

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СХІДНОЄВРОПЕЙСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЛЕСІ УКРАЇНКИ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА УПРАВЛІННЯ

Алла Фатенок-Ткачук
ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК II

Конспект лекцій

Луцьк 2018

УДК 336.71
ББК 65.262.1я73
Ф 32

Рекомендовано до друку науково-методичною радою Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки (протокол № 7 від «15» травня 2015 р.)

Рецензенти: *Садовська І. Б.* – к. е. н. професор кафедри обліку і аудиту Луцького національного нахнічного університету;
Кулинич М. Б., к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки

Фатенок-Ткачук А. О.

Ф-32 Фінансовий облік II : конспект лекцій / Алла Олександрівна Фатенок-Ткачук – Луцьк : В-во ПП Іванюк, 2018 – 162 с.

Анотація: Конспект лекцій містить теоретичні аспекти фінансового обліку згідно тематики курсу, що відповідає програмі курсу «Фінансовий облік II».

Рекомендовано студентам денної та заочної форми навчання спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітня програма «Облік і аудит» з метою засвоєння теоретичних основ фінансового обліку

УДК 336.71
ББК 65.262.1я73
©Фатенок-Ткачук А. О., 2017
©Східноєвропейський національний
Університет імені Лесі Українки, 2017

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
МОДУЛЬ I. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	5
ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 1. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ, ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ	5
ТЕМА 1. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ	5
ТЕМА 2. ОБЛІК ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МАЙБУТНІХ ВИПЛАТ І ПЛАТЕЖІВ	25
МОДУЛЬ II. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	31
ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 2. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	31
ТЕМА 3. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ПОЗИК	31
ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 3. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	40
ТЕМА 4. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК КОРТОКСТРОКОВИХ ПОЗИК	40
ТЕМА 5. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ	42
ТЕМА 6. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ ТА ПЛАТЕЖАМИ	46
ТЕМА 7. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ПЕРСОНАЛОМ	60
ТЕМА 8. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА СТРАХУВАННЯМ	78
ТЕМА 9. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ІНШИМИ ОПЕРАЦІЯМИ	80
ТЕМА 10. ОБЛІК НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ	84
МОДУЛЬ III. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ ТА РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ	
ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 4. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	115
ТЕМА 11. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ ВИТРАТ ТА РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	115
ТЕМА 12. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА	124
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	158

ВСТУП

Здійснення вітчизняною економікою реальних кроків на шляху до Європейської інтеграції зумовлює необхідність створення передумов для врівноваження методологічних та методичних принципів організації бухгалтерського обліку на підприємствах України з Міжнародними стандартами.

Сутність фінансового обліку полягає в накопиченні інформації щодо всіх аспектів діяльності підприємства: наявності та руху основних і оборотних засобів, використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, джерел утворення майна. На основі фінансового обліку складається офіційна бухгалтерська звітність.

Матеріал курсу лекцій подано за темами, передбаченими робочою програмою курсу “Фінансовий облік II”. До кожної теми додаються перелік нормативно-правового забезпечення та список використаної літератури, виконання яких дасть змогу студентам самостійно опанувати методику бухгалтерського обліку за сучасним планом рахунків і згідно вимог нового податкового законодавства.

Мета курсу – засвоєння теорії та практики ведення фінансового обліку на підприємствах різних форм власності. Завдання полягає в формуванні знань щодо раціональної організації і ведення обліку активів та пасивів на підставі використання прогресивних форм і національних стандартів.

Курс лекцій сформовано у результаті опрацювання базової літератури, нормативних документів, вивчення досвіду ведення фінансового обліку зарубіжними та вітчизняними суб'єктами господарювання.

Дисципліна “Фінансовий облік II” є складовою частиною варіативного циклу дисциплін підготовки бакалаврів. Вивчення дисципліни “Фінансовий облік II” є продовженням курсу “Фінансовий облік I” і тісно пов'язана з предметами: “Економіка підприємства”, “Управлінський облік”, “Фінанси підприємства”, “Економічний аналіз”, “Аудит”.

Конспект лекцій призначений для систематизації теоретичних знань удосконалення практичних навичок з курсу “Фінансовий облік II” студентами спеціальності “Облік і аудит”. Вони можуть бути використані іншими спеціалістами економічного напрямку, які займаються питаннями обліку та практикуючими бухгалтерами.

МОДУЛЬ І

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ, ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ І ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ

ТЕМА 1. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

1. *Визначення основних понять обліку власного капіталу*
2. *Облік статутного капіталу*
3. *Облік пайового капіталу*
4. *Облік додаткового капіталу*
- 4.1. *Теоретичні аспекти обліку додаткового капіталу*
- 4.2. *Облік емісійного доходу*
- 4.3. *Облік іншого вкладеного капіталу*
- 4.4. *Облік дооцінки активів*
- 4.5. *Облік безоплатно отриманих необоротних активів*
5. *Облік резервного капіталу*
6. *Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)*
7. *Облік вилученого капіталу*
8. *Неоплачений капітал*

1.1. *Визначення основних понять обліку власного капіталу*

Джерелами формування майна підприємства є власні (власний капітал) і позикові кошти (позиковий капітал). У момент створення підприємства його стартовий капітал втілюється в активах ($A=K$) інвестованих засновниками (учасниками) і представляє собою вартість майна підприємства. Здійснюючи підприємницьку діяльність, підприємство також використовує залучені кошти, в результаті чого виникають борги. Боргові зобов'язання підтверджують права і вимоги кредиторів щодо активів підприємства:

$$A=Z+K \quad (1)$$

і мають вищий пріоритет порівняно з вимогами власників. Тому власний капітал підприємства визначається як різниця між вартістю його майна і борговими зобов'язаннями:

$$K+A-Z \quad (2)$$

Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

З 1 січня 2013 року відбулися зміни щодо основних форм фінансової звітності. І відповідно зачепили зміни у структурі власного капіталу. Так, власний капітал у балансі відображається у першому розділі пасиву «Власний капітал» і до 2013 року включав у себе такі статті: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний

капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал. Зміни, які відбулися відображено в табл.

Зміни в Балансі за розділом I «Власний капітал»

До 31.12.2012 р. з 01.01.2013 р.			До 31.12.2012 р. з 01.01.2013 р.		
Код рахунку	Назва статті	Код рядка	Код рахунку	Назва статті	Код рядка
40	Статутний капітал	300	40	Зареєстрований капітал	1400
41	Пайовий капітал	310	41	Капітал в дооцінках	1405
42	Додатковий вкладений капітал	320	42	Додатковий капітал	1410
425	Інший додатковий капітал	330			
43	Резервний капітал	340	43	Резервний капітал	1415
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	350	44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	1420
46	Неоплачений капітал	360	46	Неоплачений капітал	1425
45	Вилучений капітал	370	45	Вилучений капітал	1430

Залежно від джерела формування власний капітал підприємства можна поділити на дві групи:

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

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

Класифікація власного капіталу за джерелами формування є дуже важливою при визнанні його елементів. Капітал підприємства не може бути сформований іншими шляхами ніж вказані вище. Тому, якщо ми не бачимо у тому чи іншому елементі капіталу, наведених у Балансі підприємства, ознак 1 чи 2 групи елементів капіталу, слід з'ясувати, чи були підстави визнавати їх такими.

Вкладений капітал включає такі елементи:

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

До накопиченого капіталу відносяться такі елементи:

- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);

- резервний капітал;
- інший додатковий капітал.

Головною ознакою елементів капіталу першої групи є наявність реальних активів, що передані підприємству в обмін на корпоративні права, на можливість брати участь в управлінні та розподілі прибутків, майна підприємства. Із такого підходу до визначення випливає заборона на збільшення власного капіталу за рахунок внесення фіктивних активів, штучного збільшення дебіторської заборгованості і т.ін. Вирішення протиріччя між юридичним оформленням внесків до капіталу та необхідністю виконувати це правило полягає у застосуванні в системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності коригуючих показників:

- неоплачений капітал;
- вилучений капітал.

Неоплачений капітал – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Вилучений капітал – дорівнює фактичній собівартості акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Зареєстрований капітал – юридично оформлена, офіційно об'явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. У тому числі виділяють: статутний капітал та пайовий капітал.

Для реальної оцінки показника власного капіталу сума неоплаченого капіталу, вилученого капіталу та непокритого збитку підприємства віднімається при визначенні підсумку власного капіталу в балансі підприємства.

1.2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу

Зареєстрований капітал включатиме статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних господарств, який призначений для заснування та введення підприємства в дію, виконує захисну функцію та функції управління і контролю, що дасть можливість власникам контрольного пакета акцій підприємства проводити стратегічну політику, формувати дивідендну політику та контролювати кадрові питання.

Статутний капітал передбачає забезпечення фінансування і забезпечення ліквідності та є базою для нарахування дивідендів. Отже, він повинен бути направлений на реалізацію інвестиційних проектів, поліпшення ліквідності та платоспроможності, модернізації чи розширення виробництва, оптимізації дивідендної політики тощо.

Розмір статутного капіталу не може бути меншим за встановлену законодавством суму. Рішення про його збільшення або зменшення мають бути зареєстровані у Державному реєстрі господарських одиниць і відповідати за вартістю даним фінансової звітності і балансу. Тобто фіксується у балансі та ума капіталу в межах якої засновники несуть матеріальну відповідальність перед кредиторами.

Джерелами формування статутного капіталу господарських товариств є

гроші та матеріальні внески засновників, що фіксується в засновницьких документах. Сума статутного капіталу, а також рішення про його збільшення або зменшення приймається лише засновниками товариства та обов'язково реєструються в Державному реєстрі господарських одиниць. Сума зареєстрованого капіталу за балансом дорівнює сумі зареєстрованих в Державному реєстрі.

Для узагальнення інформації про стан та рух зареєстрованого капіталу призначений пасивний рахунок 40 "Зареєстрований капітал". По дебету даного рахунку відображається зменшення зареєстрованого капіталу, а по кредиту – його збільшення. Сума кредитового сальдо по рахунку 40 повинна відповідати розміру зареєстрованого капіталу зафіксованого у засновницьких документах підприємства і відображається в балансі підприємства.

Рахунок 40 має такі субрахунки:

- 401 "Статутний капітал";
- 402 "Пайовий капітал";
- 403 "Інший зареєстрований капітал";
- 404 "Внески до незареєстрованого статутного капіталу".

На субрахунку 401 "Статутний капітал" відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 "Статутний капітал" відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

На субрахунку 402 "Пайовий капітал" відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

На субрахунку 403 "Інший зареєстрований капітал" відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.

На субрахунку 404 "Внески до незареєстрованого статутного капіталу" відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 "Статутний капітал", а у разі якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу, у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником (учасником), акціонером тощо.

У відповідності до ст. 52 Закону України про господарські товариства (від 05.-5.1999) мав би складати суму еквівалентну 100 мінімальних заробітних плат для створення ТОВ. У відповідності до змін до цієї статті 30.12.2009 р. було встановлено, що в товаристві з обмеженою відповідальністю створюється статутний капітал, розмір якого має складати суми, що еквівалентна одній заробітній платі на момент створення товариства. В 2011 році згідно з Законом України № 3263-VI – “Про внесення змін у деякі законодавчі акти України відносно спрощення процедури початку підприємницької діяльності”, положення відносно встановлення мінімального розміру статутного капіталу було анульовано.

Процедура формування статутного капіталу наступна – до моменту державної реєстрації ТОВ кожен з учасників повинен внести не менше 50 % внеску, вказаного в установчих документах, що підтверджується довідкою з банку, якщо внеском учасника є грошові кошти, або актом передачі до статутного капіталу майна в натуральній формі та актом експертної оцінки даного майна. У зв'язку з цим починаючи в реєстрах бухгалтерського обліку повинні бути здійснені записи (навіть якщо бухгалтера немає):

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Зареєстровано статут зі статутним капіталом	46	401
2.	Відображено внески до статутного капіталу:	30,31	46
	- грошовими коштами	10	46
	- основними засобами	11	46
	- іншими необоротними активами		

Статутний капітал господарських товариств (крім акціонерних) може збільшуватись за рахунок:

- додаткових внесків учасників;
- належних учасникам дивідендів;
- нерозподіленого прибутку.

Збільшення статутного капіталу відображається такими записами:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Зареєстровано статут (внесено зміни до статуту)	46	401
2.	Збільшення статутного капіталу за рахунок:		
	а)нерозподіленого прибутку	443	401
	б)належних учасникам дивідендів	671	401

Для прийняття рішення про зменшення статутного капіталу товариства необхідна згода всіх його учасників та відсутність заперечень збоку кредиторів цього підприємства. Для цього підприємство має опублікувати відповідне

повідомлення в пресі.

Зменшення статутного капіталу можливе при виході, виключенні учасника зі складу товариства. Обидва варіанти потребують, крім обов'язкової публікації в пресі та державної реєстрації, змін у засновницьких документах, розрахунку з учасником. Такому учаснику повинні бути повернуті:

- 1) сума його вкладу до статутного капіталу;
- 2) вартість частини майна пропорційна його вкладу до статутного капіталу;
- 3) частка прибутку, отримана товариством у поточному році.

Зменшення статутного капіталу відображається проведеннями:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Зменшено статутний капітал в розмірі внеску учасника	401	672
2.	Відображено вартість частини майна, що належить учаснику при виході з товариства, пропорційно його вкладу до статутного капіталу	443	672
3.	Нараховано частку прибутку, що отримано підприємством у поточному році, яка підлягає виплаті учаснику при виході з товариства	443	671

Акціонерні товариства мають свої особливості при формуванні та зміні статутного капіталу. Формування статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом випуску певної кількості акцій рівною номінальною вартістю. Створюючи акціонерне товариство акції можуть бути розповсюджені шляхом відкритої передплати (у публічних акціонерних товариствах) або розподілу всіх акцій між засновниками (в приватних акціонерних товариствах).

Для акціонерного товариства мінімальний статутний капітал 1250 мінімальних зарплат. Величина статутного капіталу ПрАТ визначається в сумі, передбаченій установчими документами; статутний капітал ПАТ визначається в сумі проведеної підписки на акції в розмірі номінальної вартості (незалежно від ціни їх реалізації). Відображення в обліку формування статутного капіталу публічного акціонерного товариства здійснюється аналогічно, як і для товариства з обмеженою відповідальністю. Облік цього процесу для приватного акціонерного товариства здійснюється таким чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено внески засновників для формування статутного капіталу після його оголошення і до реєстрації відповідних змін	30,31 10 11	404
2.	Зареєстровано статутний капітал в установленому порядку	404	401

Акціонерне товариство має право збільшувати статутний капітал при умові, що раніше випущені акції повністю оплачені за вартістю не нижче номінальної.

Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:

- 1) збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості;
- 2) збільшення номінальної вартості акцій;
- 3) обміну облігацій на акції цього емітента.

I. У першому випадку підприємства здійснюють додатковий випуск акцій. У разі здійснення додаткового випуску акцій обов'язково повинні виконуватися такі умови:

- попередні випуски акцій мають бути зареєстровані та повністю оплачені за вартістю не нижчою від номінальної;

- номінальна вартість акцій додаткового випуску повинна дорівнювати номінальній вартості попередніх випусків акцій;

- у разі, коли збільшення статутного капіталу здійснюється за рахунок індексації основних засобів, додаткова кількість акцій має розподілятися серед акціонерів пропорційно їх частки у статутному капіталі.

Акції додаткового випуску можуть бути оплачені грошовими коштами (або іншими активами) шляхом зарахування заборгованості перед акціонерами за дивідендами (виплата дивідендів акціями) або за облігаціями (обмін облігацій на акції).

Таке збільшення статутного капіталу акціонерного товариства відображається записами:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<i>Додатковий випуск акцій з оплатою грошовими коштами</i>			
1.	Зареєстровано статутний капітал	46	401
2.	Відображено суму емісійного доходу	46	421
3.	Оплата акцій грошовими коштами	31	46
<i>Оплата акцій шляхом зарахування заборгованості за дивідендами</i>			
1.	Списано нараховані дивіденди на зменшення заборгованості акціонерів за внесками у статутний капітал	671	46
<i>Оплата акцій шляхом зарахування заборгованості за облігаціями</i>			
1.	Списано суми зобов'язань товариства за облігаціями на зменшення заборгованості власників облігацій за внесками у статутний капітал	521	46

II. При збільшенні статутного капіталу шляхом збільшення номінальної вартості акції статутний капітал збільшується за рахунок нерозподіленого прибутку, реінвестиції дивідендів, індексації балансової вартості основних

засобів. Випуск попередніх акцій анулюється: акції попереднього випуску обмінюються на акції нового випуску з більшою номінальною вартістю у співвідношенні “один до одного”.

Таке збільшення статутного капіталу акціонерного товариства відображається такими записами:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Збільшено статутний капітал за рахунок нерозподіленого прибутку	443	401
2.	Збільшено статутний капітал за рахунок індексації основних засобів	411	401

III. При збільшенні статутного капіталу шляхом обміну облігацій на акції емітента статутний капітал збільшується на загальну номінальну вартість облігацій, які обмінюються на акції. При цьому номінальна вартість облігацій має дорівнювати номінальній вартості акцій.

Акціонерне товариство також повинно провести реєстрацію випуску акцій. При обміні облігацій на акції збільшується статутний капітал та зменшується зобов'язання. Позитивна різниця відноситься на доходи від реалізації фінансових інвестицій – субрахунок 741, негативна – на фінансові витрати субрахунок 952.

Таке збільшення статутного капіталу акціонерного товариства відображається записами:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Збільшено статутний капітал за рахунок обміну облігацій номінальною вартістю на акції	46	401
		521	46

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:

- зменшення вартості акцій;
- зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості шляхом викупу їх у власників з метою анулювання.

У випадку зменшення статутного капіталу шляхом зменшення номінальної вартості акцій акції попереднього випуску обмінюються на акції нового випуску з меншим номіналом у співвідношенні “один до одного”.

Викуп акцій зменшує кількість акцій в обігу і впливає на розрахунок показників у третьому розділі Звіту про фінансові результати (прибуток на акцію). Голосування на загальних зборах акціонерів та розподіл прибутку здійснюються без врахування викуплених акцій.

Згідно з чинним законодавством акціонерне товариство може викуповувати власні акції у акціонерів з метою: їх наступного перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників, анулювання.

Викуплені акції повинні бути реалізовані або анульовані у строк не більше одного року.

Таке зменшення статутного капіталу акціонерного товариства відображається записами:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Зменшено статутний капітал акціонерного товариства за рахунок зменшення номінальної вартості акцій	401	672
2.	Зменшено статутний капітал акціонерного товариства за рахунок зменшення кількості акцій номінальної вартості при їх викупі	451	30,31
3.	Зменшено статутний капітал акціонерного товариства за рахунок зменшення кількості акцій номінальної вартості(акцій анульовано)	401	451

Пайовий капітал – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності, а саме: суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

На субрахунку 402 "Пайовий капітал" відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Колективні сільськогосподарські підприємства (КСП) на рахунку 402 обліковують не тільки вартість розпайованої частини майна, але й вартість тієї частини, яка залишилася не розпайованою, а також збільшення (зменшення) вартості майна у процесі діяльності підприємства.

Аналітичний облік по рахунку 402 ведеться за видами капіталу в окремих відомостях.

Типові проведення з обліку пайового капіталу:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено повернення пайових внесків	402	30,31
2.	Пайові внески направлені на формування статутного капіталу	402	40
3.	Списано непокритий збиток за рахунок пайового капіталу	402	442

4.	Зменшення пайового капіталу за рахунок погашення заборгованості перед кредиторами	402	67
5.	Відображено формування пайового капіталу за рахунок внесків	10,12,14, 15,20,21, 28,30,31, 35	402
6.	Відображено розпайовану вартість майна у КСП	40	402
7.	Відображено формування пайового капіталу за рахунок додаткового капіталу	42	402
8.	Відображено формування пайового капіталу за рахунок використання прибутку	44	402
9.	Відображено формування пайового капіталу за рахунок погашення членом підприємства заборгованості підприємства за позиками, отриманими від останнього	50,60	402
10.	Відображено збільшення пайового капіталу за рахунок погашення учасником підприємства заборгованості підприємства за отриману продукцію(товари, послуги),отримані від цього учасника	63	402
11.	Відображено збільшення пайового капіталу за рахунок утримань із заробітної плати працівника підприємства	66	402
12.	Відображено збільшення пайового капіталу за рахунок зменшення заборгованості підприємства перед засновниками цього підприємства (реінвестування)	67	402
13.	Відображено збільшення пайового капіталу за рахунок погашення членом підприємства кредиторської заборгованості підприємства перед цим членом	68	402

Що стосується оцінки капіталу, то оплачений або вкладений капітал дорівнює оцінці вкладених в обмін на корпоративні права активів, за вирахуванням облікової вартості активів, витрачених на викуп корпоративних прав самим підприємством. У свою чергу сума статутного (пайового) капіталу дорівнює номінальній сумі зареєстрованого статутного (пайового) капіталу.

1.3 Облік капіталу в дооцінках

З 2013 р. введена в дію така стаття балансу, як «*Капітал у дооцінках*», на якому відобразатиметься інформація про дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно за НП(С)БО 1 відображаються у складі власного капіталу, але розкриватимуться не у звіті про власний капітал, як раніше, а у звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (форма 2)).

На рахунку 41 «Капітал у дооцінках» узагальнюватиметься інформація про

дооцінки об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок. Такі суми дооцінки основних засобів і нематеріальних активів відноситимуться до нерозподіленого прибутку. Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

Рахунок 41 "Капітал у дооцінках" має такі субрахунки:

- 411 "Дооцінка (уцінка) основних засобів";
- 412 "Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів";
- 413 "Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів";
- 414 "Інший капітал у дооцінках".

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

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

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

На субрахунку 414 "Інший капітал у дооцінках" узагальнюється інформація про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках.

Вхідний залишок на субрахунках рахунку 41 "Капітал у дооцінках" формується шляхом перенесення відповідної інформації з рахунку 42 "Додатковий капітал".

Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів – це інформація про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових коштів у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Такі суми будуть віднесені до первісної вартості фінансових інвестицій чи фінансових зобов'язань або до складу інших доходів (витрат).

Інформація про дооцінки (уцінки) основних засобів, нематеріальних активів буде відображатися у звіті про фінансові результати у другому розділі «Сукупний дохід».

Відображення в обліку переоцінки основних засобів наведено у таблиці:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Дооцінка об'єкта ОЗ			
<i>Дооцінку проводять вперше</i>			
1.	Здійснено дооцінку первісної вартості ОЗ	10	411
2.	Відображено дооцінку зносу	411	131
3.	Списано до складу нерозподіленого прибутку суму капіталу в дооцінках пропорційно нарахованій амортизації	411	441
<i>Дооцінка об'єкту, який раніше дооцінювали</i>			
1.	Здійснено дооцінку первісної вартості ОЗ	10	411
2.	Відображено дооцінку зносу	411	131
3.	Списано до складу нерозподіленого прибутку суму капіталу в дооцінках пропорційно нарахованій амортизації	411	441
<i>Дооцінка раніше уцінених ОЗ</i>			
1.	Відображено дооцінку залишкової вартості об'єкта ОЗ (у межах попередніх уцінок, уключених до витрат)	10	746
2.	Дооцінено залишкову вартість ОЗ (у сумі, що перевищує попередні уцінки)	10	411
3.	Відображено дооцінку зносу	10	131
4.	Списано до складу нерозподіленого прибутку суму капіталу в дооцінках пропорційно нарахованій амортизації	411	441
Уцінка об'єкта ОЗ – зменшення вартості			
<i>Уцінку проводять уперше</i>			
1.	Здійснено уцінку залишкової вартості об'єкта ОЗ	975	10
2.	Відображено уцінку зносу	13	10
<i>Уцінка об'єкту, який раніше уцінювався</i>			
1.	Здійснено уцінку залишкової вартості об'єкта ОЗ	975	10
2.	Відображено уцінку зносу	13	10
<i>Уцінка раніше дооцінених об'єктів ОЗ</i>			
1.	Відображено уцінку залишкової вартості (у межах попередніх дооцінок, що рахуються в складі капіталу в дооцінках)	411	10
2.	Відображено уцінку залишкової вартості (понад суму, яка була в складі капіталу в дооцінках)	975	10
3.	Відображено уцінку зносу	13	10
Зменшення корисності ОЗ			
<i>Об'єкт обліковують за первісною вартістю (тобто його не переоцінювали)</i>			
1.	Визнано втрати від зменшення корисності ОЗ	972	131
<i>Об'єкт обліковується за переоціненою вартістю</i>			
<i>- суми попередніх уцінок перевищують суми дооцінок</i>			
1.	Визнано втрати від зменшення корисності ОЗ	972	131
<i>- суми попередніх дооцінок перевищують суми уцінок</i>			

1.	Віднесено втрати від зменшення корисності об'єкта ОЗ на зменшення капіталу в дооцінках	411	131
2.	Віднесено втрати від зменшення корисності об'єкта ОЗ на витрати (у сумі перевищення таких втрат над капіталом в дооцінках)	972	13
Відновлення корисності ОЗ			
<i>Об'єкт обліковують за первісною вартістю (тобто його не переоцінювали)</i>			
1.	Відображено вигоди від відновлення корисності об'єкта ОЗ	131	742
<i>Об'єкт обліковують за переоціненою вартістю - суми попередніх дооцінок перевищують суми уцінок</i>			
1.	Відновлення корисності ОЗ віднесено на додатковий капітал	131	411
<i>- суми попередніх уцінок перевищують суми дооцінок</i>			
1.	Відображено відновлення корисності об'єкта ОЗ у межах суми витрат від попередніх уцінок	131	742
2.	Відображено відновлення корисності об'єкта ОЗ на суму перевищення над витратами від попередніх уцінок	131	411

1.4. Облік додатково вкладений капітал

1.4.1. Теоретичні аспекти обліку додатково вкладеного капіталу

Додатково вкладений капітал – це сума внесків засновників понад зареєстровану частину. У складі додатково вкладеного капіталу виділяють:

- **емісійний дохід**, який пов'язаний з придбанням акцій за ціною, вищою за їх номінальну вартість, у акціонерних товариствах та
- **інші внески засновників понад зареєстрований статутний капітал**, які вносяться без рішень про зміну розміру статутного капіталу.

Для обліку цих сум передбачено рахунок 42 "Додатковий капітал". Рахунок 42 "Додатковий капітал" призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

За кредитом рахунку 42 "Додатковий капітал" відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом - його зменшення.

Рахунок 42 "Додатковий капітал" має такі субрахунки:

- 421 "Емісійний дохід";
- 422 "Інший вкладений капітал";
- 423 "Накопичені курсові різниці";
- 424 "Безоплатно одержані необоротні активи";
- 425 "Інший додатковий капітал".

Різниця між оцінкою вкладеного капіталу та номінальною вартістю статутного капіталу і є додатково вкладеним капіталом.

1.4.2. Облік емісійного доходу

На субрахунку 421 "Емісійний дохід" відображається прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу. Сума перевищення збитку від зазначених операцій над залишком емісійного доходу відображається за дебетом рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

ПРИКЛАД. Для формування статутного капіталу акціонерним товариством було випущено 3000 акцій номінальною вартістю 50 грн. Продажна вартість акцій склала 55 грн. за акцію.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1.	Відображено статутний капітал акціонерного товариства, виходячи з номінальної вартості випущених акцій	46	401	150000
2.	Відображено емісійний дохід	46	421	15000

Різниця між продажною вартістю емітованих акціонерним товариством акцій та їх номінальною вартістю (у нашому прикладі 15000 грн.) являє собою *емісійний дохід* такого акціонерного товариства.

В подальшому акціонерне товариство може викуповувати свої акції з метою перепродажу або анулювання. Накопичений товариством емісійний дохід може бути джерелом:

1) для покриття різниці між викупною і номінальною вартістю акцій, у випадку якщо ціна, за якою акції були викуплені, перевищує ціну акцій, за якою вони потім були продані;

2) для покриття різниці між викупною і номінальною вартістю анульованих акцій, у випадку якщо ціна акцій, за якою вони були викуплені, перевищує номінальну вартість анульованих акцій.

У балансі акціонерного товариства залишок суми невикористаного емісійного доходу, тобто кредитове сальдо по рахунку 421 відображається по статті "Додатково вкладений капітал".

1.4.3. Облік іншого вкладеного капіталу

На субрахунку 422 "Інший вкладений капітал" обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу.

Нижче подано кореспонденцію рахунків з обліку додаткових внесків засновників товариства без рішення про збільшення статутного капіталу підприємства:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено додаткові внески засновників товариства без рішення про збільшення статутного капіталу підприємства: - грошовими коштами - основними засобами - нематеріальними активами - товарно-матеріальні цінності	30,31 10 12 20,22	422 422 422 422

Додатковий капітал підприємства може бути одним із джерел погашення збитків підприємства, що відображається проведенням: Дебет 422 – Кредит 442.

У балансі підприємства залишок іншого вкладеного капіталу – кредитове сальдо субрахунку 422 “Інший вкладений капітал” відображається по статті “Інший додатковий капітал”

1.4.4. Облік накопичених курсових різниць

"На субрахунку 423 "Накопичені курсові різниці" узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.

Відповідно до пункту 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. №193, курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу, відображаються у складі додаткового капіталу.

Курсові різниці, які виникають щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України, погашення яких не планується і не є ймовірним в найближчій перспективі, відображаються у складі іншого додаткового капіталу та відображаються в іншому сукупному доході.

Для обліку вищезазначених курсових різниць Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291 (зі змінами), призначено рахунок 42 «Додатковий капітал», зокрема, на субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному

доході, а на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» обліковуються курсові різниці за зобов'язаннями засновників з внесків до статутного капіталу.

1.4.5. Облік безоплатно отриманих необоротних активів

На субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи" відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі.

В момент отримання необоротних активів підприємство збільшує свій додатковий капітал на суму справедливої вартості, за якою вони оприбутковані на баланс підприємства. Потім одночасно з нарахуванням зносу по безоплатно отриманих необоротних активах підприємство відображає дохід у розмірі нарахованого зносу.

В регістрах бухгалтерського обліку ці операції відображаються наступним чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	До складу основних засобів зараховано безоплатно отримані основні засоби за їх справедливою вартістю	10,12	424
2.	Нараховано знос по безоплатно отриманих основних засобах	23,91,92, 93	131
3.	Відображено дохід пропорційно сумі нарахованого зносу	424	745

У балансі залишок по субрахунку 424 "Безоплатно отримані активи", тобто кредитове сальдо відповідає залишковій вартості безоплатно отриманих підприємством необоротних активів і відображається по статті "Інший додатковий капітал".

На субрахунку 425 "Інший додатковий капітал" обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків, зокрема капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів.

1.5. Облік резервного капіталу

Резервний капітал – це сума резервів, створених підприємством відповідно до діючого законодавства або статутних документів.

Резервний (страховий) капітал створюється господарськими товариствами в розмірі, встановленому засновницькими документами, але не менше 25

відсотків статутного капіталу (в акціонерних товариствах – не менше 15%). Щорічний розмір відрахувань до резервного (страхового) капіталу також встановлюється засновницькими документами, але не може бути меншим за 5 відсотків суми чистого прибутку.

Резервний капітал господарського товариства створюється з метою покриття можливих в майбутньому не передбачуваних збитків, втрат. Резервний капітал може використовуватися для покриття балансового збитку підприємства за звітний період, на виплату дивідендів при недостатності нерозподіленого прибутку, на інші цілі передбачені законодавством.

Для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку у Плані рахунків призначено рахунок 43 “Резервний капітал”. По кредиту цього рахунку відображається створення резерву, по дебету – використання резервного капіталу. Сальдо по рахунку 43 відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами і напрямками використання.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Збільшено статутний капіталу за рахунок резервного капіталу	43	401
2.	Погашено непокриті збитки минулих років за рахунок резервного капіталу	43	442
3.	Створено резервний капітал за рахунок додаткового капіталу	42	43
4.	Формування резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	443	43

1.6. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – це сума доходу, реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку.

У Плані рахунків для обліку сум нерозподілених прибутків (збитків) поточного і минулого років, а також використаного в поточному році прибутку передбачено рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. По кредиту рахунку 44 відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, по дебету – збитки і використання прибутку.

Рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” має такі субрахунки:

- 441 “Прибуток нерозподілений”;
- 442 “Непокриті збитки”;
- 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”.

На субрахунку 441 відображають наявність та рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 відображають непокриті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 відображають розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді.

Слід відмітити, що виправлення помилок за минулий рік, які виявлені в поточному році, відображають кореспонденцією рахунку 44 “Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)” з відповідними рахунками бухгалтерського обліку.

Типові проведення з обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку):

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нараховано дивіденди власникам	443	671
2.	Використано прибуток на виплату премії за випущеними облігаціями	443	522
3.	Проведено відрахування до резервного капіталу	443	43
4.	Списано фінансовий результат на нерозподілений прибуток	79	441
5.	Списано фінансовий результат на непокриті збитки	442	79
6.	Списано суму прибутку, використаного у звітному періоді, за рахунок нерозподіленого прибутку	441	443
7.	Списано суму прибутку, використаного у звітному періоді на непокриті збитки	442	443
8.	Списано непокриті збитки за рахунок коштів резервного і додаткового капіталу	43,42	442

У балансі підприємства дані про суми нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) відображаються у рядку 350. Причому сума непокритого збитку наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку I розділу пасиву балансу.

1.7. Облік вилученого капіталу

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії, викуплених товариством у своїх акціонерів.

Акціонерне товариство має право викупити в акціонера оплачені ним акції тільки за рахунок сум, що перевищують статутний капітал, для їх наступного перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників, анулювання. Зазначені акції мають бути реалізовані або анульовані в термін не більше 1 року.

Для узагальнення інформації про вилучений капітал товариства Планом рахунків передбачено рахунок 45 “Вилучений капітал”. По дебету рахунку 45

відображають фактичну вартість акцій власної емісії, викуплених акціонерним товариством у своїх акціонерів, по кредиту – вартість анульованих або перепроданих акцій.

Аналітичний облік вилученого капіталу ведуть за видами акцій (вкладів, паїв), іншого вилученого капіталу.

ПРИКЛАД. Акціонерне товариство викупило 300 акцій номінальною вартістю 120 грн. за акцію.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1.	Викуплено 300 акцій за викупною вартістю 120грн. за акцію	451	30,31	36000

У подальшому викуплені акціонерним товариством акції можуть бути:

- анульовані;
- перепродані.

ПРИКЛАД. Акціонерним товариством було анульовано 100 акцій на суму 10000 грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1.	Відображено зменшення статутного капіталу акціонерного товариства на номінальну вартість викуплених акцій (100 x 100 = 10000)	401	451	10000
2.	Різницю між викупною і номінальною вартістю анульованих акцій віднесено у зменшення емісійного доходу (100 x (120-100) = 2000)	421	451	2000

У випадку, коли емісійного доходу не вистачає для "покриття" перевищення викупної вартості акцій над номінальною, використовують прибуток звітного періоду. При цьому здійснюють запис: Дт 443 Кт 451.

Вилучені акціонерним товариством акції в подальшому можуть бути перепродані, причому ціна реалізації може бути як вища, так і нижча за ціну, за якою вони викупувалися.

ПРИКЛАД. Акціонерне товариство продало 100 акцій за ціною 110 грн. за штуку. Викупна вартість акцій 120 грн. за штуку.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1.	Відображено реалізацію акціонерним товариством 100 акцій за продажною вартістю акцій (100 x 110= 11000)	30,31	451	11000
2.	Різницю між викупною і продажною			

	вартістю віднесено на зменшення емісійного доходу (100 x (120- 110)= 1000)	421	451	1000
--	--	-----	-----	------

Розглянемо випадок, коли акції були продані за ціною вище викупної.

ПРИКЛАД. Акціонерне товариство реалізувало 100 акцій за ціною 130 грн. за акцію. Викупна вартість акцій становила 120 грн. за акцію.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1.	Відображено реалізацію акціонерним товариством 100 акцій за продажною вартістю акцій (100 x 130= 13000)	30,31	451	13000
2.	Відображено емісійний дохід, який дорівнює різниці між продажною і викупною вартістю акцій (100 x (130-120)= 1000)	451	421	1000

У балансі акціонерного товариства дебетове сальдо по рахунку 45 “Вилучений капітал” наводиться у дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

1.8. Неоплачений капітал

Джерелом формування статутного капіталу є грошові та матеріальні внески засновників. У випадку внесення засновниками до статутного капіталу матеріальних ресурсів, первісною вартістю останніх є їх справедлива вартість, погоджена між засновниками, за якою активи зараховуються на баланс підприємства.

Неоплачений капітал є нічим іншим, як заборгованістю засновників (учасників) по внесках до статутного капіталу.

Сам порядок оцінки майнових внесків учасників має бути визначено в засновницьких документах. У випадку, якщо самі засновники не можуть здійснити оцінку майна, то це роблять спеціалісти з бюро технічної інвентаризації або торгівельно-промислової палати.

У бухгалтерському обліку фактичне надходження внесків засновників відображається на рахунку 46 “*Неоплачений капітал*”. По дебету рахунку 46 відображається заборгованість засновників (учасників) товариства по внесках до статутного капіталу підприємства, а по кредиту – погашення заборгованості.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться по кожному засновнику (учаснику) і за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств).

У балансі підприємства сума заборгованості засновників (учасників) по внесках до статутного капіталу наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

ПРИКЛАД. В установчих документах товариства з обмеженою відповідальністю статутний капітал встановлено в розмірі 150 000 грн. До реєстрації внески трьох засновників ТзОВ склали: $150\,000 \times 50\% : 100 = 75\,000$ грн. У подальшому, як визначено у засновницьких документах, учасники здійснюють внески:

– учасник «А» вносить до статутного капіталу основні засоби (обладнання) вартістю 35 000 грн.

– учасник «В» вносить до статутного капіталу нематеріальні активи вартістю 25 000 грн.

– учасник «С» вносить до статутного капіталу грошові кошти в сумі 15 000 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку це буде відображено наступним чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1.	Відображено заборгованість учасників товариства по внесках до статутного капіталу	46	40	150000
2.	Відображено суму фактичних внесків учасників грошовими коштами:			
	а) учасника «А»	31	46	15000
	б) учасника «В»	31	46	25000
	в) учасника «С»	31	46	35000
3.	Відображено фактичні внески учасників:			
	а) учасника «А» на вартість внесеного обладнання	104	46	35000
	б) учасника «В» на вартість нематеріального активу	12 31	46	25000 15000
	в) учасника «С» на суму грошових коштів			

ТЕМА 2. ОБЛІК ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ

- 1. Визначення основних понять обліку забезпечення майбутніх виплат і платежів*
- 2. Забезпечення майбутніх витрат і платежів*
- 3. Забезпечення гарантійних зобов'язань*
- 4. Облік цільового фінансування і цільових надходжень*

2.1 Визначення основних понять обліку забезпечення майбутніх виплат і платежів

Відповідно до П(С)БО 11 “Зобов’язання”, *забезпечення* – це зобов’язання, точна сума яких не може бути визначена до настання певної дати, або невідомий час їх погашення на дату складання балансу.

Забезпечення можуть створюватись для відшкодування (майбутніх) витрат на:

- виплату відпусток працівників;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів та ін.

Суми забезпечення визначення визначаються витратами за обліковою оцінкою ресурсів (з вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу. Забезпечення використовується тільки для тих витрат, для покриття яких воно було створене. Залишок забезпечення переглядають на кожну дату балансу і у разі необхідності коригують у сторону збільшення або зменшення. Якщо відсутня ймовірність погашення майбутніх зобов'язань, сума нарахованого забезпечення підлягає сторнуванню.

Для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервують для забезпечення майбутніх витрат і платежів та включення їх до витрат поточного періоду призначено рахунок 47 *“Забезпечення майбутніх витрат і платежів”*. За дебетом рахунку відображають використання забезпечення, за кредитом – їх нарахування.

Рахунок 47 *“Забезпечення майбутніх витрат і платежів”* має такі субрахунки:

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

2.2. Забезпечення майбутніх витрат і платежів

На субрахунку 471 ведуть облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Також на цьому субрахунку узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на збори на обов'язкове державне страхування.

Сума відпускних повинна бути розподілена на витрати протягом цього року, за який надається відпустка. Кожен місяць працівник заробляє частку суми відпускних, тому і заборгованість перед працівниками виникає в міру кожного відпрацьованого місяця, а отже, підлягає нарахуванню щомісяця або не рідше, ніж раз на квартал.

Коли ж працівникові оплачується відпустка, то сума відпускних

нараховується за рахунок раніше нарахованого резерву. Сума забезпечення визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої зарплати працівникам і коефіцієнта, визначеного як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового капіталу оплати праці.

ПРИКЛАД. Припустимо, що плановий капітал оплати праці на 2011 рік складає 240000 грн. Відповідно, планова сума на оплату відпусток складає 20000 грн.

Обчислимо коефіцієнт: $20000 : 240000 = 0,083$

Припустимо, що у I кварталі заробітна плата працівникам склала 50000 грн. У цьому ж кварталі у відпустку пішла одна особа, а сума її відпускних склала 2000 грн.

Обчислимо суму забезпечення на оплату відпусток: $50000 \times 0,083 = 4150$ грн. Як уже зазначалось, на субрахунку 471 узагальнюється інформація про забезпечення єдиного соціального внеску від суми забезпечень виплат відпусток. Так, як в даний час загальний відсоток відрахувань на соціальне страхування складає 22 %, то у I кварталі повинно бути нараховано: $4150 \times 0,22 = 913$ грн. забезпечень на сплату єдиного соціального внеску.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1.	Нараховано створення резерву на майбутню оплату відпусток основним виробничим робітникам	23	471	2000
2.	Нараховано створення резерву на єдиний соціальний внесок (22 %)	23	471	440
3.	Нараховано резерв на майбутню оплату відпусток загальновиробничих працівників	91	471	6500
4.	Нараховано створення резерву на єдиний соціальний внесок (22 %)	91	471	1430
5.	Нараховано резерв на майбутню оплату відпусток працівникам адміністрації	92	471	1000
6.	Нараховано створення резерву на єдиний соціальний внесок (22 %)	92	471	220
7.	Нараховано резерв на майбутню оплату відпусток працівникам відділу збуту	93	471	5000
8.	Нараховано створення резерву на єдиний соціальний внесок (22 %)	93	471	1100
9.	Нараховано суму відпускних за рахунок зменшення раніше нарахованих забезпечень	471	661	2000
10.	Нараховано за рахунок резерву єдиний соціальний внесок (22 %)	471	65	440

Як бачимо, із загальної суми нарахованих забезпечень з виплати відпусток – 4150 грн., у I кварталі було погашено таких зобов'язань на 2000 грн. Із суми нарахованих забезпечень з виплати зборів на обов'язкове соціальне страхування

– 913 грн. було погашено 440 грн. У результаті різниця (непогашене зобов'язання) повинна бути відображена у балансі в статті "Забезпечення виплат персоналу".

На субрахунку 472 "Додаткове пенсійне забезпечення" ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення.

2.3. Забезпечення гарантійних зобов'язань

Підприємства, що здійснюють продаж товарів з наданням гарантій, проводять нарахування забезпечень гарантійних зобов'язань, облік яких ведеться на субрахунку 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань".

Якщо продукція реалізовується з гарантією (за умови визнання доходу у період реалізації), у підприємства виникає ймовірність наступного виникнення недоліків. При цьому створюється резерв для покриття можливих витрат щодо виконання гарантійних зобов'язань. Суму гарантії відображають по дебету рахунків обліку витрат у тому періоді, коли була здійснена реалізація. Враховуючи наявний досвід, підприємство може розрахувати суму, на яку буде надаватися гарантія на майбутній період.

ПРИКЛАД. Підприємство здійснює продаж побутової техніки. Протягом року повертають 5 % проданих товарів від загального обсягу реалізації. Середня вартість одного виробу – 400 грн. Протягом місяця було продано 70 одиниць виробів.

Сума гарантійного зобов'язання складе : $400 \times 70 \times 5\% = 1400$ грн.

Коли підприємству повернуть несправний товар, бухгалтер здійснює бухгалтерські записи щодо повернення товарів. Після цього бракований товар або підлягає поверненню постачальникові, якщо це передбачено договором або підлягає уціненню до ціни можливої реалізації.

У випадку, коли підприємством проводиться ремонт поверненого товару або гарантійна заміна будь-яких деталей, тоді вартість послуг з ремонту буде віднесена у дебет субрахунку 473.

В обліку операції пов'язані із забезпеченням гарантійних зобов'язань відображаються наступним чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нараховані забезпечення гарантійних зобов'язань у момент реалізації продукції з гарантією	93	473
2.	Здійснено ремонт товару, який повернено	473	20,28,66,65

У балансі підприємства залишок суми гарантійних зобов'язань, тобто кредитове сальдо по рахунку 473 відображається в статті "Інші забезпечення".

На субрахунку 474 "Забезпечення інших витрат та платежів" ведеться облік забезпечення інших витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47. Аналітичний облік забезпечення наступних витрат та

платежів ведуть за їх видами, напрямками формування й використання.

2.4 Облік цільового фінансування та цільових надходжень

Кошти **цільового фінансування** та цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних капіталів, як гуманітарна допомога, внески фізичних та юридичних осіб. При цьому використання цих коштів має бути спрямовано тільки на здійснення заходів цільового призначення.

Для обліку асигнувань з бюджету на проведення протиепідемічних і карантинних заходів, підготовку кадрів, будівництво соціально-побутових об'єктів, їх експлуатацію тощо, використовують рахунок 48 "Цільове фінансування та цільові надходження". Рахунок має такі субрахунки:

- 481 "Кошти, вивільнені від оподаткування";
- 482 "Кошти з бюджету та державних цільових фондів";
- 483 "Благодійна допомога";
- 484 "Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень".

На субрахунку 481 "Кошти, вивільнені від оподаткування" ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства.

На субрахунку 482 "Кошти з бюджету та державних цільових фондів" ведеться облік коштів, отриманих з бюджету та державних цільових фондів, та їх використання.

На субрахунку 483 "Благодійна допомога" ведеться облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

На субрахунку 484 "Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень" ведеться облік надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження".

На цьому рахунку також обліковують цільові надходження, зокрема внески батьків на покриття витрат з утримання дітей у дитячих дошкільних закладах або відрахування з капіталів соціального розвитку на оплату путівок для дітей у таборах.

По кредиту рахунку 48 відображають кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, за дебетом – використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Тобто, якщо підприємству надходять цільові кошти, це не означає, що ці кошти відразу ж будуть включені до доходу. Застосовуючи

такий принцип бухгалтерського обліку, як відповідність доходів і витрат, вилучені кошти будуть визнані доходом у тому періоді, в якому будуть здійснені витрати, пов'язані з цим цільовим фінансуванням.

Якщо цільове фінансування отримано у цілях капітальних вкладень, таке фінансування відображається у складі доходів майбутніх періодів проведенням *Дт 48 Кт 69* з наступним поступовим включенням до складу доходів звітних періодів у міру амортизації об'єкта капітальних вкладень.

Типові проведення наведені нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
<i>Надходження з бюджету компенсаційних витрат</i>				
1.	Нараховано компенсацію учасникам ліквідації наслідків на ЧАЕС	949	661	8000
2.	Видана компенсація	661	301	8000
3.	Відображено заборгованість з фінансування компенсаційних витрат	377	48	8000
4.	Включено до складу доходу суму цільового фінансування, умови якого виконано	48	718	8000
5.	Надійшли кошти з бюджету	311	377	8000
<i>Цільове фінансування капітального будівництва</i>				
1.	Надійшла сума гранту від міжнародного фонду для будівництва заводу по виробництву енергозберігаючих систем	311	48	4000000
2.	Витрачені кошти на будівництво заводу	151	311	4000000
3.	Введено в експлуатацію будівлю заводу	103 48	151 69	4000000 4000000
4.	Нараховано амортизацію на будівлю	91	131	4000000
5.	Одночасно відображено суму доходу звітного періоду	69	718	4000000

Контрольні запитання до теми

1. *Власний капітал – це...?*
2. *Що є джерелами формування статутного капіталу господарських товариств?*
3. *Яким проведенням відображається операція: збільшено статутний капітал за рахунок нерозподіленого прибутку? Для акціонерного товариства мінімальний статутний капітал становить...?*
4. *Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:...?*
5. *Вкажіть кореспонденцію: 1) збільшено статутний капітал за рахунок індексації основних засобів?*
- 2) *збільшено статутний капітал за рахунок обміну облігацій номінальною вартістю на акції?*
6. *Пайовий капітал – це...?*
7. *Емісійний дохід – це...?*
8. *Що відображається на субрахунку 423 “Дооцінка активів”?*

9. Що відображає підприємство одночасно з нарахуванням зносу по безоплатно отриманих необоротних активах
10. Резервний капітал – це...?
11. З якою метою створюється резервний капітал господарського товариства?
12. Вкажіть кореспонденцію: створено резервний капітал за рахунок додаткового капіталу?
13. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – це...?
14. Назвіть субрахунки 44 рахунку?
15. Вкажіть кореспонденцію: 1) проведено відрахування до резервного капіталу?;
2) списано суму прибутку, використаного у звітному періоді на непокриту збитки .
16. Вилучений капітал – це...?
17. Який рахунок передбачено Планом рахунків для узагальнення інформації про вилучений капітал?
18. Згідно із Законом України “Про господарські товариства” до моменту державної реєстрації ТОВ, скільки кожний з учасників повинен внести внеску?
19. Забезпечення – це...?
20. Вкажіть кореспонденцію: нараховані забезпечення гарантійних зобов'язань у момент реалізації продукції з гарантією
21. Як можуть надходити кошти цільового фінансування та цільових надходжень?
22. Що відображається за дебетом 48 рахунку?
23. Що є джерелами формування майна підприємства?

РОЗДІЛ IV ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

ТЕМА 3. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ПОЗИК

1. *Сутність і методологічні засади обліку довгострокових зобов'язань.*
2. *Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків*
2. *Облік виданих довгострокових векселів.*
3. *Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями.*
4. *Облік довгострокових орендних зобов'язань.*
5. *Облік відстрочених податкових зобов'язань.*
6. *Облік інших довгострокових зобов'язань.*
7. *Аналітичний і синтетичний облік довгострокових зобов'язань.*

3.1 Сутність і методологічні засади обліку довгострокових зобов'язань.

З метою формування засобів господарської діяльності, підприємство постійно відшукує можливості залучення коштів із зовнішніх джерел. Згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку зобов'язання

підприємства поділяються на:

- довгострокові зобов'язання ;
- поточні зобов'язання;

Відповідно до НП(С)БО під **поточними зобов'язаннями** розуміють зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або мають бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати Балансу. Що ж до **довгострокових зобов'язань**, то згідно П (С) БО 11 “Зобов'язання” до них відносять усі зобов'язання підприємств, які не є поточними зобов'язаннями, тобто термін повернення яких перевищує 12 календарних місяців або один операційних цикл.

У Плані рахунків та Інструкції про його застосування для відображення кредитних операцій у бухгалтерському обліку передбачені такі рахунки :

- 50 “Довгострокові позики”
- 60 “Короткострокові позики”
- 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання підприємства в частині нарахованих відсотків за кредитами та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С) БО 13 “Фінансові інструменти”.

3.2 Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків

Необхідність кредиту, як джерела фінансових ресурсів зумовлена виникненням тимчасової потреби підприємства в оборотних коштах з метою забезпечення його нормального функціонування.

Відображення інформації про отримані кредити банків на рахунках бухгалтерського обліку залежить від того, до якого виду зобов'язань підприємства може бути віднесена заборгованість, що утворилася в результаті отриманого кредиту.

Для отримання позики в банку необхідно укласти кредитну угоду, згідно з яким здійснюється кредитування підприємства через перерахування позик платіжними дорученнями постачальникам в оплату за товарно-матеріальні цінності. При цьому за кредитним договором контролюють суму кредиту, строк на який його видають, відсоткову ставку за користування позикою, розмір та умови сплати комісії за кредитом, матеріальне забезпечення чи гарантії повернення позики.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточними зобов'язаннями призначений рахунок 50 “Довгострокові позики”.

За кредитом даного рахунку відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених), за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими позиками.

Рахунок 50 «Довгострокові позики» має такі субрахунки :

- 501 “Довгострокові кредити банків у національній валюті”
- 502 “Довгострокові кредити банків в іноземній валюті”
- 503 “Відстрочені довгострокові кредити б банків у національній валюті”
- 504 “Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті”
- 505 “Інші довгострокові позики в національній валюті”
- 506 “Інші довгострокові позики в іноземній валюті”

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позики).

ПРИКЛАД. 1 вересня 2014 року підприємство отримало в банку кредит на фінансування будівництва об'єкта основних засобів у сумі 500 000 грн. під 55 % річних. Дата повернення кредиту - 1 вересня 2016 року. Відсотки сплачуються щорічно 1 вересня.

Отож протягом терміну дії кредитного договору підприємство буде зобов'язане здійснити такі платежі :

Дата платежу	01.09.2014 р.	01.09.2015 р.	01.09.2016 р.
Відсотки	275000	275000	275000
Сума основного боргу			500000

В обліку ці операції будуть відображені таким чином :

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Зараховано кредит на поточний рахунок підприємства (01.09.2014 р.)	311	501	500000
2.	Нараховано відсотки за банківським кредитом (01.09.2014 р.)	951	684	275000
	Списано суму відсотків на результати діяльності	792	951	275000
	Сплачено відсотки за кредит	684	311	275000
3.	Нараховано відсотки за банківським кредитом (01.09.2015р)	951	684	275000
	Списано суму відсотків на результати діяльності	792	951	275000
	Сплачено відсотки за кредитом	684	311	275000
4.	Довгострокові зобов'язання щодо основної суми кредиту переведено до складу поточних зобов'язань(31.12.2015 р)	501	611	500000

	Нараховано відсотки за банківським кредитом(01.09.2016 р.)	951	684	275000
5.	Списано суму відсотків на результати діяльності	792	951	275000
	Сплачено відсотки за кредитом	684	311	275000
	Повернено суму основного боргу за кредитом	611	311	500000

Типова кореспонденція рахунків при обліку довгострокових позик буде виглядати наступним чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками готівкою	50	30
2.	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками з розрахункового рахунку	50	31
3.	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками за рахунок коштів покупців	50	36
4.	Погашено заборгованість за довгостроковими позиками за рахунок коштів різних дебіторів	50	37
5.	Погашено довгострокову позику за рахунок короткострокової.	50	60
6.	Отримано довгострокову позику готівкою	30	50
7.	Отримано довгострокову позику на розрахунковий рахунок	31	50
8.	Проведено поточні фінансові інвестиції за рахунок довгострокової позики	35	50
9.	Перераховано аванс постачальникам та підрядникам за рахунок довгострокової позики	371	50
10.	Погашено заборгованість перед орендодавцем за об'єкти довгострокової оренди за рахунок довгострокової позики	53	50
11.	Переоформлено короткострокову позику на довгострокову	60	50
12.	Погашено заборгованість перед постачальниками та підрядниками за рахунок довгострокової позики	63	50
13.	Сплачено податки за рахунок довгострокової позики	64	50
14.	Оплачено за рахунок позики відповідні витрати	91,92,93, 94,95,99	50

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань здійснюють за позикодавцями (банками) у розрізі кожного кредиту окремо за строками погашення кредиту.

3.3 Облік виданих довгострокових векселів

Підприємства можуть як отримувати векселі від боржників, так і розраховуватись ними із кредиторами (облік розрахунків із дебіторами розглянуто у конспекті лекцій “Фінансовий облік I”). Векселі, що виписує підприємство і видає своїм кредиторам, обліковують на рахунку 51 “Довгострокові векселі видані”.

Виписавши вексель на суму заборгованості за товарно-матеріальні цінності чи виконані роботи, надані послуги і передає його підприємству, перед яким виникла заборгованість із цього приводу. Видані векселі реєструють в спеціальному описі. Кожний вексель записують, як заборгованість певному підприємству. Загальний підсумок виданих за місяць векселів є кредитовим оборотом, а сума сплачених коштів за виданими векселями – дебетовими оборотами за цим рахунком.

Одночасно треба списати бланки виданих векселів за кредитом позабалансового рахунку 08 “Бланки суворого обліку” за умовною оцінкою 0,1 мінімальної оплати праці та відобразити за дебетом позабалансового рахунку 05 “Гарантії та забезпечення видані” суми за виданими простими, індосованими (переказними), авальованими (гарантованими до оплати третьою особою) векселями для контролю за ними до отримання повідомлення про їх оплату. Після чого їх списують за кредитом позабалансового рахунку 05 за вексельними сумами.

За кредитом рахунку 51 “Довгострокові векселі видані” відображають видачу векселя в забезпечення заборгованості, за дебетом – погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем.

Аналітичний облік ведуть за кожним виданим векселем. Операції з довгостроковими векселями виданими можна відобразити таким чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Видано довгостроковий вексель в погашення заборгованості перед постачальниками та підрядчиками; бюджетом; органами соціального страхування; за іншими операціями.	63 64 65 68	51
2.	Трансформовано суму заборгованості за виданими довгостроковими векселями у поточну	51	61
3.	Погашено заборгованість перед власниками довгострокових векселів: готівкою; безготівковими розрахунками; позикою банків; іншими доходами	61	30 31 50 60 74

3.4 Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями

Рахунок 52 “Довгострокові зобов'язання за облігаціями” призначено для

обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більш як 12 місяців з дати балансу. Рахунок має такі субрахунки:

- 521 “Зобов’язання за облігаціями” – за кредитом субрахунку ведуть облік боргових зобов’язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом – погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій;
- 522 “Премія за випущеними облігаціями” – за кредитом ведуть облік нарахування сум премій за випущеними облігаціями, за дебетом – погашення заборгованості з нарахованих премій за облігаціями;
- 523 “Дисконт за випущеними облігаціями” – за кредитом обліковують суми дисконту за випущеними облігаціями, за кредитом – списання нарахованих сум.

Аналітичний облік довгострокових зобов’язань за облігаціями ведуть за їх видами та строками погашення, в обліку це можна відобразити так:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
- зобов’язання за довгостроковими облігаціями, випущеними з дисконтом			
1.	На поточний рахунок надійшли кошти від реалізації облігацій	31	521
2.	Відображено дисконт за випущеними облігаціями	523	521
3.	Нараховано відсотки за облігаціями	952	684
4.	Здійснено розрахунки за нарахованими відсотками	684	31
5.	Нараховано амортизацію дисконту випущених облігацій	952	523
6.	Трансформовано довгострокову заборгованість за облігаціями у поточну	521	61
- зобов’язання за довгостроковими облігаціями, випущеними з премією			
7.	На поточний рахунок надійшли кошти від реалізації облігацій	31	521
8.	Відображено обсяг премії за випущеними облігаціями	31	521
9.	Нараховано відсотки за випущеними з премією облігаціями	952	684
10.	Нараховано амортизацію премії за випущеними облігаціями	522	684
11.	Здійснено розрахунки за нарахованими платежами	684	31

* Розрахунок амортизації дисконту та премії див. “Фінансовий облік І”

3.5. Облік довгострокових орендних зобов'язань

В орендаря прийнятні основні засоби записують за дебетом рахунку 10 на відповідні субрахунки на окремі аналітичні рахунки і кредитом рахунку 53 “Довгострокові зобов'язання з оренди” – на вартість взятих у фінансову оренду об'єктів основних засобів в оцінці, що погоджена з орендодавцем. Підприємства-орендарі нараховану амортизацію взятих у фінансову оренду основних засобів обліковують за дебетом рахунку 23 “Виробництво” і кредитом рахунку 13 “Знос необоротних активів”

Щомісяця суму орендної плати за договором відображують за кредитом рахунку 741 і дебетом рахунків:

- субрахунку 53 “Довгострокові зобов'язання з оренди” – на суму нарахованої амортизації взятих у фінансову оренду основних засобів;

- обліку витрат виробництва (обігу) – а суму винагороди орендодавцю за користування орендованими основними засобами.

Погашення заборгованості з орендної плати відображують за дебетом рахунку 53 і кредитом рахунків із обліку грошових коштів.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Прийнято орендарем об'єкт основних засобів на умовах фінансової оренди	10	531
2.	Відображено щомісяця орендарем амортизації об'єкта оренди (на поточну частину зобов'язання)	23	131
		531	61
3.	Відображено щомісячну винагороду орендодавцю	23	61
4.	Сплачено орендодавцю заборгованість з орендної плати	61	30, 31, 50, 60, 74

При переході орендованих за фінансовою орендою основних засобів у власність орендаря виконують запис

Дт 10 Кт 10,

де за дебетом 10 відображають ці основні засоби як власні, і кредитом – аналітичні рахунки “Основні засоби взяті у фінансову оренду”. Суму зносу цих об'єктів списують аналогічно *Дт 13 Кт 13*.

3.6 Облік відстрочених податкових зобов'язань

Як *відстрочені податкові зобов'язання* обліковують суми податків на прибуток, які сплачуватимуть у наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яку використовують з метою оподаткування. Це зумовлено тим, що до оподаткованого

прибутку відсотки банку зараховують не в момент їх нарахування, а при фактичному надходженні (сплаті). В обліку касовий метод визначення доходів скасовано, тому нараховані відсотки банку будуть відразу відображені як доходи за кредитом субрахунку 732 “Відсотки одержані” і як дебіторська заборгованість за дебетом субрахунку 732 “Розрахунки за нарахованими відсотками”. Те саме стосується отриманих або сплачених авансів.

Отже, якщо звітні періоди, у яких нараховані відсотки банку та фактично їх отримано, не збігаються або підприємство має аванси, виникають розбіжності між сумою балансового прибутку за даними бухгалтерського обліку і оподаткованого прибутку за даними податкового обліку, а звідси – різниця у сумах податку, обчисленого на основі різних баз оподаткування, яка буде відображена як відстрочені податкові зобов'язання.

ПРИКЛАД. Балансовий прибуток за перший квартал 20__ р. становить 190 тис. грн., оподаткований прибуток – 180 тис. грн. Отже за даними бухгалтерського обліку податок на прибуток мав би дорівнювати: $190 \cdot 0,25 = 47,5$ тис. грн., але за даними податкового обліку виходить, що сума податкових зобов'язань становить: $180 \cdot 0,25 = 45$ тис. грн.. Тобто різниця: $47,5 - 45 = 2,5$ тис. грн.. буде відображена за статтею “Відстрочені податкові зобов'язання” у розділі III Балансу на основі таких кореспонденцій:

Дт 981 Кт 641 45000

Дт 981 Кт 54 2500

За кредитом рахунку 54 відображують суму податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, за дебетом – зменшення відстрочених податкових зобов'язань внаслідок нарахування поточних податкових зобов'язань.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Списано відстрочені податкові активи звітного періоду за умови перевищення обсягу податку на прибуток, обчисленого за даними бухгалтерського обліку, над аналогічним показником податкового обліку	54	17
2.	Зараховано до поточної заборгованості перед бюджетом відстрочені податкові зобов'язання	54	643
3.	Реструктуровано податкові зобов'язання	17	54
4.	Відстрочено поточну заборгованість перед бюджетом	643	54
5.	Відображено зобов'язання перед бюджетом на підприємствах, які використовують рахунки класу 9	98	54
6.	Відображено зобов'язання перед бюджетом на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	85	54

Сума відстроченого податкового зобов'язання визначають згідно П(с)БО 17 “Податки на прибуток”. Аналітичний облік відстрочених податкових зобов'язань ведуть за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та цілей оподаткування виникла різниця.

3.7 Облік інших довгострокових зобов'язань

Для обліку відстроченої чи реструктурованої заборгованості з податків, зборів, обов'язкових платежів, призначено рахунок 55 “Інші довгострокові зобов'язання”. Зокрема, відповідно до прийнятих державними органами рішень підприємства на основі узгодження з податковими інспекціями, Пенсійним фондом підприємства відображують на ньому відстрочені чи реструктуровані суми щодо рентних платежів, збору за спеціальне використання природних ресурсів, платежів за забруднення навколишнього середовища, збору за геологорозвідувальні роботи, екологічний збір, податок на додану вартість, податок на прибуток підприємства, плата за землю, акцизного збору, єдиного соціального внеску.

На цьому рахунку здійснюють також облік інших операцій, у тому числі за фінансовою допомогою на зворотній основі.

За кредитом рахунку 55 “Інші довгострокові зобов'язання” відображують збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом – їх погашення, переведення до короткострокових, списання тощо.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Отримано фінансову допомогу на зворотній основі	30, 31	55
2.	Переведено до складу поточних зобов'язань відстрочену податкову заборгованість		61
3.	Списано на доходи заборгованість, за якою минув строк позивної давності	55	74
4.	Погашено заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями		30, 31
5.	Переоформлено довгострокову позику на інші довгострокові зобов'язання	50	55
6.	Переоформлено короткострокову позику на інші довгострокові зобов'язання	60	55
7.	Те саме щодо заборгованості постачальникам та підрядникам	63	55
8.	Те саме щодо податкової заборгованості	64	55
9.	Те саме щодо заборгованості за страхуванням	65	55
10.	Те саме щодо іншої кредиторської заборгованості	68	55

Аналітичний облік ведуть за кожним кредитором та видами залучених коштів. Типові операції за рахунком 55 “Інші довгострокові зобов'язання” відображено у

таблиці.

Контрольні запитання до теми

1. Поняття акції, облигації, векселя.
2. Нормативне регулювання ринку цінних паперів.
3. Методика обліку емісії цінних паперів.
4. Оцінка акцій.
5. Облік облигацій з премією.
6. Облік облигацій із дисконтом.
7. Вексель простий та переказний.
8. Індосамент.
9. Синтетичний облік векселів виданих.
10. Облік виплати дивідендів.

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 3. ОБЛІК ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

ТЕМА 4. ОБЛІК КОРОТКОСТРОКОВИХ ПОЗИК

Для обліку розрахунків у національній валюті та іноземній валюті за кредитами банків, термін повернення яких не перевищує 12 місяців з дати балансу, і за позиками, термін погашення яких минув застосовується рахунок 60 «Короткострокові позики». Слід зазначити, що для підприємств, у яких звичайний операційний цикл більше року, на рахунку 60 будуть відображатися кредити банків, термін повернення яких перевищуватиме 12 місяців, починаючи з дати Балансу, але при цьому такі ресурси будуть погашені протягом одного операційного циклу підприємства.

За кредитом даного рахунку відображаються суми одержаних кредитів(позик), за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

Рахунок 60 *“Короткострокові позики”* має такі субрахунки :

- 601 *“Короткострокові кредити банків у національній валюті”*
- 602 *“Короткострокові кредити банків в іноземній валюті”*
- 603 *“Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті”*
- 604 *“Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті”*
- 605 *“Прострочені позики в національній валюті”*
- 606 *“Прострочені позики в іноземній валюті”*.

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення.

ПРИКЛАД. 1 січня 2000 року підприємство отримало в банку кредит в розмірі 100 000 грн. під 70% річних. Дата повернення кредиту – 1 квітня 2011 року. Сплата відсотків проводиться щомісяця першого числа.

Отож, протягом терміну дії кредитного договору підприємство буде зобов'язане здійснити такі виплати:

Дата платежу	01.02.2011 р.	01.03.2011 р.	01.04.2011 р.
Відсотки	5833	5833	5833
Сума основного боргу	X	X	100000

В обліку ці операції будуть відображені таким чином :

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Зараховано кредит на поточний рахунок (01.01.2011 р.)	311	601	100000
2.	Нараховано суму відсотків, що підлягає сплаті(01.02.2011 р.)	951	684	17499
3.	Сплачено відсотки (01.02.2011 р.)	684	311	5833
4.	Сплачено відсотки (012.03.2011 р.)	684	311	5833
5.	Сплачено відсотки (01.04.2011 р.)	684	311	5833
6.	Повернено основну суму боргу	601	311	100000
7.	На результати діяльності списано нараховані відсотки	792	951	17499

Типова кореспонденція рахунків при обліку короткострокових позик буде виглядати так:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Погашено заборгованість за короткостроковими позиками готівкою	60	30
2.	Погашено заборгованість за короткостроковими позиками з розрахункового рахунку	60	31
3.	Погашено заборгованість за короткостроковими позиками за рахунок коштів покупців	60	36
4.	Погашено заборгованість за короткостроковими позиками за рахунок коштів різних дебіторів	60	37
5.	Переоформлено короткострокову позику на довгострокову	60	50
6.	Отримано короткострокову позику готівкою	30	60
7.	Отримано короткострокову позику на розрахунковий рахунок	31	60
8.	Проведено поточні фінансові інвестиції за рахунок короткострокової позики	35	60

9.	Перераховано аванси постачальникам та підрядникам за рахунок короткострокової позики	371	60
10.	Погашено заборгованість перед орендодавцем за об'єкти довгострокової оренди за рахунок короткострокової позики	53	60
11.	Погашено довгострокову позику за рахунок короткострокової	50	60
12.	Погашено заборгованість перед постачальниками та підрядниками за рахунок короткострокової позики	63	60
13.	Сплачено податки за рахунок короткострокової позики	64	60
14.	Сплачено за рахунок позики відповідні витрати	91,92,93, 94,95,99	60

Контрольні запитання до теми

1. Сутність поняття зобов'язання, короткострокові та довгострокові зобов'язання згідно П(С)БО 11.
2. Особливості ануїтетної та класичної схем виплати відсотків за кредитом.
3. Положення кредитного договору, на які варто звернути увагу бухгалтеру.
4. Синтетичний облік короткострокових та довгострокових кредитів та відсотків за ними.
5. Облік довгострокових орендних зобов'язань.
6. Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

ТЕМА 5. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДЧИКАМИ

Розрахунки з постачальниками та підрядниками здійснюються на основі укладених договорів.

Бухгалтеру в угоді на постачання необхідно звернути увагу на такі положення: обсяг постачання товарно-матеріальних цінностей, терміни оплати та умови оплати. У випадку чітко прописаних штрафних санкцій за несвоєчасну оплату за рахунками постачальників, варто здійснювати оплату через акредитив. У випадку зовнішньоекономічної діяльності – на умови ІНКОТЕРМС, тобто умови та місце передачі ризиків за товар у дорозі.

При отриманні товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) на складі постачальника представник підприємства – покупець зобов'язаний пред'явити довіреність та документ, що засвідчує його особу. Довіреність видається працівникові за розпорядженням директора. Складання і видачу цього документа здійснює спеціально призначена особа.

У довіреності вказується:

- найменування підприємства-одержувача і його адреса;
- ідентифікаційний код;
- найменування підприємства платника і його адреса;

- номер розрахункового рахунку, найменування і код (МФО) банку;
- дата видачі і дата, до якої довіреність дійсна;
- кому видана довіреність: посада і прізвище, ім'я та по батькові. Якщо довіреність видається не працівнику підприємства, то крім посади, можна вказати найменування підприємства на якому ця особа працює;
- документ, що засвідчує особу працівника, на якого виписується довіреність, його серія, номер, дата видачі, ким виданий;
- найменування організації – постачальника, від якої повинні бути отримані цінності;
- номер і дата документа, на підставі якого отримують цінності, наприклад, наряду, рахунку, договору, заявки, угоди або будь – якого іншого документа, що їх заміняє. Причому одна довіреність може бути виписана на кілька рахунків, нарядів тощо (всі вони повинні бути вказані в довіреності), якщо цінності, вказані в цих рахунках, нарядах, необхідно отримувати від одного і того ж постачальника і з одного й того ж складу;
- перелік цінностей, які належить отримати, їх найменування, одиниці вимірювання (кг, м, шт. тощо) і кількість.

Виписані, але не використані довіреності не знищуються, а підлягають поверненню відповідальній особі. Ця особа зберігає невикористані бланки в окремих папках протягом встановленого терміну. У разі пошкодження, знищення, крадіжки бланку довіреності складається акт відповідною комісією.

Після належного оформлення довіреність завіряється підписом керівника та бухгалтера і ставиться печатка підприємства. Довірена особа ставить свій підпис як зразок. Слід пам'ятати, що виписана довіреність дійсна протягом 10 днів.

При відпуску цінностей зі складу постачальником виписується накладна, в якій зазначається номер довіреності та дата її видачі. У випадку, коли постачальник є платником ПДВ, він виписує покупцю ще й податкову накладну. Після відпуску матеріалів довіреність та другий примірник накладної здається в бухгалтерію постачальника. Доставлені довіреною особою матеріали на склад, оприбутковуються комірником прибутковим ордером (форми М-4). Для розрахунків з постачальником за отримані товарно-матеріальні цінності покупець переважно використовує платіжне доручення, по якому обслуговуючий банк перераховує кошти на рахунок постачальника. Проте при розрахунках між суб'єктами підприємницької діяльності можуть використовуватися й інші форми безготівкових розрахунків, а також готівкова форма оплати.

Довірена особа зобов'язана не пізніше наступного дня після оприбуткування цінностей надати працівникові, який виписує довіреності документи про придбання та оприбуткування матеріалів на складі.

При наданні послуг, виконанні робіт підставою для здійснення розрахунків є підписаний замовником Акт виконання робіт, надання послуг.

У бухгалтерському обліку розрахунки з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги

ведуться на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

За кредитом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, а за дебетом – її погашення, списання тощо.

Рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” має такі субрахунки:

- 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;
- 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками”;
- 633 “Розрахунки з учасниками ПФГ”.

Аналітичний облік ведеться за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.

Бувають випадки, коли з різних причин розрахунки з постачальниками і підрядниками не здійснюються у термін, який зазначений в угоді. Тоді виникає заборгованість перед постачальниками та підрядниками, яка є найбільш поширеним видом кредиторської заборгованості.

Типові проведення по відображенню розрахунків із постачальниками та підрядниками будуть виглядати так:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Списано кредиторську заборгованість внаслідок виявлення браку здійсненого з вини постачальника	63	24
2.	Погашено кредиторську заборгованість грошовими коштами	63	30,31
3.	Оплачено заборгованість передачею отриманого короткотермінового векселя	63	34
4.	Зараховано заборгованість за відвантажену продукцію в погашення кредиторської заборгованості	63	36
5.	Проведені розрахунки по купівлі продукції через підзвітну особу	63	37
6.	Збільшено суму пайового капіталу на суму заборгованості перед постачальниками	63	41
7.	Зарахування заборгованості за товари, послуги перед постачальниками в рахунок погашення їхньої заборгованості по внескам до статутного капіталу	63	46
8.	Погашена заборгованість перед постачальниками за рахунок цільового фінансування	63	48
9.	Заборгованість оформлена довгостроковою позикою	63	50
10.	Видано довгостроковий вексель або облігацію в рахунок погашення кредиторської заборгованості	63	51,52

11.	Кредиторська заборгованість оформлена короткостроковою позикою	63	60
12.	Видано короткостроковий вексель в рахунок погашення кредиторської заборгованості	63	62
13.	Відображено курсову різницю при розрахунках з іноземними постачальниками (у випадку підвищення курсу іноземної валюти)	63	71
14.	Відображено кредиторську заборгованість перед підрядниками за виправлення браку	24	63
15.	Оприбутковано матеріали, МШП, товари, що надійшли від постачальників	20, 22, 28	63
16.	Виконані роботи, надані послуги підрядниками	23	63
17.	Виконані роботи, надані послуги: - загальновиробничого характеру; - загальногосподарського характеру; - пов'язані із збутом	91 92 93	63
18.	Нараховано фінансові санкції – зобов'язання перед постачальниками і підрядниками	94	63
19.	Виконані роботи по ліквідації наслідків надзвичайних подій	99	63

Контрольні запитання до теми

1. Протягом якого часу дійсна видана довіреність?
2. Довірена особа зобов'язана не пізніше якого терміну після оприбуткування цінностей надати працівникові, який виписує довіреності, документи про придбання та оприбуткування матеріалів на склад?
3. При наданні послуг, виконанні робіт підставою для здійснення розрахунків є?
4. Відповідно до НП(С)БО 1 під поточними зобов'язаннями розуміють?
5. Відобразить операції в кореспонденціях:
- нараховано відсотки за кредит;
- сплачено відсотки за кредит.
6. Чи є довіреність бланком суворої звітності?
7. Підприємство отримало матеріали від постачальника на суму 100 грн. крім того ПДВ. Яку суму підприємство має перерахувати постачальнику?
8. Чиї підписи зазначаються у довіреності?
9. Який документ переважно використовується для розрахунків з постачальниками за отримані ТМЦ?
10. Відобразить операції в кореспонденціях:
- погашено заборгованість за довгостроковими позиками за рахунок коштів покупців;
- отримано довгострокову позику готівкою;
- видано короткостроковий вексель в рахунок погашення кредиторської заборгованості.

ТЕМА 6. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ

- 1. Теоретичні аспекти обліку оподаткування підприємств**
- 2. Облік податку на додану вартість**
- 3. Облік податку на прибуток**
- 4. Облік податку на доходи фізичних осіб**
- 5. Облік розрахунків за акцизним збором**
- 6. Облік екологічного податку**

5.1 Теоретичні аспекти обліку оподаткування підприємств

Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку.

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

В Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори.

До **загальнодержавних** належать податки та збори, що встановлені цим Кодексом і є обов'язковими до сплати на усій території України, крім випадків, передбачених цим Кодексом.

До **місцевих** належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

До загальнодержавних належать такі податки та збори:

1. податок на прибуток підприємств;
2. податок на доходи фізичних осіб;
3. податок на додану вартість;
4. акцизний податок;
5. збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
6. екологічний податок;
7. рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;
8. рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні;
9. плата за користування надрами;
10. плата за землю;
11. збір за користування радіочастотним ресурсом України;
12. збір за спеціальне використання води;
13. збір за спеціальне використання лісових ресурсів;

14. фіксований сільськогосподарський податок;
15. збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
16. мито;
17. збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
18. збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

До місцевих податків належать:

1. податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
2. єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

1. збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
2. збір за місця для паркування транспортних засобів;
3. туристичний збір.

Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом.

Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

Податковим агентом визнається особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим Кодексом для платників податків.

Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

Базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування.

Податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності

певних підстав.

Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно.

Податковим періодом визнається встановлений цим Кодексом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів.

Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі у національній валюті України, крім випадків, передбачених Податковим Кодексом або законами з питань митної справи.

Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби.

Облік податків, зборів і платежів підприємства здійснюють на рахунку "*Розрахунки за податками та платежами*". За кредитом цього рахунку відображують нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплату, списання тощо.

- 641 "*Розрахунки за податками*";
- 642 "*Розрахунки за обов'язковими платежами*"
- 643 "*Податкові зобов'язання*";
- 644 "*Податковий кредит*".

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами виконують за їх видами.

Облік платежів ведуть окремо по кожному податку чи платежу.

На основі відповідних первинних документів (податкових накладних з податку на додану вартість, розрахунків встановленої форми з інших податків і платежів та платіжних доручень про їх перерахування до бюджету) роблять записи у розрізі кожного податку чи платежу в реєстрах аналітичного обліку розрахунків з бюджетом. Для обліку податку на додану вартість, крім того, використовують книги обліку продажу і придбання товарів (робіт, послуг), записи в яких здійснюють за податковими накладними. Одночасно податок на додану вартість відображають у товарно-транспортних накладних та платіжних доручень про оплату покупцями вартості відвантажених їм товарів, продукції, виконаних робіт та наданих послуг або отриманих від постачальників чи підрядників сировини, товарів, робіт і послуг. При цьому запис операцій у податкових накладних має відповідати запису в інших документах.

Облік розрахунків за податками і платежами треба організувати так, щоб за кожним із них окремо можна було мати дані про нараховані та сплачені суми,

заборгованість на кінець місяця. Тому до субрахунку 641 необхідно відкрити аналітичні рахунки за назвою податків і платежів.

- 6411 “Розрахунки з податку на додану вартість”;
- 6412 “Розрахунки з податку на прибуток”;
- 6413 “Розрахунки з акцизного збору”;
- 6414 “Розрахунки з доходів громадян” і т.д.

6.2 Облік податку на додану вартість

Податок на додану вартість – непрямий податок, який нараховується та сплачується на ціну.

У 2016 році залишені розміри діючих ставок ПДВ – 20 %, 7 % (для лікарських засобів) і 0 %. При цьому перелік операцій, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою (ст. 195 Кодексу) залишається без змін.

Вимоги щодо реєстрації осіб як платників податку. У разі якщо Податкова накладна дає право покупцю, зареєстрованому як платник податку, на включення до податкового кредиту витрат зі сплати ПДВ.

З 1 січня 2015 року відбулись зміни у виписуванні та реєстрації податкової накладної. А саме.

1. З 1 січня 2015 року запроваджено **систему електронного адміністрування ПДВ**, яка забезпечує автоматичний облік у розрізі платників ПДВ:

- 1) суми податку, що містяться у виданих та отриманих податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних;
- 2) суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України;
- 3) суми поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування ПДВ;
- 4) суми податку, на яку платники мають право видати податкові накладні.

Порядок електронного адміністрування ПДВ встановлюється Кабінетом Міністрів України.

2. Рахунки відкриватимуться платникам автоматично. Для їх відкриття центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової та митної політики, надсилає банку, в якому відкриваються ці рахунки, реєстр платників, в якому зазначаються назва платника, код ЄДРПОУ та індивідуальний податковий номер платника. Банк, у якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування ПДВ, визначається Кабінетом Міністрів України.

На рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ платника зараховуються кошти:

- 1) з власного поточного рахунку платника в сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов’язань з цього податку;

2) з власного поточного рахунку платника в сумі податку, отриманого від покупців при проведенні операцій з продажу товарів/послуг за готівкові кошти або при проведенні бартерних (товарообмінних) операцій;

З рахунку у системі електронного адміністрування ПДВ платника перераховуються кошти до державного бюджету або на спеціальний рахунок платника — сільськогосподарського підприємства, що обрав спеціальний режим відповідно до ст. 209 Податкового кодексу України, в сумі податкових зобов'язань з ПДВ, що підлягає сплаті за наслідками звітного податкового періоду.

3. Кошти, зараховані на рахунок платника в системі електронного адміністрування ПДВ, є коштами, які використовуються виключно у цілях розрахунку за цим податком

Платнику ПДВ після анулювання реєстрації платника податку закривається його рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ, а залишок коштів на такому рахунку перераховується до бюджету на підставі реєстру, який центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової та митної політики, надсилає банку, в якому відкрито рахунки платників у системі електронного адміністрування ПДВ, в якому зазначаються назва платника, код ЄДРПОУ та індивідуальний податковий номер платника і сума податку, що підлягає перерахуванню до бюджету. На підставі такого реєстру банк перераховує суми податку до бюджету.

4. Скасовано паперові форми податкових накладних (відповідні зміни внесено до ст. 201 Податкового кодексу України). У зв'язку з цим немає необхідності складати податкову накладну у двох примірниках, про що також внесено зміни до п. 201.4 вищезазначеної статті. Встановлено, що платник ПДВ зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) податкову накладну, складену в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи, і зареєстровану в Єдиному реєстрі податкових накладних. З 01.01.2015 р. реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних підлягатимуть всі податкові накладні незалежно від розміру ПДВ в одній податковій накладній.

У разі нарахування податкових зобов'язань за товарами/послугами, необоротними активами, під час придбання або виготовлення яких суми ПДВ було включено до складу податкового кредиту, якщо такі товари/послуги, необоротні активи починають використовуватися в операціях, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, передаються у межах балансу або використовуються в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку, платник також має скласти і зареєструвати відповідні податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Доповненнями, внесеними до п. 198.6 ст. 198 Податкового кодексу України, передбачено, що не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг,

не підтвержені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними.

Сума податку, на яку платник має право видати податкові накладні ($\sum_{\text{Накл}}$), обчислюється за такою формулою:

$$\sum_{\text{Накл}} = \sum_{\text{НаклОтр}} + \sum_{\text{Митн}} + \sum_{\text{ПопРах}} - \sum_{\text{НаклВид}} - \sum_{\text{Відшкод}} - \sum_{\text{Перевищ}}, \quad (1.1)$$

де $\sum_{\text{НаклОтр}}$ — загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$\sum_{\text{Митн}}$ — загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

$\sum_{\text{ПопРах}}$ — загальна сума поповнення рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість з власного поточного рахунку платника;

$\sum_{\text{НаклВид}}$ — загальна сума податку за виданими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$\sum_{\text{Відшкод}}$ — загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування;

$\sum_{\text{Перевищ}}$ — загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником у поданих податкових деклараціях, над сумою податку, що міститься в складених таким платником податкових накладних, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних.

4. Щодо реєстру виданих та отриманих податкових накладних. Змінами, внесеними до п. 201.15 ст. 201 Податкового кодексу, не передбачено ведення платником ПДВ реєстру виданих та отриманих податкових накладних і подання до контролюючого органу копій записів у такому реєстрі в електронному вигляді.

Водночас зазначену статтю доповнено новим п. 201.11, згідно з яким на платників ПДВ покладено обов'язок ведення реєстру виданих та отриманих документів, які є підставою для нарахування сум ПДВ, що відносяться до податкового кредиту, без отримання податкової накладної (транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку, інші послуги, касові чеки, податкова накладна при постачанні послуг нерезидентом). Платники податку у складі податкової звітності з цього податку подають до контролюючого органу копії записів у цих реєстрах за такий період в електронному вигляді. Форму, порядок заповнення та подання реєстру встановлено згідно із законодавством.

5. Податкова звітність з ПДВ – виключно в електронній формі. Пункт 49.4 ст. 49 Податкового кодексу України доповнено абзацом другим, яким встановлено, що податкова звітність з ПДВ подається до контролюючого органу всіма платниками в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. Отже, починаючи із 1 січня 2015 року усі платники ПДВ мають звітуватися виключно в електронній формі. При цьому подання декларації в паперовому вигляді із січня 2015 р. не передбачається. За

підсумками звітнього податкового періоду відповідно до задекларованих в податковій декларації результатів платником проводиться розрахунок з бюджетом у порядку, визначеному ст. 200 Податкового кодексу України.

6. Джерелом сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків - є також суми коштів, що обліковуються в системі електронного адміністрування ПДВ.

Згідно з чинними нормами законодавства джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит), та з інших джерел з урахуванням особливостей, визначених ст. 87 Податкового кодексу України, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів. Доповненнями, внесеними до п. 87.1 ст. 87 Податкового кодексу України, передбачено, що джерелом самостійної сплати грошових зобов'язань з ПДВ є також суми коштів, що обліковуються в системі електронного адміністрування ПДВ.

7. Збільшено з 300 тис.грн. до 1 млн.грн. граничну суму обсягів постачання при реєстрації платників ПДВ.

Починаючи з 1 січня 2015 р. обов'язковій реєстрації платниками ПДВ підлягатимуть лише особи, у яких загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V Податкового кодексу України, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно не перевищуватиме 1 млн. грн. (без урахування ПДВ).

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Придбання активів (робіт, послуг): особливості обліку ПДВ			
<i>Перша подія – надходження активів (робіт, послуг)</i>			
1.	Оприбутковано виробничі запаси, придбані у постачальника	20	63
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6411	63, 685, 372
3.	Погашено заборгованість за отримані виробничі запаси	63	31
<i>Перша подія – передплата</i>			
1.	Перераховано авансовий платіж за активи (роботи, послуги)	371	31
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6411	644
3.	Оприбутковано активи	20	63, 685, 372
4.	Списано суму нарахованого податкового кредиту	644	63, 685, 372

5.	Відображено взаємозалік заборгованостей	63, 685, 372	371
Реалізація активів (робіт, послуг): особливості обліку ПДВ			
<i>Перша подія – відвантаження активів (робіт, послуг)</i>			
1.	Відвантажено роботи (виконано роботи, надано послуг)	36	70
2.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	70	6411
3.	Списано собівартість активів (робіт, послуг)	90	26
4.	Віднесено на фінансові результати доходи від реалізації	70	791
5.	Списано на фінансові результати собівартість активів (послуг, робіт)	791	90
6.	Отриману оплату за відвантажені активи (роботи, послуги)	31	36
<i>Перша подія – надходження авансу</i>			
1.	Отримано аванс від покупця (замовника)	31	681
2.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	643	6411
3.	Відвантажено активи в рахунок активу	36	70
4.	Списано суму раніше нарахованих податкових зобов'язань	70	643
5.	Списано собівартість активів	90	26
6.	Віднесено на фінансові результати доходи від реалізації	70	791
7.	Списано на фінансові результати собівартість активів	791	90
8.	Відображено взаємозалік заборгованостей	681	36

6.3 Облік податку на прибуток

Платниками податку на прибуток є суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами.

Об'єктом оподаткування є:

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

Доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включаються до доходів звітного періоду складаються з:

1. доходу від операційної діяльності;
2. інших доходів.

Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із:

1. витрат операційної діяльності;
2. інших витрат.

Не включаються до складу витрат:

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 (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям).

2. платежі платника податку в сумі вартості товару на користь комітента, принципала тощо за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами, перераховані платником на виконання цих договорів;

3. суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг;

4. витрати на погашення основної суми отриманих позик, кредитів;

5. витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації;

6. суми податку на прибуток; податку на додану вартість, включеного до ціни товару (роботи, послуги), що придбаваються платником податку для виробничого або невиробничого використання, податків на доходи фізичних осіб.

7. витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами;

8. дивіденди;

9. витрати, не підтвержені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку;

10. амортизаційні відрахування.

Ставки податку на прибуток підприємств:

Відповідно до п. 136.1 ст. 136 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків.

Розрахунки за податком на прибуток в обліку відображають таким чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція Рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нараховано податок на прибуток	981	6412
2.	Визначену суму податку на прибуток перераховано до бюджету	6412	31
3.	Відображено суму відстроченого податкового активу	17	6412

4.	Відображено зобов'язання	відстрочені податкові	98	54
----	--------------------------	-----------------------	----	----

6.4 Облік податку на доходи фізичних осіб

Платниками податку є: фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи.

Об'єктом оподаткування є:

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

Базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки такого звітного року.

Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

З 01.01.2016 р. відповідно до Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» введена єдина ставка податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) 18 відс. замість колишніх 15 і 20.

Крім того, переглянуто ставки ПДФО в частині оподаткування доходів у вигляді виграшів та призів, нарахованих на користь платників податку – фізичних осіб. Замість 15 (30) відс. застосовується ставка податку 18 відсотків.

Зменшено ставку ПДФО для пасивних доходів з 20 відс. до 18 відсотків. Термін «пасивні доходи» означає такі доходи:

- проценти на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок;
- проценти на вклад (депозит) у кредитних спілках;
- інші проценти (у тому числі дисконтні доходи);
- процентний або дисконтний дохід за іменним ощадним (депозитним) сертифікатом;
- плата (відсоток), що розподіляється відповідно до пайових членських внесків членів кредитної спілки та ін.

Ставка податку 15 відс. встановлена для пенсій, щомісячного довічного грошового утримання, які отримуються платником податку з Пенсійного фонду України або бюджету згідно із законом, в частині перевищення над триразовим розміром мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня (у розрахунку на місяць) (у 2016 році – 4 134 грн.) (п. 167.4 ст. 167 ПКУ).

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму **податкової соціальної пільги:**

1. у розмірі, що дорівнює 50 відсоткам 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, що дорівнює 100 відсоткам суми пільги – для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожна таку дитину;

3. у розмірі, що дорівнює 150 відсоткам суми пільги, – для такого платника податку, який:

а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником - у розрахунку на кожна дитину віком до 18 років;

б) утримує дитину-інваліда - у розрахунку на кожна таку дитину віком до 18 років;

в) 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;

г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;

г) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена п.п. «б» п.п. 169.1.4 п. 169.1 ст. 169 ПКУ;

д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;

е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», крім осіб, визначених у п.п. «б» п.п. 169.1.4 п. 169.1 ст. 169 ПКУ;

4. у розмірі, що дорівнює 200 відсоткам суми пільги, – для такого платника податку, який є:

а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями "За відвагу";

б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту";

в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;

г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

г) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати).

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Отже, будь – який платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, розмір якого у 2016 році не перевищує 1930 гривень (у розрахунку на місяць) (1378,00 x 1,4 та округлюється до найближчих 10 гривень) на суму податкової соціальної пільги – 689 гривень (1378,00 x 50 відс.).

Зауважуємо, що граничний розмір заробітної плати, який дає право на податкову соціальну пільгу одному з батьків визначається з урахуванням кількості дітей. Наприклад, якщо платник податку має двох дітей, граничний розмір заробітної плати, який дає право на податкову соціальну пільгу одному з батьків у 2016 році становить 3860 гривень (1930, 00 гривень x 2 дитини).

Розрахунки за податком з доходів громадян в обліку відображають таким чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція Рахунків	
		Дт	Кт
1.	Утримано податок з доходів громадян із заробітної плати	661	6414
2.	Утримано податок з доходів громадян із дивідендів	671	6414
3.	Утримано податок з доходів громадян з інших виплат	672	6414
4.	Нараховано штраф, пеню у зв'язку з порушенням вимог до обліку податку з доходів громадян	661 67	642
5.	Перераховано до бюджету штраф, пеню	642	31

6.5 Облік розрахунків за акцизним податком

Акцизний податок – непрямий податок, який нараховується та

сплачується на ціну поверх ПДВ.

Платниками податку є:

1. Особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини.

2. Особа – суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України.

3. Фізична особа – резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства.

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

5. Особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку.

6. Особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог.

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

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

До підакцизних товарів належать:

1. спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво;

2. тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;

3. нафтопродукти, скраплений газ;

4. автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли.

Положеннями Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII „Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році” передбачено нововведення:

запровадження системи електронного адміністрування реалізації пального; введення акцизної накладної, як обов'язкового електронного документу, який складатиметься при здійсненні всіх операцій з реалізації пального на внутрішньому ринку. При цьому, з 1 березня 2016 року діятиме перехідний період для такого нововведення, з 1 квітня 2016 року акцизні накладні функціонуватимуть повноцінно;

зміна одиниці виміру пального, на яке встановлено ставки акцизного податку, з кілограмів на літри приведених до температури 15⁰С. Зазначені зміни набирають чинності з 1 березня 2016 року.

Розрахунки за акцизним збором можна відобразити так:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція Рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нараховано суму акцизного збору на підакцизну реалізовану продукцію, товари	701	6413
2.	Нараховано суму акцизного збору за імпортованими товарами (включено до первісної вартості товарів)	702	6413
3.	Перераховано до бюджету суму акцизного збору	6413	31

6.6 Облік екологічного податку

Екологічний податок – загальнодержавний обов’язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об’єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року.

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

1. викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
2. скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об’єкти;
3. розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об’єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини;
4. утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
5. тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк.

Об’єктом та базою оподаткування є:

1. обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;
2. обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об’єкти;
3. обсяги та види (класи) відходів, що розміщуються у спеціально

відведених для цього місцях чи на об'єктах протягом звітного кварталу, крім обсягів та видів (класів) окремих відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання, які мають ліцензію на збирання і заготівлю окремих видів відходів як вторинної сировини і провадять статутну діяльність із збирання і заготівлі таких відходів;

4. обсяги та види палива, реалізованого податковими агентами;

5. обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк;

6. обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

Контрольні питання до теми

1. Що таке податки?
2. Назвіть субрахунки 64 рахунку?
3. Як називаються платники податків за новим Податковим кодексом?
4. Яка формула розрахунку прибутку до оподаткування?
5. Чи включається амортизація до складу валових витрат?
6. Назвіть ставки податку на прибуток?
7. Що таке ПДВ?
8. Після перевищення якої суми особа зобов'язана зареєструватися як платник ПДВ в органі державної податкової служби?
9. Формула розрахунку доходу нижче якого застосовується податкова соціальна пільга?
10. Який розмір податкової соціальної пільги у працівник який є інвалідом 2 групи?
11. Ставка податку з доходу фізичних осіб?
12. Назвіть групи п'єдакцизних товарів?
13. Що таке податковий кредит?
14. У скількох екземплярах виписується податкова накладна?
15. Перерахуйте місцеві податки і збори?

ТЕМА 7. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗАРОБІТНОЮ ПЛАТОЮ

1. **Сутність, склад і структура заробітної плати**
2. **Форми та системи оплати праці**
3. **Документальне забезпечення обліку розрахунків із персоналом**
4. **Відображення розрахунків із персоналом на рахунках бухгалтерського обліку**

7.1 Сутність, склад і структура заробітної плати

Кожна фізична особа продає свою працю за певну винагороду. Отриманий дохід має покривати доходи по утриманню сім'ї та давати можливість відновити власні фізичні сили.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розділяють номінальну та реальну заробітну плату.

Номінальна заробітна плата (грошова) – це сума грошових коштів, що одержуються робітниками за виконання певного обсягу робіт відповідно до кількості і якості витраченої ними праці.

Реальна заробітна плата являє собою сукупність матеріальних і культурних благ, а також послуг що може придбати працівник на номінальну заробітну плату. Розмір реальної заробітної плати залежить від величин номінальної заробітної плати та рівня цін на предмети і послуги, Реальна заробітна плата також залежить від тенденції зростання (зниження) реальної заробітної плати за останній час.

Ставка заробітної плати – це ставка, співвідносна з періодом часу, що звичайно використовується під час визначення розміру заробітної плати (наприклад, з годиною, днем, тижнем, місяцем або будь-яким іншим періодом) у нашому розумінні ставку заробітної плати співвідносяться з годиною тарифною ставкою працівника з погодинною оплатою або місячною – працівника з по часовим окладом.

У залежності від характеру виплат та моделі поведінки суб'єктів трудових взаємовідносин у практиці розрізняють:

- основну заробітну плату;
- додаткову заробітну плату;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати;
- схеми участі у прибутках та сплату акціями.

Основна заробітна плата – винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок та відрядних розцінок для робочих та посадових окладів для службовців.

У фонд основної заробітної плати включаються:

- заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за відрядними розцінками, тарифними ставками та посадовими окладами; незалежно від форм та систем оплати праці, які прийняті на підприємстві;
- суми процентних або комісійних нарахувань у залежності від обсягу доходу (або прибутку), отриманого від реалізації продукції, у випадках, коли вони являються основною заробітною платою;
- суми авторського гонорару робітникам мистецтва, редакції газет та журналів, телеграфної агенції, видавництва, радіо, телебачення та інших підприємств та (або) оплата їх праці, яка здійснюється за ставками (розцінкам) авторської (постановчої) винагороди, нарахованої на даному підприємстві.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлених норм за трудові успіхи та винахідливість та за особливі умови

праці. Вона містить доплати, надбавки, гарантовані та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством: премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функції. У фонд додаткової заробітної плати включаються:

1. Надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством, а саме:

- кваліфікованим робітникам, зайнятим на особливо відповідальних роботах за високу кваліфіковану майстерність;
- бригадирам із числа робочих, не звільнених від основної роботи, за керівництво бригадами;
- персональні надбавки;
- за поєднання професій (посад), розширення зон обслуговування або зростання обсягів виконаних робіт;
- за роботу в тяжких, шкідливих або особливо шкідливих умовах; за роботу в багатозмінному та неперервному режиму виробництва (включаючи доплати за роботу у вихідні дні, які є робочими днями за графіком), у нічний час;
- робітникам, постійно зайнятим на підземних роботах, за нормативний час їхнього пересування у шахті від ствола до місця роботи та назад;
- керівникам, спеціалістам, службовцям за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливих завдань на строк їхнього виконання;
- за знання іноземних мов;
- інші надбавки та доплати, передбачені законодавством.

2. Премії робітникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі результати, включаючи премії за економію конкретних видів матеріальних ресурсів, в тому числі за:

- виконання та перевиконання виробничих завдань;
- виконання акордних завдань у встановлений термін;
- підвищення продуктивності праці;
- покращення кінцевих результатів господарської діяльності бригади, дільниці, економію сировини, матеріалів, інструментів та інших матеріальних цінностей;
- скорочення простоїв обладнання та інші якісні показники у роботі підприємства, а також премії, нараховані робочим з преміального фонду майстра та ін.

3. Винагорода (процентні надбавки) за вислугу років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на даному підприємстві), передбачені чинним законодавством.

4. Оплата праці робітників, які не знаходяться у штаті підприємства, за виконання робіт відповідно угод громадянсько-правового характеру. Оплата праці робітників, які не знаходяться у штаті підприємства за виконання одноразових робіт (ремонт інвентарю, фарбування, роботи експертного характеру).

5. Оплата за роботу у вихідні та святкові дні, у понаднормовий час за розцінками, встановленими законодавчими актами.

6. Виплата різниці відносно окладів робітникам, працевлаштованих з інших підприємств із зберігання протягом певного часу розміру посадового окладу відповідно до попереднього місця роботи.

7. Оплата щорічних та додаткових відпусток відповідно до чинного законодавства, грошових компенсацій за невикористану відпустку.

8. Оплата робочого часу працівників, які залучаються до виконання державних та суспільних обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються у робочий час відповідно до законодавства.

9. Інші виплати, передбачені чинним законодавством.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами та положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, не передбачені актами чинного законодавства або які здійснюються понад установлених указаними актами норм. До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать:

1. Оплата простоїв не з вини робітника.

2. Суми, що сплачуються робітниками, які перебувають у відпустці з ініціативи адміністрації з тимчасовим збереженням заробітної плати.

3. Надбавки та доплати, не передбачені чинним законодавством, і понад розмірів, встановлених діючим законодавством.

4. Винагороди за підсумками праці за рік.

5. Винагороди (процентні надбавки) за вислугу років, стаж роботи, не передбачені законодавством, і понад розмірів, встановлених діючим законодавством.

6. Винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції.

7. Премії, що сплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, в тому числі за:

- створення, організацію виробництва та виготовлення нових товарів широкого вжитку;

- збирання та здавання окремих видів відходів виробництва для вторинного їхнього використання;

- інші премії, сплачені згідно зі спеціальним дозволом уряду.

8. Одноразові заохочення (наприклад, окремих робітників за виконанні особливо важливих виробничих завдань, заохочення до ювілеїв та пам'ятних дат у грошовій та натуральній формі.

9. Сума наданих підприємством трудових та соціальних пільг робітникам, а саме:

- оплата додатково наданих згідно рішенням трудового колективу (понад установлених законодавством) відпусток, в тому числі жінкам, які виховують дітей;

- одноразова допомога робітникам, які виходять на пенсію;

- доплати та надбавки до державних пенсій працюючим пенсіонерам;

- вартість путівок на лікування та відпочинок або суми компенсацій, виданих замість путівок;

- суми прибутку, направлені на придбання акцій (для робітників трудового колективу);

- кошти, направлені на викуп майна підприємства членами трудового колективу за рахунок коштів підприємства з моменту їхньої персоніфікації.

Важливу роль у забезпеченні мотиваційної функції заробітної плати відіграє її структура, тобто співвідношення між основною та додатковою заробітною платою. Це здійснюється через встановлення мінімальної заробітної плати, а також через тарифно-кваліфікаційну систему оплати праці й відповідні податкові ставки.

Мінімальна заробітна плата – це встановлений законодавством розмір заробітної плати за просту некваліфіковану роботу, нижче якої не можна платити працівникові за виконану ним норму роботи. У мінімальну заробітну плату не включають доплати, надбавки та компенсаційні виплати.

7.2 Форми та системи оплати праці

Заробітна плата працівника незалежно від підприємства визначається його особистим трудовим вкладом, залежить від кінцевих результатів роботи підприємства, регулюються податками і максимальними розмірами не обмежується.

Розміри, порядок нарахування і виплати заробітної плати регулюються чинним законодавством України, відповідними указами і постановами, галузевими інструкціями. У Законі України “Про підприємства в Україні” йдеться про те, що підприємства самостійно встановлюють форми, системи і розміри оплати праці, а також інші види доходів працівників згідно із чинним законодавством.

Підприємства можуть використовувати тарифні сітки і шкали співвідношень посадових окладів, що визначаються галузевими угодами для диференціації оплати праці залежно від професії, кваліфікації працівників, складності та умов виконуваних ними робіт.

Політика оплати праці реалізується в межах чинного законодавства України, насамперед Закону України “Про оплату праці”. Цей закон передбачає, крім державного, договірне регулювання оплати праці через механізм укладання системи тарифних угод різних видів:

- міжгалузевий – генеральна тарифна угода;
- галузевий – галузева тарифна угода;
- виробничий – тарифна угода як складова частина колективного договору.

Тарифна угода – це договір між представниками сторін переговорів з питань оплати праці та соціальних гарантій.

Система посадових окладів передбачає тарифне регулювання заробітної плати керівників, спеціалістів і службовців. Системи посадових окладів доповнюються системою показників і характеристик для віднесення працівників до певної групи по оплаті праці. Системи посадових окладів містять перелік посад усіх найменувань і розмірів місячних окладів щодо

кожної посади.

На підприємствах найчастіше використовують дві форми оплати праці: погодинну і відрядну.

Погодинна форма передбачає оплату праці залежно від відпрацьованого часу і рівня кваліфікації. Вона застосовується тоді, коли недоцільно нормувати роботи або вони взагалі не піддаються нормуванню.

Погодинна форма охоплює такі системи оплати праці:

1. **Пряма погодинна система.** Заробіток за цієї системи ($ZП_{пog}$) обчислюється:

$$ZП_{пog} = \Phi_{міс} \times C_2 \quad (1.1)$$

де $\Phi_{міс}$ - фактично відпрацьований за місяць час, год./міс; C_2 - годинна тарифна ставка за розрядом робітника, грн.

2. **Погодинно-преміальна система,** при якій заробіток ($Zп.прем$) обчислюється:

$$ZП_{пog.прем.} = ZП_{пog} + Д \quad (1.2)$$

де $ZП_{пog}$ – сума заробітку, нарахованого за прямою погодинною системою оплати праці, грн.; $Д$ – сума преміальних доплат за досягнення певних якісних або кількісних показників, грн.

3. **Система посадових окладів** є різновидом погодинно-преміальної системи. За цією системою оплачується праця працівників, робота яких має стабільний характер.

Відрядна заробітна плата визначається кількістю та складністю виконаних робіт на підставі нормованих розцінок на одиницю роботи. Відрядна форма застосовується за таких умов:

- коли існують кількісні показники роботи, які безпосередньо залежать від конкретного робітника;
- коли існує можливість точного обліку обсягів виконаних робіт;
- коли існують можливості у робітників конкретної виробничої ділянки збільшити виробіток або обсяг виконаних робіт;
- коли існує можливість використання технічного нормування праці.

Оплата праці робітників регламентується комплексом взаємозв'язаних: нормативних документів, які називаються тарифною системою.

У рамках відрядної форми розрізняють наступні системи оплати праці.

1. **Пряма відрядна оплата** визначається на підставі відрядної розцінки $P_{відр}$, яка розраховується за формулою:

$$P_{відр} = C_n \times t_n, \quad (1.3)$$

де C_n – погодинна тарифна ставка; t_n – норма часу на один виріб.

Розмір заробітної плати ($ZП_{відр}$) визначається у такий спосіб:

$$ZП_{відр} = P_{відр.j} \times N_j, \quad (1.4)$$

де $P_{відр.j}$ – відрядна розцінка на виріб j-го виду; N_j – кількість виробів j-го виду.

2. **Відрядно-преміальна заробітна плата** передбачає, що заробіток

робітника складається з відрядного заробітку та премії за досягнення певних результатів.

$$ЗП_{\text{відр.прем.}} = З_{\text{тар.відр}} + D_{\text{в}}, \quad (1.5)$$

де $З_{\text{тар.відр}}$ – тарифний заробіток робітника при прямій відрядній системі оплати праці; $D_{\text{в}}$ – сума преміальних доплат, який складається із суми процента доплат за виконання плану, процента доплат за кожен процент перевиконання плану, процента перевиконання плану.

3. **Відрядно-прогресивна заробітна плата** передбачає оплату робіт, виконаних у межах установленної норми за звичайними відрядними розцінками, а робіт, виконаних понад нормативний рівень – за підвищеними розцінками залежно від ступеня виконання завдання. Заробіток у цій системі визначається за формулою $ЗП_{\text{відр.прогр.}}$:

$$ЗП_{\text{відр.прогр.}} = ЗП_{\text{відр}} + ЗП_{\text{прогр.розц.}} \times (K - 1) \quad (1.6)$$

де $ЗП_{\text{відр}}$ – сума основного заробітку, нарахованого за прямими відрядними розцінками; $ЗП_{\text{прогр.розц.}}$ – сума заробітку робітника, яка сплачується за прогресивними розцінками; K – коефіцієнт, який відображає відношення прогресивної розцінки до прямої.

4. **Непряма відрядна оплата** передбачає, що заробіток працівника залежить не від його особистого виробітку, і від результатів праці робітників, яких він обслуговує. Вона застосовується для оплати тих категорій допоміжних робітників (наладчиків, ремонтників, кранівників), праця яких не піддається нормуванню та обліку, але значною мірою визначає рівень виробітку основних робітників. Заробіток робітника $ЗП_{\text{непр.відр.}}$ відповідно до цієї системи розраховується за формулою:

$$ЗП_{\text{непр.відр.}} = C_n \times \Phi_{\text{доп}} \times K_{\text{в.н.}}, \quad (1.7)$$

де C_n – погодинна тарифна ставка; $\Phi_{\text{доп}}$ – фактично відпрацьований час допоміжними робітниками; $K_{\text{в.н.}}$ – середній коефіцієнт виконання норм виробітку всіма основними робітниками, що обслуговуються.

5. **Акордна система** полягає в тім, що робітникам або групі робітників розцінки встановлюються не за окремі операції, а за весь комплекс робіт із визначенням кінцевого строку його виконання. Ця система заохочує до скорочення строків виконання робіт і тому використовується для усунення наслідків аварій, будівельних робіт, термінових ремонтів тощо.

6. **Колективна відрядна оплата праці** – використовується в тому випадку, коли характер обладнання чи специфіка технології потребують зусиль групи працівників різної кваліфікації.

При використанні цієї системи спочатку розраховується заробіток всієї бригади як при прямій відрядній системі, використовуючи бригадний розцінок. Потім цей заробіток розподіляються між членами бригади.

Отже, організація розрахунку заробітної плати визначається трьома елементами: тарифною системою, нормуванням праці і формами та системами оплати праці. Тарифна система, яка є основою організації оплати праці,

включає в себе тарифну сітку, тарифну ставку і тарифно-кваліфікаційні довідники.

Нормування праці включає два показники: норму виробітку і норму часу. **Норма виробітку** встановлює кількість одиниць продукції, яка повинна бути виготовлена за одиницю часу; **норма часу** – час, необхідний для виконання роботи в певних умовах.

7.3. Документальне забезпечення обліку розрахунків із персоналом

Державний комітет статистики України наказом “Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці” від 5 грудня 2008 р. № 489 затвердив типові форми первинної облікової документації підприємств, установ, організацій щодо обліку особового складу, використання робочого часу та розрахунків з працівниками із заробітної плати:

- № П-1 "Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу"
- № П-2 "Особова картку працівника";
- № П-3 "Наказ (розпорядження) про надання відпустки"
- № П-4 "Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)";
- № П-5 "Табель обліку використання робочого часу";
- № П-6 "Розрахунково-платіжна відомість працівника";
- № П-7 "Розрахунково-платіжна відомість (зведена)".

В основі трудових взаємовідносин лежить **трудоий договір**, який укладається в письмовій формі, що підвищує гарантію сторін у реалізації досягнутих домовленостей щодо найважливіших умов праці.

Особливою формою трудового договору є контракт, в якому строк його дії, права, обов'язки і відповідальність сторін (в тому числі матеріальна), умови матеріального забезпечення й організації праці працівника, умови розірвання договору, в тому числі дострокового, можуть встановлюватися угодою сторін.

Трудоий договір може бути:

- 1) безстроковим, що укладається на невизначений строк;
- 2) на визначений строк, встановлений за погодженням сторін;
- 3) таким, що укладається на час виконання певної роботи.

Укладення трудового договору оформляється наказом чи розпорядженням власника або уповноваженого ним органу про зарахування працівника на роботу.

Облік особового складу працівників має забезпечити систематичне одержання даних про чисельність працівників на підприємстві, а також за його структурними підрозділами, про склад працівників за статтю, віком, категоріями персоналу, посадами, спеціальностями, освітою, стажем роботи та іншими ознаками.

Для оформлення прийняття працівників на роботу та їх обліку на підприємстві застосовують "Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу" за типовою формою № П-1. Наказ складають у відділі кадрів на основі заяви

працівника.

У наказі зазначається назва структурного підрозділу, професія (посада), кваліфікація, табельний номер працівника, умови прийняття на роботу (на конкурсній основі, за умовами контракту, зі строком випробування, на час виконання певної роботи, на період відсутності основного працівника та ін.), умови роботи (основна, за сумісництвом, тривалість робочого дня (тижня)), розмір окладу (тарифна ставка).

Облік особового складу працівників підприємства веде відділ кадрів, інспектор з кадрів або інша уповноважена на це особа.

Основним документом про трудову діяльність працівника є трудова книжка. Ведуть її на кожного працівника, який пропрацював на підприємстві понад 5 днів, включаючи осіб, які є співвласниками (власниками) підприємства, селянських (фермерських) господарств, сезонних і тимчасових працівників, а також позаштатних працівників за умови, що вони підлягають державному соціальному страхуванню. На осіб, які працюють за сумісництвом, трудові книжки ведуться тільки за місцем основної роботи. Порядок ведення трудових книжок визначено "Інструкцією про порядок ведення трудових книжок на підприємствах, в установах і організаціях" (затв. наказом Міністерства праці України, Міністерства юстиції України, Міністерства соціального захисту населення України від 29 липня 1993 р. № 58).

При влаштуванні на роботу працівники зобов'язані подавати трудову книжку. Особи, які вперше шукають роботу і не мають трудової книжки, повинні пред'явити паспорт, диплом або інший документ про освіту чи професійну підготовку.

Трудові книжки працівників зберігаються на підприємстві. Записи в них при прийнятті на роботу, звільненні або переведенні на іншу роботу мають проводитись у точній відповідності з формулюванням чинного законодавства із посиланням на відповідну статтю, пункт закону.

До трудової книжки вносяться відомості про працівника, роботу, переведення на іншу постійну роботу, звільнення, нагородження і заохочення, відкриття, винаходи і раціоналізаторські пропозиції. Стягнення до трудової книжки не записуються. З кожним записом, що заноситься до трудової книжки на підставі наказу про призначення на роботу, переведення і звільнення, ознайомлюють працівника під розписку в особистій картці. Якщо у трудовій книжці заповнені усі сторінки відповідних розділів, вона доповнюється вкладишем. Трудова книжка видається працівнику в день його звільнення.

На кожного працівника підприємства заповнюється особова картка за встановленою формою № П-2. Записи в ній здійснюються на підставі паспорта, трудової книжки, військового квитка, диплома (свідоцтва про закінчення навчального закладу), наказів про приймання, переведення, звільнення тощо.

На керівних та інженерно-технічних працівників, службовців, матеріально відповідальних осіб і наукових працівників, крім особових карток, заповнюється також особовий листок з обліку кадрів. На наукових працівників, крім того, заповнюється особова картка наукового працівника.

У відповідних клітинках особової картки є можливість зазначити, зокрема, дату заповнення особової картки, ідентифікаційний номер працівника та вид роботи (основна чи за сумісництвом). Окреме місце відведено для фотокартки.

Для відомостей про освіту працівника призначено окрему таблицю. До її рядків вписують дані щодо освітніх закладів, де навчався працівник (назва освітнього закладу, серія та номер диплома (свідоцтва), рік закінчення), спеціальності за дипломом, кваліфікації та дані щодо форми навчання. Для інформації щодо післядипломної професійної підготовки (навчання в аспірантурі, ад'юнктурі, докторантурі) відведено окрему таблицю, де обов'язково проставляються назва освітнього закладу, номер та дата видачі диплома, рік закінчення та науковий ступінь (учене звання) працівника.

Форма містить рядки для відомостей про отримання пенсії, де необхідно, в разі наявності, зазначити вид пенсійних виплат згідно з чинним законодавством. Окрему табличку призначено для «родинного стану» працівника, в якій перелічується склад сім'ї (П. І. Б. та роки народження членів сім'ї).

В окремому розділі форми (Розділ II) наводять дані щодо професійної освіти за рахунок роботодавця (зокрема, період, вид та форма навчання, документ, що посвідчує професійну освіту).

Цей документ містить таблиці для обліку призначення працівника на посаду і переведення на іншу (Розділ III) та надання відпусток (Розділ IV). Варто зазначити, що форма таблиці вимагає поряд із назвою професії (посади) працівника зазначити код відповідно до Класифікатора професій ДК 003-2005, затвердженого наказом Держстандарту України від 26.12.2005 р. №375, з урахуванням позначки кваліфікаційного рівня I.

Надання робітникам щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, додаткової робітникам, які мають дітей, або виплати їм компенсації за невикористані відпустки, творчої відпустки; виплати вихідної допомоги; оплата службових відряджень; інші випадки, пов'язані з нарахуванням середнього заробітку, визначається відповідно до Порядку нарахування заробітної плати, затвердженого постановою КМУ від 08.02.95 р. № 100.

Надання щорічних відпусток робітникам підприємства регулюються Законом України "Про відпустки" від 15.11.96 р. № 504/96 – ВР. Наказ (розпорядження) про надання відпустки видається за типовою формою № П – 3. У формі № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки зазначають таке: П. І. Б. працівника, назва структурного підрозділу, назва професії (посади), вид відпустки, період роботи, за який призначається відпустка, період та кількість днів відпустки та відмітка щодо надання матеріальної допомоги на оздоровлення. Форма наказу не містить розрахунку оплати відпустки.

Наказ укладається у двох примірниках, один з яких залишається у відділі кадрів, а інший передається до бухгалтерії для нарахування відпускних. Обидва примірники наказу повинні підписати керівник підприємства і начальник цеху (ділянки), майстер або начальник відділу, котрому безпосередньо

підпорядкований робітник, який іде у відпустку.

Відповідно до Закону України “Про відпустки” не пізніше ніж за два тижні робітник повинен бути попереджений про дату початку відпустки. З цією метою у наказі передбачений підпис робітника про ознайомлення з наказом і дата ознайомлення.

Форма № П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)» оформляється у випадку звільнення працівника. Вона містить рядки, де подаються дані щодо вихідної допомоги, належність якої працівникові слід обумовити в наказі.

Інструкцією № 171 передбачений порядок розрахунку середньоспискової чисельності робітників за двома показниками:

- 1) Середньоспискова чисельність штатних робітників облікового складу;
- 2) Середньоспискова чисельність усього персоналу в еквіваленті повної зайнятості.

Перший застосовується для визначення чисельності зайнятих робітників по сферах економічної діяльності, а також для спостереження за змінами мобільної робочої сили. Другий використовують для визначення середнього рівня заробітної плати (прибутку) та інших середніх розмірів у цілому по підприємству з розрахунку на одного робітника.

Розрахунок обох показників ведеться на підставі відомостей про наявність працюючих і відпрацьованого ними часу. Для встановлення точної чисельності всіх категорій робітників підприємства по кожному структурному підрозділу й у цілому по підприємству необхідно вести кількісний облік руху робітників. Такий облік доцільно вести в книзі (відомості). Відпрацьований робітниками підприємства час визначається табельним обліком.

З метою контролю за використанням робочого часу на підприємстві ведуть табельний облік.

До завдань табельного обліку входять контроль за своєчасною явкою робітників та службовців на роботу і виявлення всіх, хто не з'явився чи спізнився; контроль за використанням робочого часу протягом дня (зміни); своєчасне встановлення причин неявки на роботу або запізнь; виявлення порушень трудової дисципліни і пов'язаних з ними втрат робочого часу; одержання даних про час, фактично відпрацьований робітниками підприємства.

Табельний облік ведуть у цехах, на ділянках, у бригадах та інших виробничих підрозділах, у відділах управління спеціально призначені робітники (табельники, обліковці) або керівники підрозділів (бригадири, майстри, начальники ділянок), начальники відділів, секретар керівника підприємства, співробітник відділу кадрів.

Для ведення обліку використаного робочого часу кожному працюючому присвоюється табельний номер, що проходить по всіх документах з обліку праці і заробітної плати. У випадку звільнення (або переведення) робітника в інший цех (відділ) його колишній табельний номер не може бути наданий іншому, а повинен залишатися вільним не менше трьох років.

Табель являє собою іменний список робітників цеху (відділу), ділянки і

ведеться окремо, по категоріях, а в межах категорії працюючих – у порядку табельних номерів або в алфавітному порядку.

Табель складається за два-три дні до початку розрахункового періоду на підставі табеля за минулий місяць. Записи в таблиці здійснюються на підставі правильно оформлених документів з обліку особового складу: наказу (записки) про прийом, переведення, звільнення.

Облік в таблиці використання робочого часу здійснюється методом суцільної реєстрації явок і неявок на роботу або шляхом реєстрації тільки відхилень (неявок, запізнь і т.п.).

Форма № П-5 «Табель обліку використання робочого часу» запроваджена замість трьох, що були раніше, — № П-12, № П-13 і № П-14, отже, є їх сукупністю.

Перша таблиця форми № П-5 містить перелік буквених та цифрових кодів умовних позначень, що використовуються у самому таблиці (робочі години (вечірні, надурочні тощо), види відпусток, причини неявок, невідпрацьованого часу, дані щодо тимчасової непрацездатності тощо).

Друга таблиця Табеля обліку робочого часу складається з частин, де зазначають, крім уже звичної інформації (табельний номер працівника, стать, П. І. Б., посада, відмітки про явки та неявки на роботу (за днями місяця) та сумарної кількості днів явок (неявок) на роботу), такі дані:

1) сумарна кількість відпрацьованих за місяць днів та годин, з розшифруванням годин, відпрацьованих надурочно, нічних, вечірніх, вихідних (святкових);

2) сумарна кількість неявок на роботу (днів/годин) у розрізі кодів-причин таких неявок.

Умовні позначки про відхилення роблять лише на підставі оформлених належним чином документів (листок непрацездатності тощо).

Відпрацьованим людиною-днем вважається день виходу на роботу незалежно від кількості годин, відпрацьованих протягом дня. У відпрацьовані людиною-дні включаються дні службових відряджень, оплата яких проводиться з розрахунку середнього заробітку за останні два місяці. Неявкою вважається цілоденна відсутність робітника з будь-яких причин.

Простій – це час, коли робітник перебуває на роботі, але не працює. Простої бувають цілоденними і нагромаджені вальні з різних причин (відсутність електроенергії, організаційні причини).

Проголом вважається неявка на роботу протягом усього робочого дня з неповажної причини, а також поява на роботі в нетверезому стані незалежно від того, відбулося це на початку роботи, протягом робочого дня або наприкінці його.

Внутрішньо змінною перервою є тимчасове припинення виконання даної роботи у зв'язку з захворюванням, годуванням дитини (для матерів, які годують), виконання громадської роботи і т.п.

Фактично відпрацьований час у людиною-годинах повинен вираховуватися щодня на кожного робітника і за видами виконаних робіт. Для визначення

відпрацьованого часу в годинах фіксуються моменти початку і кінця виконання роботи і встановлюється тривалість перерв та простоїв, що не входять у відпрацьований час.

Дані про відпрацьований час шоферів у табель обліку використання робочого часу заносяться на підставі дорожніх листів.

Табельним обліком повинні бути охоплені усі без винятку робітники підприємства. Табелі на робітника необхідно вести в одному місці – у тому підрозділі, де він включений до облікового складу.

По закінченні місяця кожний структурний підрозділ підприємства складають звіти про використання робочого часу, на підставі яких складається Зведений звіт у цілому по підприємству.

Підставою для нарахування основної заробітної плати робітникам, ІП, іншим категоріям робітників є таблиці використання робочого часу, тарифні ставки і оклади.

Для нарахування заробітної плати використовуються форма № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника» та форма № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)».

У Наказі № 489 немає жодного слова про умови, коли використання П-6 є обов'язковим. Зі самої форми можна зробити лише висновок, що це документ, який треба готувати щомісяця і щодо кожного працівника окремо.

Форма складається зі шапки, де зазначаються дата заповнення, П. І. Б., табельний номер, стать, індивідуальний ідентифікаційний номер, професія (посада) за класифікатором професій працівника, кількість відпрацьованих ним днів (годин) та власне таблиці «Розрахункова платіжна відомість працівника» за відповідний місяць. Таблиця містить дві загальні колонки: нараховано (за видами оплат: у т. ч. фонд основної зарплати, додаткової зарплати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати й інші виплати, що не належать до ФОП у розрізі видів нарахувань) та утримано (за видами утримань: аванс, внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, ПДФО, профспілкові внески, аліменти, аванс у банк) та підсумкові рядки разом за період (місяць).

Форма № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)» за складом інформації є аналогічною до попередньої, проте відображає дані щодо нарахувань та утримань загалом за місяць по організації.

Заробітна плата спеціалістам нараховують так: при повному робочому місяці проставляється присвоєний оклад згідно з наказом по підприємству й відповідно до посади, а при неповному робочому місяці – оклад ділиться на кількість робочих днів у цьому робочому місяці й отриману денну заробітну плату множать на кількість відпрацьованих (згідно з табелем) робочих днів.

Застосування первинних документів з нарахування основної заробітної плати тісно пов'язано з обліком відпрацьованого часу, виробітком робітників і розцінок (тарифних ставок, окладів).

Усі види додаткової заробітної плати також нараховуються на підставі первинних документів (наказ на відпустку, розпорядження на матеріальну

допомогу, лікарняний лист) і розрахунків середнього заробітку робітника.

Підставою для видання наказів про нарахування додаткової плати і заохочувальних виплат можуть бути: водійські посвідчення, що підтверджують клас водіїв, свідоцтво про народження дітей багатодітних сімей, повістки військкоматів, лікарняні листи, заяви робітників про надання матеріальної допомоги й інші.

Для складання розрахункових відомостей необхідно використовувати:

- таблиці використання робочого часу (для розрахунку погодинної заробітної плати та інших доплат – нічні, надурочні, прості за час непрацездатності тощо);
- нагромаджувальні картки заробітної плати (для відрядників);
- довідки-розрахунки бухгалтерії (на додаткову заробітну плату);
- розрахункові відомості за минулий місяць (для розрахунку прибуткового податку);
- виконавчі листи (на утримання за рішенням судових органів);
- заяви працівників (на утримання та перерахування частини заробітної плати);
- платіжні відомості (на видачу авансів);
- інші документи.

Виплата заробітної плати здійснюється з каси підприємства в 3-денний період (включаючи день отримання коштів з банку). Якщо не всі працівники в цей термін отримали заробітну плату, то проти них у відомості ставиться штамп або здійснюється вручну запис “Депоновано”. Невиплачені суми заносяться касиром в реєстр депонованої заробітної плати. Бухгалтер перевіряє правильність визначенні депонованих сум. На їх загальну величину складається видатковий касовий ордер. Депоновані суми повертаються на рахунок у банку і виплачуються працівникам на їх вимогу. Аналітичний облік депонованих сум ведеться в журналі обліку депонованої заробітної плати або в реєстрі, синтетичний облік – в Журналі 5 або 5-А.

Заробітна плата може перераховуватись працівникам на їх індивідуальні рахунки (наприклад рахунки пластикових карток) в установах банків. Заробітна плата має виплачуватись працівникам регулярно в терміни, визначені колективним договором, двічі на місяць. Перерва між виплатами заробітної плати не повинна перевищувати 16 днів. Якщо день виплати заробітної плати припадає на вихідний або святковий, то заробітна плата виплачується попередньо.

Підприємство зобов'язане проводити індексацію нарахованої працівникам заробітної плати у зв'язку з недодержанням строків її виплати та у зв'язку зі зростанням цін.

Застосування первинної документації в обліку праці і заробітної плати пов'язано з особливостями діяльності підприємства, технологічним процесом виробництва продукції, системою і формою оплати праці, іншими особливостями. Незалежно від цього в усіх випадках документація з обліку заробітної плати повинна забезпечити по всіх рівнях управління підприємством

одержання достовірної інформації.

7.4 Відображення розрахунків із персоналом на рахунках бухгалтерського обліку

Для відображення розрахунків із персоналом використовують рахунок бб "Розрахунки за виплатами працівникам". За кредитом цього рахунку відображають нарахування заробітної плати, за дебетом – її виплату. Він має такі субрахунки:

- 661 "Розрахунки за заробітною платою";
- 662 "Розрахунки з депонентами";
- 663 "Розрахунки за іншими виплатами".

Нарахування заробітної плати на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється таким чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1.	Нараховано заробітну плату робітникам основного виробництва та обслуговуючому персоналу	23	661
2.	Нараховано заробітну плату працівникам загальновиробничого персоналу	91	661
3.	Нараховано заробітну плату адміністративному персоналу	92	661
4.	Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту	93	661
5.	Виплачено заробітну плату	661	30, 31
6.	Нараховано відпускні за рахунок фонду відпусток	471	661

Нарахування та виплата дивідендів здійснюється таким чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
Нарахування та виплата дивідендів грошовими коштами			
1.	Відображено використання прибутку на виплату дивідендів	441	443
2.	Нараховано дивіденди учасникам підприємства	443	671
3.	Утримано податок на дивіденди	671	641
4.	Виплачено суми нарахованих дивідендів	671	30
5.	Перераховано до бюджету податок на дивіденди	641	31
6.	Відображено зменшення обсягу податкових зобов'язань з податку на прибуток на суму сплаченого податку на дивіденди	981	641

Нарахування та виплата дивідендів у натуральній формі (товарами)			
1.	Відображено використання прибутку на виплату дивідендів	441	443
2.	Нараховано дивіденди учасникам підприємства	443	671
3.	Утримано податок на дивіденди	671	641
4.	Списано вартість товарів на реалізацію	901	26
5.	Відображено виручку від реалізації	671	701
6.	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	701	641
7.	Перераховано до бюджету податок на дивіденди	641	31
8.	Визначено фінансовий результат від реалізації	791	901
		701	791
9.	Відображено зменшення обсягу податкових зобов'язань з податку на прибуток на суму сплаченого податку на дивіденди	981	641
Реінвестування дивідендів			
1.	Відображено використання прибутку на виплату дивідендів	441	443
2.	Нараховано дивіденди учасникам підприємства	443	671
3.	Проведено реінвестування дивідендів на збільшення статутного капіталу	671	40

7.5 Особливості розрахунку виплат за середнім заробітком

Для обрахунку лікарняних та відпускних для працівників виникає необхідність розрахунку середньої заробітної плати за певний період.

Новий порядок обчислення середньої заробітної плати для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням застосовується до страхових випадків, які настали з 04.07.2015 року.

Відповідно до пункту 3 Порядку № 1266, середньоденна заробітна плата обчислюється шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період (12 календарних місяців) заробітної плати, на яку нарахований єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та/або страхові внески на відповідні види загальнообов'язкового державного соціального страхування, на кількість календарних днів перебування у трудових відносинах у 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.

Місяці розрахункового періоду (з першого до першого числа), в яких застрахована особа не працювала з поважних причин, виключаються з розрахункового періоду.

Тобто, пунктом 3 Порядку № 1266 чітко визначено періоди поважних причин, які виключаються із розрахункового періоду.

Отже, у зв'язку із викладеним вище, при розрахунку допомоги по тимчасовій непрацездатності по страховим випадкам, які настали з 04.07.2015 року, святкові та неробочі дні не виключаються із розрахункового періоду та відповідно, з періоду, за який здійснюється виплата матеріального забезпечення.

Сума страхових виплат застрахованій особі та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця обчислюється 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.

Крім того розмір виплати за листком непрацездатності залежить від **страхового стажу працівника**. Чим більший стаж, тим більший відсоток виплати отримує співробітник. Далі в таблиці наводимо відсотки оплати днів непрацездатності.

Страховий стаж та % виплати за листком непрацездатності

Страховий стаж	% виплат по листку непрацездатності
До 3-х років	50 %
Від 3-х до 5-ти років	60 %
Від 5-ти до 8-ми років	70 %
Більше 8-ми років	100 %
Пільгові категорії працівників, незалежно від стажу*	100 %
*Пільгові категорії: 1. Особи, віднесені до 1-3 категорій осіб, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи. 2. Один з батьків чи особа, яка їх заміняє і доглядає за хворою дитиною у віці до 14 років, що постраждали від Чорнобильської катастрофи. 3. Ветерани війни та особи на яких розповсюджується дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантіях їх соціального захисту» від 22.10.93 р. № 3551-ХІІ. 4. Особи, віднесені до жертв нацистських переслідувань	

В узагальненому понятті **страховий стаж** – це період роботи, коли за працівника сплачувався страховий внесок у розмірі, що не менший ніж мінімальна заробітна плата. Іншими словами, якщо в період з 01.01.2014 по 31.12.2014 року працівнику нараховувалося 50% від розміру мінімальної заробітної плати, то страховий стаж працівника за період 2014 буде не 12 місяців, а тільки 6.

Виходить, що за даними трудової книжки бухгалтер не зможе підрахувати страховий стаж працівника, тому що факт трудових відносин не означає сплату страхових платежів у потрібному розмірі. Таким чином самим без програшним варіантом визначення страхового стажу для підприємства є вимога до працівника при прийомі на роботу надавати довідку з пенсійного фонду про страховий стаж.

Контрольні питання до теми

1. Що таке заробітна плата?
2. Перерахуйте форми оплати праці.
3. У чому сутність акордної системи оплати праці?
4. Які виплати формують додаткову оплату праці?
5. Як оплачуються нічні години праці?
6. Яка праця оплачується у подвійному розмірі?
7. Напишіть кореспонденції:
 - нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва;
 - здійснено нарахування ЄСВ на заробітну плату адмінперсоналу;
 - виплачено аванс;
 - нараховано відпускні за рахунок фонду відпусток.
8. Який розмір загальної соціальної пільги?
9. Як розраховується соціальна пільга для особи, що має чотирьох дітей?
10. Здійсніть утримання із заробітної плати робітника, якщо відомо, що він інвалід II групи, а розмір нарахованого доходу становить 1360,00 грн. (утримання ЄСВ та прибутковий податок).
11. Проведіть утримання за червень із доходу, якщо відомо, що він складається із заробітної плати та відпускних (відпустка триває з 20 червня по 14 липня); розмір основної заробітної плати 810,00 грн., відпускних – 1730,00 грн.
12. Яким документом здійснюється облік робочого часу?
13. На основі яких документів проводиться нарахування заробітної плати робітникам відрядникам?
14. У якому документі проводиться облік простоїв виробництва і хто його формує?
15. Які збори вміщує в себе єдиний соціальний внесок?
16. Як здійснюється розрахунок виплат за тимчасовою непрацездатністю?
17. Як здійснюється розрахунок середньоденного заробітку при нарахуванні відпускних?
18. Який відсотковий коефіцієнт використовується при розрахунку лікарняних виплат, якщо трудовий стаж людини 7 років?
19. Який максимальний розмір заробітної плати дає право на отримання соціальної пільги?
20. Нарахувати заробітну плату за травень, якщо відомо, що погодинна оплата праці 10,80 грн. і протягом місяця додатково працівник відпрацював 8 годин.
21. Нарахувати заробітну плату робітнику, який згідно нарядів виготовив:
 - 10 шаф – розцінка 210 грн.
 - 12 крісел – розцінка 115 грн.
 - 8 стільців – розцінка 60 грн.
22. Протягом якого періоду часу формується фонд відпусток?
23. У якому документі працівники ставлять підпис за отриману заробітну плату?
24. Який розмір аліментів на двох дітей?

ТЕМА 8. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА СТРАХУВАННЯМ

На підприємствах здійснюють операції з обов'язкового і добровільного страхування майна (основних засобів, виробничих запасів, незавершеного виробництва), ризиків при перевезення вантажів та пасажирів. Крім того, вони проводять відрахування до фондів соціального страхування у вигляді єдиного соціального внеску, у Фонд України соціального захисту інвалідів, при продажу ювелірних і тютюнових виробів, придбанні автомобілів, імпорту тютюнових виробів.

Набрав чинності Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» з 1 січня 2011 року. Відповідно до нього *єдиний соціальний внесок* (далі - **ЄСВ**) – це консолідований страховий внесок на всі види існуючого загальнообов'язкового державного соціального страхування, який сплачується в обов'язковому порядку, без винятку.

Закон містить положення про реєстрацію та облік платників ЄСВ, а саме стаючи на облік за місцем знаходження страхувальника на підставі відомостей з реєстраційної картки місцеві органи Пенсійного Фонду України та фонд соціального страхування встановлюють клас професійного ризику виробництва кожного конкретного платника єдиного внеску.

Після взяття платника на облік орган Пенсійного Фонду України повинен безоплатно надіслати йому повідомлення про взяття на облік платника єдиного внеску, в якому буде зазначено клас професійного ризику виробництва юридичної або фізичної особи підприємця, розмір єдиного внеску, номер рахунку для сплати єдиного внеску та строки його перерахування .

Якщо платник не згоден з встановленим розміром або класом ризику, то він у 10-денний термін з дня нарахування повідомлення має право подати до органу Пенсійного Фонду України заяву про зміну розміру єдиного внеску.

Обчислення і строки сплати єдиного внеску платниками:

1. Обчислення єдиного внеску зазначеною категорією платників здійснюється щомісячно на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування (обчислення) або які підтверджують нарахування (обчислення) виплат (доходу), на які нараховується єдиний внесок.

2. При визначенні максимальної величини бази нарахування єдиного внеску виплати враховуються в такій черговості:

сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці»;

сума винагороди за цивільно-правовими договорами;

сума допомоги по тимчасовій непрацездатності.

Нараховані за відповідний базовий звітний період суми єдиного внеску сплачуються платниками не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим

звітним періодом, незалежно від виплати заробітної плати та інших видів виплат, на суми яких нараховується єдиний внесок. Базовим звітним періодом є календарний місяць.

Єдиний внесок встановлюється відповідно до Закону для платників у відсотках від суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці», відповідно до класів професійного ризику виробництва, до яких віднесено платників єдиного внеску з урахуванням видів їх економічної діяльності.

З 1 січня 2016 року набрав чинності Закон України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році», яким внесено зміни, зокрема, до Закону України від 08 липня 2010 року № 2464 «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі — Закон № 2464), а саме:

- збільшено максимальну величину бази нарахування єдиного внеску, яка дорівнює двадцяти п'яти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом, на яку нараховується єдиний внесок;

- виключено з платників єдиного внеску найманих працівників;

- для платників, зазначених у статті 4 Закону № 2464 нарахування єдиного внеску складають 22 відсотки до бази нарахування єдиного внеску визначеної статтею 7 Закону № 2464;

- виключено базу для утримання єдиного внеску;

- виключено з платників, які мають право на добровільну сплату єдиного внеску, фізичних осіб - підприємців, в тому числі тих, які обрали спрощену систему оподаткування та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

- під час особливого періоду, визначеного Законом України "Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію" для платників єдиного внеску, визначених у статті 4 Закону № 2464, призваних на військову службу під час мобілізації або залучених до виконання обов'язків щодо мобілізації за посадами, передбаченими штатами воєнного часу, на весь строк їхньої військової служби зупиняється застосування норм статті 25 Закону № 2464, підставою для такого зупинення є копія військового квитка або копія документа, виданого відповідним державним органом, із зазначенням даних про призов такої особи на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, яка подається до органів доходів і зборів цим державним органом протягом десяти днів після її мобілізації.

В обліку нарахування ЄСВ відображаються кореспонденціями:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
Нарахування та виплата дивідендів грошовими коштами			
1.	Нараховано на фонд заробітної плати	23	65
	робітників	92	
	адмінперсоналу працівникам відділу збуту	93	
3.	Перераховано до бюджету ЄСВ	65	311

Контрольні питання до теми

1. Яким законом регулюється збір та облік єдиного соціального внеску?
2. Що таке ЄСВ?
3. Протягом якого терміну платник ЄСВ має право подати до органу Пенсійного фонду України заяву про зміну розміру єдиного внеску, якщо він не згоден із встановленим розміром або класом ризику?
4. На якому рахунку обліковується ЄСВ?
5. В яких межах коливаються ставки нарахування ЄСВ?
6. Яка ставка нарахування ЄСВ для працівника-інваліда?
7. Якою кореспонденцією відображається утримання ЄСВ із ЗП працівників?
8. Скільки існує класів ризику?
9. У якому розмірі накладається штраф на платників єдиного внеску у разі ухилення від взяття на облік або несвоєчасного подання заяви про взяття на облік?
10. У якій послідовності вираховується база для нарахування ЄСВ зареєстрованій особі?
11. У якому розмірі накладається штраф за неналежне ведення бухгалтерської документації, на підставі якої нараховується єдиний внесок?
12. Якою кореспонденцією відображається нарахування ЄСВ на ФЗП: а) загальновиробничого персоналу, б) адмінперсоналу?
13. На підставі чого платники здійснюють сплату ЄСВ?

ТЕМА 9. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ІНШИМИ ОПЕРАЦІЯМИ

Для обліку розрахунків з покупцями і замовниками при надходженні від них попередньої оплати за товари, продукцію, роботи і послуги, за наданими ними підприємству авансами під майбутні поставки продукції або виконання робіт чи послуг, а також для обліку внутрішньовідомчих та інших розрахунків призначено рахунок 68 “Розрахунки за різними операціями”.

На субрахунку 681 “Розрахунки за авансами одержаними” здійснюють облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і надані послуги.

Розрахунки за авансами в обліку відобразатимуть так:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1.	Отримано об'єкт незавершеного будівництва за бартером як аванс	15	681
2.	Отримано платіж від покупців на рахунок в банку (готівкою)	31, 30	
3.	Переоформлено кредиторську заборгованість постачальникам як отриманий аванс	63	
4.	Погашено дебіторську заборгованість за продані активи раніше отриманими авансами	681	36
5.	Віднесено на рахунок отриманого авансу дебіторську заборгованість за спільною діяльністю		37
6.	За рахунок отриманого авансу сформовано резерв забезпечення гарантійних ремонтів		47
7.	За рахунок цільового фінансування сплачено кредиторську заборгованість		48
8.	Сплачено кредиторську заборгованість за рахунок довгострокової позики		50
9.	Погашено заборгованість за рахунок довгострокових векселів виданих		51

На субрахунку 682 “Внутрішні розрахунки” ведуть облік всіх видів поточних розрахунків із дочірніми підприємствами. Зокрема, на цьому субрахунку підприємства, які входять у відповідні асоціації (концерни), компанії, можуть здійснювати внутрішньовідомчі розрахунки. Його використовують для обліку розрахунків з асоціацією чи компанією з приводу надання фінансової допомоги, створення централізованих фондів і резервів, оплати послуг спеціалізованих служб цих органів, оплати за обладнання та інших операцій. Зазначимо, що такі операції мають здійснюватися за згодою підприємств, передбачені статутом та обґрунтовані виробничою необхідністю.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1.	Надійшли нематеріальні активи від дочірніх підприємств	12	682
2.	Відображено активи, передані дочірніми підприємствами, як довгострокові фінансові інвестиції	14	
3.	Отримано МШП від дочірніх підприємств	63	
4.	Погашено дебіторську заборгованість за продані активи раніше отриманими авансами	22	
5.	Виконано дочірніми підприємствами роботи і послуги виробничого характеру	23	

На субрахунку 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” ведуть облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями та

господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей, реалізацією продукції, робіт, послуг, передачею витрат загально управлінської діяльності, виплатою заробітної плати працівникам цих господарств та за іншими видами розрахунків. На ньому обліковують, наприклад, розрахунки з відділами капітального будівництва, житлово-комунальним та інше, якщо на підприємстві вони виділені на самостійний баланс.

При цьому такі підрозділи свою діяльність здійснюють на самостійній основі, ведуть окремий облік своєї діяльності, складають окремі баланси, які потім зводять на підприємстві у загальний баланс.

Схема обліку за цим рахунком така. Відповідно до активів про виконання капітальних вкладень, платіжних доручень про їх фінансування, накладних, товарно-транспортних накладних чи рахунків-фактур, відомостей на виплату заробітної плати тощо, про передачу матеріалів на будівництво чи на взаємний відпуск здійснюють записи у реєстри аналітичного обліку розрахунків.

На субрахунку 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” ведуть облік нарахованих відсотків:

- за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;
- використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо);
- іншими операціями.

Розрахунки за нарахованими відсотками в обліку відображають наступним чином:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1.	Нараховано відсотки за товари, отримані в кредит	376	684
2.	Нараховано відсотки за користування кредитами банку	951	684
3.	Перераховано суму відсотків з оренди	684	31
4.	Видано путівку за рахунок відсотків		33
5.	Зараховано відсотки до пайового капіталу		41
6.	Погашено заборгованість до статутного капіталу за рахунок відсотків		40

На субрахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” здійснюють облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68, а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними та науково-дослідними закладами); з наймачами квартир і особами, які проживають у гуртожитках житлово-комунального господарства підприємства, організації; з орендарями нежитлових приміщень житлово-комунального господарства; з батьками дітей за відвідування дитячих закладів; за іншими операціями.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1.	Оприбутковані закуплені у громадян виробничі запаси	20	685
2.	Прийнято для реалізації худобу від населення	21	
3.	Нараховано до сплати орендну плату	23	
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	
5.	Відображено послуги інших кредиторів на виправлення браку	24	
6.	Отримано від дочірніх підприємств товари	28	
7.	Утримано із заробітної плати аліменти	66	
8.	Відображено витрати за перестраховування	84	
9.	Оплачено кредиторську заборгованість передачею одержаного короткострокового векселя	685	34
10.	Сплачено кредиторську заборгованість за рахунок цільового фінансування		48
11.	Сплачено кредиторську заборгованість за рахунок довгострокової позики		50
12.	Погашено заборгованість за рахунок довгострокових векселів виданих		51
13.	На суму кредиторської заборгованості видано облігації		52
14.	Перераховано суму орендної плати орендодавцеві		31

На основі надісланих судовими виконавцями виписок із вироків суду чи приписів нотаріуса про утримання аліментів, відшкодувань за розтрату, нестачі, крадіжки коштів чи товарно-матеріальних цінностей на цьому рахунку відображують утримання з працівників підприємства певної суми нарахованої оплати праці (не більше 50 %) у рахунок сплати винними нанесеної шкоди чи аліментів. Утримані з оплати праці суми відображують за кредитом цього рахунку як заборгованість, яка підлягає погашенню. Такі утримання проводять щомісяця до повного погашення завданої шкоди чи закінчення строку утримання аліментів. Одночасно утримані суми відразу мають бути перераховані фізичним або юридичним особам, які вказані у виконавчих листах.

РОЗДІЛ V

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 4. ОБЛІК ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

ТЕМА 10. ОБЛІК ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ

- 1. Методологічна основа обліку доходів та витрат*
- 2. Схеми обліку витрат і доходів*
- 3. Облік доходів*
 - 3.1. Визначення доходу*
 - 3.2. Облік доходів від реалізації продукції*
 - 3.3 Облік доходів від надання послуг, виконання робіт*
 - 3.4. Визнання доходу за бартерними операціями*
 - 3.5. Облік інших операційних доходів*
 - 3.6. Облік доходів від участі в капіталі*
 - 3.7 Облік інших фінансових доходів*
 - 3.8 Облік інших доходів*
 - 3.9. Визнання доходу від цільового фінансування*
- 4. Облік витрат*
 - 4.1. Визнання витрат*
 - 4.2 Облік витрат за елементами*
 - 4.3 Облік витрат за видами діяльності*
 - 4.3.1 Облік основних витрат на виробництво*
 - 4.3.2 Облік адміністративних витрат*
 - 4.3.3 Облік витрат на збут*
 - 4.3.4 Облік інших операційних витрат*
 - 4.3.5 Облік витрат від участі в капіталі*
 - 4.3.6 Облік надзвичайних витрат*
 - 4.3.7 Облік інших витрат звичайної діяльності*
 - 4.3.8 Податок на прибуток*

10.1 Методологічна основа обліку доходів та витрат

В умовах переходу вітчизняного бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти однією з найскладніших ділянок обліку постає облік доходів і витрат. Облік доходів здійснюється у відповідності до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. В свою чергу, розкриття інформації в обліку про витрати здійснюється згідно Положення (стандарту) бухгалтерському обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи і витрати відображаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Отже, як і до набуття чинності Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», облік витрат і доходів ведеться, а звітність складається на підставі принципу нарахування. Тобто доходи відображаються в бухгалтерському обліку і відповідно у фінансовій звітності по відвантаженню продукції (товарів), виконанню робіт, наданню послуг незалежно від термінів одержання грошових коштів від покупців (замовників).

Вся діяльність підприємства поділялась на звичайну (яка в свою чергу ще розподіляється на інші види) і надзвичайну.

Із запровадженням НПСБО 1 зі структури доходів і витрат нових форм звітності видалено показники надзвичайних доходів і витрат, згадки про ці показники виключено з усіх стандартів бухгалтерського обліку. Через це також скасовано розподіл податку на прибуток на два субрахунки — 981 та 982. Із цією ж зміною пов'язане й зникнення із системи П(С)БО згадок про «звичайну» діяльність. Адже зникнення «надзвичайних» показників із системи звітування означає, що діяльність підприємства більше не розділяється на звичайну та надзвичайну. Отже, усі теперішні показники фінзвітності є фактично звичайними.

У свою чергу діяльність підприємства можна поділити на операційну та іншу діяльність. Операційна поділяється на основну та іншу діяльність, а інша діяльність на фінансову та інвестиційну.

Операційна діяльність – це будь-яка основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, котрі не є інвестиційною чи фінансовою.

До основної діяльності відносяться операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією готової продукції (товарів, робіт, послуг), котрі є метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу. Для виробничого підприємства такими будуть операції з виробництва і реалізації продукції (робіт і послуг); для будівельної організації – операції з виконання будівельно-монтажних робіт тощо.

Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), операційну оренду активів, операції з операційними курсовими різницями, створення резервів сумнівних боргів, одержання або сплату санкцій тощо.

Інвестиційною діяльністю вважається придбання і реалізація активів, що амортизуються (основних фондів, нематеріальних активів та інших необоротних активів), а також короткострокових фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів. У Звіті про фінансові результати доходи від інвестиційної діяльності наводяться у двох статтях «Втрати від участі в капіталі» та «Інші витрати».

Фінансова діяльність охоплює операції, які призводять до зміни розміру і складу власного капіталу та позик підприємства (залучення позикових коштів, сплата відсотків по них, а також одержані відсотки, дивіденди тощо).

Доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку і включають до складу Звіту про фінансові результати згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат. Тобто фінансовий результат звітного періоду, визначається, виходячи з порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Наприклад, в момент реалізації водночас відображається виручка від реалізації продукції і списуються витрати на виробництво даної продукції. Проте не всі витрати можна пов'язати з певними доходами. Наприклад, адміністративні витрати, витрати на збут не можна пов'язати з якимось конкретним видом доходів. Тому такі витрати відображаються в тому періоді, в якому вони виникли і списуються в кінці звітного періоду на фінансові результати.

10.2. Схеми обліку витрат і доходів

Для окремого ведення обліку доходів і витрат, а також складання Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Планом рахунків передбачено 7-9 класи рахунків. Так, для узагальнення інформації про доходи підприємства передбачено клас 7 «Доходи і результати діяльності», про витрати – клас 8 «Витрати за елементами» та клас 9 «Витрати діяльності». На рахунках класу 9 обліковують витрати, які зменшують доходи звітного періоду, а рахунки класу 8 призначені для відображення операційних витрат підприємства за економічними елементами. При цьому рахунки класу 9 «Витрати діяльності» застосовуються всіма підприємствами, крім малих, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Малі підприємства можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням рахунків тільки класу вісім або рахунків класу 9 з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8, тобто в порядку, передбаченому для всіх інших підприємств. Тобто, можна сказати, що облік витрат на підприємствах може вестися трьома способами:

- за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами» - малими та неприбутковими організаціями;
- за допомогою рахунків класу 9 «Витрати діяльності» - всіма іншими підприємствами;
- за допомогою рахунків класів 8 і 9 – підприємствами, які мають намір вести облік одночасно за обома класами рахунків.

Підприємства, які ведуть облік даним способом, всі витрати в кінці звітного періоду одночасно з доходами, відображеними в рахунках класу 7, списують безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати». Підприємствам рекомендується вести облік витрат зазначеним способом при невеликій кількості господарських операцій і за відсутності декількох напрямків діяльності.

Ті підприємства, які будуть використовувати метод розширеного обліку витрат, зможуть системним шляхом отримати інформацію про витрати за елементами, а потім перегрупувати ці витрати за видами діяльності. Тобто в

бухгалтерії підприємства при списанні витрат необхідно буде робити два проведення замість одного. Наприклад, при передачі матеріалів у виробництво їх необхідно спочатку списати в дебет рахунку 20 «Виробничі запаси», а потім – із кредиту рахунку 80 в дебет рахунку 23 «Виробництво».

Як бачимо, в кінці звітної періоду сальдо рахунків класу 7, 8 або 9 списуються на рахунок 79 «Фінансові результати», за даними якого відображаються прибуток або збиток від фінансово-господарської діяльності підприємства. Визначений прибуток або збиток списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

10.3. Облік доходів

10.3.1. Визначення доходу

Облік доходів підприємства ведеться згідно П(С)БО 15 «Дохід».

Доходами підприємства визнаються: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи.

Однак цей стандарт не поширюється на деякі доходи підприємства, пов'язані з:

- ✓ договорами оренди;
- ✓ дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій, вирахованих методом участі у капіталі (тобто за дивідендами з інвестицій у спільні дочірні та асоційовані підприємства);
- ✓ страховою діяльністю;
- ✓ змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням) вказаних активів та зобов'язань;
- ✓ змінами вартості інших поточних активів;
- ✓ природним приростом поголів'я тварин, виходом продукції сільського та лісового господарства;
- ✓ видобуванням корисних копалин.

Доходи по цих операціях обліковуються відповідно до норм, обумовлених в інших стандартах, таких як П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 14 «Оренда» та інші.

Дохід від діяльності підприємства визначається тоді, коли в результаті господарської операції:

- збільшуються активи
- зменшуються зобов'язання і внаслідок цього відбувається зростання власного капіталу.

Таким чином, якщо активи збільшуються (або зобов'язання зменшуються), але це не призводить до зростання власного капіталу, дохід не визнається.

Потрібно звернути увагу на те, що не визнаються доходами підприємства суми, які отримані від інших сторін, тобто:

- суми ПДВ, акцизного збору, інших податків і обов'язкових

платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;

- суми надходжень за договорами комісії та іншими аналогічними договорами на користь комітента тощо;
- суми передоплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми авансу;
- суми завдатку під заставу або в погашення позики тощо.

Планом рахунків передбачено відображати доходи, які відносяться до різних груп, на різних рахунках доходів. Розглянемо різні варіанти обліку доходів у відповідності до П(С)БО.

10.3.2. Облік доходів від реалізації продукції

Для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації про доходи від реалізації готової продукції, доходи від страхової діяльності, а також про суми знижок, наданих покупцям, та інші вирахування з доходів, у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 70 «Доходи від реалізації», до якого відкриваються такі субрахунки:

- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу»;
- 705 «Перестраховання».

Визнання доходу (виручки) від реалізації продукції пов'язане з виконанням деяких умов П(С)БО 15 «Дохід», зокрема:

1. **Передача покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію.** У більшості випадків передача ризиків і вигод від володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею в управління покупцеві. В інших випадках передача ризиків і вигод відбувається не завжди одночасно з передачею юридичного права власності, наприклад:

а) покупець має право анулювати придбання з причин, визначених контрактом на реалізацію, а підприємство-продавець немає упевненості відносно його повернення;

б) відвантажені товари підлягають подальшому монтажу, і цей монтаж є істотною частиною контракту, який ще не був завершений підприємством;

в) одержання доходу від визначеної реалізації залежить від доходу, який отримує підприємство – покупець від власної реалізації цих товарів;

г) одержання доходу від певної реалізації залежить від доходу, який отримує покупець від власної реалізації цієї продукції.

Якщо підприємство-продавець залишає тільки незначний ризик володіння, операція вважається реалізацією і дохід визначається.

2. **Управління і контроль за реалізованою продукцією.** Якщо підприємство залишає за собою подальше керівництво або контроль за

реалізованою продукцією, то дохід від такої реалізації не визнається.

3. **Сума доходу достовірно визначена.** Доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються, що відповідає одному з основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності – **обачливості**, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів (активів, зобов'язань тощо) за вартістю, яка має запобігати заниженню зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

4. **Упевненість у тому, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а витрати, пов'язані з реалізацією продукції, достовірно визначені.** Якщо існує невпевненість в отриманні доходів від реалізації, то до усунення цієї невпевненості дохід не повинен визнаватися.

Розглянемо порядок відображення в бухгалтерському обліку виручки від реалізації готової продукції на прикладі.

ПРИКЛАД. Підприємство відвантажило покупцю готову продукцію на суму 1200 грн., в т. ч. ПДВ – 200 грн. Собівартість готової продукції – 700 грн. При вирішенні даної задачі використаємо обидва варіанти реалізації.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Перша подія – відвантаження				
1.	Відображено дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження	361	701	1200
2.	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	701	641	200
3.	Списано суму доходу на фінансовий результат	701	791	1000
4.	Відображено собівартість готової продукції	901	26	700
5.	На фінансовий результат списано собівартість готової продукції	791	901	700
6.	Отримано грошові кошти	311	361	1200
Перша подія – оплата				
7.	Надійшла попередня оплата за продукцію	311	681	1200
8.	Нараховані податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641	200
9.	Відображено реалізацію готової продукції	361	701	1200
10.	Списано податкові зобов'язання щодо ПДВ	701	643	200
11.	Відображено собівартість	901	26	700

	готової продукції			
12.	Списано на фінансові результати:	701	791	1000
	доходи від реалізації;	791	901	1200
	собівартість продукції			
13.	Проведено зарахування заборгованостей	681	361	1200

10.3.3. Облік доходів від надання послуг, виконання робіт

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» дохід від надання послуг визнається в тому періоді, в якому надаються послуги.

Даний стандарт передбачає визначення доходу:

- виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу;

- шляхом рівномірного його нарахування за певний період часу.

Згідно із цими методами дохід визначається в тих звітних періодах, у яких надаються відповідні послуги.

Визнання доходу шляхом посилення на ступінь завершеності операції називають методом поетапного виконання. Згідно з цим методом дохід визнається в тих облікових періодах, в яких надаються відповідні послуги.

Ступінь завершеності операції з надання послуг може бути оцінено такими трьома методами:

- вивченням виконаної роботи;

- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

- визначенням питомої ваги витрат, понесеним підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю ж дату.

Якщо надання послуг полягає у виконанні необмеженої кількості дій (операцій) за певний період часу, то дохід визнається шляхом його *рівномірного нарахування за цей період*.

Розглянемо деякі варіанти обліку доходів від надання послуг.

а) Вивчення виконання роботи

Даний варіант бажано застосовувати в тому випадку, коли операція по наданню послуг, виконанню робіт має разовий характер або здійснюється на протязі доволі короткого періоду і дохід від даної операції можна легко визначити.

ПРИКЛАД. Авторемонтне підприємство отримало замовлення на ремонт автомобіля. Вартість ремонту становить 240 грн., (в т. ч. ПДВ 40 грн.).

У цьому випадку дохід буде визнаватись при підписанні акту виконаних робіт.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн..
		Дт	Кт	
Перша подія – надання послуг				
1.	Здійснено виконання робіт	377	703	240
2.	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	703	641	40
3.	Поступили грошові кошти за оплату послуг	311	377	240
Перша подія – оплата				
4.	Поступили грошові кошти за оплату послуг	311	681	240
5.	Нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	40
6.	Здійснено виконання робіт	377	703	240
7.	Списана сума податкових зобов'язань з ПДВ	703	643	40
8.	Проведено зарахування заборгованості	681	377	240

б) *Визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.*

Для визначення ступеня завершеності роботи даним методом потрібно обчислити питому вагу послуг, які вже надані (як правило на певну дату) по відношенню до всього обсягу робіт, які повинні бути виконані.

ПРИКЛАД. Авторемонтне підприємство уклало угоду на ремонт 10 автомобілів АТП на суму 1800 грн. (в т. ч. ПДВ – 300 грн.). Термін виконання замовлення 2 місяці. В першому місяці було відремонтовано 4 автомобілі.

1). Визначаємо питому вагу послуг, наданих в першому місяці:

$$4 : 10 * 100 = 40\%$$

Виходячи з того, дохід в першому місяці становить:

$$1800 * 40 : 100 = 720 \text{ грн.}$$

2). Визначаємо питому вагу послуг, наданих в наступному місяці:

$$6 : 10 * 100 = 60\%$$

Дохід в другому місяці склав:

$$188 * 60 : 100 = 1080 \text{ грн.}$$

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Перший місяць				
1	Поступили грошові кошти за оплату майбутніх послуг	311	681	1800
2	Нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	300
3	Відображено реалізацію наданих	377	703	720

	послуг в першому місяці			
4	Списана сума податкових зобов'язань з ПДВ, які відносяться до операцій, виконаних в першому місяці	703	643	120
Другий місяць				
5	Відображено реалізацію наданих послуг в другому місяці	377	703	1080
6	Списана сума податкових зобов'язань з ПДВ, які відносяться до операцій, виконаних в другому місяці	703	643	180
7	Проведено зарахування заборгованості	681	377	1800

в) *Визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.*

Даний метод відрізняється від попереднього тим, що основою для визначення доходу є здійснені підприємством витрати у загальній сумі витрат, які потрібно здійснити для того, щоб виконати необхідні роботи (при розгляді попереднього варіанту основою для нарахування доходу був виконаний обсяг робіт відносно всього запланованого обсягу робіт).

З усіх трьох методів визначення ступеня завершеності роботи найкраще використовувати *метод вивчення роботи*, оскільки даний метод не передбачає здійснення розрахунку питомої ваги виконаних робіт. При застосуванні даного методу звичайний метод виконаних робіт вважається свідченням того, що замовник і підрядник вивчили роботу і таким чином визначили її вартість в певній сумі від загальної вартості замовлення.

Рівномірне нарахування доходу від надання послуг

У випадку виконання невизначеної кількості дій за певний проміжок часу, дохід визначається методом рівномірного нарахування за цей період.

ПРИКЛАД. Консалтингова фірма уклала з малим підприємством угоду на консультаційне обслуговування підприємства в сумі 720 грн., у т.ч. ПДВ 120 грн. Термін дії угоди – 1 квартал 2000р. Витрати консалтингової фірми в січні становили 150 грн., за лютий – 180 грн., за березень – 170 грн.

За допомогою рівномірного методу встановимо, що дохід в січні, лютому та березні становив 240 грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Поступили грошові кошти за оплату майбутніх послуг	311	681	720
2.	Нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	120
3.	Відображення реалізації наданих послуг: Січень Лютий	377	703	240
		377	703	240
		377	703	240

	Березень			
4.	Списано податкові зобов'язання щодо ПДВ:	703	643	40
	Січень	703	643	40
	Лютий	703	643	40
	Березень			
5.	Відображено зарахування заборгованості	681	377	720

Необхідно також визначити, що П(С)БО 15 «Дохід» передбачає ситуацію, при якій неможливо на ранніх стадіях господарської операції достовірно оцінити дохід від надання послуг. У такому випадку пропонується дохід визначати тільки в розмірі понесених затрат, які передбачається відшкодувати.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений і не існує ймовірності відшкодування понесених витрат, дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо в подальшому суму доходу буде достовірно оцінено, дохід визнається за такою оцінкою.

На субрахунку 705 «Перестраховування» підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування", узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховування. За дебетом субрахунку 705 відображаються суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховикам за договорами перестраховування, за кредитом - частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестраховування. Щомісяця сальдо субрахунку 705 списується (закривається) у кореспонденції із субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

10.3.4. Визнання доходу за бартерними операціями

У першу чергу слід відмітити те, що не визнається дохід у випадку обміну продукції (товарів, робіт, послуг, інших активів), які є подібним за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

Якщо ж відбувається операція обміну подібними активами (роботами, послугами), які мають різну вартість, або здійснюється обмін неподібними активами (роботами, послугами), які мають однакову вартість, дохід визнається за вартістю отриманих активів (робіт, послуг).

ПРИКЛАД. Підприємство обмінює готову продукцію на виробничі запаси вартістю 6000 грн. Собівартість переданої продукції становить 4000 грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Відвантажена готова продукція	361	701	6000

2.	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	701	641	1000
3.	Списано суму доходу на фінансовий результат	701	791	1000
4.	Списана готова продукція на реалізацію	901	26	4000
5.	Собівартість реалізованої продукції віднесена на фінансові результати	791	901	4000
6.	Одержано виробничі запаси	20	631	5000
7.	Відображена сума податкового кредиту	641	631	1000
8.	Проведено взаємне зарахування заборгованостей	631	361	6000

При нерівноцінному обміні, коли відбувається доплата грошовими коштами, дохід визнається за сумою активів, отриманих, або які підлягають отриманню, зменшених на суму переданих або одержаних грошових коштів.

10.3.5. Облік інших операційних доходів

У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), до яких, зокрема, належать:

- дохід від купівлі продажу іноземної валюти;
- дохід від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів тощо);
- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційної курсової різниці;
- пеня, штрафи, неустойки, які визнані боржником, або щодо яких отримано рішення судових органів про стягнення;
- доходи про відшкодування сум раніше списаних активів;
- дохід від списання кредиторської заборгованості, що виникла під час операційного циклу, після закінчення строку позовної давності;
- отримані гранти, асигнування і субсидії;
- інші доходи від операційної діяльності.

У бухгалтерському обліку суми інших доходів від операційної діяльності підприємства відображаються на рахунку 71 «Інший операційний дохід» на відповідних субрахунках.

При відображенні в обліку і фінансовій звітності операцій з продажу іноземної валюти, її балансова вартість вже не визнається доходом і витратами.

До того ж, на субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» (раніше субрахунок називався «Дохід від реалізації іноземної валюти») узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема, додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

ПРИКЛАД. Підприємство отримало виручку від іноземного контрагента, яка підлягає продажу, а саме 1000 \$. Курс НБУ становить 8,0, відповідно курс продажу 8,5 (валюта надійшла у цей же день).

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Перераховано валюту на продаж	334	312	1000 \$
				8000
2.	Зараховано гривні від продажу валюти	311	334	8500
3.	Відображено додатну різницю між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю *	334	711	500
4*	У випадку від'ємної різниці	942	334	

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних доходів наведена нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
2.	Відображено дохід від реалізації оборотних та необоротних активів Нараховано ПДВ від вартості реалізованих активів	36	712
		712	641
3.	Нараховано доходи від операційної оренди активів Нараховано ПДВ з орендної плати	37	713
		713	641
4.	Відображено дохід від операційних курсових різниць	36, 37	714
5.	Відображено одержані штрафи, пені, неустойки	30, 31, 36, 37	715
6.	Відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів	30, 31	716
7.	Списано кредиторську заборгованість після закінчення строків позовної давності	63, 68, 37	717
8.		30, 31	718
9	Відображено результати інвентаризації (оприбутковано надлишок готівки, запасів)	30, 20	719
10	Відображено інші операційні доходи	31, 63	719
11	Списано інший операційний дохід на фінансові результати	71	791

10.3.6. Облік доходів від участі в капіталі

Для обліку доходів від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які відображаються за методом участі в капіталі призначено рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі». Кореспонденція рахунків з обліку доходів від участі в капіталі подана в наступній таблиці.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображення інвестором доходів, одержаних від участі в капіталі	14	72
2.	Списання доходів від участі в капіталі на фінансові результати	72	792

10.3.7 Облік інших фінансових доходів

Доходи, що виникають у процесі фінансової діяльності підприємства, такі, як дивіденди, відсотки, інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які враховуються за методом участі в капіталі), відображаються в бухгалтерському обліку на рахунку 73 «Інші фінансові доходи» по субрахунках:

- 731 «Дивіденди отримані»;
- 732 «Відсотки отримані»;
- 733 «Інші доходи від фінансових операцій».

У випадку використання активів підприємства іншими сторонами дохід виникає у вигляді:

- а) відсотків – плати за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству;
- б) роялті - платежів за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо);
- в) дивідендів – частини чистого прибутку, розподіленого між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

- відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать;
- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Кореспонденція рахунків з обліку доходів у вигляді процентів, дивідендів, роялті наведена у таблиці:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нараховані відсотки щодо майна у фінансовій оренді	373	732
2.	Нараховані роялті за право користування предметом ліцензійної угоди	373	733
3.	Нараховані доходи у вигляді дивідендів	373	731
4.	Одержані дивіденди	311	373
5.	Одержані відсотки	311	373

6.	Одержано доходи у вигляді роялті	311	373
7.	Відображено списання інших фінансових доходів	731, 732, 733	792

10.3.8. Облік інших доходів

Для узагальнення інформації про доходи, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 «Інші доходи». До таких доходів, зокрема, належать доходи від:

- реалізації фінансових інвестицій;
- відновлення корисності активів;
- неопераційних курсових різниць;
- безоплатно отриманих активів;

- а також інші доходи від звичайної діяльності, в тому числі від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом тощо.

Крім того на рахунку 74 тепер обліковують надзвичайні доходи. Тобто сум відшкодування втрат від надзвичайних подій, зокрема відшкодування страхових організацій, а також обліку інших надзвичайних доходів.

Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації (субрахунок 745), визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

На субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» узагальнюється інформація про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 "Інші доходи", зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності, сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Кореспонденції рахунків з обліку інших доходів представлена нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено дохід від реалізації фінансових інвестицій	36, 30, 31	741

2.	Одержано дохід від не операційної курсової різниці	30,31, 36	744
3.	Відображено дохід від безоплатно отриманих активів	20,22	745
4.	Сплачено довгострокову кредиторську заборгованість після закінчення строку позовної давності	50,51, 52,53, 55,68	746
5.	Списано в кінці звітнього періоду інші доходи на фінансові результати	74	793
6.	Відображено суму відшкодування від страхових організацій	655	746
7.	Відображено доходи від списання майна, знищеного внаслідок непередбачувальних подій	20	746
8.	Списано доходи на фінансові результати	746	79

10.3.9. Визнання доходу від цільового фінансування

У відповідності до П(С)БО 15 «Дохід» кошти, які надходять на підприємство у вигляді цільового фінансування, визнаються доходами. Проте, згідно того ж положення, дохід від цільового фінансування визнається лише у сумі витрат, пов'язаних з цим фінансуванням, причому в тих же періодах, коли були здійснені дані витрати.

Крім цього, цільове фінансування може бути визнано доходом лише тоді, коли буде отримано підтвердження про те, що дане цільове фінансування буде одержано.

Цільове фінансування на придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів визнається доходом протягом періоду їх корисного використання.

ПРИКЛАД. Підприємство отримало від міжгалузевого фонду на рахунок суму 15000 тис. грн.. для будівництва важливого об'єкта соціальної сфери. Термін використання даного об'єкта становить 15 років.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Отримано грошові кошти на поточний рахунок підприємства	311	48	15000
2.	Витрачено кошти на будівництво	151	31	15000
3.	Введено основні засоби в експлуатацію	103	151	15000
4.	Одночасно відображено дохід майбутніх періодів на суму цільового фінансування	48	69	15000

5.	Нарахована амортизація будівлі за звітний період	92	131	1000
6.	Одночасно з нарахуванням амортизації визнається дохід звітного періоду у розмірі амортизаційних відрахувань	69	745	100

Цільове фінансування, отримане як компенсація витрат (або збитків), які вже понесло підприємство, або з метою негайної фінансової підтримки підприємства без майбутніх пов'язаних з цим витрат, визнається доходом того періоду, в якому утворилася дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

ПРИКЛАД. Бухгалтерією підприємства здійснено нарахування компенсації учасникам ліквідації наслідків аварії на ЧАЕС на суму 1500 грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Нараховано компенсацію	92	377	1500
2.	Відображена заборгованість щодо фінансування компенсації	48	718	1500
3.	Здійснено виплату компенсації	377	301	1500
4.	Надійшли кошти для відшкодування компенсаційних виплат	311	48	1500

10.4. Облік витрат

10.4.1. Визнання витрат

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **витрати** – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

До витрат, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів, відносять:

- списання матеріалів у виробництво, для ремонту основних фондів, на адміністративні цілі;
- нарахування зносу (амортизації);
- списання основних засобів, МШП, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;
- витрати від знецінених запасів;
- недостачі запасів (сировини, матеріалів, товарів, готової продукції тощо);
- нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської

заборгованості, що може бути не погашена;

- благодійні внески;
- визнані економічні санкції – сплачені штрафи, пені.

Витратами, що збільшують зобов'язання, є нарахування:

- зарплати, податків, зборів, обов'язкових платежів;
- відрахувань на обов'язкове і добровільне страхування;
- транспортних витрат;

*Примітка *. В кінці XIX с. з'явилися нові концепції витрат. У маржиналістів (К. Менгер, Ф. Візер) витрати – це психологічне явище, що засноване на граничній корисності, тобто сума, яку компанія виплачує за фактори виробництва, визначається граничною корисністю.*

Ф. Візер запропонував суб'єктивістську теорію витрат альтернативних можливостей. Виходило, що дійсні витрати виробництва товару рівні найбільшій корисності тих благ, які б могло отримати суспільство, використовуючи по-іншому виробничі ресурси.

- оренди, комунальних послуг, витрат зв'язку, послуг з реклами;
- послуг сторонніх організацій (аудиторських, юридичних, консультаційних, медичних тощо);
- інші нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань.

Облік витрат підприємства здійснюється згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Це положення до прийняття П(С)БО 18 “Довгострокові контракти” також поширюється на витрати з виконання будівельних контрактів та надання послуг для їх виконання.

Як уже зазначалось, витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Тобто витрати визнаються виходячи з принципу *відповідності доходів і витрат* (наприклад, матеріальні витрати, витрати на оплату праці та інші витрати, що складають собівартість продукції, визнаються як витрати в момент відображення доходу від реалізації продукції).

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

Ще однією обов'язковою умовою визнання витрат, як і інших активів або зобов'язань, є їх достовірна оцінка.

Слід відзначити, що не визнаються витратами і не включаються до звіту про фінансові результати згідно з п. 9:

- погашення отриманих позик;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт і послуг;
- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента або принципала;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають ознакам, наведені у пункті 6 П(С)БО 16 «Витрати».

Для обліку витрат в Плані рахунків передбачено рахунки класу 8 “Витрати

за елементами” і рахунки класу 9 “Витрати діяльності”. В даній темі схематично вже було розглянуто нову методику обліку витрат на рахунках цих класів. Тому ми зараз більш детально зупинимось на аналізі витрат, які обліковуються на рахунках даних класів.

10.4.2. Облік витрат за елементами

Елементи витрат – це сукупність економічно однорідних операцій. У відповідності до Інструкції про застосування Плану рахунків на рахунках класу 8 передбачено відображати витрати за елементами наступним чином:

1. Витрати операційної діяльності:

- Рахунок 80 «Матеріальні витрати».
- Рахунок 81 «Витрати на оплату праці»
- Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи»
- Рахунок 83 «Амортизація»
- Рахунок 84 «Інші операційні витрати»

2. Витрати, пов’язані з інвестиційною і фінансовою діяльністю, а також витрати від надзвичайних подій:

- Рахунок 85 «Інші витрати».

Критерії розподілу діяльності на операційну, фінансову, інвестиційну наведено на початок цієї теми.

Приклади відображення в обліку витрат за елементами (рахунки класу 8) подані нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Відпущено матеріали у виробництво	801	201	3000
2.	МШП передано в експлуатацію	801	22	100
3.	Нарахована заробітна плата основним працівникам	811	661	2000
4.	Нараховано єдиний соціальний внесок	824	65	640
5.	Нарахована амортизація основних виробничих запасів	831	131	400
6.	Нарахована заробітна плата загально цехового персоналу	811	661	400
7.	Проведено нарахування єдиного соціального внеску від зарплати цехового персоналу (22 %)	821	65	88
8.	Нарахована заробітна плата адмінперсоналу	811	661	600
9.	Проведено нарахування єдиного соціального внеску від зарплати адміністративного персоналу (22 %)	821	65	132
10.	Нарахована заробітна плата працівникам відділу збуту продукції	811	65	800

11.	Проведено нарахування єдиного соціального внеску від зарплати працівникам відділу збуту (22 %)	811	65	176
12.	Нараховано обов'язкові загальнодержавні податки і збори	84	641 642	300
13.	Списано витрати на відрядження та інші господарські витрати	84	372	100
14.	Здійснення списання витрат підприємства 23	23	81,82, 83,84	9125
15.	Оприбуткована продукція на склад	26	23	9125
16.	Списана собівартість готової продукції на фінансові результати	79	26	9125

Увага. Останню операцію слід відобразити на рахунках лише тоді, коли буде здійснено реалізацію продукції, тобто тут повинен бути задіяний *принцип відповідності доходів і витрат*.

Крім цього, слід зазначити, що підприємства при застосуванні даного варіанту обліку витрат можуть і не застосовувати рахунок 23 «Виробництво». У цьому випадку в кінці звітного періоду витрати за елементами разом з доходами списуватимуться безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати». Такий метод рекомендується застосовувати тими малими підприємствами, в яких невелика кількість господарських операцій за звітний період і немає складного виробничого процесу.

10.4.3. Облік витрат за видами діяльності

Всі підприємства, крім малих (хоча малим підприємствам теж не забороняється), облік витрат ведуть на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Використання рахунків даного класу дозволяє здійснювати більш детальний облік витрат.

Проте такі підприємства також можуть використовувати рахунки класу 8 для відображення інформації про витрати за елементами. Такий елемент вважається найбільш ідеальним і на його основі без проблем складатиметься «Звіт про фінансові результати».

Для обліку витрат від операційної діяльності використовують рахунки 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» і 94 «Інші витрати операційної діяльності», для обліку витрат інвестиційної діяльності – рахунок 96 «Витрати від участі в капіталі».

10.5.1 Облік основних витрат на виробництво

Для обліку основних витрат на виробництво в Плані рахунків призначено наступні рахунки: 23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати». Рахунок 23 призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції. Більш детально облік витрат на цьому рахунку наведений в розділі «Облік запасів».

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» призначений для обліку та розподілу непрямих виробничих витрат, зокрема:

- витрати на управління виробництво (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо, відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології і організації виробництва;

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу;

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

- інші витрати (витрати від браку, оплата простоїв тощо).

Перераховані витрати не можуть бути віднесені до конкретного виду продукції, тому вони підлягають розподілу. Основна частина цих витрат розподіляється між видами продукції (списується на дебет рахунку 23 «Виробництво»), а нерозподілена частина збільшує собівартість продукції, тобто прямо списується на рахунок 90 «Собівартість реалізації». Для визначення суми розподілених і нерозподілених загальновиробничих витрат слід використати Додаток 1 до П(С)БО 16, в якому наводиться розрахунок загальновиробничих витрат,

ПРИКЛАД. На підприємстві у виробництво передано матеріалів на 23000 грн. в розмірі 10000грн. Було проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального страхування та нарахування зносу на виробничі основні засоби в розмірі 700 грн. Заробітна плата адмінперсоналу цеху склала 2000 грн. Знос основних засобів загальновиробничого призначення 100 грн. На склад було оприбутковано готової продукції на 19000 грн. і реалізовано в той же день

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Передано матеріали у виробництво	80	20	23000
		23	80	23000
2.	Нараховано заробітну плату працівникам виробництва	81	66	10000
		23	81	10000
3.	Нараховано обов'язкові страхові збори	82	65	3750
		23	82	3750

4.	Нараховано знос виробничих основних засобів	83 23	13 83	700 700
5.	Нараховано заробітну плату адміністрації і обслуговуючому персоналу цеху	81 91	66 81	2000 2000
6.	Нараховані обов'язкові страхові збори	82 91	65 82	750 750
7.	Нараховано знос основних засобів, що знаходяться на обслуговуванні адміністрації цеху	83 91	13 83	100 100
8.	Загальновиробничі витрати включені до собівартості виготовленої продукції	23	91	2850
9.	Оприбутковано на склад готову продукцію	26	23	19000
10.	Списана собівартість реалізованої продукції	90	26	19000

Як вже зазначалось, загальновиробничі витрати поділяються на постійні й змінні. До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

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

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат установлює підприємство і відображає в обліковій політиці.

Нормальна потужність - очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обсягу виробництва.

Приклад розрахунку розподілу загальновиробничих витрат наведено в таблиці.

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат, грн.

Показники	Нормальна потужність (за планом)	Фактична потужність (фактично)
Загальновиробничі витрати:		
а) змінні	10000	13 000
б) постійні	7 000	7 000
в) усього	17 000	20 000
База розподілу, заробітна плата	140 000	100 000
Постійні загальновиробничі витрати на одиницю бази розподілу ($7000:140\ 000 = 0,05$)	0,05	0,05
Розподіл постійних загальновиробничих витрат на:		
а) виробництво продукції ($0,05 \cdot 100000 = 6000$)	7000	5000
б) собівартість реалізації продукції ($7000 - 5000 = 2000$)	-	2000

Із наведених даних у таблиці видно, що при нормальній потужності постійні загальновиробничі витрати становили 50 грн на 1000 бази розподілу (заробітна плата). Звідси, на собівартість виробництва продукції потрібно віднести їх у сумі 5000 грн ($50 \cdot 100 = 5000$), а на собівартість реалізованої продукції 2000 грн ($7000 - 5000 = 2000$), тобто суму, що залишилася. Якби фактична сума постійних загальновиробничих витрат була менша ніж 5000 грн, то всі вони були б віднесені на виробництво продукції. Отже, на виробництво продукції потрібно віднести всю суму змінних загальновиробничих витрат (13000 грн) і частину постійних витрат (5000 грн), що визначена згідно з фактичною потужністю.

Розподіл постійних загальновиробничих 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.

Списуються загальновиробничі витрати на основі розрахунку (довідки), яка складається працівниками бухгалтерії підприємства.

Загальна сума загальновиробничих витрат (змінних і постійних), що віднесена на собівартість виробництва продукції, розподіляється між окремими видами продукції з використанням бази розподілу. Наприклад, у цеху виготовляють два види продукції – костюми та пальто, а загальновиробничі витрати цього цеху розподіляють між виробництвом костюмів та пальто.

Розподіл загальновиробничих витрат, грн.

Назва продукції	Пряма оплата праці (база розподілу)	Загальновиробничі витрати
Костюми	70 000	12 600
Пальто	30 000	5 400
Усього	100 000	18 000

Розрахунок зроблено так:

а) визначено суму загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу - 0,18 грн ($18\ 000 : 100\ 000 = 0,18$);

б) визначено суму загальновиробничих витрат, яку потрібно віднести на виробництво костюмів - 12 600 грн ($0,18 * 70\ 000 = 12\ 600$);

в) визначено суму загальновиробничих витрат, яку потрібно віднести на виробництво пальт – 5400 грн ($0,18 * 30\ 000 = 5400$).

Загальновиробничі витрати обліковують на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”. 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. Рахунок 91 не застосовується підприємствами торгівлі, які не мають власного виробництва. Аналітичний облік за рахунком 91 ведеться в розрізі цехів, відділень, бригад, інших структурних підрозділів підприємства. На рахунку 91 обліковують також витрати на утримання машин та устаткування.

9.5.2 Облік адміністративних витрат

Рахунок 92 “Адміністративні витрати” відображає загальногосподарські витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. До них, зокрема, належать:

- витрати на утримання адміністративно управлінського персоналу;
- витрати на їх службові відрядження;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги);
- витрати на охорону;
- витрати на юридичні, аудиторські транспортні послуги;
- поштово-телеграфні, канцелярські витрати;
- сума податків, зборів (обов’язкових платежів).

Потрібно мати на увазі, що згідно нової системи обліку адміністративні витрати списуються в кінці звітної періоду на фінансові результати, а не на витрати виробництва, як практикувалось раніше.

Приклади відображення в обліку адміністративних витрат (за видами діяльності і елементами):

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Нараховано заробітну плату адміністрації підприємства	81	66	3000
		92	81	3000
2.	Нараховано обов’язкові страхові збори	82	65	1125
		92	82	1225
3.	Нараховано знос обладнання офісу	83	13	200
		92	83	200

4.	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	84 92	372 84	100 100
5.	Списано матеріали на ремонт офісу	801 92	201 801	300 300
6.	Здійснені інші адміністративні витрати	84 92	685 84	250 250
7.	Відображено витрати на розрахунково-касове обслуговування	84 92	685 84	35 35
8.	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92	5010

10.5.4 Облік витрат на збут

Рахунок 93 “Витрати на збут” обліковує витрати, пов’язані із збутом (реалізацією) продукції, товарів, робіт і послуг. До витрат на збут, зокрема, належать:

- витрати пакувальних матеріалів;
- витрати на маркетинг та рекламу;
- витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту;
- амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг;
- інші витрати, що використовуються для забезпечення збуту продукції.

Приклади відображення в обліку витрат на збут (за видами діяльності і елементами) наведені нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденції рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Нараховано заробітну плату продавцям	81	66	2000
		93	81	2000
2.	Нараховано обов’язкові страхові збори	82	65	750
		93	82	750
3.	Нараховано знос торговельного обладнання	83	13	45
		93	83	45
4.	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	84	372	155
		93	84	155
5.	Списано матеріали на ремонт тари	80	20	300
		93	80	300
6.	Створено резерв для покриття майбутнього гарантійного ремонту	84	473	200
		93	84	200
7.	Списано витрати, пов’язані зі збутом продукції	791	93	3450

10.5.5 Облік інших операційних витрат

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість», 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». До таких витрат належать:

- витрати на дослідження і розробки;
- витрати на купівлю продаж іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- безнадійні та сумнівні борги;
- втрати від операційних курсових різниць;
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі та втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пені, неустойка за невиконання підприємством законодавства і умов договорів;
- інші витрати операційної діяльності, в тому числі витрати на створення резерву відпусток, гарантійного резерву і витрати на утримання об'єктів соціально – культурного призначення.

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат розглянута нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено в обліку витрати на дослідження і розробку	941	20, 22, 66, 65
3.	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20
4.	Створено резерв сумнівних боргів	944	38
5.	Відображено витрати від операційних курсових різниць	945	312, 314, 332, 334, 362, 632
6.	Віднесено на витрати втрати від знецінення запасів	946	20, 22, 26, 28
7.	Відображено витрати і нестачі від псування цінностей (якщо винуватця не встановлено)	947	20, 22, 23, 25, 26, 28
8.	Відображено визнані штрафи та санкції	948	31, 63, 64, 65, 68
9.	Відображено інші витрати операційної діяльності (матеріальна допомога, понаднормові витрати від браку)	949	301, 24
10.	Віднесено інші операційні витрати на зменшення фінансового результату	791	94

Слід зазначити, що на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» (раніше субрахунок називався «Собівартість реалізованої валюти») узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти

та її балансовою вартістю.

Окрім того, витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти, відносяться до адміністративних витрат (рахунок 92). Це, насамперед, різні комісійні винагороди. Розглянемо старі та нові правила на проводках у таблиці. Облік на даному рахунку ведеться аналогічно, як і на рахунках 92 і 93, тобто за дебетом даного рахунку відображається сума визнаних витрат, а за кредитом списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

ПРИКЛАД. Придбано 1000 \$. Курс НБУ склав – 8,0, міжбанківський – 8,7, комісійна винагорода банку 250 грн.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Перераховано гривні на купівлю валюти	333	311	8700
2.	Зараховано іноземну валюту на рахунок	312	333	1001
				8000
3.	Відображено у складі витрат різницю між курсом міжбанку і курсом НБУ на дату придбання	942	333	700

10.5.6 Облік витрат від участі в капіталі

У процесі здійснення інвестиційної діяльності виникають втрати від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі». На даному рахунку обліковуються втрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування. До таких втрат можуть бути віднесені збитки, одержані інвестором, або інші втрати капіталу – наприклад, знецінення необоротних активів, інвестицій.

Кореспонденція рахунків з обліку втрат від участі в капіталі наведена нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено інвестором збитки, одержані від інвестиційної діяльності (здійснюваної за методом участі в капіталі)	96	141
2.	Списано одержані збитки на фінансові результати	792	96

10.5.6 Облік інших витрат звичайної діяльності

До інших відносяться витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності (крам фінансових втрат), але не пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (товарів) і послуг, а також втрати від страхової діяльності. У складі інших витрат відображаються:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій;
- втрати від зменшення корисності активів;
- втрати від не операційних курсових різниць;
- уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів;
- інші ви тайної діяльності.

Облік таких витрат ведеться на рахунку 97 "Інші витрати". За дебетом даного рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Крім того на субрахунку 977 необхідно обліковувати витрати від надзвичайних подій. До таких витрат відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, вартість використаних сировини і матеріалів тощо).

Кореспонденція рахунків з обліку інших витрати звичайної діяльності наведена нижче:

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено собівартість реалізованих фінансових інвестицій	971	14, 35
2.	Відображено втрати від зменшення корисності активів	972	10, 12, 11, 18
4.	Відображено втрати від не операційної від'ємної курсової різниці	974	302, 312, 314, 332, 334, 342
5.	Відображено суму знецінення (уцінки) необоротних активів, фінансових санкцій	975	10, 12, 14, 35
6.	Відображається залишкова вартість необоротних активів при їх списанні, ліквідації	976	10, 11, 12, 18
7.	Здійснено списання інших витрат звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 «Інші витрати»	977	30, 31
8.	Списано в кінці звітної періоду на фінансові результати інші витрати звичайної діяльності	793	97
9.	Визнані витрати від надзвичайних подій	977	10, 11, 20, 22, 26, 28
10.	Списані надзвичайні витрати	794	977

10.5.8 Податок на прибуток

Для відображення *податку на прибуток* в Плані рахунків передбачено рахунок 98 "Податок на прибуток". За дебетом цього рахунку відображають

нараховану суму податку на прибуток, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79.

Із запровадженням НП(с)БО 1 зі структури доходів і витрат нових форм звітності видалено показники надзвичайних доходів і витрат, згадки про ці показники виключено з усіх стандартів бухгалтерського обліку і відповідно скасовано розподіл податку на прибуток на два субрахунки — 981 та 982.

Платник податку повинен забезпечити накопичення в регістрах бухгалтерського обліку інформації про доходи, витрати тимчасові та постійні різниці, яка необхідна для складання декларації з податку на прибуток підприємств.

Податковою різницею визнається різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством.

Перша група відмінностей представлена тимчасовими податковими різницями, які виникають у звітному періоді та анулюються в наступних звітних податкових періодах. Вони свідчать про те, що суми підлягають визнанню як витрати в бухгалтерському обліку і включенню до складу витрат у податковому періоді або визнанню доходів в бухгалтерському обліку і включенню до складу доходів у податковому обліку, але в моменти такого визнання і включення відрізняються.

Прикладом тимчасових податкових різниць можуть бути витрати на створення резерву сумнівних та безнадійних боргів, які відображаються в бухгалтерському обліку по дебету субрахунка 944 “Сумнівні та безнадійні борги” та кредиту рахунка 38 “Резерв сумнівних боргів”. В той же час згідно податкового законодавства платник податку – продавець товарів, робіт, послуг має право зменшити суму доходу звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг в поточному або попередніх звітних періодах, у разі коли покупець затримує без погодження з продавцем з продавцем оплату їх вартості. Таке право на зменшення суми доходу виникає, якщо протягом звітного періоду відбувається будь-яка з таких подій:

а) платник податку звертається до суду з позовом (заявою) про стягнення заборгованості покупця або про порушення справи про його банкрутство чи стягнення заставного їм майна;

б) за поданням продавця нотаріус вчиняє виконавчий напис про стягнення заборгованості покупця або стягнення заставного майна.

Платник податку – покупець, зобов'язаний зменшити витрати на вартість оприбуткованих товарів (робіт, послуг), визнану судом чи за виконавчим написом нотаріуса, у податковому періоді, на який припадає день набрання чинності рішення суду про визнання (стягнення) такої заборгованості або вчинення нотаріусом виконавчого напису.

У разі, коли дебітор повністю або частково погашає безнадійну заборгованість, попередньо віднесену продавцем (кредитором) на зменшення доходів, кредитор збільшує дохід на суму компенсації, отриманої від дебітора,

у податковий період, протягом якого відбулося повернення зазначеної заборгованості або її частини.

Друга група відмінностей полягає в тому, що суми пов'язані з певними операціями:

- у бухгалтерському обліку визнаються витратами і зменшують обліковий прибуток, а в податковому не включаються до складу витрат, отже не можуть його зменшити;

- у бухгалтерському обліку визнаються доходом і збільшують обліковий прибуток, а в податковому обліку не визнаються доходом і не збільшують податковий прибуток.

До витрат, які збільшують обліковий прибуток і не впливають на податковий прибуток відносяться витрати: на придбання товарів, робіт, послуг у фізичної особи-підприємця, що сплачує єдиний податок; на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків; утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами; суми штрафів та/або неустойки за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають оплаті платником податку; амортизація необоротних активів, не пов'язаних з господарською діяльністю.

До доходів, які збільшують обліковий прибуток і не впливають на податковий прибуток відносяться доходи:

- сума коштів або вартість майна отримані платником податку за рішенням суду або внаслідок задоволення претензій у порядку, встановленому законодавством, як компенсація прямих витрат або збитків, понесених таким платником податків у разі, якщо вони не були віднесені до складу витрат або відшкодовані за рахунок коштів страхових резервів;

- дивіденди, отримані платником податків від інших платників податків.

Отже, на момент закінчення звітного періоду різниця між загальною сумою податкового прибутку і загальною сумою облікового прибутку, спричинена відмінностями другої групи, являтиме собою постійні різниці.

Для обліку тимчасових та постійних різниць з метою оподаткування використовуються рахунки:

- 17 «Відстрочені податкові активи» - для обліку суми податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах;

54 «Відстрочені податкові зобов'язання» - для обліку суми податку на прибуток, який сплачуватиметься у наступних звітних періодах.

Отже при перевищенні суми податку, обчисленої за податковою декларацією (податкового прибутку), над сумою цього податку, обчисленою з облікового прибутку, виникають відстрочені податкові активи, які відображаються за дебетом рахунку 17 «Відстрочені податкові активи». Іншими словами, за дебетом рахунка 17 «Відстрочені податкові активи» відображається сума перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, на витратами, пов'язаними з нарахуванням

податку на прибуток у поточному звітному періоді.

За кредитом рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» відображається зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податку на прибуток в поточному звітному періоді.

Сума відстроченого податкового активу визначається згідно П(с)БО 17 «Податок на прибуток». Аналітичний облік відстрочених податкових активів ведеться за видами, між оцінками яких для відображення в балансі та з метою оподаткування виникла різниця.

При нарахуванні податку на прибуток, що розрахований за податковою декларацією, на суму податку кредитується рахунок 64 «Розрахунки за податками та платежами» і дебетуються рахунки 98 «Податок на прибуток» - на суму податку, і 17 «Відстрочені податкові активи» - на різницю між сумою податку, обчисленою за податковою декларацією (податкового прибутку), над сумою цього податку, обчисленою з облікового прибутку.

Якщо отримано суму прибутку більшу за даними бухгалтерського обліку (облікового прибутку) ніж за даними податкового обліку (податкового прибутку), то природно буде перевищення суми податку на прибуток, обчисленою з бухгалтерського прибутку, над сумою цього податку, обчисленою з податкового прибутку. В цьому разі сума перевищення називається відстроченими податковими зобов'язаннями, які сплачуються у наступні звітні періоди.

Для обліку таких зобов'язань, як зазначалось вище, планом рахунків передбачено рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», за кредитом якого відображується сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх звітних періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць. За дебетом рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» відображується зменшення відстрочених податкових зобов'язань.

При нарахуванні податку на прибуток, що розрахований за податковою декларацією, на суму податку дебетується рахунок 98 «Податок на прибуток» і кредитується рахунки 64 «Розрахунки за податками та платежами» на суму податку, обчисленою за податковою декларацією (податкового прибутку), і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» - на різницю між сумою податку, обчисленою з облікового прибутку, і сумою податку з податкового прибутку.

Кореспонденція з обліку податку на прибуток від діяльності наведена нижче.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нарахований податок на прибуток	98	641
2.	Списано податок на прибуток	791	98
3.	Сплачено податок на прибуток	641	311
4.	Відображено суму нерозподіленого прибутку	791	441

Контрольні питання до теми

1. У якому П(с)БО здійснюється облік доходів?
2. На основі якого принципу складається звітність?
3. На яку діяльність поділяється діяльність підприємства?
4. Що таке операційна діяльність підприємства?
5. Що таке інвестиційна діяльність?
6. Що таке фінансова діяльність?
7. До складу Звіту про фінансові результати доходи і витрати включають згідно з принципом
8. Які класи рахунків призначені для обліку витрат і доходів і як вони називаються?
9. Чи може на підприємстві вестися одночасно облік витрат і доходів за допомогою 8 і 9 класу рахунків?
10. Що таке доходи підприємства?
11. Що не визнається доходом?
12. Назвіть субрахунки 70 рахунку «Дохід від реалізації».
13. Відобразіть кореспонденцію - Відображено дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження.
14. Ступінь завершеності операції з надання послуг може бути оцінено такими трьома методами. Які це методи?
15. Відобразіть кореспонденцію - Відображено одержані гранти та субсидії?
16. Відобразіть кореспонденцію - Відображення інвестором доходів, одержаних від участі в капіталі?
17. Які субрахунки 73 рахунку «Інші фінансові доходи»?
18. У випадку використання активів підприємства іншими сторонами дохід виникає у вигляді....
19. Відобразіть кореспонденцію – Нараховані відсотки щодо майна у фінансовій оренді?
20. Відобразіть кореспонденцію - Нараховані роялті за право користування предметом ліцензійної угоди?
21. Відобразіть кореспонденцію - Нараховані доходи у вигляді дивідендів?
22. Відобразіть кореспонденцію - Нараховано компенсацію?
23. Відобразіть кореспонденцію - Надійшли кошти для відшкодування компенсаційних виплат?
24. До витрат, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів, відносять...
25. Витратами, що збільшують зобов'язання, є нарахування...
26. У якому П(с)БО здійснюється облік витрат?
27. Згідно якого принципу визнаються витрати?
28. Що не визнається витратами і не включається до звіту про фінансові результати?
29. Назвіть рахунки 8-го класу рахунків.
30. Відобразіть кореспонденцію – Відпущено матеріали у виробництво?
31. Відобразіть кореспонденцію – Нарахована заробітна плата основним працівникам?
32. Назвіть рахунки 9-го класу рахунків.
33. Відобразіть кореспонденцію (з використанням 8-го класу рахунків)– Передано матеріали у виробництво?
34. Відобразіть кореспонденцію (з використанням 8-го класу рахунків) – Нараховано заробітну плату адміністрації і обслуговуючому персоналу цеху?

35. Які витрати належать до адміністративних?
36. Які витрати належать до витрат на збут?
37. Які витрати належать до витрат операційної діяльності?
38. Відобразіть кореспонденцію - Відображено в обліку витрати на дослідження і розробку?
39. Відобразіть кореспонденцію - Відображено інвестором збитки, одержані від інвестиційної діяльності (здійснюваної за методом участі в капіталі)?
40. Відобразіть кореспонденцію - Відображено собівартість реалізованих фінансових інвестицій?
41. Відобразіть кореспонденцію - Відображено списання реалізованих цілісних майнових комплексів?

ТЕМА 11. ОБЛІК НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ

1. Функціональне призначення позабалансових рахунків.
2. Особливості обліку на позабалансових рахунках:
 - 2.1. Орендовані необоротні активи;
 - 2.2 Активи на відповідальному зберіганні;
 - 2.3 Контрактні зобов'язання;
 - 2.4 Непередбачені активи та зобов'язання;
 - 2.5 Гарантії та забезпечення надані;
 - 2.6 Гарантії та забезпечення отримані;
 - 2.7 Списані активи;
 - 2.8 Бланки суворого обліку;
 - 2.9 Амортизаційні відрахування.

11.1. Функціональне призначення позабалансових рахунків

Позабалансові рахунки призначені для відображення даних, які є доповненням до тих, що обліковуються на рахунках класів 1-9, або використовують у тих випадках, коли активи чи зобов'язання не можуть бути включені у валюту балансу. Наприклад, списана дебіторська заборгованість чи невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей обліковувались у системі кореспонденції рахунків класів 3 і 7, однак через низку причин, обумовлених у нормативних актах, з валюти балансу виключаються.

Проте це не означає, що облік таких активів відразу припиняється, бо в майбутньому може статися, що майновий стан дебітора змінився, а тому його заборгованість відновлюється і відображується за відповідними субрахунками класів 3 і 7.

Натомість окремі активи не можуть бути включені у валюту балансу, оскільки вони не належать підприємству, хоч і використовуються ним у своїй діяльності. Йдеться про орендовані необоротні активи за договорами операційної оренди. Оскільки право власності на них належить іншим власникам, то відобразити їх на рахунку 10 "Основні засоби" підприємство не може, оскільки це зумовило б утворення тут фіктивного капіталу.

Водночас необхідність контролю за збереженням цих активів потребує здійснення їх обліку так само, як і власних, що й зумовлює застосування відповідного позабалансового рахунку, методика ведення якого мало чим відрізняється від тієї, яку використовують для обліку на рахунку 10 “Основні засоби”. Винятком є відсутність подвійного запису операцій, адже на позабалансових рахунках їх відображують простим (уніграфічним) способом, тоді як на рахунках класу 1-9 застосовують диграфічну систему.

Отже, функціональне призначення позабалансових рахунків у системі фінансового обліку полягає в забезпеченні додержання його контрольної функції незалежно від того, кому належать відповідні активи. Водночас дані, сформовані в результаті відображення операцій на позабалансових рахунках, забезпечують посилення інформаційної функції фінансового обліку, зокрема щодо розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5). Інколи саме дані позабалансових рахунків є єдиним систематизованим джерелом для складання цієї форми звітності за окремими статтями, як-от: про активи на відповідальному зберіганні, списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості чи навіть нововведеного розділу XIII “Амортизаційні відрахування”, що зумовило доповнення Плану рахунків бухгалтерського обліку позабалансовим рахунком 09 однойменної назви.

Варто підкреслити, що на позабалансових рахунках відображують дані, які доповнюють сформовані за рахунками класів 1-9, причому не тільки за активами, що не належать підприємству, як це вважають окремі автори. Так, бланки суворого обліку, звичайно, належать підприємству. Однак їх обліковують на однойменному позабалансовому рахунку 08, хоч для цього використовують субрахунок 209 “Інші матеріали”. Аналогічно обліковується сума невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей одночасно на субрахунку 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” та позабалансовому рахунку 07 “Списані активи” субрахунок 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.

11.2. Особливості обліку на позабалансових рахунках

Позабалансові рахунки призначено для узагальнення інформації про наявність і рух:

- цінностей, що не належать підприємству, Але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об’єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі);
- умовних прав і зобов’язань підприємства (застави, гарантії, зобов’язання тощо);
- бланків суворого обліку;
- списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками).

Бухгалтерський облік наведених цінностей, умовних прав і зобов'язань здійснюють за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості проводять тільки на одному позабалансовому рахунку з зазначенням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

Товарно-матеріальні цінності відображують за договірною вартістю або за вартістю, що вказана у актах приймання-передавання. Орендовані основні засоби відображують за вартістю, наведеною в договорах оперативної (операційної) оренди. Бланки суворого обліку обліковують за умовною вартістю в установленому порядку, а умовні права й зобов'язання – за вартістю, вказаною в документах про гарантії й зобов'язання.

Товарно-матеріальні цінності та основні засоби, вартість яких відображена на позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації в порядку, що діє для цінностей, відображених на балансових рахунках відповідного класу.

11.2.1. Облік на рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”

На рахунку 01 обліковують активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що отримані підприємством відповідно до договорів операційної оренди (лізингу) та обліковують на балансі орендодавця.

Облік отриманих в оренду активів здійснюють за видами активів.

Прийняті в оперативну оренду основні засоби і нематеріальні активи зараховують на позабалансовий рахунок 01 “Орендовані необоротні активи” за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначені в договорі операційної оренди.

Збільшення залишку рахунку 01 “Орендовані необоротні активи” відбувається при прийнятті на облік основних засобів, нематеріальних та інших необоротних активів, що отримані в оперативну оренду, зменшення – при їх поверненні орендодавцю та у разі перенесення заборгованості перед орендодавцем за орендовані необоротні активи на баланс.

Аналітичний облік орендованих необоротних активів здійснюють за видами активів.

11.2.2. Облік на рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні”

Рахунок 02 призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік таких цінностей ведуть за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Усі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, інвентаризуються в порядку і строки, передбачені для власних активів.

На позабалансовому субрахунку **021 “Устаткування, прийняте для монтажу”** обліковують підрядні організації обладнання, устаткування та інші товарно-матеріальні цінності, які надійшли від замовника та прийняті для монтажу. Аналітичний облік обладнання, устаткування та інших товарно-матеріальних цінностей, прийнятих для монтажу, здійснюють за замовниками, видами товарно-матеріальних цінностей, окремими об’єктами й агрегатами та місцями їх розташування. Облік затрат на монтаж цих цінностей здійснюють на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості самих цінностей, прийнятих для монтажу).

На позабалансовому субрахунку **022 “Матеріали, прийняті для переробки”** ведуть облік руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачені одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді). Аналітичний облік давальницької сировини здійснюють за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки. Затрати з переробки чи доробки давальницької сировини обліковують на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника).

На позабалансовому субрахунку **023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”** здійснюють облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, Але несплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до їх оплати; одержаних ТМЦ у більшій кількості, ніж за видатковими документами постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено, як виняток, залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками та не вивезених з причин, незалежних від підприємства, тощо. Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, ведуть за підприємствами-власниками, видами, сортами та місцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, мають зберігатися окремо від власних.

На позабалансовому субрахунку **024 “Товари, прийняті на комісію”** обліковують отримані товари у межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію (консигнацію), здійснюють за видами товарів та комітентами.

На позабалансовому субрахунку **025 “Майно в довірчому управлінні”** обліковують майно, що надійшло в довірче управління, а також товарно-матеріальні цінності, які надійшли повіреному при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення від третіх осіб. Аналітичний облік здійснюють за об’єктами, ТМЦ, місцезнаходженнями та власниками.

11.2.3. Облік на рахунку 03 “Контрактні зобов’язання”

Рахунок 03 призначено для узагальнення інформації про наявність та рух зобов’язань за укладеними контрактами, а також контролю за їх виконанням. На цьому рахунку ведуть облік по деривативах (форвардних і ф’ючерських контрактах, опціонах) та інших контрактах, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Дериватив – стандартний документ, що засвідчує право або зобов’язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому. Відповідно до виду цінностей деривативи розподіляють на фондові, валютні, товарні.

Облік зобов’язань здійснюють в оцінці, передбаченій контрактами.

Контрактні зобов’язання списуються з рахунку в разі виконання, ліквідації, відмови від виконання, передачі або продажу зобов’язання за контрактом іншим особам.

Аналітичний облік ведуть за видами зобов’язань.

11.2.4. Облік на рахунку 04 “Непередбачені активи й зобов’язання”

Рахунок 04 використовують для накопичення інформації про наявність непередбачених (потенційних) активів та непередбачених (потенційних) зобов’язань. Ці активи або зобов’язання виникли при узгодженні минулих господарських операцій і стануть реальними, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій. Таке визначення включає три основних характеристики непередбачених активів та зобов’язання:

- 1) наявна обставина;
- 2) невизначеність кінцевого результату цієї обставини;
- 3) вирішення невизначеності на основі однієї або кількох майбутніх подій.

Інформація про існування таких активів та зобов’язань необхідна для розкриття її в Примітках до фінансових звітів. Загальні методологічні принципи обліку, подання та розкриття потенційних активів і зобов’язань підприємства викладено в П(С)БО 11 “Зобов’язання”.

На субрахунку **041 “Непередбачені активи”** накопичують інформацію про наявність непередбачених активів, щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигід у сумі очікуваного відшкодування збитків. Списують непередбачені активи в міру того, як вони визнаються чи не визнаються при вирішенні невизначених подій.

На субрахунку **042 “Непередбачені зобов’язання”** накопичують інформацію про наявність непередбаченого зобов’язання, яке може потребувати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов’язання немає) в сумі очікуваних збитків.

11.2.5. Облік на рахунку 05 “Гарантії та забезпечення надані”

Рахунок 05 передбачено для узагальнення інформації про наявність та Рух виданих підприємством гарантій і забезпечень виконання як власних зобов'язань та платежів, так і зобов'язань та платежів інших підприємств (за договорами поруки).

Облік забезпечення здійснюють за вартістю, зазначеною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковують вартість:

- активів підприємства, які оформлено договорами застави (та за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується;
- прийнятих на себе зобов'язань за договорами поруки;
- інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій та забезпечень здійснюють за кожною наданою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 05 “Гарантії та забезпечення надані” відбувається в разі видачі гарантій та забезпечень, зменшення – в разі погашення заборгованості, на яку були вони надані, та при перенесенні зобов'язань за ними на баланс.

11.2.6. Облік на рахунку 06 “Гарантії та забезпечення отримані”

Рахунок 06 призначено для узагальнення інформації про наявність та рух отриманих гарантій та забезпечень виконання зобов'язань та платежів.

Облік забезпечення проводять за вартістю, наведеною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковують:

- гарантії, отримані підприємством за третіх осіб;
- вартість товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та цінних паперів (які знаходяться як на підприємстві, так і в депозиті нотаріальної контори чи банку), що становлять предмет застави;
- вартість інших гарантій та забезпечень.

Аналітичний облік гарантій і забезпечень ведуть за кожною отриманою гарантією та забезпеченням.

Збільшення залишку на рахунку 06 “Гарантії та забезпечення отримані” відбувається при отриманні гарантій та забезпечень, зменшення – при їх списанні внаслідок погашення заборгованості, на яку Були вони надані, та при перенесенні заборгованості за ними на баланс.

11.2.7. Облік на рахунку 07 “Списані активи”

На рахунку 07 передбачено узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей.

Зарахування на позабалансовий рахунок 07 суми виконують одночасно зі списанням суми нестач і втрат від псування цінностей та дебіторської заборгованості на витрати підприємства.

Суму списаної дебіторської заборгованості обліковують на позабалансовому субрахунку **071 “Списана дебіторська заборгованість”** протягом не менш як трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у разі зміни майнового становища боржника. Дебіторську заборгованість остаточно списують з субрахунку 071 після надходження суми в порядку відшкодування з одночасними записами за дебетом рахунків 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” чи інших рахунків обліку активів і кредитом субрахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів” або у зв’язку з закінченням строку обліку такої заборгованості.

Зменшення суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей на субрахунку **072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”** відображують після встановлення конкретних винуватців з одночасними записами за дебетом субрахунку 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” і кредитом субрахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

Аналітичний облік за позабалансовим рахунком 07 “Списані активи” здійснюють за боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей.

11.2.8. Облік на рахунку 08 “Бланки суворого обліку”

На рахунку 08 ведуть облік наявності та руху бланків суворого обліку та суворої звітності, зокрема: документів, що засвідчують особу, подію, право, освіту, трудовий стаж тощо (свідоцтва, посвідчення, трудова книжка, дипломи про освіту та інші); проїзних документів (квитки на проїзд, абонементні талони, документи на перевезення вантажів та інші); довіреностей на одержання цінностей тощо.

Перелік документів, які належать до бланків суворого обліку та суворої звітності, порядок їх зберігання й використання встановлюють відповідні нормативно-правові акти.

Збільшення залишку на рахунку 08 “Бланки суворого обліку” відбувається при надходженні (прийнятті на облік) бланків суворого обліку, зменшення – після використання або списання як непридатних чи таких, що не є в наявності.

Аналітичний облік ведуть за кожним видом бланків та місцями їх зберігання.

Облік бланків суворого обліку має певні особливості. Зокрема, згідно з наказом Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку бланків суворої звітності” від 11.03.96 р. № 67 з березня 1996 р. введено в дію такі типові форми:

- СЗ-1 “Прибутково-видаткова накладна №_на бланки суворої звітності”;
- СЗ-2 “Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності”;
- СЗ-3 “Акт на списання використаних бланків суворої звітності”;
- СЗ-4 “Акт перевірки наявності бланків суворої звітності”;
- СЗ-5 “Картка-довідка по виданих і використаних бланках суворої

звітності”.

Крім первинних документів бухгалтерського обліку, які належать до бланків суворої звітності (доручення на отримання товарно-матеріальних цінностей, накладні на відпуск товарно-матеріальних цінностей, товарно-транспортні накладні, прибуткові касові ордери, подорожні листи автомобілів та ін.), на підприємствах незалежно від їх галузевої належності можуть бути такі цінні папери: акції, облігації внутрішніх державних та місцевих позик, облігації, випущені підприємствами, державні казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати, векселі, приватизаційні цінні папери, інвестиційні сертифікати, похідні цінні папери – фондові деривативи (опціони, ф'ючерси, варанти), а також бланки трудових книжок, посвідчень, дипломів, абонементів, талонів, квитків.

Надходження бланків суворої звітності та цінних паперів відображують на основі супровідних документів поліграфічних чи інших підприємств. На підприємствах їх обліковують за найменуваннями (видами), кількістю, фактичною та умовною вартістю, серійними номерами. Бланки суворої звітності видають на основі записів у журналі реєстрації тим особам, на яких вони виписані, під розписку у спеціальній видатковій відомості. Списують такі бланки не рідше одного разу на квартал за актами, затвердженими керівником підприємства, в яких вказують кількість бланків, їх серійні номери, фактичну і умовну вартість. Фактична вартість бланків суворої звітності є підставою для записів на балансових рахунках, а умовна – на позабалансовому рахунку 08 “Бланки суворого обліку”. Номінальна вартість акцій, облігацій, казначейських зобов'язань є підставою для запису надходження коштів від їх реалізації.

Типові операції з обліку бланків документів суворого обліку

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
	Дт	Кт	
Оплачено вартість бланків (без ПДВ)	377	301	8,00
Відображено податковий кредит	641	301	1,60
Одночасно	377	644	1,60
Оприбутковано бланки за сумою витрат на придбання	209	377	8,00
Одночасно на суму ПДВ	644	377	1,60
Зараховано бланки на позабалансовий рахунок за умовною оцінкою	08		275,00
Витрачено бланки на виробничі потреби (48 шт. · 0,16 грн.)	23, 91, 92, 94	209	7,68
Списано умовну вартість витрачених бланків із позабалансового рахунку		08	264,00
Відображено нестачу бланків (2 шт. · 0,16 грн.)	072	-	0,32
Віднесено вартість нестачі бланків на вину особу:			

Собівартість бланків;	-	072	0,32
	375	716	0,32
різницю між умовною оцінкою бланків і їх собівартістю (2 · 5,50- 0,32) + ПДВ	375	716	12,82
Нараховано ПДВ	716	641	2,14
Відображено заборгованість перед бюджетом з приводу нестачі бланків	716	642	11,00
Погашено вартість нестачі бланків винною особою	301	375	13,14
Сторно на суму податкового кредиту, відображеного за придбаними бланками, у зв'язку з їх нестачею (2 · 1,60 : 50)	641	949	0,06
Перераховано заборгованість до бюджету:			
ПДВ (2,14 + 0,06)	641	311	2,20
Вартість нестачі бланків	642	311	11,00

Одночасно з відображенням витрат на балансових рахунках бланки суворої звітності оприбутковують за дебетом позабалансового рахунку 08 “Бланки суворого обліку”, Але не за фактичною, а за умовною вартістю, яка дорівнює 0,1 мінімального розміру оплати праці за один бланк, тобто 5,50 грн. Отже, якщо підприємство отримало пачку подорожніх листів автомобіля кількістю є 50 шт. та оплатило за них 9,60 грн, то на субрахунку 209 “Інші матеріали” їх будуть обліковувати за вартістю 8 грн (без 1,60 ПДВ), а за дебетом позабалансового рахунку 08 – за вартістю 275 грн (50 шт. · 5,50 грн).

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України при нестачі бланків документів суворого обліку на винних відносять 50-кратну вартість придбання бланків без зазначення номіналу та 5-кратну вартість із зазначеним номіналом.

11.2.9. Облік на рахунку 09 “Амортизаційні відрахування”

На рахунку 09 ведуть облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань. Збільшення залишку на цьому рахунку відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів.

Зменшення залишку на рахунку 09 відображуються на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо. При визначенні суми використаних амортизаційних відрахувань не враховують капітальні інвестиції, здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань, цільових коштів, внесків до статутного (пайового) фонду (капіталу) підприємства тощо.

Аналітичний облік здійснюють, зокрема, за такими напрямками використання амортизації:

- на будівництво об'єктів;
- придбання (виготовлення) основних засобів;
- поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) основних засобів;

- придбання (створення) нематеріальних активів;
- інші капітальні роботи;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Контрольні питання до теми

1. Для чого призначені позабалансові рахунки?
2. У яких випадках активи не можуть бути включені у валюту балансу?
3. Чи використовують подвійний запис для відображенні активів на позабалансових рахунках?
4. За якого виду оренди орендовані активи відображають на рахунку 01?
5. Які активи обліковують на рахунку “Активи на відповідальному зберіганні”?
6. На якому рахунку обліковують товари у межах договору комісії?
7. Що таке дериватив?
8. У яких випадках в обліку виникають непередбачувані (потенційні) активи?
9. Для забезпечення обліку на якому рахунку використовують договір поруки?
10. На якому рахунку відображається списана дебіторська заборгованість у випадку неплатоспроможності боржника?
11. У яких випадках використовують рахунок 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”?
12. Які документи є бланками суворої звітності?
13. Які документи використовують для обліку руху бланків суворої звітності?

ТЕМА 12. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ

1. **Фінансова звітність: призначення і склад, вимоги при складанні**
2. **Фінансова звітність суб’єктів малого підприємництва**
3. **Характеристика основних форм звітності**
 - 3.1. **Баланс підприємства**
 - 3.2 **Звіт про фінансові результати**
 - 3.3 **Звіт про рух грошових коштів**
 - 3.4 **Звіт про власний капітал**
 - 3.5 **Складання приміток до фінансових звітів**
4. **Виправлення помилок та інші зміни у фінансовій звітності**

12.1. Фінансова звітність: призначення і склад, вимоги при складанні

В умовах інтернаціоналізації економіки, важливим призначенням якої є сприяння підвищенню ефективності та конкурентоспроможності, а також привабливості для інвесторів, фінансова звітність є основним засобом комунікації, важливим елементом інформаційного забезпечення прийняття виважених економічних рішень.

Підготовка фінансової звітності є завершальним етапом ведення бухгалтерського обліку. Обов'язок складання фінансової звітності передбачено ст. 11 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Фінансова звітність – це система показників, які характеризують майновий та фінансовий стан підприємства на звітну дату, а також фінансові результати його діяльності та рух грошових потоків за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства для прийняття ними виважених управлінських рішень. Зважаючи на це, інформація, в якій зацікавлені всі користувачі, повинна давати можливість оцінити спроможність підприємства стабільно функціонувати, відтворювати грошові кошти та інші активи, генерувати прибуток, а також порівнювати інформацію за різні звітні періоди з метою визначення тенденцій у змінах окремих показників, що цікавлять користувачів, та фінансового стану в цілому.

Фінансова звітність складається всіма суб'єктами підприємницької діяльності - юридичними особами та надається таким користувачам:

- органам управління підприємства;
- трудовому колективу підприємства (на вимогу);
- власникам (засновникам) підприємства (товариства);
- органам виконавчої влади та іншим користувачам відповідно

до законодавства.

Інформаційні потреби основних користувачів фінансових звітів

Користувачі звітності	Інформаційні потреби
Інвестор, власники	<ul style="list-style-type: none"> • Придбання, продаж та володіння цінними паперами • Участь у капіталі підприємства • Оцінка якості управління • Визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу
Керівництво підприємства	Регулювання діяльності підприємства
Банки, постачальники та інші кредитори	<ul style="list-style-type: none"> • Забезпечення зобов'язань підприємства • Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання
Замовники	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання
Працівники підприємства	<ul style="list-style-type: none"> • Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання • Забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками
Органи державного управління	Формування макроекономічних показників

Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ,

представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва, визнаних такими відповідно до чинного законодавства) включає:

- ✓ баланс (звіт про фінансовий стан)
- ✓ звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)
- ✓ звіт про рух грошових коштів
- ✓ звіт про власний капітал
- ✓ приміток до фінансової звітності.

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з 1 січня 2012 р., кредитними спілками - з 1 січня 2015 р., а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами:

надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010), за винятком діяльності з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) - починаючи з 1 січня 2013 року;

допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010) - починаючи з 1 січня 2014 р., а діяльність з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010) - починаючи з 1 січня 2015 року.

Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств можуть застосовувати підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності відповідно до законодавства, а також ті підприємства, які прийняли таке рішення самостійно. Застосування міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств не допускається підприємствами, на які не поширюється сфера його застосування.

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців.

Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року. Річна звітність передбачає складання фінансової звітності за календарний рік.

Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами, не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна — не пізніше 28 лютого наступного за звітним року (згідно змін, внесених до Порядку подання фінансової звітності постановою КМУ від 07.11.2013 р. №820).

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

Консолідована фінансова звітність - фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство.

Консолідована фінансова звітність подається дочірними підприємствами власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року (із змінами, внесеними згідно з Постановою КМУ від 30.11.2011 № 1223, п.11).

До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності материнського підприємства та всіх дочірніх підприємств.

Материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність за наявності всіх таких умов:

1) якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково належить іншому підприємству);

2) власники неконтрольованої частки поінформовані про це і не заперечують;

3) якщо воно не є емітентом цінних паперів;

4) якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

Розпорядники коштів державного бюджету подають фінансову звітність органам Казначейства за встановленою Мінфіном формою.

Розпорядники коштів місцевих бюджетів подають фінансову звітність органам Казначейства та місцевим фінансовим органам за встановленою Мінфіном формою.

Розпорядники бюджетних коштів разом з річною фінансовою звітністю подають аудиторський звіт з висновком щодо її достовірності, складений Держфінінспекцією або її територіальним органом.

Банки подають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність Національному банку в установленому ним порядку.

Згідно ст.14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» публічні акціонерні товариства, підприємства - емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страховики та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати

річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних виданнях.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

- періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

- історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- нарахування та відповідності доходів і витрат, за якими для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображуються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, що може вплинути на рішення, які приймаються на її основі;

- послідовності, яка передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- обачності, згідно з якою методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки та доходів підприємства;

- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Готуючи фінансову звітність, необхідно дотримуватися таких якісних характеристик:

1. Зрозумілість

Фінансова звітність має бути доступною для розуміння користувачів, які мають достатні знання в сфері ділового та економічного життя, бухгалтерського обліку. Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити такі дані про підприємство: дату звітності та звітний період; валюту звітності та одиницю її виміру; відповідні показники (статті) за звітний та попередній період; облікову політику підприємства та її зміни; аналітичну інформацію щодо статей фінансових звітів; припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності; обмеження щодо володіння активами; участь у спільних підприємствах; виявлені помилки та пов'язані з ними

коригування; переоцінку статей фінансових звітів; а також іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

2. Доречність

Фінансова звітність повинна містити тільки доречну інформацію, що дає змогу належним чином впливати на прийняття рішень, оцінку минулих і майбутніх подій. Вона повинна забезпечувати можливість порівнювати звіти за різні періоди та у різних підприємств. Для надання такої можливості наводяться дані за поточний та попередній звітні періоди та розкривається у примітках до фінансових звітів інформація про облікову політику підприємства.

3. Достовірність

У поданій у звітності інформації не повинно бути суттєвих помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. Тому всі підприємства перед складанням фінансової звітності повинні обов'язково провести інвентаризацію своїх активів та зобов'язань.

При заповненні форм звітності необхідно пам'ятати про обов'язкові реквізити:

- дата, станом на яку приведені основні показники діяльності підприємства;
- охоплюваний період;
- повна назва підприємства;
- форма власності;
- галузь та вид економічної діяльності;
- юридична адреса.

Загальні вимоги до складання фінансової звітності:

✓ Форма і склад статей фінансової звітності визначаються у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

✓ У фінансовій звітності обов'язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку або міжнародні стандарти фінансової звітності та/або інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку.

✓ Згортання статей активів і зобов'язань, доходів і витрат є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

✓ У фінансовій звітності підлягає розкриттю така інформація про підприємство:

- Назва, організаційно-правова форма та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу);
- Короткий опис основної діяльності підприємства;
- Назва материнської (холдингової) компанії підприємства;
- Середня кількість працівників підприємства протягом звітного періоду;
- Дата затвердження фінансової звітності

✓ Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня

інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до НП(С)БО 1, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.
- ✓ Показники про податок на прибуток, витрати і збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу наводяться в дужках;
- ✓ Фінансова звітність складається у тисячах гривень без десяткових знаків;
- ✓ До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства;
- ✓ Усі звіти підписуються керівником і головним бухгалтером.

12.2 Фінансова звітність суб'єктів малого підприємництва

Для суб'єктів малого підприємництва встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати. Форма і порядок складання даних форм звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

П(С)БО 25 установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок заповнення його статей. Показники цих звітів наводяться у тисячах гривень з одним десятковим знаком, обов'язково мають бути підпис керівника та головного бухгалтера.

Норми П(С)БО 25 застосовуються (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності):

✓ для складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва суб'єктами малого підприємництва — юридичними особами, які визнані такими відповідно до законодавства

✓ для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва суб'єктами малого підприємництва — юридичними особами, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 Податкового кодексу України, а також платниками єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним підпунктом 4 пункту 291.4 ПКУ.

Згідно пункту 154.6 ПКУ, складають ***Спрощений фінансовий звіт*** суб'єкта малого підприємництва юридичні особи, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду нарастаючим підсумком з початку року

не перевищує трьох мільйонів гривень та нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, є не меншим, ніж дві мінімальні заробітні плати, розмір якої встановлено законом, та які відповідають одному із таких критеріїв:

а) утворені в установленому законом порядку після 1 квітня 2011 року;

б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років), щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 осіб;

в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до набрання чинності цим Кодексом та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до одного мільйона гривень та середньооблікова кількість працівників становила до 50 осіб.

Дія цього пункту не поширюється на суб'єктів господарювання, які:

1) утворені в період після набрання чинності ПКУ шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення, перетворення), приватизації та корпоратизації;

2) здійснюють діяльність у сфері розваг, визначену в підпункті 14.1.46 ПКУ;

3) виробництво, оптовий продаж, експорт імпорту підакцизних товарів;

4) виробництво, оптовий та роздрібний продаж пально-мастильних матеріалів;

5) видобуток, серійне виробництво та виготовлення дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органічного утворення, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності";

6) фінансову діяльність (гр. 65 - гр. 67 Секції J КВЕД ДК 009:2005);

7) діяльність з обміну валют;

8) видобуток та реалізацію корисних копалин загальнодержавного значення;

9) операції з нерухомим майном, оренду (у тому числі надання в оренду торгових місць на ринках та/або у торговельних об'єктах) (гр. 70, 71 КВЕД ДК 009:2005);

10) діяльність з надання послуг пошти та зв'язку (гр. 64 КВЕД ДК 009:2005);

11) діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;

12) діяльність з надання послуг у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України "Про телебачення і радіомовлення";

13) охоронну діяльність;

14) зовнішньоекономічну діяльність (крім діяльності у сфері

інформатизації);

15) виробництво продукції на давальницькій сировині;

16) оптової торгівлі і посередництва в оптовій торгівлі;

17) діяльність у сфері виробництва та розподілення електроенергії, газу та води;

18) діяльність у сферах права, бухгалтерського обліку, інжинірингу; надання послуг підприємцям (гр. 74 КВЕД ДК 009:2005).

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на 4 групи платників єдиного податку (згідно ст. 291.4 ПКУ). З 1 січня 2016 року набрав чинності Закон України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році». Дані групи та сукупність критеріїв яким вони мають відповідати протягом календарного року, і яким видом діяльності займатись наведено у таблиці.

Для складання **Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва**, підприємство повинне відповідати таким критеріям (ст. 1 Закону «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19.10.2000 № 2063-III):

✓ середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб

✓ річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України (\approx 70 млн. грн.).

КМУ постановою № 29 від 16.01.2013р. вніс зміни до Порядку подання фінансової звітності (Постанова КМУ № 419). Зокрема, встановлено, що юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 Податкового кодексу України, та юридичні особи, які відповідно до Господарського кодексу України належать до суб'єктів мікропідприємництва (кількість працівників не перевищує 10 осіб та річний дохід не перевищує 2 млн. євро), - подають органу ДПС лише річну фінансову звітність.

Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. У графі 4 Звіту про фінансові результати (форма № 2-м і № 2-мс) наводяться дані за аналогічний період минулого (попереднього) року.

Суб'єкти малого підприємництва, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 ПКУ, та які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат можуть:

- обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості;

- не створювати забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення;

- поточну дебіторську заборгованість включати до підсумку балансу за її фактичною сумою.

Спрощена система оподаткування

Група платника	Платник податку	Критерії			Особливості діяльності
		середньооблікова кількість працівників	обсяг доходу не перевищує	база оподаткування та ставки	
1 група	Фізичні особи	не використовують працю найманих осіб	300 тис. грн	мінімальна заробітна плата ставка – до 10 % мін. зар. пл. встановлюють місцеві ради. ЄСВ – 22 % бази нарахування	здійснюють виключно роздрібну торгівлю на ринках або надають побутові послуги населенню
2 група	Фізичні особи	не перевищує 10 осіб	1,5 млн. грн	мінімальна заробітна плата ставка – до 20 % МЗП встановлюють місцеві ради. ЄСВ – 22 % бази нарахування	підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства
3 група	Фізичні та юридичні особи	не обмежена	5 млн грн	Дохід, ставка 3 % доходу (для платників ПДВ), 5 % доходу (для неплатників ПДВ), ЄСВ – 22 % МЗП	будь-які види діяльності
4 група	с/г товаровиробники	Не обмежена	-	0,16 – 5,4 % нормативно-грошової оцінки 1 га землі (залежно від виду земель)	с/г товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий рік дорівнює або перевищує 75 %

Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

12.3 Характеристика основних форм звітності

12.3.1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)

Баланс (Звіт про фінансовий стан) – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображує на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Мета складання Балансу – надання користувачам повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. Баланс дає можливість визначити склад та структуру майна підприємства, ліквідність та оборотність засобів, наявність власного та запозиченого капіталу, зміну дебіторської та кредиторської заборгованості та інші показники. Отримання такої інформації — необхідна умова для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а також для оцінки ефективності майбутніх вкладень капіталу та ступеня фінансових ризиків.

Форма Балансу (Звіту про фінансовий стан) і порядок його заповнення визначаються НП(С)БО 1.

У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу і відповідних форм фінансової звітності підприємства. Особливості складання окремого балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. При складанні балансу та відповідних форм фінансової звітності підприємств з урахуванням показників окремого балансу та відповідних форм окремої фінансової звітності інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

Баланс складається з двох частин: активу та пасиву.

Актив балансу містить 3 розділи:

I. Необоротні активи

II. Оборотні активи

III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття

Пасив балансу містить 4 розділи:

I. Власний капітал

II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення

III. Поточні зобов'язання і забезпечення

IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття

Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

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

Під економічною вигодою розуміють потенційну можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

Актив відображається в балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

Витрати на придбання та створення активу, який не може бути відображений в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду.

Залежно від терміну використання всі активи поділяються на необоротні (ОЗ, нематеріальні активи, тощо) та оборотні (запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість).

Актив балансу. Розділ I «Необоротні активи»

У статті «Нематеріальні активи» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».

У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу).

У статті «Основні засоби» наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів.

У статті «Інвестиційна нерухомість» відображається вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість».

У статті «Довгострокові біологічні активи» відображається вартість

довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року №790.

У статті «Довгострокова дебіторська заборгованість» відображається заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

У статті «Відстрочені податкові активи» відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

У статті «Інші необоротні активи» наводиться вартість необоротних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Необоротні активи».

Актив балансу. Розділ II «Оборотні активи»

У статті «Запаси» відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

У статті «Поточні біологічні активи» відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини, вибракунані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі) в оцінці за справедливою або первісною вартістю, а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури) в оцінці за справедливою вартістю, облік яких ведеться згідно з Положенням (стандартом) 30.

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

У статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету. Окремо наводиться дебіторська заборгованість з податку на прибуток.

У статті «Інша поточна дебіторська заборгованість» відображається заборгованість дебіторів, яка не відображена в окремих статтях щодо розкриття інформації про дебіторську заборгованість або яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів.

Показники дебіторської заборгованості наводяться у балансі за вартістю, яка визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».

У статті «Поточні фінансові інвестиції» відображають фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно

реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів), а також сума довгострокових фінансових інвестицій, які підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

У статті «Гроші та їх еквіваленти» відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також грошові кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, виключаються зі складу оборотних активів та відображаються як необоротні активи.

У статті «Витрати майбутніх періодів» відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

У статті «Інші оборотні активи» відображаються суми оборотних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Оборотні активи».

Актив балансу. Розділ III «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття»

У даному розділі відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Пасив балансу. Розділ I «Власний капітал»

Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

У статті «Зареєстрований капітал» наводиться зафіксована в установчих документах сума статутного капіталу, іншого зареєстрованого капіталу, а також пайовий капітал у сумі, яка формується відповідно до законодавства.

У статті «Капітал у дооцінках» наводиться сума дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів.

У статті «Додатковий капітал» відображається емісійний дохід (сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їхню номінальну вартість), вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал, накопичені курсові різниці, які відповідно до НП(С)БО відображаються у складі власного капіталу та інші складові додаткового капіталу.

У разі якщо інформація про розмір емісійного доходу та накопичених курсових різниць відповідає ознакам суттєвості, вона розкривається у додаткових статтях «Емісійний дохід» та «Накопичені курсові різниці». До підсумку балансу включається загальна сума додаткового капіталу.

У статті «Резервний капітал» наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

У статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті «Неоплачений капітал» відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті «Вилучений капітал» господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

Пасив балансу. Розділ II «Довгострокові зобов'язання і забезпечення»

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

Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

У статті «Відстрочені податкові зобов'язання» наводиться сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах, яка визначається відповідно до Положення (стандарту) 17.

У статті «Довгострокові кредити банків» наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

У статті «Інші довгострокові зобов'язання» наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства, не включена в інші статті, в яких розкривається інформація про довгострокові зобов'язання, зокрема зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки.

У статті «Довгострокові забезпечення» відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), розмір яких на дату складання балансу може бути визначений тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок. У разі якщо сума довгострокових виплат персоналу може бути визнана суттєвою, така інформація наводиться у додатковій статті «Довгострокові забезпечення витрат персоналу». До підсумку балансу включається загальна сума довгострокових забезпечень.

У статті «Цільове фінансування» наводиться сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств.

Пасив балансу. Розділ III «Поточні зобов'язання і забезпечення»

У статті «Короткострокові кредити банків» відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них кредитами.

У статті «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

У статті «Поточні забезпечення» наводиться сума забезпечень, які планується використати протягом 12 місяців з дати балансу, для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створено.

У статті «Доходи майбутніх періодів» відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

У статті «Інші поточні зобов'язання» наводяться суми зобов'язань, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включеними до інших статей, наведених у розділі «Поточні зобов'язання і забезпечення».

Пасив балансу. Розділ IV «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття»

У даному розділі відображаються зобов'язання, що визначаються відповідно до Положення (стандарту) 27.

Заповнення Балансу

Актив	Код рядка	Оборот
I. Необоротні активи		
Нематеріальні активи	1000	
первісна вартість	1001	Сальдо Дт рахунка 12 «Нематеріальні активи»
накопичена амортизація	1002	Сальдо Кт субрахунка 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
Незавершені капітальні інвестиції	1005	Сальдо Дт рахунка 15 «Капітальні інвестиції»
Основні засоби	1010	
первісна вартість	1011	Сальдо Дт рахунків 10 та 11
знос	1012	Сальдо Кт субрахунків 131 та 132
Інвестиційна нерухомість	1015	Сальдо Дт субрахунка 100 - Сальдо Кт субрахунка 135
Довгострокові біологічні активи	1020	Сальдо Дт рахунка 16 - Сальдо Кт субрахунка 134
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	Сальдо Дт субрахунка 141
інші фінансові інвестиції	1035	Сальдо субрахунків 142 і 143
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	Сальдо Дт рахунка 16

Відстрочені податкові активи	1045	Сальдо Дт рахунка 17
Інші необоротні активи	1090	Сальдо Дт 18
Усього за розділом I	1095	
II. Оборотні активи		
Запаси	1100	Сальдо Дт 20, 22
Поточні біологічні активи	1110	Сальдо Дт 21
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	Сальдо Дт 36 - Сальдо Кт 38
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	Сальдо Дт 371, 63
з бюджетом	1135	Сальдо Дт 641, 642
у тому числі з податку на прибуток	1136	Сальдо Дт 641
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	Сальдо Дт 372, 374, 375, 376, 377, 65, 66, 68
Поточні фінансові інвестиції	1160	Сальдо рахунка 35
Гроші та їх еквіваленти	1165	Сальдо Дт 301, 311, 313, 333, 351, 302, 312, 314, 334, 352
Витрати майбутніх періодів	1170	Сальдо Дт 39
Інші оборотні активи	1190	Сальдо Дт 331, 332, 643, 644
Усього за розділом II	1195	
Баланс	1300	
I. Власний капітал		
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	Сальдо Кт 41
Додатковий капітал	1410	Сальдо Кт 421, 422
Резервний капітал	1415	Сальдо Кт 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	Сальдо 44 (Дт або Кт)
Неоплачений капітал	1425	Сальдо Дт 46
Вилучений капітал	1430	Сальдо Дт 45
Усього за розділом I	1495	
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення		
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	Сальдо Кт 54
Довгострокові кредити банків	1510	Сальдо Кт 501, 502, 503, 504
Інші довгострокові зобов'язання	1515	Сальдо Кт 511, 512, 531, 532, 55
Усього за розділом II	1595	
III. Поточні зобов'язання і забезпечення		
Короткострокові кредити банків	1600	Сальдо Кт 60, 311
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	
товари, роботи, послуги	1615	Сальдо Кт 63
розрахунками з бюджетом	1620	Сальдо Кт 641, 642
у тому числі з податку на прибуток	1621	
розрахунками зі страхування	1625	Сальдо Кт 65
розрахунками з оплати праці	1630	Сальдо Кт 66
Доходи майбутніх періодів	1665	Сальдо Кт 69

Інші поточні зобов'язання	1690	Сальдо Кт 372, 643, 644, 684, 685, 239
Баланс	1900	= ряд. 1300 ф.№1

12.3.2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

Звіт розкриває структуру доходів та витрат підприємства за звітний період, визначає загальну суму операційного прибутку, доходи (витрати) за іншими видами діяльності, а також величину чистого прибутку (збитку), отриманого підприємством протягом звітного періоду.

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Форма Звіту про фінансові результати (про сукупний дохід) і порядок його заповнення визначаються НП(С)БО 1.

У звіті про фінансові результати наводяться доходи і витрати, які відповідають критеріям, визначеним в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складається з таких розділів:

- I. Фінансові результати
- II. Сукупний дохід
- III. Елементи операційних витрат
- IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Розділ I. Фінансові результати

Фінансовий результат - це приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період. Основним фінансовим результатом діяльності підприємства є прибуток, збільшення якого означає примноження фінансових ресурсів та зростання фінансових результатів. Збиток підприємства означає втрату фінансових ресурсів підприємств, якщо збитки носять регулярний характер, то врешті-решт будуть витрачені всі фінансові ресурси і підприємство збанкрутує. Отже, фінансовим результатом діяльності підприємства може бути прибуток або збиток.

У статті «**Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)**» відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т.ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів, з урахуванням відповідних вирахувань.

У статті «**Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)**» відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з П(С)БО 9, 16, 30.

У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів. Підприємства, які провадять діяльність з випуску та проведення лотерей, у цій статті наводять відрахування на створення (формування) за звітний період призового фонду, а також резерву, що покриває розмір джек-поту, не забезпечений сплатою участі у лотереї.

Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

У статті «Інші операційні доходи» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): 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, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо.

У статті «Адміністративні **витрати**» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

У статті «**Витрати на збут**» відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), — витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

У статті «**Інші операційні витрати**» відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до Положення (стандарту) 10; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)).

Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

У статті «**Дохід від участі в капіталі**» відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

У статті «**Інші фінансові доходи**» відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

У статті «**Інші доходи**» відображається 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.

У статті «**Фінансові витрати**» відображаються витрати на проценти 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»).

У статті «**Втрати від участі в капіталі**» відображається збиток, від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

У статті «**Інші витрати**» відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

У статті «**Витрати (дохід) з податку на прибуток**» відображається сума витрат (доходу) з податку на прибуток, визначена згідно з Положенням (стандартом) 17.

У статті «**Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування**» відображаються відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації.

Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.

Розділ II. Сукупний дохід

У розділі II звіту про фінансові результати наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді.

Сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Сукупний дохід розраховується як алгебраїчна сума чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування.

У консолідованому звіті про фінансові результати відображається чистий фінансовий результат та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки.

У статті «**Дооцінка (уцінка) необоротних активів**» наводиться сума дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

У статті «**Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів**» наводиться сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування у порядку, визначеному П(С)БО 13 «Фінансові інструменти».

У статті «**Накопичені курсові різниці**» наводиться сума курсових різниць, які відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході.

У статті «**Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств**» наводиться частка іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які ведеться за методом участі в капіталі.

У статті «**Інший сукупний дохід**» наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей, наведених у цьому розділі.

Інший сукупний дохід до оподаткування визначається як алгебраїчна сума дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу.

У статті «**Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом**» наводиться сума податку на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом.

У статті «**Інший сукупний дохід після оподаткування**» наводиться сума іншого сукупного доходу після вирахування податку на прибуток.

Розділ III. Елементи операційних витрат

Операційні витрати – прогнозовані витрати власника, пов'язані з отриманням валового доходу. До операційних не належать витрати на обслуговування боргу та податків, що сплачуються від величини прибутку, отриманого від використання об'єкта оцінки, єдиного податку, фіксованого податку.

У даному розділі наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита

самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться.

У даному розділі операційні витрати згруповано у такі статті:

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

Розділ IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Даний розділ заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Прибутковість акції являє собою співвідношення суми доходу від наявних акцій до розміру їх вартості. При цьому є дві основні складові цього показника. Це дохід, який отримує власник акції в результаті різниці по курсам її продажу й купівлі і дохід у вигляді певних дивідендів (дивідендний дохід).

Розрахунок середньорічної кількості акцій, чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію та їх коригування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію».

У статті «***Середньорічна кількість простих акцій***» наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду.

У статті «***Скоригована середньорічна кількість простих акцій***» наводиться середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на середньорічну кількість потенційних простих акцій.

У статті «***Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію***» наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу.

У статті «***Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію***» відображається показник, що розраховується діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу.

У статті «***Дивіденди на одну просту акцію***» відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди.

12.3.3 Звіт про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів відображує рух грошових коштів та містить дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах (далі —

Зміст статей Звіту про рух грошових коштів

Стаття	Код рядка	Що відображають
1	2	3
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності Надходження від: Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	У статті «Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображаються грошові надходження від основної діяльності, тобто від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), платежів за оренду інвестиційної нерухомості з урахуванням відповідних вирахувань з доходу (податок на додану вартість, акцизний податок, інші вирахування з доходу).
Повернення податків і зборів	3005	У статті «Надходження від повернення податків і зборів» відображаються одержані з бюджету на рахунки підприємства в установах банків суми податків і зборів, окремо наводяться відшкодовані підприємству суми податкового кредиту з податку на додану вартість шляхом зарахування грошових коштів на рахунки в установах банків.
Цільового фінансування	3010	У статті «Надходження від цільового фінансування» відображаються одержані для здійснення видатків на операційну діяльність підприємства надходження з бюджету та державних цільових фондів, а також кошти цільового фінансування від інших осіб. Окремо у додатковій статті «Надходження від отримання субсидій, дотацій» може бути розкрита інформація про отримані з бюджетів та державних цільових фондів суми субсидій, дотацій.
Інші надходження	3095	У статті «Інші надходження» відображаються інші надходження грошових коштів від операційної діяльності, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю, або не включені до попередніх статей звіту про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності, зокрема від реалізації оборотних активів, надходження від діяльності обслуговуючих господарств тощо.
Витрачання на оплату: Товарів (робіт, послуг)	3100	У статті «Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)» відображаються грошові кошти, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи і надані послуги.
Праці	3105	У статті «Витрачання на оплату праці» відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород.

Відрахувань на соціальні заходи	3110	У статті «Витрачання на оплату відрахувань на соціальні заходи» відображається сума сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.
Зобов'язань з податків і зборів	3115	У статті «Витрачання на оплату зобов'язань з податків і зборів» відображається загальна сума сплачених до бюджету податків і зборів.
Інші витрачання	3190	У статті «Інші витрачання» наводиться сума використаних грошових коштів на інші напрями операційної діяльності, для відображення якої за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або яка не включена до попередніх статей звіту про рух грошових коштів.
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200	У статті «Надходження від реалізації фінансових інвестицій» відображають суми грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).
необоротних активів	3205	У статті «Надходження від реалізації необоротних активів» відображається надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).
Надходження від отриманих: відсотків	3215	У статті «Надходження від отриманих відсотків» відображаються надходження грошових коштів у вигляді відсотків за позики, надані іншим сторонам (інші, ніж позики, здійснені фінансовою установою) за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо.
дивідендів	3220	У статті «Надходження від отриманих дивідендів» відображаються суми грошових надходжень у вигляді дивідендів від володіння акціями або частками у капіталі інших підприємств (крім виплат за такими інструментами, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).
Надходження від деривативів	3225	У статті «Надходження від деривативів» відображаються надходження грошових коштів, зокрема від ф'ючерсних контрактів, форвардних контрактів, контрактів «своп» та опціонів (за винятком тих контрактів, які

		укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність).
Інші надходження	3250	У статті «Інші надходження» відображаються надходження, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів.
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	У статті «Витрачання на придбання фінансових інвестицій» відображаються виплати грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).
необоротних активів	3260	У статті «Витрачання на придбання необоротних активів» відображаються виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). У цій статті також відображаються суми сплачених відсотків, якщо вони включені до вартості будівництва (створення, вирощування тощо) необоротних активів.
Виплати за деривативами	3270	У статті «Виплати за деривативами» відображаються виплати грошових коштів за деривативами, зокрема ф'ючерсними контрактами, форвардними контрактами, контрактами «своп» та опціонами тощо (за винятком випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність).
Інші платежі	3290	У статті «Інші платежі» відображаються інші платежі, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів.
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності Надходження від: Власного капіталу	3300	У статті «Надходження від власного капіталу» відображаються надходження грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу.

Отримання позик	3305	У статті «Отримані позики» відображаються надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною й інвестиційною діяльністю).
Інші надходження	3340	У статті «Інші надходження» відображаються інші надходження грошових коштів, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів.
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	У статті «Витрачання на викуп власних акцій» відображаються виплати грошових коштів для придбання власних акцій.
Погашення позик	3350	У статті «Витрачання на погашення позик» відображаються виплати грошових коштів для погашення отриманих позик.
Сплату дивідендів	3355	У статті «Витрачання на сплату дивідендів» відображаються суми дивідендів, сплачені грошовими коштами.
Інші платежі	3390	У статті «Інші платежі» відображаються платежі, для відображення яких за ознаками суттєвості неможна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів.
Залишок коштів на початок року	3405	У статті «Залишок коштів на початок року» відображається залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі.
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	У статті «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів» відображається сума збільшення або зменшення (наводиться у дужках) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду.
Залишок коштів на кінець року	3415	У статті «Залишок коштів на кінець року» наводиться різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях «Залишок коштів на початок року», «Чистий рух коштів за звітний період» та «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів». Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.

грошові кошти) за звітний період.

Форма Звіту про рух грошових коштів і порядок його заповнення визначаються НП(С)БО 1.

Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів. **Під грошовими коштами** слід розуміти готівку, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання. **До еквівалентів грошових коштів** (грошей) відносять короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

При використанні **прямого методу** у Звіті про рух грошових коштів послідовно наводяться основні види (статті) надходжень та видатків грошових коштів, різниця між сумами яких відображає зміни у складі грошових коштів. З метою визначення грошових потоків від операційної діяльності цей метод передбачає трансформування окремих статей доходів і витрат Звіту про прибутки та збитки, відображених за принципом нарахування, у потоки грошових коштів, сформованих згідно з касовим методом обліку. Для цього здійснюється коригування доходів і витрат, відображених у Звіті про прибутки та збитки, на основі аналізу змін у Балансі протягом звітного періоду стосовно запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, а також інших статей не грошового характеру.

Непрямий метод передбачає коригування лише загальної суми чистого прибутку (збитку) з урахуванням впливу:

а) операцій негрошового характеру (зміни в запасах, дебіторської та поточної кредиторської заборгованості);

б) будь-яких відрахувань або нарахувань минулих і майбутніх надходжень або виплат грошових коштів стосовно операційної діяльності (амортизація, забезпечення, відстрочені податки, нереалізовані прибутки та збитки від курсових різниць тощо);

в) операцій, пов'язаних із рухом грошових коштів від інвестиційної та фінансової діяльності (отримання і погашення позик, реалізація і придбання непоточних активів тощо).

12.3.4 Звіт про власний капітал

Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Форма № 4 (звіт про власний капітал) є однією з форм фінансової звітності. Бланк звіту затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»».

Звіт про власний капітал – це звіт, який відображає зміни у складі

власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Метою складання звіту про власний капітал є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про власний капітал не подають у складі проміжної звітності, а формують у складі річної фінансової звітності (ч. 1 ст. 13 Закону «Про бухгалтерський облік»). Однак за потреби, з метою отримання інформації про власний капітал бухгалтер може скласти такий Звіт після закінчення кожного звітного періоду.

Підприємства у графах звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у балансі. У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки.

Для забезпечення порівняльного аналізу інформації до річного звіту про власний капітал підприємства додають звіт про власний капітал за попередній рік.

Зміст основних статей Звіту про власний капітал:

У статтях «**Залишок на початок року**» та «**Залишок на кінець року**» відображають суми власного капіталу на початок (не скоригований залишок) і кінець року.

У статтях «**Зміна облікової політики**», «**Виправлення помилок**» та «**Інші зміни**» відображаються суми коригувань, передбачених П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»

У статті «**Скоригований залишок на початок року**» відображається залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.

У статті «**Чистий прибуток (збиток) за звітний період**» відображається сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати.

У статті «**Інший сукупний дохід за звітний період**» відображається сума іншого сукупного доходу за звітний період зі звіту про фінансові результати. У додаткових статтях може наводитися інформація про складові іншого сукупного доходу, у разі якщо така інформація відповідає критеріям суттєвості.

У статтях розділу «**Розподіл прибутку**» наводяться суми виплат власникам (дивіденди), дані про спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу. Суб'єктами державного (комунального) сектору економіки у додаткових статтях наводиться інформація про суму чистого прибутку, що має бути сплачена до бюджету відповідно до законодавства, дані про спрямування прибутку до спеціальних (цільових) фондів, та на матеріальне заохочення.

У статтях розділу «**Внески учасників**» наводяться дані про внески до зареєстрованого капіталу підприємства та погашення заборгованості з капіталу (зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до зареєстрованого капіталу підприємства).

У статтях розділу «**Вилучення капіталу**» наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок викупу акцій (часток) власної емісії, перепродаж чи анулювання викуплених акцій (часток), вилучення частки в

капіталі, зменшення номінальної вартості акцій, або інші зміни в капіталі, зокрема придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві.

У статті «*Разом змін у капіталі*» наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період.

12.3.5 Складання приміток до фінансових звітів

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

Мета приміток до фінансових звітів відобразити детальні відомості про результати господарювання підприємства та надати можливість визначити рівень інвестиційної привабливості останнього.

У примітках до фінансових звітів необхідно розкривати інформацію про облікову політику підприємства; інформацію, що не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою згідно П(С)БО; інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Примітки складаються окремо до кожної з форм звітності.

Типову форму № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» мають заповнювати всі підприємства, за винятком банків, бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, суб'єктів малого підприємництва та підприємств, які відповідно до законодавства складають звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Показники у формі № 5 наводяться в тисячах гривень без десяткових знаків.

Форма № 5, з огляду на її назву та приписи ст. 13 Закону «Про бухгалтерський облік», є річною формою звітності. Отже, її складають лише раз на рік за звітний період — календарний рік.

Примітки до фінансової звітності, рівно як і баланс та інші звіти, підписуються керівником і головним бухгалтером підприємства чи особою, на яку покладено обов'язок ведення бухгалтерського обліку. Засвідчення підписаної звітності печаткою підприємства законодавством не передбачено.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім зареєстрованого капіталу).

Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

1. Загальну суму активів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

- Сума грошей, внесених як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.
- Вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.
- Загальна сума іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку.

2. Акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

- Кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу.
- Номінальна вартість акції.
- Зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу.
- Права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу.
- Акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам.
- Перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють.
- Кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують 5 %.
- Акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум.

3. Накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями.

4. Суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

Усі інші підприємства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

- ✓ Розподіл часток зареєстрованого капіталу між власниками.
- ✓ Права, привілеї або обмеження щодо цих часток.
- ✓ Зміни у складі часток власників у зареєстрованому капіталі.

У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

- Склад грошових коштів.
- Склад статей звіту про рух грошових коштів «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків.
- Наявність значних сум грошей, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

У разі придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

- ✓ Загальну їх вартість придбання або продажу.
- ✓ Частину їх загальної вартості, яка, відповідно, була сплачена або отримана грошима.
- ✓ Суму грошей у складі їх активів, що були придбані чи продані.
- ✓ Суму активів (крім грошей) і зобов'язань придбаного або проданого дочірнього підприємства та інших господарських одиниць у розрізі окремих статей.

Заповнення приміток до річної фінансової звітності

Розділи	Джерело інформації
I «Нематеріальні активи» (код рядка 010-085)	I розділ активу балансу; приведено дані з синтетичних рахунків 12,133
II «Основні засоби» (код рядка 100-085)	II розділ активу балансу; приведені дані з синтетичних рахунків 10, 131, 132
III «Капітальні інвестиції» (код рядка 280-340)	I розділ активу балансу, підсумки розділів I і II форми №5, дані за синтетичним рахунком 15
IV «Фінансові інвестиції» (код рядка 350-426)	II розділ активу балансу наведено інформацію за П(с)БО 12 «Фінансові інвестиції» та по рахункам 14 і 35.
V «Доходи і витрати» (код рядка 440-632)	I розділ Звіту про фінансові результати та додаткова інформація по операціях особливого роду - операційна оренда, курсові різниці, реалізація інших оборотних активів, штрафи, пені, витрати на комунальні та соціально-культурної послуги.
VI «Грошові кошти» (код рядка 640-691)	Звіт про рух грошових коштів та характеристика синтетичних рахунків 30-35
VII «Забезпечення і резерви» (код рядка 710-718)	II розділ пасиву балансу та синтетичний рахунок 47.
VIII «Запаси « (код рядка 800-925)	II розділ активу балансу та синтетичні рахунки 20-28
IX «Дебіторська заборгованість» (код рядка 940-950)	II розділ активу балансу та характеристика рахунків 36, 37, 38
X «Нестачі і витрати» (код рядку 960-980)	II розділ активу балансу та синтетичний рахунок 375, забалансовий рахунок 07 «Списання активів».
XI Будівельні контракти (код рядка 1110-1160)	Аналітичний облік будівельних контрактів згідно П(С) БО №18 «Будівельні контракти»
XII Податок на прибуток (код рядка 1210-1253)	Відстрочені податкові активи та зобов'язання згідно П(С)БО №17 «Податок на прибуток». Рахунки 17 та 54
XIII Використання амортизаційних відрахувань (код рядка 1300-1317)	Аналітичний облік використання амортизаційних відрахувань

12.4 виправлення помилок та інші зміни у фінансовій звітності

Під час складання фінансової звітності виникають обставини, що впливають на її показники, не виключається і виникнення помилок.

Процедури виправлення помилок та внесення змін у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Норми даного Положення (стандарту) застосовуються у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за

міжнародними стандартами фінансової звітності).

Дата балансу – дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Подія після дати балансу – подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Під помилкою, з точки зору відображення інформації у бухгалтерському обліку або у звітності, слід розуміти неналежне відображення інформації про стан активів, зобов'язань, капіталу, визнання витрат та доходів поточного періоду, що суперечить прийнятим положенням облікової політики та чинним П(С)БО.

Під неналежним відображенням інформації розуміється така ситуація, коли інформація отримана внаслідок:

- не застосування або застосування у невірному аспекті принципів обліку,
- внаслідок арифметичних помилок,
- невірного розуміння прийнятих правил бухгалтерського обліку тощо.

При виправленні помилок важливо відслідковувати її вплив на такі показники: фінансові результати; суму податку на прибуток; суму нарахованих дивідендів; формування резервного капіталу; розрахунок показника прибутковості акцій.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї ж самої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки і в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, тоді облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- Коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок

звітнього року.

- Повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Події після дати Балансу можуть призвести до позитивних і до негативних результатів і вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у Примітках до фінансової звітності.

Події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових записів в обліку звітнього періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок подій після дати балансу.

Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансових звітів. Такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення.

Якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

Орієнтовний перелік подій після дати балансу

1. Події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу:

- ✓ оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною;
- ✓ переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їхньої вартості, визначеної на дату балансу;
- ✓ отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, яка свідчить про стійке зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах;
- ✓ продаж запасів, який свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу;
- ✓ отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату;
- ✓ виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності.

2. Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу

- ✓ прийняття рішення щодо реорганізації підприємства;
- ✓ придбання цілісного майнового комплексу;
- ✓ рішення про припинення операцій, які становлять значну частину основної діяльності підприємства;
- ✓ знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події;
- ✓ прийняття рішення щодо емісії цінних паперів;

- ✓ непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів;
- ✓ укладення контрактів щодо значних капітальних і фінансових інвестицій;
- ✓ прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства;
- ✓ дивіденди за звітний період оголошені підприємством після дати балансу.

Контрольні питання до теми

1. *З якою метою формується баланс?*
2. *З якою метою формується звіт про фінансові результати?*
3. *З якою метою формується звіт про рух грошових коштів?*
4. *З якою метою формується звіт про власний капітал?*
5. *З якою метою формуються примітки до фінансової звітності?*
6. *Яка методика внесені змін та виправлення помилок у фінансовій звітності?*

Нормативно-правове забезпечення фінансового обліку

1. Господарський кодекс України: від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>
5. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3332-17>
6. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу» від 26.01.1993 № 2939-XI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/pro_derzhavnu_kontrol_no-revizijnu_sluzhbu_v_ukrayini.htm
7. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 07.06.1995 р. №265/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua
8. Закон України «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 р. № 852-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/852-15>
9. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 № 851-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/851-15>
10. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991 р. № 1560-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>
11. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>
12. Закон України «Про результати суцільної інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості і заходи щодо її скорочення»: Постанова КМУ від 29.04.99 р. № 750. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua
13. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>
14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>
15. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>
16. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон», затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>
17. Кодекс законів про працю України: від 10.12.1971 р. № 322-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
18. Лист Національного банку України, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» від 07.12.2011 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/national-bank/2526-14830.html>

19. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, Затверджені наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://dtkr.com.ua/show/2cid04693.html>
20. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ мінфіну України № 561 від 2003 р. – [Електронний ресурс]: режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623
21. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності Затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. №433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkr.com.ua/show/2cid110035.html>
22. Методичні рекомендації щодо перевірки правильності фінансових показників № 1104 від 11.04.2013р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkr.com.ua/show/2cid010381.html>
23. Наказ Міністерства промислової політики України про Затвердження методичних рекомендацій з формування собівартості робіт і послуг в промисловості від 9 липня 2007 р. № 373[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN30532.html
24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1370326239541384>
25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 27.06.2013 р. № 628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>
26. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом МФУ № 1591 від 09.12.2011 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
27. Податковий кодекс України: від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
28. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Національного банку України від 15.12.2004 № 637 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>
29. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і змін у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»,

затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 № 91 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 559 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2000 № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>

45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2002 № 147 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02>

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 № 303 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01>

47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2001 № 344 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01>

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплата працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинення діяльності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 № 412 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05>

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>
55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>
56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Виплати на розвідку запасів корисних копалин», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0844-08>
57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акцій», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1577 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0057-09>
58. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету міністрів України від 22.01.1996 № 116 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>
59. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету міністрів України від 28.02.2000 № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>
60. Постанова про встановлення граничної суми розрахунків готівкою, затверджена Національним банком України 06.06.2013 № 210 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1109-13>
61. Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, лист Національного банку України, Міністерства фінансів України та Державної служби статистики України від 07.12.2011 р. № 12–208/1757–14830, №31–08410–06–5/30523, №04/4–07/702 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v1757500-11>
62. Про суттєвість у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності лист Мінфіну України від 29.07.2003р. № 04203-04108 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=33638&cat_id=34931&search_param=%EF%EE%EA&searchPublishing=1

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ФАТЕНОК-ТКАЧУК АЛЛА ОЛЕКСАНДРІВНА

Фінансовий облік II

Конспект лекцій

Друкується в авторській редакції

Підписано до друк 20.02.2018. формат 60×84//8
Ум. друк. арк. 3.0 Зам № 21. Тираж 100
Папір офсетний. Гарнітура Times. Друк офсетний
Друк ПП Іванюк В. П. 43021, м. Луцьк, вул. Винниченка, 63
Свідоцтво Держкомінформу України
ВЛН № 31 від 04.02.2004 р.