладних; 3) несвочасне оприбуткування товарів – приховання нестачі пов'язано з неправильним оформленням товарів, що надійшли; первинні документи на одержані перед проведенням інвентаризації цінності, не обробляються та не передаються до бухгалтерії, після закінчення інвентаризації товари згідно таких документів офіційно оприбутковуються. Останні два способи легко виявляються методом перевірки фактичної наявності цінностей, зафіксованих в матеріалах інвентаризації.

*2. Надлишків:* не внесення в інвентаризаційний опис, згідно домовленості із членами інвентаризаційної комісії, товарно-матеріальних цінностей, що є у наявності; внесення в опис виправлень у вигляді додаткових штрихів, ком,

наприклад, виправлення кількості з 325 на 32,5 тощо; складання безтоварних прибуткових накладних на величину встановленого надлишку товарів; оприбуткування цінностей, які ще не надійшли [97, с. 81– 82].

*Основні способи фальсифікації результатів інвентаризації та методи їх виявлення наведені у Таблиці 2 Додатку И.*

Працівники правоохоронних органів при наявності інформації про скоєння господарюючими суб'єктами зловживань, які тягнуть за собою адміністративну та кримінальну відповідальність, організують проведення позапланових інвентаризацій. Правовими підставами призначення інвентаризації на вимогу правоохоронних органів є: 1) заяви громадян, засобів масової інформації про факти зловживань, крадіжок, здійснених господарюючими суб'єктами; 2) коли ними одержана або є відомою така інформація про: неповне оприбуткування товарно-матеріальних цінностей або реалізації необлікованих надлишків; проведення необґрунтованих розрахунків за продані необліковані цінності; навмисна розтрата чужого майна та грошових коштів, одержаних у вигляді позички; завищення валових витрат та податкового кредиту по ПДВ у податковому обліку; недовкладення продуктів харчування під час приготування готового продукту; тощо; 3) дані про випадки необґрунтованого підвищення цін на товарно-матеріальні цінності, що реалізуються, продажу неякісного товару, а також при обважуванні, обмірюванні та обмані при розрахунках покупців; 4) затримання посадових, матеріально відповідальних осіб з вкраденим, вивезенням, винесенням цінностей підприємства з метою їх крадіжки шляхом привласнення, розтрати [97, с. 85].

Оперативні працівники або слідчі, перед тим як звернутися до керівника господарюючого суб'єкта з постановою про проведення інвентаризації, повинні забезпечити належний контроль за проведенням майбутньої інвентаризації, для реалізації якого створюється група, в яку включаються оперативний працівник або слідчий, компетентні бухгалтери, інспектори фіскальних органів, представників громадськості тощо. **При проведенні інвентаризації працівники правоохоронних органів** не можуть входити до складу членів комісії, але

повинні: 1) бути присутніми з метою: виконання контролю за порядком проведення інвентаризації та попередження можливих викривлень її результатів; не допущення фізичного та негативного психологічного впливу з боку зацікавлених осіб на членів інвентаризаційної комісії; ін.; 2) забезпечити: а) щоб було перевірено: наявність договорів про матеріальну відповідальність; чи належним чином виконувався контроль за діяльністю матеріально відповідальних осіб; чи правильно ведеться складський облік, наявність номенклатури-цінника та матеріальних ярликів у місцях збереження товарно-матеріальних цінностей; чи правильно та своєчасно проводилися передачі матеріальних цінностей при зміні матеріально відповідальних осіб; чи достовірно відображалися в бухгалтерському обліку виявлені різниці, встановлені під час попередніх перевірок тощо; б) всі умови для роботи інвентаризаційної комісії: опломбувати входи та виходи приміщень, де буде проводитися інвентаризація; оглянути приміщення на предмет можливого підпалювання, вибухів, а також зробити виїмку документів перевіряемого підприємства із бухгалтерії; зробити виїмку у приміщенні перевіряемого об'єкту, а саме: складських карток, книг, журналів, чорнових записів; поставити підписи на документах, чорнових записах, картках, товарних звітах тощо [97, с. 86– 87].

Після проведення інвентаризації оперативні працівники або слідчі **для оцінки результатів інвентаризації** збирають та аналізують такі матеріали:

Таблиця 11.6 [97, с. 87– 88]

заяви громадян, засобів масової інформації про факти зловживань, крадіжок, скоєних господарюючими суб'єктами;
матеріали інвентаризації з додатками первинних документів, які підтверджують факт нестачі (надлишків), зловживань, крадіжок, які скоєні матеріально відповідальними особами;
висновки службової перевірки, проведеної згідно рішення зборів учасників (керівника, колективу), і клопотання про призначення господарюючого суб'єкта цивільним позивачем;
бухгалтерські й інші документи, надані підзвітними особами членам інвентаризаційної комісії, але не прийняті ними до заліку;
бухгалтерські й інші документи, які підлягають сумніву про їх правдивість, тобто які мають елементи підробки, перекреслення, недопустимі виправлення, а також чорнові записи; пояснення членів інвентаризаційної комісії, робітників бухгалтерії підприємства про те, чому вказані документи не були прийняті до обліку;
пояснення членів інвентаризаційної комісії про обставини, при яких були допущені ними розтрати, крадіжки, надлишки, нестачі; договори про матеріальну відповідальність;

виписки із трудових книжок підозрюваних у зловживанні, розкраданні матеріально відповідальних осіб із вказівкою даних про їх трудову діяльність (чи не звільнювались вони за втрату довіри колективу, чи не були вони судимі, які мали заохочення та покарання тощо);
характеристики на матеріально відповідальних осіб, які підозрюються у зловживаннях, розтратах, розкраданнях з місця їх роботи та проживання, з вказівкою відносин щодо виконання ними посадових обов'язків тощо;
довідки про наявність або відсутність судимості (спецперевірка) на підозрюваних, матеріально відповідальних та інших осіб, які допустили нестачу, надлишки, зловживання, розкрадання цінностей;
матеріали перевірок різних контролюючих органів (податкової інспекції, фінансового відділу адміністрації, комітету по захисту прав споживачів), які мають інформацію про матеріально відповідальних осіб, у яких встановлено нестачу, надлишки, розкрадання або привласнення.

Слід відмітити, що працівники правоохоронних органів:

Таблиця 11.7 [97, с. 88– 89].

<i>повинні вивчити зібрані матеріали інвентаризації, дати їм різнобічну і об'єктивну оцінку:</i>
з точки зору: їх повноти й якості; змісту свідчень кримінального характеру; повноти виконання завдань, вказаних постанові про необхідність призначення та проведення інвентаризації; можливості використання документів для доказів скоєних зловживань, крадіжок;
<i>при порушення кримінальної справи повинні встановити:</i>
чи всі необхідні матеріали щодо результатів інвентаризації надані для їх вивчення й аналізу; чи своєчасно та відповідно чинного законодавства України була проведена інвентаризація; чи правильно та повно оформлені матеріали інвентаризації (немає підчисток, виправлень, наявні підписи); чи правильно застосовані ціни на перевіряємі товари, чи проведений розрахунок природного збитку, зарахування пересортиці, списання на псування, бій, лом; чи відшкодована матеріальна шкода, якщо так, то ким із підозрюваних у зловживаннях осіб, коли та в якому розмірі; чи підтверджуються результати інвентаризації іншою інформацією та доказами, зібраними по справі; чи встановлені причини і умови, які спонукають виникнення нестач, зумисному виникненню надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів з метою скоєння розкрадань;
<i>під час вивчення, аналізу й оцінки матеріалів інвентаризації можуть встановити викривлення її результатів:</i>
невиконання принципу раптовості проведення інвентаризації, інвентаризаційної комісією не в повному складі; виправлення та дописки в інвентаризаційному опису; перенесення облікових даних до інвентаризаційного опису перед перевіркою фактичних залишків цінностей у натурі; завищення чи заниження підсумків у інвентаризаційному опису та суми природного збитку в розрахунках; наявності підроблених актів на списання товарно-матеріальних цінностей під виглядом псування, лома; надання підроблених (повністю чи частково) документів на відпуск товарно-матеріальних цінностей або грошових коштів; надання перевіряючим особам фіктивних розписок про зберігання товарно-матеріальних цінностей на тимчасовому збереженні в будь-якій комерційній або іншій організації; викривлення ознак товарно-матеріальних цінностей (сорт, номенклатура, артикул, одиниця виміру тощо); включення в опис товарно-матеріальних цінностей, які надійшли, але не оприбутковані на момент інвентаризації; складення фіктивних актів оприбуткування, комерційних актів на нестачу товарно-матеріальних цінностей, які надійшли від постачальників; зумисне завищення або заниження матеріально відповідальними особами

цін або норм природного збитку на товари, необґрунтований взаємний залік надлишків та нестач в результаті пересортиці тощо;
<i>для того, щоб впевнитися у правильності проведення інвентаризації, її обґрунтованості, об'єктивності її результатів:</i>
оперативний працівник повинен взяти пояснення, слідчий – допитати керівника, учасників товариства, посадових та матеріально відповідальних осіб, а також членів інвентаризаційної комісії. У членів комісії необхідно встановити: яким чином під час проведення інвентаризації визначалась фактична наявність товарно-матеріальних цінностей, тари і грошових коштів; чи не було випадків недоліку товарно-матеріальних цінностей по кількості місць, числу ящиків, бочок – без перевірки їх місткості; чи всі члени інвентаризаційної комісії та перевіряємі матеріально відповідальні особи приймали участь у інвентаризації, якщо ні, то кого не було та по якій причині; чи була встановлена нестача, надлишки товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, псування, бій, лом, пересортиця товарів під час проведення інвентаризації; чи правильно був складений розрахунок природного збитку та залік пересортиці; чи мали місце випадки з боку зацікавлених осіб будь-яким чином впливу на членів інвентаризаційної комісії.

При встановленні злочинів працівникам правоохоронних органів необхідно використовувати не тільки матеріали інвентаризації, проведені за ініціативою правоохоронних органів, але й матеріали інвентаризацій, проведених самим підприємством, ревізорами, тощо.

**Участь спеціаліста-бухгалтера у провадженні окремих слідчих дій** зумовлена особливістю злочинів у сфері економіки, яка полягає у том, що виявити сліди таких злочинів, встановити їх належність саме злочину, дослідити і використати як доказ неможливо без застосування економічних знань, зокрема, знань з області бухгалтерського обліку. У зв'язку з чим, підчас розслідування та розкриття економічних злочинів слідчі для отримання доказів по справі можуть доручати проведення ревізій органами контролю, організувати проведення інвентаризацій, призначати проведення економічної експертизи, отримувати від спеціалістів бухгалтерів певну допомогу та консультацію, а також залучати до проведення слідчих дій спеціалістів-бухгалтерів (при проведенні тимчасового доступу до бухгалтерських документів та інших речей, при вилученні цих документів, при обшуку тощо).

Відповідно до ст. 71 КПК сторонами кримінального провадження під час досудового розслідування і судом під час судового розгляду може бути залучений для надання безпосередньої технічної допомоги (фотографування, складення схем, планів, креслень, відбір зразків для проведення експертизи тощо) спеціаліст,

яким у кримінальному провадженні є особа, яка володіє спеціальними знаннями та навичками застосування технічних або інших засобів і може надавати консультації під час досудового розслідування та судового розгляду з питань, що потребують відповідних спеціальних знань і навичок.

Слід відмітити, що *допомога спеціаліста-бухгалтера* під час призначення ревізії може полягати у наступному: 1) під час аналізу документів він вказує слідчому на перелік документів, які необхідно взяти у підприємства; 2) встановивши необхідний перелік документів, спеціаліст також вкаже на місце, де знаходяться ці документи, скільки екземплярів документу повинно бути; вирішення цих питань важливо у випадках, коли співучасники злочину є працівники підприємства або працівники філіалів, відділів, цехів тощо; 3) при відсутності окремих документів, що цікавлять слідчого, спеціаліст може сказати в яких інших документах відображені необхідні дані; важливе значення мають знання особливостей документообігу на конкретному підприємстві. Спеціаліст пояснює слідчому структуру, схему, систему руху бухгалтерських документів; способи відображення в них господарських операцій; форми накопичування даних про рух матеріальних цінностей; 4) згідно матеріалів, які має слідчий, спеціаліст допомагає визначити об'єм первинної ревізії. Велике значення має встановлення порядку проведення ревізійних дій; кола осіб, яких необхідно визвати для надання пояснень ревізоріві, можливість та порядок звернення до контрагентів для проведення зустрічних перевірок; 5) спеціаліст має можливість дати рекомендації слідчому про найбільш доцільні методи фактичного контролю (інвентаризації, лабораторному аналізу тощо); 6) найбільш складним та важливим є формулювання завдань ревізоріві, спеціаліст допомагає слідчому сформулювати питання на ревізію; 7) надає допомогу при призначенні додаткової та повторної ревізії [97, с. 114].

*Консультації спеціаліста-бухгалтера*, які він надає працівникам правоохоронних органів – це надання ним спеціальної інформації, порад з урахуванням його знань та досвіду, які мають значення для прийняття тактичних або процесуальних рішень оперативним працівникам і слідчим як

до порушення кримінальної справи, так і після прийняття цього процесуального рішення.

Використання консультативної допомоги спеціаліста-бухгалтера: 1) означає одержання необхідних свідчень від цієї особи відносно відомих йому специфічних питань, які цікавлять правоохоронні органи; 2) необхідно та важливо використовувати під час попередньої перевірки заяв та повідомлень, одержаних від громадян, організацій про факти скоєних економічних злочинів (наприклад, спеціаліст-бухгалтер може пояснювати оперативному працівнику слідчому порядок та правила відкриття рахунків, проведення безготівкових розрахунків, вказати на порушення, які були допущені під час відображення операцій на рахунках тощо). Спеціаліст-бухгалтер може надавати: 1) в усній або письмовій формі консультацію працівникам правоохоронних органів: а) про: загальні правила ведення бухгалтерського обліку, банківських операцій, їх комп'ютерного забезпечення та вимоги відповідних відомчих нормативних актів; порядок ведення бухгалтерського обліку виробництва, збереження та реалізації продукції, основних засобів, заробітної плати тощо; порядок ведення бухгалтерського обліку та інших операцій на певному підприємстві (організації); функціональні обов'язки посадових осіб і службовців певної комерційної структури; недоліки в організації діяльності підприємства, що сприяють розкраданню, вчиненню інших економічних злочинів; прийоми і методи, використані при проведенні ревізії (перевірки), роз'яснення їх сутності; умови проведення ревізії, поведінку окремих службових та матеріально-відповідальних осіб та інші обставини; б) у вигляді роз'яснення: сутності облікової політики, яка сформована на об'єкті перевірки, і відповідальності за неї конкретних службових осіб; окремих обставин, які були виявлені в процесі проведення ревізії; в) про те, в яких документах знайшли відображення (чи могли) ті чи інші фінансово-господарські операції і де ці документи знаходяться чи можуть знаходитися; 2) пораду щодо використання комплексу спеціальних прийомів та методів, необхідних під час визначення ознак економічних злочинів [97, с. с. 119, 120–121].

Так як консультація є думкою щодо певних питань спеціаліст-бухгалтера, то вона не є доказом, а тільки допомагає оперативним працівникам і слідчим оцінити первинний матеріал про злочин з точки зору його достатності для порушення кримінальної справи, а також може: бути підставою для прийняття ними обґрунтованих процесуальних і організаційних рішень щодо проведення слідчих дій; використовуватися і під час підготовки, і під час проведення процесуальних дій слідчого, зокрема, виїмки документів, допитів, призначення експертиз тощо.

Якщо слідчий запрошує спеціаліста-бухгалтера до участі у провадженні окремих слідчих дій, то доцільно перед початком слідчої дії ознайомити цього спеціаліста з тією частиною плану слідчої дії, що стосується роботи з документами, оскільки це необхідно для того щоб запрошений спеціаліст міг орієнтуватися в обставинах справи та більш ефективно допомогти слідчому своїми спеціальними пізнаннями.

Спеціаліст, що бере участь у слідчих діях, може надати допомогу слідчому в наступних формах:

1) консультування слідчого по загальних питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку; консультація може включати: а) роз'яснення слідчому: порядку ведення обліку матеріальних цінностей у підприємства, організації, де було вчинено економічний злочин; прав й обов'язків відповідальних осіб по обліку матеріальних цінностей, прав і обов'язків працівників бухгалтерії, що здійснюють облік і контроль матеріальних цінностей; б) повідомлення з приводу обставин, що з'ясовуються у ході слідчої дії щодо того, що за допомогою якого методу аналізу облікових даних можна проводити документальну перевірку, чи була певна господарська операція в дійсності, які господарські операції взаємозалежні (у межах однієї або декількох організацій) і які взаємозалежні документи складаються при їхньому здійсненні; в) звернення уваги слідчого на необхідність проведення огляду певних документів для з'ясування змісту господарської операції, що цікавить слідчого, недоліки і порушення правил обліку при оформленні господарських операцій первинними документами, у зведених документах обліку й облікових реєстрів; г) пояснення слідчому на основі

оглянутих документів вірогідного способу вчинення злочину, а також вказівку на те, який обсяг документів може знадобитися для проведення бухгалтерської експертизи;

2) надання пояснень з приводу обставин, що з'ясовуються у ході слідчої дії, якщо такі обставини відносяться до області його спеціальних бухгалтерських знань;

3) надання слідчому технічної допомоги, пов'язаної з виявленням, закріпленням і вилученням документів. Технічна допомога може полягати у наступному: в участі при групуванні документів для наступного їхнього вилучення і залучення до справи (у тому числі і необхідних для проведення бухгалтерської експертизи); у необхідних підрахунках і розрахунках кількості та вартості товарів, продукції тощо; у сприянні правильному опису документів, що оглядаються або документів бухгалтерського обліку, що вилучаються (уточнення назви, значення їхніх реквізитів тощо) [97, с. 127–129].

У залежності від різних слідчих дій участь спеціаліста-бухгалтера:

Таблиця 11.8 [97, с. 122– 127]

<i>під час огляду, обшуку в підозрюваних і обвинувачуваних та вилучення бухгалтерських документів:</i>
є необхідною участь спеціаліста-бухгалтера для того, щоб цей огляд, обшук та вилучення були кваліфікованими та правильними, своєчасно та якісно проведеними, адже для цього потрібні знання не тільки основ бухгалтерського обліку та звітності, але й ознайомлення з організацією та веденням обліку та звітності на тому конкретному підприємстві чи організації, де ці дії проводяться. Спеціаліст допомагає слідчому стосовно того, що які бухгалтерські документи варто вилучити, на які господарські операції звернути увагу. Він може під час огляду, обшуку і виїмки документів: не допустити або ускладнити посадовим особам підприємства приховання від слідчого бухгалтерських й інших документів, що мають значення для справи; звернути увагу слідчого на певні обставини, які мають значення для справи (взаємозв'язок конкретних господарських операцій даної організації з іншими організаціями, у зв'язку з чим виникає необхідність проведення зустрічних перевірок тощо); повідомити слідчому нові, мало або зовсім невідомі йому відомості, які суттєво впливають на планування подальшого ходу розслідування; надати слідчому роз'яснення про те, які офіційні і чорнові, так названі «робочі», документи можуть містити важливі відомості для даної справи;
<i>під час допиту:</i>
участь спеціаліста-бухгалтера спочатку виражається у його допомозі: 1.У підготовці слідчого до допиту у кримінальній справі про економічний злочин, яка може стосуватися: 1) вивчення законів та інших нормативних актів, що регламентують діяльність суб'єктів підприємництва та окремі його види; 2) в ознайомленні з профілем діяльності підприємства, яке очолює або в якому працює підозрюваний, його організаційною структурою шляхом вивчення засновних документів, статуту тощо; 3) в ознайомленні з функціональними



обов'язками підозрюваного; 4) в складанні плану допиту з фіксацією питань до підозрюваного та доказів, нормативних актів, іншої інформації, що можуть бути використані під час проведення допиту. 2. У ході самого допиту: 1) не допущення введення в оману слідчого свідком, обвинувачуваним та іншими особами, а також їхнього промовчування про відомі їм дані, що відносяться до бухгалтерського обліку та звітності, наприклад, про те, у яких документах відображений той чи інший факт; 2) консультації слідчого по виникаючих питаннях бухгалтерського обліку, сприяючи тим самим одержанню повних показань від певної особи у ході допиту.

*Участь спеціаліста-бухгалтера у допитах:* 1) *при безконфліктній ситуації:* під час розслідування корисливих злочинів слідчий, зі згодою із спеціалістом, може запропонувати допитуваному розповісти у хронологічному порядку відомі йому обставини по кожному з епізодів, назвати документи, які були використані із злочинною метою та фальсифіковані йому відомими особами. На кожному із етапів допиту необхідно надавати, при активній участі спеціаліста, облікові документи або оперувати даними, що відображені в них. Надані документи, коментуються спеціалістом, який допомагає добросовісній особі відновити в пам'яті обставини, що пов'язані зі скоєнням злочину, та дати зрозумілі і правдиві свідчення; 2) *при конфліктній ситуації.* При конфліктній ситуації позиції сторін на допитах розходяться, тому що підозрювані, обвинувачені, рідше свідки дають неправдиві показання або відмовляються від них і, тим самим, активно борються проти слідчого. У таких умовах слідчий використовує тактичні прийоми впливу на допитуваного, щоб спонукати його до надання правдивих свідчень. Одним із прийомів недопущення неправдивих свідчень свідків, підозрюваних, обвинувачуваних – це використання залучених до справи документів та інших доказів під час допиту. Під час проведення допиту необхідно використовувати, завчасно розробленими за участю спеціаліста, тактичними прийомами, які визначають порядок і послідовність проведення допиту із використанням залучених документів; 3) *під час очних ставок* – допомога спеціаліста-бухгалтера визначається у наступному: по результатах ознайомлення з матеріалами справи він виражає свою думку про правдивість свідчень осіб, які підлягають допиту під час очної ставки; чітко визначає у їх свідченнях протиріччя з точки зору положень ведення бухгалтерського обліку; дає рекомендації слідчому щодо інших можливих шляхів перевірки неправдивих свідчень; допомагає слідчому визначити перелік питань, які необхідно визначити під час проведення очної ставки і перелік документів – для надання особам, що приймають участь; рекомендує – в якій послідовності повинні бути допитані учасники очної ставки, які питання їм ставити та які документи надавати. Під час допиту при очній ставці, спеціаліст так само, як і під час допиту у конфліктній ситуації, на прохання слідчого, дає пояснення довідкового характеру, коментує свідчення сторін з точки зору відповідності їх вимогам бухгалтерського обліку, допомагає сформулювати додаткові питання допитуваним тощо.

Практика боротьби зі злочинністю у сфері економіки свідчить про те, що особи, які вчинили злочин, часто знищують первинні та інші бухгалтерські документи та облікові реєстри, в яких існує відображення підроблених записів про фінансово-господарських операцій. Таке знищення ускладнює виявлення слідчим підстав для призначення та проведення документальної ревізії, отримання доказової бази для розслідування та розкриття злочину, встановлення дій конкретних осіб, їх викриття та притягнення до кримінальної відповідальності. У зв'язку з цим, найчастіше при розслідуванні злочинів

у сфері економіки – таких як розкрадання чужого майна шляхом привласнення, розтрати; шахрайство в сфері підприємницької діяльності; ухилення від сплати податків тощо – виникає необхідність у відновленні бухгалтерського обліку.

**Відновлення бухгалтерського обліку, як метод ефективного розслідування злочинів у сфері економіки** у широкому розумінні – це відновлення систематичних записів про фінансово-господарські операції в облікових реєстрах на основі первинних документів (трапляється, коли злочинці скоїли правопорушення та завуалювали їх шляхом вчинення підроблених записів у первинних бухгалтерських документах та реєстрах з наступним знищенням або приведенням до такого стану, коли з них неможливо отримати належні дані), у вузькому розумінні – це відновлення складського обліку, коли він свідомо не вівся або не передбачалося його ведення, а умови для відновлення є (бухгалтерський облік у цьому випадку можливо завжди відновити на підставі визначеного переліку документів, які знаходяться в бухгалтерії інших підприємств, організацій, установ та комерційних банків) [97, с. 57]. Це відновлення бухгалтерського обліку можуть використовувати слідчі та ревізори, які проводять ревізію за завданням слідчого та тільки у випадках, коли це необхідно для відповідей на запитання, які їм були поставлені для вирішення (відновлюють облік частково).

Слід відмітити, що метод відновлення використовується слідчим у випадках: занедбання, перекручування бухгалтерського (синтетичного та аналітичного обліку) або оперативного, найчастіше складського обліку; навмисного або через необережність знищення реєстрів бухгалтерського та оперативного обліку (якщо не знищена первинна документація); відсутності аналітичного обліку, коли для розпізнавання зловживань необхідно відновити кількісно-сортний облік.

У разі відновленні бухгалтерського обліку на підприємстві, де облік не вівся частково чи повністю або документи були знищені, слідчим, то він: 1) залучає до такого відновлення спеціаліста-бухгалтера, організовує та контролює процес такого відновлення; 2) взаємодіє зі спеціалістом; 3) має

можливість отримати відповідні дані про підприємство, яке цікавить його, з банку даних, які є в податкових інспекціях або інших контролюючих органах, використовувати можливості оперативних апаратів правоохоронних органів; 4) при виникненні необхідності проводить вилучення бухгалтерських та інших документів – вилучення буде використовуватися не тільки для відновлення бухгалтерського обліку, а також для проведення почеркознавчої (хто здійснював оформлення бухгалтерських документів, які цікавлять слідство, хто відповідав за проведення господарських операцій, які знайшли відображення в цих документах) та техніко-криміналістичної експертизи (встановити оригінальність використаних бланків, печаток, штампів, відбитки яких містяться на вилучених документах); 5) допомагає спеціалісту-бухгалтеру встановити господарські зв'язки підприємства з іншими підприємствами, де проводить вилучення документів, які передає спеціалісту.

Існують такі види відновлення облікових записів: 1) суцільне відновлення – відновлення облікових записів означає, що за визначений проміжок часу відновлюються записи за всіма найменуваннями матеріальних цінностей; 2) вибіркоче – відновленню підлягають лише деякі рахунки або окремі найменування цінностей. Суцільне та вибіркоче відновлення облікових записів може бути залежно від присутності в розпорядженні слідчого необхідної первинної документації та охоплення відновленням облікових записів всіх операцій, які стосуються руху визначених цінностей: 1) повним – наприклад, прийом відновлення кількісно-сумового обліку (прибуток та витрати цінностей відображаються як у сумовому вираженні, так і в натуральних вимірах; кількісно-сумовий облік відновлюється на основі інвентаризаційних описів та первинних прибутково-видаткових документів, складених у період між двома суміжними інвентаризаціями; він може бути суцільним та вибіркочим залежно від того, відновлюється рух товарів за всіма найменуваннями чи ні); 2) неповним (наприклад, контрольне співставлення залишків) [97, с. 64].

Найбільш характерні способами комплексної перевірки господарських операцій у процесі відновлення бухгалтерського обліку наведено у Таблиця 3 Додатку И.

Варто зазначити, що спеціаліст здійснивши перевірку господарської діяльності підприємства та відновлення бухгалтерського обліку, повинен у спеціальному акті викласти висновки з відновлення господарських операцій, у якому фінансово-господарські операції в ньому повинні бути вказані в хронологічному порядку, за їх назвами, змістом та у повному обсязі. Після оформлення акта з облікових даних, вміщених у ньому, обов'язково повинна бути проведена документальна ревізія, на вирішення якої слідчим доречно поставити, наприклад, такі питання: 1) чи повно та об'єктивно відновлений бухгалтерський облік на підприємстві за визначений період; 2) чи відповідає відновлений бухгалтерський облік на підприємстві чинним нормативним актам України, які передбачають його ведення; 3) чи відповідають дані відновленого бухгалтерського обліку даним фінансової та податкової звітності; 4) чи подавало підприємство фінансову та податкову звітність у періоді, що перевіряється; 5) які розбіжності виявлені між даними документів звітності та даними відновленого бухгалтерського обліку тощо; 6) інші питання, на які він ревізор повинен дати роз'яснення, якщо бухгалтерський облік відновлений повністю. Слідчий, отримавши акт документальної ревізії, дає йому оцінку. Разом із загальними умовами оцінки він повинен перевірити: чи повно та об'єктивно відновлений бухгалтерський облік; чи підтверджені відновлені фінансово-господарські операції другими екземплярами первинних документів; чи відповідає відновлений облік тим нормативним актам, які регулюють його ведення. Також за відновленим бухгалтерським обліком може бути призначена економічна експертиза [97, с. 58– 59].

Метою відновлення бухгалтерського обліку є створення умов для ефективного розкриття корисливих злочинів у сфері економіки. Відновлення бухгалтерського обліку на підприємстві дає можливість відобразити фінансово-господарську діяльність підприємства у повному обсязі.

**Контрольні питання:**

1. Які Ви знаєте види документів за якісними ознаками?
2. Які Ви знаєте види недоброякісних документів?
3. Які існують форми та методи дослідження бухгалтерського документу?
4. Які органи здійснюють досудове розслідування у сфері економічних злочинів?
5. Що повинні робити оперативні працівники правоохоронних органів та слідчі, досліджуючи бухгалтерські документи?
6. Яким чином здійснюється виїмка бухгалтерських документів?
7. Хто має право вилучати бухгалтерські документи?
8. За допомогою яких ознак, досліджуючи бухгалтерські документи слідчі, ревізори, експерти можуть вирізняти підробки в бухгалтерських документах?
9. Що таке ревізія?
10. Головні завдання ревізії.
11. Види ревізії.
12. У яких випадках проводить ревізія і ким?
13. Етапи ревізії?
14. Що таке акт ревізії?
15. Що таке інвентаризація?
16. У якому разі проведення інвентаризації є обов'язковим?
17. Способи приховання нестач.
18. Способи приховання надлишків
19. Які Ви знаєте основні способи фальсифікації результатів інвентаризації та методи їх виявлення?
20. Правові підстави призначення інвентаризації на вимогу правоохоронних органів.
21. Після проведення інвентаризації оперативні працівники або слідчі для оцінки результатів інвентаризації збирають і аналізують які матеріали?
22. Яким чином слідчий оцінює та використовує результати інвентаризації?
23. Чим зумовлена участь спеціаліста-бухгалтера у провадженні окремих слідчих дій?
24. Що таке допомога спеціаліста-бухгалтера?
25. Що таке консультації спеціаліста-бухгалтера?
26. У яких слідчих дія може приймати участь спеціаліст-бухгалтер?
27. Спеціаліст, що бере участь у слідчих діях, може надати допомогу слідчому в яких формах?
28. Яким чином спеціаліст-бухгалтер приймає участь у допиті?
29. Що таке відновлення бухгалтерського обліку?
30. У якому разі слідчим використовується відновлення бухгалтерського обліку?

**Теми для рефератів:**

1. Права та обов'язки слідчого під час розкриття економічних злочинів.
2. Загальна характеристика видів ревізії.
3. Сутність та особливості інвентаризації.
4. Учуть спеціаліста-бухгалтера під час обшуку підприємства.
5. Різниця між допомогою та консультацією спеціаліста-бухгалтера під час розслідування економічних злочинів.

**Завдання для самоконтролю:****Задачі:**

1. У одному із супермаркетів «Таврія В» у м. Одесі було проведено у рамках закону документальну ревізію. Ревізія не встановила будь-яких порушень, але увагу оперативного працівника привагнув акт № 12 від 18.04.2016 р. на списання овочів, що втратили свої якості, на суму – 3700,00 грн. Акт складено на бланку, який виготовлено 04.05.2016 р. Протириччя в датах дало можливість думати про підробку з метою заволодіння вищевказаною сумою, що у

подальшому підтвердилося; у магазині здійснювалися крадіжки грошових коштів. Необхідно визначити: які форми та методи фінансового контролю має використовувати оперативний працівник для того, щоб підтвердити крадіжку грошових коштів; які особи можуть бути винними у цій крадіжці?

2. Документальною ревізією фінансово-господарської діяльності торгової організації, яка була проведена у травні 2016 була встановлена нестача готівки. В акті ревізії зазначено, що з каси певним особами вилучалися грошові протягом періоду з 09.2015 р. по 05.2016 р. Визначте, яким чином могли вилучатися кошти з каси та які особи це могли робити?

3. Стосовно директора торговельного підприємства «Зоря» порушено кримінальну справу за ст. 222 ККУ (шахрайство з фінансовими ресурсами). Під час збирання доказів по справі у слідчого ДФС з'явилася підозра, що підприємство при здійсненні господарської діяльності ухилялося від сплати податків: на прибуток підприємств, на доходи фізичних осіб, на додану вартість. Для підтвердження підозри слідчий отримав дозвіл від суду щодо тимчасового доступу до бухгалтерських документів та інших речей, під час якого встановив, що частина бухгалтерських документів, які підтверджували здійсненні підприємством господарські операції та отримання ним доходів, були знищені головним бухгалтером. Що необхідно здійснити слідчому у цьому випадку, які слідчі дії провести, що призначити для проведення чи яких осіб залучити до справи для того, щоб зібрати докази по справі, розкрити її та притягнути винних осіб до відповідальності?

**Тестові завдання:**

1. У практиці здійснення експертних досліджень економічною експертизою документи поділяються за якісною ознакою:

а) справжні, підробні та фіктивні; б) несправжні, легітимні; в) доброякісні, недоброякісні.

2. Недоброякісні бухгалтерські документи:

а) фіктивні та підроблені; б) підроблені; в) фіктивні, підроблені, безтоварні, безгрошові.

3. Формами дослідження бухгалтерських документів є:

а) перевірка, ревізія (інспектування), аудит; б) тільки ревізія; в) перевірка та аудит.

4. Досудове розслідування економічних злочинів здійснюють:

а) «слідчі органи, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, слідчі органів Національної поліції; б) слідчі Служби безпеки України; в) детективи Національного антикорупційного бюро України стосовно фізичних осіб.

5. На стадії досудового розслідування слідчий може отримати тимчасовий доступ до бухгалтерських документів та інших речей на підставі:

а) своєї постанови, затвердженої прокурором; б) ухвали суду; в) постанови прокурора.

6. На стадії досудового розслідування слідчий має право проводити обшук підприємства на підставі:

а) ухвали суду; б) свого клопотання, погодженого з прокурором та затвердженого ухвалою суду; в) рішення прокурора.

7. Вилучати у підприємств, установ і організацій копії фінансово-господарських і бухгалтерських документів, які свідчать про певні порушення, можуть:

а) тільки слідчі; б) ревізори; в) слідчі та інспектори ДАС.

8. Ревізія як форма дослідження бухгалтерських документів – це:

а) діяльність спеціально уповноважених осіб щодо перевірки законності, достовірності та правильності здійснення фінансово-господарської діяльності, ведення бухгалтерського обліку, звітності підприємством, установою, організацією; б) діяльність спеціально уповноважених осіб щодо перевірки первинних бухгалтерських документів; в) перевірка та фіксація в натурі наявності майна організації та зіставлення його фактичної наявності з даними у документах бухгалтерського обліку.

9. Ревізія може проводитися фахівцями ДАС чи інших органів державного фінансового контролю:

а) тільки на підставі закону; б) у випадках, передбачених законом та за дорученням відповідних органів, осіб; в) за дорученням від Кабінету Міністрів України.

10. *Етапи проведення ревізії:*  
а) організаційно-підготовчий, етап безпосереднього проведення ревізії, результативний;  
б) організаційно-підготовчий, дослідницький, результативний; в) етап безпосереднього проведення ревізії, результативний.

11. *За результатами проведення ревізії складається:*

а) акт ревізії; б) висновок; в) постанова.

12. *Інвентаризація як метод дослідження бухгалтерських документів – це:*

а) діяльність спеціально уповноважених осіб щодо перевірки законності, достовірності та правильності здійснення фінансово-господарської діяльності, ведення бухгалтерського обліку, звітності підприємством, установою, організацією; б) діяльність спеціально уповноважених осіб щодо перевірки первинних бухгалтерських документів; в) перевірка та фіксація в натурі наявності майна організації, її фінансових зобов'язань шляхом описування, перерахунку, зважування, виміру, оцінки їх залишків, порівняння одержаних результатів та зіставлення їх фактичної наявності з даними у документах бухгалтерського обліку.

13. *Проведення інвентаризації забезпечується:*

а) власником підприємства; б) слідчим; в) керівником підприємства.

13. *При проведенні інвентаризації працівники правоохоронних органів:*

а) не можуть входити до складу членів комісії, яка проводить інвентаризацію; б) можуть входити до складу членів комісії; в) повинні входити до складу членів комісії.

14. *За результатами проведення інвентаризації складається:*

а) висновок; б) акт; в) постанова.

14. *Спеціаліст-бухгалтер у кримінальному процесі при розслідування економічного злочину:*

а) може допомагати слідчому; б) не може допомагати; в) зобов'язан допомагати.

15. *Відновлення бухгалтерського обліку, як метод ефективного розслідування злочинів у сфері економіки у широкому розумінні – це:*

а) відновлення систематичних записів про фінансово-господарські операції в облікових регістрах на основі первинних документів; б) діяльність спеціально уповноважених осіб щодо перевірки первинних бухгалтерських документів; в) відновлення складського обліку.

16. *Відновлення бухгалтерського обліку можуть використовувати:*

а) слідчі; б) ревізори, які проводять ревізію за завданням слідчого та тільки у випадках, коли це необхідно для відповідей на запитання, які їм були поставлені для вирішення; в) слідчі, ревізори, які проводять ревізію за завданням слідчого та тільки у випадках, коли це необхідно для відповідей на запитання, які їм були поставлені для вирішення.

17. *За результатами відновлення бухгалтерського обліку спеціаліст бухгалтер складає:*

а) висновок; б) акт; в) постанову.

18. *Після проведення відновлення бухгалтерського обліку обов'язково має бути проведена:*

а) документальна ревізія; б) економічна експертиза; в) інвентаризація.

#### **Завдання-вправи:**

1. Придумайте ситуацію про підроблений бухгалтерський та складіть його приклад.
2. Придумайте ситуацію про фіктивний бухгалтерський документ та складіть його приклад.
3. Складіть приклад акту ревізії.
4. Складіть приклад акту інвентаризації.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ТА РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Дубонос Е.С. Судебная бухгалтерия : учеб. для бакалавров. – 4-е изд., перераб. и доп. / Е.С. Дубонос. – М. : Юрайт, 2012. – 415 с.

2. Бочкова Л.И. Судебная бухгалтерия. Общая часть : учеб. пособ. / Л.И. Бочкова, О.Э. Новак, С.В. Савинов. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К»; Саратов: ООО «БизнесВолга», 2008. – 320 с.

3. Бандурка А.М. Основы судебной бухгалтерии : учеб. / А.М. Бандурка. – Харьков : изд-во Национального университета внутренних дел, 2001. – 336 с.

4. Любкин В.Б. Основы судебной бухгалтерии / В.Б. Любкин. – Саратов. – 1948. – 320 с.

5. Шадрин В.В. Применение судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном процессе / В.В. Шадрин. – М. : Юрлитинформ, 2003. – 176 с.

6. Дмитриенко Т.М., Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия / Т.М. Дмитриенко, С.Г. Чаадаев. – М. : «Прспект», 1998. – 336 с.

7. Голубятников С.А., Леханова Е.С. Судебная бухгалтерия и основы аудита: учебник / С.А. Голубятников, Е.С. Леханова / под ред. С.П. Голубятникова. – М. : Юрид. лит., 2004. – 480 с.

8. Лега О.В. Эволюция взглядов на концептуальные проблемы развития судебно-бухгалтерской экспертизы / О.В. Лега // Экономические науки. Сер. : Экономика та менеджмент. – 2012. – Вып. 9(2). – С. 249–250.

9. Панченко І.А. Етапи розвитку судово-бухгалтерської експертизи. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/19\\_NNM\\_2007/Economics/23348.doc.htm](http://www.rusnauka.com/19_NNM_2007/Economics/23348.doc.htm)

10. Панченко І.А. Організація судово-бухгалтерської експертизи: теоретико-практичні аспекти : автореферат дис. на здоб. к.е.н за спеціальністю 08.00.09 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2007. – 23 с.

11. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисципліни / Г.Г. Мумінова-Савіна. – К. : КНЕУ, 2004. – 268 с.

12. Електронний ресурс: – // Режим доступу: <http://www.virtual.ks.ua/students/4131-history-of-development-of-sudovo-bukhgalterskoy-examination.html>

13. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

14. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень : Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

15. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2015 р. № 4651-VI. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

16. Цивільний процесуальний кодекс України : Закон України від 18.03.2004 р. № 1618-IV. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

17. Господарський процесуальний кодекс України : Закон України від 06.11.1991 р. № 1798-XII. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

18. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

19. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

20. Офіційний сайт Міністерства юстиції України. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://old.minjust.gov.ua/46804>

21. Додаток 1 до Положення про експертно-кваліфікаційну комісію Служби безпеки України та атестацію судових експертів : Наказ Служби

безпеки України від 24.12.2014 р. № 855. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

22. Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів : Наказ Міністерства Юстиції України від 03.03.2015 р. № 301/5. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

23. Положення про експертно-кваліфікаційну комісію Служби безпеки України та атестацію судових експертів : Наказ Служби безпеки України від 24.12.2014 р. № 855. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

24. Науково практичний коментар Цивільно-процесуального кодексу України. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: [http://legalexpert.in.ua/komk\\_odeks/gpk/93-gpk/4792-150.html](http://legalexpert.in.ua/komk_odeks/gpk/93-gpk/4792-150.html)

25. Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах : Постанова Пленуму Верховного Суду України від 30.05.1997 р. № 8. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0008700-97>

26. Деващук Л.Г., Єрмалаєва В.І., Вкач Я.П., Рудинська О.В. Теоретичні основи та практика бухгалтерського обліку : навч. посіб. – І. част. / Л.Г. Деващук, В.І. Єрмалаєва, Я.П. Вкач, О.В. Рудинська. – Х. : ТОВ «Одіссей», 2001. – 495 с.

27. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

28. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

29. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник. – 2-е видання, стереотипне / В.Г. Швець. – К. : «Знання». – 2004. – 444 с.

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» : Наказ Міністерства фінансів України

№ 137 від 28.05.1999 р. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

31. Про затвердження Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів : Наказ Кабінету міністрів від 12.04.2012 р. № 578/5. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0571-12>

32. Сухарев И.Б. Категория «принцип» и ее методологическая роль в научном познании / И.Б. Сухарев. – Новосибирск, 1986. – 35 с.

33. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с исполз. Нац. стандартов) : учеб. пособ. для студентов вузов. – 5-е изд., доп. и перераб. / В.П. Завгородний. – К. : А.С.К., 2001. – 848 с.

34. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

35. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

36. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 20 «Консолідована фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 30.07.1999 р. № 176. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

37. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

38. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та 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. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

39. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

40. Про фінансовий лізинг : Закон України від 16.12.1997 р. № 723/97-ВР. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» : Міжнародний документ від 01.01.2012 р. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

42. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

44. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 14 «Оренда» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

45. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 28 «Зменшення корисності активів» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

46. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/5364-11.html>

47. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

48. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 Нематеріальні активи : Міжнародний документ від 01.01.2012 р. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

49. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

51. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/5364-11.html>

52. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

53. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 10 «Дебіторська заборгованість» : Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

54. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

55. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/5364-11.html>

56. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

57. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.

58. Про ціни і ціноутворення: Закон України від 21.06.2012 р. № 5007-VI. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

59. Фінансовий портал Мінфін. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: [http://minfin.com.ua/taxes/-/gospoper/bo\\_2\\_5\\_4\\_obliczapasy.html](http://minfin.com.ua/taxes/-/gospoper/bo_2_5_4_obliczapasy.html)

60. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта. 2011. – 1042 с. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: [http://pidruchniki.com/1071102/442674/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/oblik\\_malotsinnih\\_shvidkoznozhuvanih\\_predmetiv](http://pidruchniki.com/1071102/442674/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/oblik_malotsinnih_shvidkoznozhuvanih_predmetiv)

61. Фінансовий портал Мінфін. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: [http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakMinstat\\_145.html](http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakMinstat_145.html)

62. Кодекс законів про працю : Закон України від 10.12.1971 р. № 322-VII. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

63. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 р. № 7108/95-ВР. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

64. Гетьман О.О., Шаповал В.М. Економіка підприємства : навч. посіб. – 2-ге видання / О.О. Гетьман, В.М. Шаповал. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.

65. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

66. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці : Наказ державного комітету статистики України

від 05.12.2008 р. № 489. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: [http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakDerjkomstat\\_489/nnakDerjkomstat\\_489.html](http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakDerjkomstat_489/nnakDerjkomstat_489.html)

67. Про Державний бюджет України на 2016 рік : Закон України від 25.12.2015 р. № 928-VIII. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

68. Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення : Постанова Кабінету Міністрів України від 17.07.2003 р. № 1078. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

69. Про індексацію грошових доходів населення : Закон України від 03.07.1991 р. №1282-XII. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

70. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 23.09.1999 р. № 1105-XIV. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

71. Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.09.2001 р. № 1266. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

72. Про організацію роботи щодо єдиного внеску : Лист Державної фіскальної служби України від 27.10.2015 р. №39474/7/99-99-17-03-01-17. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/ediniy-vnesok-na-zagalnoobovyazkove-/listi/print-64771.html>

73. Інструкція про порядок видачі документів, що засвідчують тимчасову непридатність громадян : Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 13.11.2001 р. № 445. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

74. Порядок фінансування страхувальників для надання застрахованим особам матеріального забезпечення за рахунок коштів фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності : Постанова Правління Фонду

соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 22.12.2010 р. № 26. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

75. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні : Закон України від 05.04.2001 р. № 2346-III. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

76. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах : Постанова Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

77. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова Правління Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

78. Про банки і банківську діяльність : Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

79. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг 6 Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

80. Офіційний сайт Національного банку України. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: [http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=123362](http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=123362)

81. Економічна енциклопедія : 3-х томах. – Т.1. / редкол. : С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://www.ukr.vipreshebnik.ru/entsiklopediya/56-k/874-kasova-distsiplina.html>

82. Про обіг векселів в Україні : Закон України від 05.04.2001 р. № 2374-III. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

83. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : Постанова Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

84. Положення про порядок здійснення банками операцій з векселями в національній валюті на території України : Постанова Правління



Національного банку України від 16.12.2002 р. № 508. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

85. Положення про порядок виконання банками документів на переказ, примусове списання і арешт коштів в іноземних валютах та банківських металів : Постанова Правління Національного банку України від 27.08.2008 р. № 216. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

86. Положення про порядок здійснення банками операцій за гарантіями в національній та іноземних валютах : Постанова Правління Національного банку України від 15.12.2008 р. № 639. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

87. Положення про порядок здійснення уповноваженими банками операцій за документарними акредитивами в розрахунках за зовнішньоекономічними операціями : Постанова Правління Національного банку України від 03.12.2003 р. № 514. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

88. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 13.12.1999 р. № 318. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

89. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік : навч. посіб. – 2-ге вид., переробл. і доповн. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : Знання, 2012. – 647 с.

90. Ярошевич Н.Б. Фінанси підприємств: навч. посіб. / Н.Б. Ярошевич. – К. : Знання, 2012. – 341 с. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: [http://pidruchniki.com/1369012544826/finansy/ekonomichni\\_klasifikatsiyi\\_vitrat](http://pidruchniki.com/1369012544826/finansy/ekonomichni_klasifikatsiyi_vitrat)

91. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. (до змін 01.01.2015 р.) № 2755-VI. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20140927/paran2657#n2657>

92. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

93. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 17 «Податок на прибуток» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

94. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 18 «Будівельні контракти» : Наказ Міністерства фінансів України від 21.05.2001 р. № 205. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

95. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 21 «Вплив змін валютних курсів» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2000 р. № 193. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

96. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

97. Дондик Н.Я., Дондик Г.П. Судова бухгалтерія : навч. посіб. / Н.Я. Дондик, Г.П. Дондик. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 208 с.

98. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page>

99. Положення про Державну фінансову інспекцію України : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 р. № 310. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

100. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

101. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

102. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. № 550. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>

103. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

104. Електронний ресурс: – // Режим доступу: [http://lubbook.net/book\\_512\\_glava\\_40\\_22.4\\_V%D1%96dobrazhennja\\_opera%D1%81%D1%96.html](http://lubbook.net/book_512_glava_40_22.4_V%D1%96dobrazhennja_opera%D1%81%D1%96.html)

105. Сайт Блог адвоката. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: [http://legal-protection-ua.blogspot.com/2013/03/blog-post\\_11.html](http://legal-protection-ua.blogspot.com/2013/03/blog-post_11.html)

106. Сайт Cases.legal. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <https://cases.legal/uk/act-uk1-32031868.html>

107. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 11 «Зобов'язання» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

108. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 12 «Фінансові інвестиції» : Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

109. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 13 «Фінансові інструменти» : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

110. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 19 «Об'єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

111. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 22 «Вплив інфляції» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2002 р. № 147. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

112. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 24 «Прибуток на акцію» : Наказ Міністерства фінансів України від 16.07.2001 р. № 344. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

113. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 26 «Виплати працівникам» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

114. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

115. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 29 «Фінансова звітність за сегментами» : Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

116. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 31 «Фінансові витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

117. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 32 «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

118. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» : Наказ Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

119. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 34 «Платіж на основі акцій» : Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2008 р. № 1577. – [Електронний ресурс]: – // Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

120. Кравцов Д.В. Судова бухгалтерія : навч.-метод. посібник / Д.В. Кравцов. – Одеська національна юридична академія. – О. : Юридична література, 2008. – 136 с.