

**Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника**

**Кафедра обліку і аудиту**

**В.М. ЯКУБІВ**

## **КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

з дисципліни  
**«ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА»**  
для студентів спеціальності «Облік і аудит»

**Івано-Франківськ, 2012**

## **Зміст**

- Тема 1. Загальні вимоги до звітності
- Тема 2. Складання ф. № 1 «Баланс»
- Тема 3. Звіт про фінансові результати
- Тема 4. Звіт про рух грошових коштів
- Тема 5. Звіт про власний капітал
- Тема 6. Примітки до фінансової звітності
- Тема 7. виправлення помилок у звітності
- Тема 8. Податкова звітність

## ТЕМА 1

### Загальні вимоги до звітності.

1. Мета, завдання, склад і структура звітності.
2. Користувачі звітності, їх інформаційні потреби.
3. Елементи фінансової звітності
4. Якісні характеристики та принципи підготовки фінансової звітності.
5. Розкриття інформації у фінансовій звітності.
6. Порядок подання та оприлюднення звітності підприємств.

#### 1. Мета, завдання, склад і структура звітності

В умовах ринкової економіки для прийняття правильного рішення щодо стратегії дій, як на окремо взятому підприємстві, так в цілому по регіону, чи в державі в цілому, необхідна, повна, правдива, не упереджена інформація, яка отримується на основі узагальнення, опрацювання відповідними структурами даних різних форм звітності, які використовуються як при вирішенні потреб внутрішнього менеджменту, так і зовнішніх користувачів.

Мета складання звітності – це надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів підприємства.

Звітність призначена для загального користування зовнішніми користувачами і передбачена законодавством та нормативними актами.

Основні групи звітності за якими звітуються підприємства., установи, організації, які складаються на основі бухгалтерського обліку:

- фінансова
- податкова
- статистична
- спеціальна ( адміністративна )

Форми звітності і поряд їх заповнення та подання встановлюються :

- фінансові звітності підприємств ( крім банків ) – Міністерством Фінансів України за погодженням з Держкомстатом України ;
- фінансової звітності банків – Національним банком України за погодженням Держкомстатом ;
- фінансової звітності бюджетних установ, органів Державного казначейства України з виконання бюджетів усіх рівнів і кошторисів видатків — Державним казначейством України ;
- податкової звітності – Державною податковою адміністрацією України ;
- статистичної звітності – Держкомстатом ;

- спеціальної – Відповідним міністерством за погодженням з Деркомстатом України.

Тобто, всі розроблені форми обліку та звітності Міністерством фінансів, Національним банком України, іншими галузевими міністерствами та відомствами, запроваджуються тільки за погодженням з Державним Комітетом статистики України, який забезпечує проведення державної політики в галузі статистики та створення і належне функціонування загалом – державної системи економіко – статистичної інформації.

Функції Держкомстату в сфері бухгалтерського обліку, крім узгодження форм обліку та звітності, полягають в погодженні термінів подання річних та квартальних бухгалтерських звітів ( крім обліку щодо виконання бюджету та обліку в банківській системі ), а також у вивченні стану первинного обліку і статистичної звітності та перевірці достовірності статистичних даних. У разі виявлення органами статистики приписок та інших перекручень звітних даних, вони мають право вимагати від юридичних осіб та громадян, які займаються підприємницькою діяльністю, вносити виправлення до державної статистичної звітності, а у разі не виконання ними цієї вимоги у визначені терміни, самостійно вносити їх з наступним повідомленням відповідних юридичних осіб та громадян, що займаються підприємництвом для внесення ними виправлень у показники первинного і бухгалтерського обліку, інші пов'язані з цими даними показники.

Державне казначейство України, яке встановлює порядок ведення обліку та форму і зміст фінансової звітності для бюджетних установ займається веденням зведеного бухгалтерського обліку руху коштів державного бюджету на рахунках Державного казначейства, а також збиранням, зведенням та аналізом фінансової звітності про стан та виконання державного та зведеного бюджетів. Органи Держказначейства мають право проводити у міністерствах, інших центральних та місцевих органах державної виконавчої влади на підприємствах, в установах, організаціях, установах банків незалежно від форм власності перевірки фінансово – бухгалтерських документів про зарахування, перерахування і використання бюджетних коштів.

## **2. Користувачі звітності, їх інформаційні потреби**

Користувачі звітності :

- керівництво підприємства
- працівники підприємства
- існуючі та потенційні інвестори
- позикодавці, постачальники, кредитори та замовники
- державні установи
- громадськість

Вони використовують інформацію із звітності для задоволення своїх певних потреб.

Зокрема :

- керівництво підприємства : йому потрібна інформація для того, щоб визначитись з стратегією і тактикою бізнесу, визначити головні напрямки розвитку підприємства, його сильні і слабкі сторони, ефективно здійснювати контроль за діяльністю підприємства ;
- працівники підприємства зацікавлені в інформації, яка дозволяє їм оцінити здатність підприємства забезпечити їх оплату праці, пенсію, зайнятість, стабільність та прибутковість підприємства, де вони працюють ;
- інвесторам : особам, які вносять свій капітал потрібна чітка інформація, яка б допомогла визначитись з тим, що необхідно робити на даному підприємстві, щоб отримати доходи від вкладених інвестицій. Зацікавлені в інформації, що дозволяє їм оцінити спроможні підприємства сплатити дивіденти, також акціонери ;
- позикодавців цікавить інформація, на основі якої можна визначити чи будуть їхні позики та відсотки і суми позики сплачені у повній сумі та своєчасно ;
- постачальники та кредитори зацікавлені, в повній інформації, яка дозволила би їм визначити, чи будуть вчасно та в повній сумі сплачені заборговані їм суми ;
- замовники, клієнти виявляють інтерес до інформації щодо безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони мають довгострокові угоди з підприємством, або залежні від нього ;
- державні установи : інформація їм потрібна для того, щоб регулювати діяльність підприємств, визначати стратегію розвитку економіки того чи іншого регіону, і як складової його конкретного підприємства, спрямовувати та розміщувати ресурси, визначати податкову політику та інше.

Державні органи управління тепер стали одним з цих користувачів, особливо фінансової звітності, а не тим єдиним, що постійно диктував свої вимоги, змінюючи їх на потребу податкового законодавства. Це є визнання того факту, що врахування потреб інвестора та інших сторін, які приймають участь у підприємницькій діяльності не менш важливе, ніж інтересів держави в отриманні податків. Адже якщо ніхто не буде вкладати свої кошти у бізнес, то й нікому буде сплачувати податки.

- громадськість : підприємства впливають на членів суспільства різним чином. Зокрема, підприємство може здійснювати суттєвий внесок у місцеву економіку різними шляхами, в тому числі забезпечення зайнятості, відповідного рівня оплати праці, здійснення благодійних акцій. Фінансова та статистична звітність може допомогти громадськості визначитись з перспективами, тенденціями, досягненнями, у розвитку економіки як окремого підприємства, так і регіону, чи в цілому держави.

Подання фінансової звітності повинно забезпечувати інформаційні потреби користувачів при прийнятті рішень в такому колі питань :

1. Придбання, продаж та володіння цінними паперами ;
2. Участь у капіталі підприємства ;
3. Оцінка якості управління ;
4. Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
5. Забезпеченість зобов'язань підприємства ;
6. Визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу та інше.

### **3. Елементи фінансової звітності**

Правові засади регулювання, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності визначає ЗУ “ Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні “, який прийнятий 16 липня 1999 року Президентом України. Методологію 25 П ( С ) БО.

Основний нормативний документ, який регламентує вимоги до фінансової звітності є П ( С ) БО 1. “ Загальні вимоги до фінансової звітності “.

Фінансова звітність підприємства складається з елементів стосовно яких прийняті однайменні П ( С ) БО :

- 1) Баланс ( форма № 1 ) – стандарт № 2, в якому відображаються економічні ресурси і зобов'язання, які контролюються підприємством надату складання балансу, розкривається фінансове становище підприємства.
  - звіт про фінансові результати ( форма № 2 ) стандарт № 3 – містить інформацію про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства за звітний період ;
  - звіт про рух грошових коштів коштів ( форма № 3 ) – П ( С ) БО № 4 – інформує про надходження та використання грошових коштів протягом звітного періоду ;
  - звіт про власний капітал ( форма № 4 ) – стандарт № 5 містить відомості про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду ;
  - Примітки до фінансової звітності ( форма № 5 ). В них інформується про обрану підприємством облікову політику ; повідомляється інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язкова за П ( С ) Б О. Також аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості.

Фінансова звітність не включає :

- звіти директорів, голови правління
- дискусії та аналіз керівництва
- висновки аудиту

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності ПС ( Б ) О встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу ( форма 1 – м ) і звіт про фінансові результати ( форма 2 – м ).

Підприємство заносить інформацію до тієї чи іншої статі відповідного фінансового звіту тільки при умові дотримання двох критеріїв :

- 1) Існує ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цією статтею [21 а] ймовірною є подія, вірогідність якої не менше 50 %
- 2) Оцінка статті може бути достовірно визначена.

Перший критерій відображення статей у фінансовій звітності пов'язаний з тим, в якому звіті буде наведена стаття – у балансі, чи у звіті про фінансовий результат, тобто відповідність результатів господарських операцій визначенню активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів чи витрат, які наведені в П ( С ) Б О 1.

Другий критерій допомагає визначитись з тим, чи результати господарської операції будуть відображені у фінансових звітах, чи тільки розкриті у примітках до них.

В обох випадках мова йде лише про суттєву інформацію, тобто таку відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

#### **4. Якісні характеристики та принципи підготовки фінансової звітності.**

Інформація ,надана у фінансовій звітності ,повинна бути тотожна даним аналітичного і синтетичного обліку .

Фінасова звітність повинна надати :

- дохідливу
- доречну
- достовірну

-зіставну інформацію щодо фінансового стану ,результатів діяльності під-ва ,руху його грошових коштів ,змін у складі власного капіталу .

Для досягнення дохідливості інформації припускається , що користувачі мають певний рівень знань і прагнуть уважно вивчити надану інформацію .Проте можлива складність розуміння інформації ,яка необхідна для прийняття економічних рішень

Яка може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Користувачами (наприклад ,про фінансові інструменти ) не може вважатися підставою для виключення такої інформації зі складу фінансових звітів .Ця ознака передбачає однозначне тлумачення інформації користувачами .

Доречність інформації характеризується її впливом на прийняття рішень користувачами та своєчасністю .

На прийняття рішень впливає лише суттєва інформація .

Суттєвість- це точка відсікання інформації ,яка потрапляє дофінансової звітності , або рівень точності такої інформації .Ця точка може бути визначена напідставі , як кількісних , так і якісних факторів.Найпростіший приклад застосування кількісного обмеження суттєвості є складанням

фінансової звітності у тис .грн. з одним дес.знаком. Суми ,які становлять грн.,у ній відображені небудуть .

Суттєвість також розглядається в контексті групування статей фінансових звітів : кожна суттєва стаття розкривається окремо ,а несуттєві можуть бути об'єднанні ,виходячи з їх економічного змісту чи функції.

Дані фінансової звітності є основою не тільки для оцінки результатів звітного періоду ,але й для їх прогнозування. Так інформація щодо фінансового стану та результатів діяльності часто використовується ,як основа для прогнозування майбутнього фінансового стану ,результатів діяльності спроможності підприємства вчасно виконати свої зобов'язання ,сплатити дивіденди, тощо аналітичні потреби користувачів задовольняються завдяки відповідній структурі фінансових звітів (наприклад ,у балансі статті розташовуються у порядку зростання їх ліквідності ),наданню зіставної інформації за звітній та попередній періоди.

Корисною для користувачів може бути лише достовірна інформація .

Достовірність досягається за відсутності суттєвих помилок та необ'єктивних суджень .Як правило ,керівництво підприємства намагається так надати інформацію потенційному інвестору ,щоб результати діяльності виглядали найпривабливіше .З цією метою може бути завищено фінансовий результат або вартість активів .

З іншого боку може бути і занижено результати з метою зменшення обов'язкових платежів ,приклад (ф-1ПВ,по 3/пл).

Ступінь достовірності фінансової звітності оцінюється з допомогою аудиту .

Забезпечити зіставність порівнюваність фінансової інформації ,як наданої одним підприємством за різні періоди ,так і різними підприємствами допомагає застосування вимог П ( С )БО до структури фінансової звітності – визнання, оцінки та розкриття.

Для досягнень якісних характеристик при складанні фінансової звітності необхідно дотримуватись принципів бухгалтерського обліку ,які складають основу облікової політики кожного підприємства .

Облікова політика –це сукупність принципів ,припущень ,правил та способів ,які прийняті керівництвом підприємства з метою ведення бухобліку та складання фінансової звітності

Отже основні принципи :

1)Автономність є обов'язковою для виконання при будь-яких обставинах господарювання ,оскільки базується не тільки на основних підходах для формування облікової політики ,а за чіпає права власності на майно .

Ці взаємовідносини чітко врегульовані в діючому законодавстві .

Так в Законі України “ Про власність “ в ст.6 вказується :

“Юридична особа здійснює право володіння ,користування і розповсюдження закріпленим за нею майном власника відповідно до свого статуту “.Таким чином слід розуміти , що будь-яке майно чи зобов'язання, які належать підприємству ,не належать власнику самого підприємства. І навпаки ,будь –яке майно ,яке належить власнику підприємства, не може бути власністю такого підприємства .



2) Принципи обачності – відповідно до нього, особи ,які складають фінансові звіти та ведуть бухоблік, повинні враховувати невизначеність, яка супроводжує багато подій та обставин, зокрема: погашеної сумнівної заборгованості ймовірний строк корисної експлуатації машин та обладнання і кількість можливих претензій щодо гарантії. При прийнятті рішень в умовах невизначеності необхідно застосовувати всі необхідні засоби ,щоб активи та доходи не були завищені, а зобов'язання та видатки не були занижені. Приклад : втрати від недостачі та порчі списуються на видатки безпосередньо після їх встановлення, а сума компенсації цих витрат винною особою визнається тільки тоді, коли у підприємства є достатньо мотивів вважати, що така сума буде повернена ( рішення суду, надання згоди працівником )

3) Принципи безперервності :

фінансові звіти складаються ,виходячи з припущення ,що підприємство є безперервно діючим і залишатиметься діючим в досяжному майбутньому .

Тобто, якщо підприємство не має наміру ані потреби ліквідуватися, або змужувати масштаби своєї діяльності, воно зобов'язань, доходів ,видатків .

У разі, якщо керівництво ( власник ) має на меті, або змушено ставити питання про припинення діяльності, фінансові звіти повинні складатись без застосування даного принципу .

Про таке становище підприємство обов'язково повинно повідомити у своїх фінансових звітах .

4) Принцип історичної собівартості передбачає ,що пріорітетною є оцінка активів по вартості придбання .Приклад :основні засоби виробництва при надходженні відображаються в бухобліку по первісній вартості ,яка дорівнює:

в цьому випадку поділ його активів і зобов'язань на оборотні і необоротні, довгострокові і коротко строкові втрачає доречність : адже під-во в процесі ліквідації повинно покрити всі свої зобов'язання , тому, всі активи стають оборотними , а зобов'язання –короткотерміновими .

Переважна оцінка статей балансу за історичною собівартістю також не може бути використаною , їх слід переоцінити за ринковою вартістю .Фактично втрачає сенс застосування майже всіх принципів формування фінансової звітності безперервно діючого під-ва .

А) По тих, які створені на самому під-ві -по факт. Собівартості , включаючи податки , які передбачені діючим законодавством .

Б) По тих, які придбані за плату у ін. Підприємств –по покупній вартості +видатки ,пов'язані з придбанням (транспортні видатки,пов'язані ,страхування, мито ) + видатки пов'язані з монтажем, випробуванням, тощо .

Зауваження : названий принцип говорить тільки про пріорітетність, тобто на практиці можуть застосовуватися і ін методи оцінки активів, використовуючи національні стандарти бухобліку та фінансової звітності .

Приклад: П-во придбало ОЗ за ціною 20 тис.грн.(Без ПДВ) в період, коли діяла знижка постачальника у сумі 100 грн. Витрати на доставку до місця експлуатації за умовами договору постачальник не відшкодував,вони

склали 1000 грн. В обліку придбані ОЗ будуть відображені за сумою  $20900=20000-100+1000$

5) Принцип послідовності дозволяє контролювати основні показники діяльності під-ва протягом тривалого часу та надає можливість порівнювати звіти за різні фінансові періоди. Основні вимоги та правила, щодо збереження незмінною облікової політики викладені в стандарті П (С ) БО № 6 “Виправлення помилок у фінансових звітах” . Зміна облікової політики може здійснюватись тільки у випадках, якщо замінюється :

- статутні вимоги ;
- вимоги органу, який затверджує П (С ) БО;
- якщо заміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображаються у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду, або повторного надання порівн. Інформації ,щодо попереднього звіту періоду.

б) Принцип нарахування та відповідності доходів та витрат полягає :

1) в бухобліку і фінансовій звітності доходи і витрати відображають в момент їх виникнення, незалежно від надходження та сплати грошей .Тобто при формуванні облікової політики під-во повинно виходити із можливості незбігання в часі господарської операції та її грошового забезпечення .

2) Фінансовий результат визначається порівнянням доходів звітного періоду з витратами , які були здійснені для отримання цих доходів .Фінансові звіти,складені згідно з принципом нарахування,інформують користувачів не тільки про минулі операції,які містили виплату ,або отримання грошових коштів ,але й про зобов’язання виплати грошові кошти в майбутньому і про ресурси ,які приставлені грошовими коштами ,що їх буде одержано в майбутньому .

Таким чином , вони надають саме той тип інформації щодо минулих операцій ,та минулих подій , який є найбільш корисним для користувачів при прийнятті ними економічних рішень .

Приклад : під-во узв.пеіоді відвантажило частину виготовленої продукції , то незалежно чи надійшли гроші від покупців ,чи ні , воно визнає дохід звітного періоду від продажу і порівнює його з фактичною собівартістю відвантаженої продукції у тій кількості, яка відвантажена див.ст.35а.

2-й приклад : Під-во виробляє продукцію та реалізує її через посередників ( дистриб’юторів ,дилерів та ін.).

Дохід від такої реалізації визначається після передачі ризиків та винагород від володіння .Але у цьому випадку реалізація визнається під-вом , коли посередник продає цю продукцію третій стороні,тобто дата реалізації не буде співпадати з датою її відвантаження посередникові .

7) Принцип превалювання сутності над формою . Полягає у відображенні у звітності операцій та подій відповідно до їх сутності та економічної реальності, а не лише виходячи з їх юридичної форми .

Приклад : під-во передало актив іншій стороні ,хоча насправді існують неформалізовані угоди,відповідно до яких під-во буде частково використовувати майбутні економічні вигоди , втілені в цьому активі .Якщо у цьому випадку не врахувати цього , то у фінансовій звітності буде представлена недостовірна інформація .

В Україні практичне застосування даного принципу наштовхується на професійну звичку , яка базується на безперечному переважанні форми над сутністю.

8) Єдиний грошовий вимірник - відповідно до Закону про бухоблік –це є національна валюта України – гривня .Якщо валюта, в якій видається бухоблік , відрізняється від валюти , у якій повинна складатись фінансова звітність , причину цього і методи переведення даних бухобліку в єдину валюту має бути розкрито в примітках до річної фінансової звітності. Всі суб'єкти господарської діяльності складають фінансову звітність у тисячах гривень з 1дес.знаком.

9) Принцип повноти висвітлення тісно пов'язаний з вимогам вище названих принципів .Тільки їх виконання дозволяє отримувати необхідні дані для повного висвітлення фінансового становища під-ва , складання звітів про результати діяльності та рух коштів .В результаті упущень інформація може бути хибною або оманливою , а значить недостовірною та недостатньо доречною.Тому фінансова звітність не обмежується лише 1-4 формами, але і містить примітки до фінансової звітності, у яких розкриваються і події, які відбулися після дати балансу, наприклад оголошення дивідендів за акціями

10)Принцип періодичності – відповідно до нього кожне під-во при веденні бухобліку повинно передбачати, що для забезпечення можливості подання фінансової звітності всю діяльність підприємства необхідно розподілити на визначені періоди часу .

Згідно ст.13 Закону про бухоблік,звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік ( з 1 січня по 31 грудня ).Сукупність звітних документів за календарний рік називається річною фінансовою звітністю.Також передбачено і проміжну – квартальну, що складається наростаючим підсумком з початку року.В складі балансу та звіту про фінансові результати.Баланс складається за станом на кінець останнього дня кварталу,року.

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим 12 місяців,але не більшим за 15 місяців.Тобто,якщо суб'єкт створено протягом календарного року, звітним періодом для нього є проміжок часу з дня надбання прав юридичної особи по 31 грудня включно.

Звітним періодом підприємства,що ліквідується,є період з початку звітнього року до дати прийняття рішення про його ліквідацію .

### **5. Розкриття інформації у фінансовій звітності**

Для того ,щоб інформація,яка наводиться у фінансовій звітності була зрозумілою користувачам,вона повинна містити дані про: -підприємство ( тобто названу організаційно-правову форму та місцезнаходження –країну,

де зареєстровано підприємство, адресу його офісу, ідентифікаційний код за (-ДРПОУ)

- дату звітності та звітний період ( причини ін. періодичності необхідно вказати в примітках до фінансової звітності ).
- Валюту звітності та одиницю її виміру, (якщо інша валюта то у "примітках" - причину та мету переведення з однієї валюти в іншу).
- Короткий опис основної діяльності підприємства
- Назву органу управління у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської ( холдингової ) компанії .
- Середню численність персоналу підприємства протягом звітного періоду .

Інформація, яка підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до них .Обов'язково повинні бути дані за звітній та попередній періоди. Конкретний перелік інформації, яка розкривається у примітках П(С)БО.

- Підприємство зобов'язано виправляти виявлені помилки, які відносяться до попередніх періодів, відображати відповідні показники повторно у фінансовій звітності введено графу "відповідний період минулого року
- Якщо отримано додаткову інформацію, змінюються обставини, на яких базується оцінка, облікову оцінку необхідно переглянути ( приклад: вартість акцій, які включені до статуту в російських рублях в балансі була помилково показана, яка грн.-562млн., було виявлено помилку, скореговано і склало 37000грн.
- Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї ж самої статті звіту, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки ;
- наслідки зміни облікової оцінки слід включати до звіту в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди

У примітках до фін. звітів слід розкривати:

- обрану облікову політику підприємства шляхом опису :
  - а) принципи оцінки статей звітності ;
  - б) методів обліку щодо окремих статей звітності .
- Інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними ПСБО.
- Інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

## **6. Порядок подання та оприлюднення звітності підприємств**

Порядок подання фінансової звітності затверджено постановою КМУ від 28.02.2000р.419

Фінансова звітність складається всіма суб'єктами підприємницької діяльності – юридичними особами, включаючи представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності .

Відповідно до ст.14 Закону про бухоблік та пункту 2 Порядку 419 фінансова звітність подається підприємством таким користувачам:

- 1 - органам, до сфери управління яких належать підприємства
- 2 – трудовим колективам на їх вимогу
- 3 – власникам (засновникам) відповідно до установчих документів .
- 4 – органам державної статистики
- 5 – іншим користувачам фінансової звітності, якщо це передбачено законодавством.

Що стосується до “інших користувачів “ фінансової звітності органів державної податкової служби, то необхідно зазначити таке.

До 01.04.2001р. Це питання на законодавчому рівні не було врегульовано. З одного боку, податкові органи не могли вимагати подання форм бухгалтерської ( фінансової ) звітності ( пункт 16.4 статті 16 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств “ від 22.05.1997р. №283/97р. З іншого – мали право накладати адміністративні штрафи на винних у неподанні, несвоєчасному поданні або поданні за невстановленою формою бухгалтерських звітів і балансів ( пункт 11 статті 11 ЗУ ” Про державну податкову службу в Україні ) від 04.12.1990р. №509-12.

З 1 квітня 2001р. набула чинності нова редакція п.11.11.ст.11. Закону про податкову службу, відповідно до якої органи державної податкової служби мають право накладати адміністративні штрафи на керівників та інших посадових осіб підприємців, установ, організацій, винних у відсутності податкового обліку або веденні його з порушенням установленного порядку, неподанні або несвоєчасному поданні аудиторських висновків, передбачених законом, а також платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків, зборів (обов’язкових платежів ) у розмірі від 5 до 10 неоподаткованих мінімальних доходів громадян (НМДГ), а за ті ж дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за відповідне правопорушення – від 10 до 15 (НМДГ).

До відома : неподання органам державної статистики звітності – ст.-10-15(НМДГ) , 2 –15-25(НМДГ).

Отже, вимоги податкових органів з 01.04.2001р. про подання їм фінансової (бухгалтерської) звітності незаконні і суперечать положенням Законом “Про бухоблік “ , ” Про податок на прибуток”, ” Про податкову службу ”.

Бюджетні установи звітність про використання бюджетних асигнувань, одержаних з Державного бюджету подають органам державного казначейства, а щодо використання асигнувань, одержаних з місцевих бюджетів відповідно фінансовим відділам райдержадміністрації, міськвиконкомів та фінансовому управлінню облдержадміністрації.

Комерційні бланки подають фінансову звітність Національному банку.

#### **Терміни подання:**

- Річна фінансова звітність подається підприємствами не пізніше 20 лютого наступного за звітним роком, а квартальна – не пізніше 25 числа, що настає за звітним кварталом .

Датою подання фінансової звітності вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою дата одержання звітності адресатом, зазначена на штампелі підприємства зв’язку, що обслуговує

адресата. Уразі, якщо дата подання звітності збігається з вихідним ( святковим ) днем, терміном подання є перший робочий день після вихідного дня.

Подання фінансової звітності супроводжується листом за підписом керівника, або його заступника, в якому зазначається перелік форм фінансової звітності та обсяг (кількість) сторінок.

- Місячний звіт -про використання бюджетних асигнувань подається не пізніше 5 числа, наступного за звітним , квартальний -не пізніше 25 числа за звітним, річний- не пізніше 22 січня, наступного за звітним роком.
- Установи та організації, основна діяльність яких фінансується за рахунок бюджету та які перебувають на казначейському обслуговуванні кошторисів, подають погоджену з органами Державного Казначейства фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать ;
- Міністерства та інші органи виконавчої влади подають зведену фінансову звітність про виконання кошторисів доходів і видатків розпорядникам бюджетних коштів Державному Казначейству та Рахунковій палаті щокварталу не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом та щороку не пізніше 1 березня наступного за звітним роком ;
- Органи місцевого самоврядування, які здійснюють управління майном підприємств комунальної власності ( жек та ін. ) подають зведену фінансову звітність про використання бюджетних коштів відповідним місцевим органам виконавчої влади щокварталу – не пізніше 25, щороку – не пізніше 25 лютого, наступного за звітним ;
- Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади подають зведену фінансову звітність про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління, а також щодо господарських товариств, акції ( частки, паї ) яких перебувають у державній власності, Мінекономіки та Мінфіну щокварталу – не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу, щороку – не пізніше 15 квітня. Диференційовані терміни повідомляє Мінфін ;
- Органи місцевого самоврядування подають зведену фінансову звітність про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств комунальної власності та господарських товариств, акції ( частки ) паї яких перебувають у комунальній власності відповідним місцевим органам виконавчої влади ;
- Квартально – не пізніше 30 днів ;
- Річну – не пізніше 10 березня за звітним роком.
- Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність.

Відповідно до міжнародних стандартів бухобліку, **дочірними** підприємствами вважаються підприємства, які контролюються іншими

підприємствами. Контроль означає здатність материнського підприємства керувати фінансовою та господарською політикою дочірнього підприємства з метою отримання зиску від його діяльності. П ( С ) БО № 20 “ Консолідована фінансова звітність “ встановлює випадки, коли материнське підприємство яке є дочірнім підприємством іншого підприємства, не подає консолідовану звітність :

- згоди власників частки меншості
- якщо таке підприємство належить іншому підприємству
- стаття 14 Закону про бухгалтерський облік передбачає обов'язковість не пізніше 1 червня наступного за звітним роком оприлюднити ( опублікувати) у періодичних виданнях, або окремих друкованих виданнях в пресі річну фінансову звітність та консолідовану звітність таким особам :
- ВАТам
- Емітентам облігацій
- Банкам
- Дочірнім товариствам
- Валютним і фондовим біржам
- Інвестеційним фондам
- Кредитним спілкам
- Недержавним пенсійним фондам
- Страховим компаніям

У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законами, публікує його протягом 45 днів ( “ Про підприємства “, “ Про банкрутство “ )

Перед складанням фінансової звітності підприємством в обов'язковому порядку має бути проведено інвентаризацію активів і зобов'язань, що визначено пунктом 12 постанови КМУ від 28.02. 2000 р. № 419 “ Про затвердження порядку подання фінансової звітності.

????

Порядок проведення інвентаризації викладено в інструкції про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків, затверджений наказом Мінфіну від 11.08. 1994 р. № 69

Проведення інвентаризації також обов'язкове у разі :

1. Передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне ;
2. Зміни матеріально відповідальних осіб ( на день приймання передачі справ ) ;
3. Встановлення фактів крадіжок, або зловживань, зіпсування цінностей, а також за приписом судово – слідчих органів ;
4. Пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії ;
5. Ліквідації підприємства в інших випадках, передбачених законодавством.

## ТЕМА 2

## СКЛАДАННЯ ФОРМИ № 1 “БАЛАНС”

1. Поняття та призначення бухгалтерського балансу.
2. Порядок складання та подання ф. №1 “Баланс”.
3. Аналіз показників ф. №1 “Баланс”.

### 1. Поняття та призначення бухгалтерського балансу.

**Баланс** – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов’язання та власний капітал, тобто це зведена таблиця всіх активних і пасивних рахунків.

В економіці застосовують різні види балансів: бухгалтерський, баланс грошових коштів, матеріальний баланс, платіжний баланс, міжгалузевий баланс, баланс трудових ресурсів та ін. При цьому баланс розглядають на двох рівнях: макро- та мікроекономічному. (нас буде цікавити саме бухгалтерський баланс на мікрорівні).

За формою баланс – це таблиця, на лівій стороні якої відображають склад і розміщення господарських засобів і яка називається активом, а на правій стороні, що називається пасивом, відображаються джерела формування господарських засобів.

Діючий баланс підприємства має такі форму і структуру (табл. 1).

Таблиця 1. Розділи балансу підприємства

Актив		Пасив	
№ розділу	Назва розділу	№ розділу	Назва розділу
1	<b>Необоротні активи</b> — всі активи, що не є оборотними	1	<b>Власний капітал</b> — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов’язань
2	<b>Оборотні активи</b> — грошові кошти та їх еквіваленти, що необмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операцій-	2	<b>Забезпечення наступних витрат і платежів</b> — нараховані у звітному періоді майбутні витрати і платежі



ного циклу чи 12 місяців з дати балансу	(відпустки, гаранті), цільові надходження
<p>3 <b>Витрати майбутніх періодів</b> — витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів</p> <p style="text-align: center;">I</p>	<p>3 <b>Довгострокові зобов'язання</b> — всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями</p>
	<p>4 <b>Поточні зобов'язання</b> — зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу або 12 місяців з дати балансу</p>
	<p>5 <b>Доходи майбутніх періодів</b> — доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів</p>

Обов'язковою умовою правильності складання балансу є рівність двох його сторін між собою, тобто в його основі покладене основне рівняння бухгалтерського обліку, що відображає взаємозв'язок між активами, пасивами (зобов'язаннями) та власним капіталом:

**Актив = Капітал + Зобов'язання**

Отже, у широкому розумінні актив – це будь-яка власність підприємства, будь-який предмет, матеріальний чи нематеріальний, який є цінністю для свого власника та включає в себе землю, будівлі, споруди, прилади, товарні запаси, інвестиції, дебіторську заборгованість, грошові кошти тощо. Також під активом слід розуміти частину бухгалтерського балансу, що відображає матеріальні та нематеріальні цінності підприємства з точки зору їх складу та розміщення. Згідно П(С)БО активом вважаються ресурси, що контролюються підприємством в результаті минулих подій, використання яких призведе до отримання економічної вигоди в майбутньому.

А пасив, відображає джерела утворення засобів підприємства та їх призначення (власні резерви, позики інших підприємств тощо).

Метою складання балансу є відображення фінансового стану підприємства. Таку інформацію використовують як керівництво фірми, її власники, так і фінансові органи держави, кредитори, банки, тобто такий

документ будучи основним елементом звітності необхідний і внутрішнім і зовнішнім користувачам.

## **2. Порядок складання та подання ф. №1 "Баланс".**

Змісті форма Балансу та загальні вимоги до розкриття його статей визначаються П(С)БО 2 "Баланс".

Бухгалтерський баланс складається виходячи з залишків на рахунках 1 – 6 класів Плану рахунків. Джерелом даних для складання балансового звіту є Головна книга.

Для ф. №1 "Баланс", що складається відповідно до П(С)БО 2 "Баланс", звітним періодом є квартал, а показники, які в ній наводяться, відображаються станом на останній календарний день кварталу. Ця дата називається "датою балансу". Крім цього складають річний баланс.

В Україні статті в активі балансу розміщені за принципом зростання ліквідності та поділу на необоротні та оборотні активи.

Актив балансу містить інформацію про первісну вартість та суму зносу основних засобів і нематеріальних активів, хоча до підсумку балансу включається їх залишкова вартість. Товари відображають за вартістю придбання, хоча в аналітичному обліку на окремому субрахунку ведеться облік торговельних надбавок.

Зобов'язаннями вважається заборгованість підприємства, яка виникла після подій, що відбулися, та погашення якої призведе до зменшення ресурсів підприємства, що вміщують у собі економічні вигоди. Саме через це не дозволяється проводити згортання дебіторської та кредиторської заборгованості, суми штрафів, що потрібно оплатити чи отримати.

Показники Балансу та Звіту про фінансові результати, які при визначенні підсумків вираховуються (вважаються від'ємними), у звітності наводяться в дужках. Дужки у затвердженому оригінал-макеті форм фінансової звітності надруковані та звітність (без знищення дужок має подаватися всім користувачам, а в передбачених випадках оприлюднюватися. У Балансі (ф. № 1) - це рядки 012, 032, 162, 360, 370, 416. У Балансі (ф. № 1-м) - рядок 350, у формі № 2 - рядки 320, 330 та у формі № 2-м - рядок 190, можливо, також потрібно навести у дужках, якщо виявиться не прибуток, а збиток.

У графі 3 ф. № 1 "Баланс" "На початок звітного періоду" наводяться показники станом на 31.12 попереднього звітного періоду. В графі 4 "На кінець звітного періоду" вказуються значення господарських засобів і джерел їх утворення на кінець звітного періоду (наприклад, кварталу, якщо ф. № 1 складається станом на 31.03.2005 р.).

Розглянемо особливості заповнення деяких зі статей ф. № 1 "Баланс".

У статті "Нематеріальні активи" відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з відповідними

положеннями (стандартами). У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума зносу. Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю та сумою зносу, яка наводиться у дужках.

На підприємствах у складі нематеріальних активів можуть рахуватися права користування земельними ресурсами, комп'ютерні програми, зареєстровані товарні знаки та торгові марки, фірмові знаки, відповідним чином оформлені права на сорти рослин і породи тварин тощо.

У статті "Незавершене будівництво" включається вартість незавершених капітальних інвестицій, що здійснені підприємством, у будівництво, створення, виготовлення, добудову, дообладнання, модифікацію, реконструкцію, модернізацію, придбання та доставку основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих або устаткування в запасі), в придбання та виготовлення устаткування, що потребує і не потребує в подальшому монтажу, а також аванси, перераховані забудовником підряднику.

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 відповідними положеннями (стандартами). У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів.

У цій статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів (у дужках) та їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.

*Відображення орендованих основних засобів у балансах орендаря та орендодавця залежить від виду оренди.*

*У разі фінансової оренди, орендований актив відображається у балансі орендаря як актив та зобов'язання за найменшою оціночною вартістю майна на початок оренди або за теперішньою вартістю загальної суми мінімальних орендних платежів.*

*При оперативній оренді орендоване майно відображається у балансі орендодавця, оскільки винагороди та ризики, пов'язані з правом власності на актив, залишаються у нього. Таким чином, актив розглядається орендодавцем як власний основний засіб, що амортизується й оцінюється відповідно до його облікової політики. У орендаря такі об'єкти оренди обліковують поза балансом.*

У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" відображають фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

У рядку 050 "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.

Рядок 060 "Відстрочені податкові активи" і рядок 460 "Відстрочені податкові зобов'язання" заповнюються із застосуванням норм П(С)БО 17 "Податок на прибуток". П(С)БО 17 має застосовуватися лише підприємствами, які є платниками податку на прибуток. Згідно із наказом Міністерства фінансів України від 24 лютого 2001 року № 101 П(С)БО 17 не застосовується суб'єктами господарювання, які відповідають критеріям суб'єкта малого підприємництва, незалежно від того, чи сплачують вони податок на прибуток.

До статті "Виробничі запаси" включається вартість оборотних активів, облік яких ведеться на рахунках 20 "Виробничі запаси" і 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", включаючи транспортно-заготівельні витрати, які після розподілу залишилися на цих рахунках.

Вартість товарів у рядку 140 відображається за витратами на придбання (без торговельних націнок), включаючи транспортно-заготівельні витрати, які за розподілом відносяться до залишку товарів. *При визначенні рівня транспортно-заготівельних витрат до складу товарно-матеріальних цінностей, що вибули, включають вартість використаних на виробництво, реалізованих на сторону та тих, що вибули з інших причин (нестачі, псування, уцінка, безоплатна передача тощо) товарно-матеріальних запасів.*

До статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" (рядки 230 і 240) сальдо субрахунків 333 і 334 щодо вартості грошових документів не включаються. Такі дані наводяться у статті "Інші оборотні активи" (рядок 250). Сальдо субрахунків 643 і 644 до статті "Розрахунки с бюджетом" не включаються, а відображаються у рядках 250 і 610 відповідно.

Грошові кошти, які не можуть бути використані протягом 12 місяців з дати балансу, внаслідок обмежень (наприклад, блокування рахунку), не включаються до складу оборотних активів (розділ II активу балансу) та відображаються як інші необоротні активи (розділ I активу балансу).

При заповненні рядка 300 "Статутний капітал" необхідно врахувати, що до цієї статті включаються суми внесків до статутного капіталу. Суми внесків учасників і засновників підприємства понад зафіксований розмір статутного капіталу включаються до статті "Додатковий вкладений капітал" (рядок 320, форма № 1) або до статті "Додатковий капітал" (рядок 320 форма № 1-м).

У рядку 350 "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" сума нерозподіленого прибутку відображається як кредитове сальдо субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений" за вирахуванням дебетового сальдо субрахунку 442 і 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді". Сума непокритого збитку складається із сальдо на субрахунках 442 "Непокриті збитки" і 443 та можливо на субрахунку 441. На кінець року закриття цих субрахунків повинно призвести до утворення сальдо тільки на одному субрахунку 441 або 442.

Для страхових організацій передбачені статті "Страхові резерви" (рядок 415) і "Частка пере страховиків у страхових резервах" (рядок 416): цей показний наводить ся у дужках), різниця між якими включається до Балансу.

Організації лотерейної діяльності у описуваному рядку 417 наводять залишок сформованого призового фонду, а у рядку 418 -- залишок сформованого резерву на виплату джек-поту. Ці рядки вносяться (друкуються) до Балансу відповідними організаціями.

Показники рядка 420 "Цільове фінансування" визначаються по рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" з урахуванням вимог, викладених у пунктах 16-19 П(С)БО 15 "Дохід". Зокрема, кошти цільового фінансування, використані на капітальні інвестиції, відображаються як зменшення цільового фінансування й збільшення доходу майбутніх періодів (рахунок 69). У періоді нарахування амортизації введених в експлуатацію необоротних активів на суму амортизації (що включається до витрат) згідно з принципом відповідності доходів і витрат визнаються доходи звітного періоду із зменшенням доходів майбутніх періодів. Кошти цільового фінансування для здійснення витрат некапітального характеру визнаються доходом у періоді здійснення таких витрат з утворенням заборгованості за особою, від якої їх за умовами фінансування таких робіт (послуг) передбачено отримати. Плата за користування дитячими дошкільними закладами в цільовому фінансуванні не відображається, а включається до складу інших операційних доходів підприємства. Житлово-комунальні організації відповідно до П(С)БО 15 "Дохід" суму дотацій і субсидій відображають як цільове фінансування для компенсації витрат із надання послуг споживачам у тому місяці, в якому такі послуги споживачам надані (кредит рахунку 48 "Цільове фінансування"), з утворенням дебіторської заборгованості за фінансовим (казначейським) органом (рахунок 64 "Розрахунки з бюджетом"), який здійснює платежі з дотацій та субсидій. Одночасно зазначена сума відображається за дебетом рахунку 48 "Цільове фінансування" і кредитом рахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

### **3. Аналіз показників ф. №1 "Баланс".**

Методика аналізу фінансового стану залежить від поставлених цілей, а також інформаційних, часових, методичних, кадрових, технічних та інших факторів.

Основним завданням фінансового аналізу є отримання невеликої кількості інформативних параметрів, що дають об'єктивну і точну картину фінансового стану підприємства, його прибутків і збитків, зміну в структурі активів і пасивів, в розрахунках з дебіторами і кредиторами, в результаті чого забезпечується своєчасне виявлення та усунення недоліків у фінансовій діяльності, знаходження резервів покращення фінансового стану підприємства і його платоспроможності. Завданням аналізу балансу є:

- простора та наочна оцінка фінансового стану господарюючого суб'єкту (експрес-аналіз балансу), а також факторів його зміни;

- більш детальна характеристика майнового та фінансового стану підприємства, результатів його діяльності у звітному періоді (деталізований аналіз балансу):

- оцінка динаміки, складу та структури активів і пасивів;

- аналіз структурної динаміки балансу;
- виявлення динаміки негативних статей балансу;
- оцінка різких змін окремих статей балансу;
- вивчення відповідності між засобами і джерелами, раціональності їх розміщення та ефективності використання;
  - визначення ліквідності та фінансової стійкості підприємства;
    - розробка конкретних заходів, направлених на більш ефективне використання фінансових ресурсів і зміцнення фінансового стану підприємства;
    - прогнозування можливих фінансових результатів, економічної рентабельності, виходячи з реальних умов господарської діяльності та наявності власних і позикових ресурсів, розробка моделей фінансового стану при різних варіантах використання ресурсів.

При реорганізації, реструктуризації підприємства фінансовий аналіз є одним з найважливіших і найскладніших блоків. У свою чергу процес діагностики балансу підприємства поділяється на декілька етапів, котрі не завжди сліднують один за одним, а можуть здійснюватися паралельно, змінюватися місцями, повертатися до раніше проведених етапів з метою уточнення їх результатів.

Першим етапом є збір інформації. Так як результати подальшого аналізу залежать від достовірності вихідної інформації, має бути проведена робота з її уточнення та доповнення. На жаль, існуюча в Україні форма балансу недостатньо задовольняє потреби фінансового аналізу. Тому повинна бути зібрана додаткова фінансова інформація. Це здійснюється наступним чином:

- 1) дослідження стану балансу: арифметична перевірка в межах балансу, перевірка узгодженості даних балансу з іншими формами фінансової звітності, виділення специфічних статей;
- 2) порівняння показників головної книги та балансу;
- 3) перевірка головної книги: арифметична перевірка, вивчення кореспонденції рахунків, виділення специфічних статей;
- 4) встановлення відповідності оборотів і залишків по журналах, відомостях синтетичного обліку даним головної книги;
- 5) перевірка журналів і відомостей синтетичного обліку: арифметична перевірка, вивчення змісту виявлених на попередніх етапах специфічних статей;
- б) вибіркова перевірка первинної документації за найбільш значимими об'єктами.

Наступним кроком аналізу балансу є дослідження складу та структури активів підприємства з метою визначення серед них ліквідних, менш ліквідних і важко ліквідних. У багатьох підприємств на балансі є чимало незавершеного будівництва та об'єктів соціальної сфери, утримання яких обтяжує їх фінансовий стан. Продаж цих об'єктів або інша вигідна для підприємства форма їх відчуження є резервом підвищення ліквідності

активів. Поліпшенню структури активів покликне сприяти і ширше використання, наприклад, лізингу для придбання основних фондів.

Якщо підприємство використовує у процесі своєї діяльності планові, нормативні показники, тоді аналіз відхилень від запланованих підприємством показників стає складовою частиною внутрішнього аналізу фінансового стану. Такий аналіз здійснюється фінансистами підприємства на основі достовірної інформації про господарську діяльність підприємства. Фінансовий аналіз балансу має ознаки зовнішнього аналізу, тобто аналізу, який за межами підприємства здійснюють зацікавлені контрагенти, власники, державні органи на основі звітних даних, що містять лише обмежену частину інформації про діяльність підприємства.

Баланс виступає базою фінансового аналізу підприємства. Фінансовий аналіз розкриває зміст основних фінансових показників і їх зв'язку з виробничими показниками (реалізація, прибуток, рентабельність, оборотність оборотних засобів та ін.).

Практика фінансового аналізу виділила основні методичні прийоми до "читання" балансу. Серед них можна виділити:

**Горизонтальний аналіз** - порівняння кожної позиції звітності з минулим періодом, з відповідною позицією звітності підприємства-аналога, тобто горизонтальний аналіз звітності полягає у побудові однієї або декількох аналітичних таблиць, у яких абсолютні показники доповнюються відносними темпами зростання (зниження). Зокрема, якщо проводиться горизонтальний аналіз балансу, дані балансу на певну дату (база відліку) беруться за 100 %; далі будуються динамічні ряди статей і розділів балансу у відсотках до їх базового значення. Ступінь агрегованості показників визначає аналітик. Як правило, обираються базові темпи зростання за ряд років (суміжних періодів), що дозволяє аналізувати не тільки зміни окремих показників, а й прогнозувати їх значення. Цінність результатів горизонтального аналізу суттєво знижується в умовах інфляції. Все одно ці дані з відомим ступенем умовності можна використовувати при міжгосподарських порівняннях;

**Вертикальний аналіз** визначення структури фінансових показників з визначенням впливу кожної позиції на результат в цілому. Інакше кажучи, вертикальний аналіз балансу показує структуру засобів підприємства та їх джерел, коли суми за окремими статтями або розділами беруться у процентах до валюти балансу. Можна виділити дві основні риси, які обумовлюють необхідність і доцільність проведення вертикального аналізу:

- перехід до відносних показників дозволяє здійснювати міжгосподарські порівняння економічного потенціалу та результатів діяльності підприємств, що різняться величиною ресурсів, які використовують, й іншими показниками об'єму;

- відносні показники певною мірою згладжують негативний вплив інфляційних процесів, які можуть суттєво викривлювати абсолютні показники фінансової звітності, і тим самим ускладнювати їх зіставлення у динаміці.

Можна здійснювати вертикальний аналіз вихідної або модифікованої звітності (з укрупненою або трансформованою номенклатурою статей).

Горизонтальний і вертикальний аналізи взаємодоповнюють один одного.

**Трендовий аналіз** - порівняння коленої позиції звітності з минулими періодами і визначення основної тенденції динаміки показника. З допомогою тренда формуються можливі значення показників у майбутньому, а значить, ведеться перспективний, прогнозний аналіз (метод екстраполяції);

**Просторовий аналіз** — це як внутрігосподарське порівняння окремих показників фірми, дочірніх компаній, цехів, так і міжгосподарське порівняння показників даної фірми з показниками контрагентів, середньогалузевими тощо.

**Факторний аналіз** — це аналіз впливу окремих факторів (причин) на результативний показник з допомогою детермінованих або стохастичних прийомів.

Для практичного забезпечення цих підходів до фінансового аналізу використовуються різні кількісні прийоми. Частина з них розроблена теорією економічного аналізу, інші запозичені з математики, статистики, бухгалтерського обліку. Тому у фаховій літературі здебільшого усі кількісні прийоми фінансово-економічного аналізу поділяють на:

- статистичні (порівняння, середніх величин, групування, елімінування);
- бухгалтерські (подвійний запис, баланс);
- економіко-математичні (диференціювання, інтегрування, лінійне, квадратичне та нелінійне програмування, динамічне програмування, теорія гри, кореляційно-регресійний аналіз).

Аналіз абсолютних показників полягає у оцінці найважливіших результативних статей балансу (суми активів, величині власного капіталу, пасивів тощо), що дозволяє оцінити статті звітності в статистиці та динаміці, визначити питому вагу статей балансу.

Аналіз відносних показників - це розрахунок співвідношень між окремими статтями звітності підприємства, визначення взаємозв'язку між показниками. Аналіз відносних показників надає можливість провести порівняння з :

- аналогічними даними за попередні періоди для вивчення тенденцій зміни фінансового стану підприємства;
- аналогічними даними інших підприємств для виявлення можливостей підприємства і негативних моментів діяльності;
- теоретично обґрунтованими або одержаними в результаті експортного опитування величинами, які характеризують оптимальні або критичні значення відносних показників.



## Тема 3

# Звіт про фінансові результати

1. Загальна характеристика звіту про фінансові результати.
2. Визначення та оцінка доходів і витрат у звіті про фінансові результати.
3. Визначення чистого прибутку ( збитку ) звітного періоду.
4. Визначення елементів операційних витрат.
5. Розрахунок прибутку на акцію.

### 1. Загальна характеристика звіту про фінансові результати

Зміст і форма Звіту про фінансові результати ( ф. № 2 ) визначені одноіменним П ( С ) БОЗ.

Звітують за цією формою підприємства, організації та інші юридичні особи всіх форм власності, крім :

- бюджетних установ та банків
- малих підприємств
- підприємства, організації, та інші юридичні особи, які складаються з материнського ( холдингового ) підприємства та дочірних підприємств і складають консолідований звіт про фінансові результати згідно з П ( С ) БО 20.

Звіт про фінансові результати – це звіт про доходи і витрати, та про прибутки і збитки від діяльності підприємства. При цьому доходи і витрати відображаються в ньому за видами діяльності :

1. Звичайна – будь – яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують, або виникають внаслідок її проведення
2. Надзвичайна – операції або події, що відрізняється від звичайної діяльності підприємства і не повторюються періодично або в кожному звітному періоді ( регулярно )

Звичайна поділяється на:

1. Операційна ( основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою )
2. Інша – включає інвестиційну та фінансову діяльність.

Операційна поділяється на:

1. Основна операційна – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції ( товарів, робіт, послуг ), які є головною метою утворення підприємства і забезпечують основну частину його доходу

2. Інша операційна – це діяльність, яка не належить ні до основної, ні до інвестиційної, ні до фінансової ( наприклад, реалізація іноземної валюти, інші обороти активів, уцінка товарів, отримання і оплата пені, штрафів, неустойок, утворення резерву сумнівних боргів, операційна оренда активів, тощо ).

Інша – включає інвестиційну та фінансову діяльність :

Інвестиційна – операції, пов'язані з придбанням і реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів ( до останніх, наприклад, належать високоліквідні інвестиції в цінні папери ( казначейські векселі, депозитні сертифікати тощо ) на термін, яких не перевищує трьох місяців ).

1. Фінансова діяльність – що призводить до змін розмірів і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Звіт складається з трьох розділів :

- I. Фінансові результати
- II. Елементи операційних витрат
- III. Розрахунок показників прибутковості акцій

Принцип побудови I розділу базується на підході первісного відображення.

Звіт про фінансові результати складається наростаючим підсумком з початку року. Згортання доходів і витрат не допускається, крім відображення надзвичайної діяльності.

## **2. Визначення та оцінка доходів і витрат у звіті про фінансові результати**

У I розділі “ Фінансові результати “ наводяться дані про доходи, витрати, та визначається чистий прибуток, або збиток звітного періоду за всіма видами діяльності.

Доходи і витрати включаються до складу звіту про фінансові результати на підставі принципів нарахування та відповідності. Тому доходи і витрати визнаються, коли вони відбуваються ( а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти ), і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться. Крім того, витрати визнаються у звіті про фінансові результати на основі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами.

Приклад визначення доходів і витрат :

Новостворене підприємство виробляє меблі. Протягом року було відвантажено 20 гарнітурів ( собівартістю 1 тис. грн. Кожний ) в кредит. Ціна реалізації становила 5 тис. грн. Від покупців до 31 грудня звітного року надійшло 75 тис. грн. Підприємство отримало також інформацію, що один з покупців, якому було відвантажено 2 гарнітури, збанкрутував. Який дохід повинно відобразити за цей рік підприємство у звіті про фінансові результати від реалізації своєї продукції ?

За принципом нарахування в момент відвантаження в обліку повинен відображатись дохід у сумі 100 тис. грн. Одночасно із збільшенням на цю суму дебіторської заборгованості, тобто операція призвела до збільшення активів. За принципом відповідності доходів і витрат в обліку також визнається собівартість реалізованих меблів – 20 тис. грн.

Проте під час складання звітів підприємство має підстави вважати, що 2 гарнітури, відвантажені неплатоспроможному покупцю, не принесуть ніякої економічної вигоди в майбутньому. Тому, у звіті про фінансові результати необхідно зменшити дохід на вартість цих двох гарнітурів ( 10 тис. грн. ), яка буде визнана витратами звітного періоду.

Дохід = ( 20 \* 5 тис. ) = 100 тис. – ( 2 \* 5 тис. ) = 20 тис. = 90 тис.

С / в реалізації меблів – 20 \* 1 тис. = 20 тис. + 2 \* 5 = 10 тис. = 30 тис.

Важливе значення для визначення моменту визнання доходу має економічний зміст господарської операції, внаслідок якої отримується дохід. Внаслідок врахування вимог принципу превалювання змісту над формою дохід від реалізації може бути визнаний на дату відвантаження, так і до чи після неї.

Дт. заборг. перв. варт. – 100 тис.

Резерв сумн. боргів – 10 тис.

Част. реаліз. варт. – 90 тис.

Методологічні засади формування інформації про доходи визначає П ( С ) БО 15 “ Дохід “.

З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від :

1. реалізації товарів, продукції, інших активів, придбаних з метою перепродажу ( крім інвестицій у цінні папери )
2. реалізації послуг
3. користування іншими фізичними і юридичними особами, які належать підприємству ( у вигляді %, дивідендів, роялті )

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу ( за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства ), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб :

1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів
2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента тощо
3. Сума попередньої оплати продукції ( товарів, робіт, послуг )
4. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором
5. Надходження, що належать іншим особам
6. Надходження від первинного розміщення цінних паперів

Визнані доходи класифікуються за групами :

1. Дохід ( виручка ) від реалізації продукції ( товарів, робіт, послуг )

2. Інші операційні доходи
3. Інші доходи
4. Надзвичайні доходи

Дохід від реалізації продукції ( товарів, інших активів ) визнається в разі наявності виконання всіх умов :

1. Покупцеві передано ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію
2. Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією
3. Сума доходу може бути достовірно визначена
4. Є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства.

Дохід не визнається, якщо обмін продукцією ( товарами, роботами, послугами, іншими активами ), яка є подібною за призначенням та має однакову справедливу вартість.

Дохід пов'язаний з наданням послуг визнається, виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Оцінка ступеня завершеності надання послуг здійснюється на підставі :

- вивчення виконаної роботи ;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані ;
- сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю дату.

Для оцінки ступеня завершеності надання послуг не можуть використовуватись проміжні та авансові платежі, отримані від клієнтів.

Етап завершеності ( Е ) ( процент готовності ) робіт за угодою може розраховуватися таким чином :

- на підставі проценту обсягу виконаних робіт на дату балансу ( Ов ) у повному обсязі послуг ( Оп ) за виразом  

$$\text{процент готовності} = \text{Ов} / \text{Оп} * 100, \% \text{ або}$$
- на підставі питомої ваги витрат, понесених на дату балансу ( Вп ), у сумі загальних витрат на операцію згідно з оцінкою ( Вз )

$$E = \text{Вп} / \text{Вз}$$

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій ( операцій ) за визначений період часу, дохід визнається шляхом рівномірного нарахування за цей період ( за винятком випадків, коли інший метод краще відображає ступінь завершеності ). Таким чином, наприклад, визнаються доходи від надання послуг з навчання ( за виключенням короткотермінових семінарів ), від передплати на річні видання тощо.

Якщо неможливо достовірно оцінити дохід від операції, яка передбачає надання послуг, він визнається тільки в тому обсязі, в якому визнані витрати підлягають відшкодуванню.

Визначений дохід від реалізації не коригується на величину сумнівної та безнадійної Дт заборгованості, яка визнається витратами ( П ( С ) БО 10 ).

Ряд підприємств одержують цільове фінансування. Однак воно не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримано та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. А отримане визнається доходом протягом тих періодів, в яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

Цільове фінансування, що отримане, як компенсація витрат, або збитків, яких вже зазнало підприємство, або з метою негайної фінансової підтримки підприємства без майбутніх пов'язаних із цим витрат, визнається доходом того періоду, в якому утворилась дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, може бути достовірно оцінений та існуватиме ймовірність отримання економічних вигод визначається в такому порядку :

- проценти (плата за використання грошових коштів, їх еквівалент мум заборгованості підприємству) – визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами ;
- роялті (платежі за використання нематеріальних активів, патентів, торгових марок, програмних продуктів, ін.) – визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди ;
- дивіденди (частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства) – у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Оцінка доходу здійснюється в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію, така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів. Якщо цю вартість достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Методологічні засади формування про витрати визначає П (С) БО 16 “Витрати”.

Витрати звітного періоду – це

- або зменшення активів

- або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства ( за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками ), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати відображаються одночасно із зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання, економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості ( наприклад, у вигляді амортизації ) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами, а отже не включаються до звіту ф. № 2 :

1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципом тощо
2. Попередня ( авансова ) оплата запасів, робіт, послуг
3. Погашення одержаних позик
4. Інші, зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не можуть бути достовірно оцінені.

Собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг, складається з :

- виробничої с / в продукції, робіт, послуг, які були реалізовані протягом звітного періоду
- нерозподілених постійних загально – виробничих витрат
- наднормативних виробничих витрат.

Собівартість реалізованих товарів визначається за П ( С ) БО 9 “Запаси “

До виробничої с / в включаються :

1. прями матеріальні витрати
2. прями витрати на оплату праці
3. інші прями витрати
4. загально – виробничі витрати
5. змінні загально – виробничі та постійні розподілені загально – виробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої с / в, встановлюється підприємством.

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

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

Інші прями витрати – це відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції та витрати на виправлення браку за вирахуванням : остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю, суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак, суми, яка одержана від постачальників за неякісні матеріали, тощо.

Загально – виробничі витрати складаються :

1. Витрати на управління виробництвом ( оплата праці апарату управління, відрахування на соціальні заходи і медичне страхування цього апарату, витрати на оплату службових відряджень персоналу )
2. Амортизація основних засобів загально – виробничого призначення
3. Амортизація нематеріальних активів загально – виробничого призначення
4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, нематеріальних активів загально – виробничого призначення
5. Витрати на вдосконалення технології і організації виробництва ( це – оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням, витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо )
6. Витрати – на утримання виробничих приміщень опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та ін.
7. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища
8. Витрати на обслуговування виробничого процесу ( оплата праці загально – виробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції )
9. Інші витрати ( нестачі і втрати матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв, внутрішньозаводське переміщення матеріалів, інструментів ( склад – цех цех – склад )

Загально – виробничі витрати поділяються на :

- постійні
- змінні

Змінні загально – виробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо ( або майже прямо ) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Постійні загально – виробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними ( або майже незмінними ) при зміні обсягу діяльності.

Як змінні, так і постійні загально – виробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу ( годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, тощо ). Тільки змінні – виходячи з фактичної потужності звітного періоду, а постійні – при нормальній потужності.

Не включаються до С/В реалізованої продукції, проте відносяться до операційних витрат :

- адміністративні витрати
- витрати на збут
- інші операційні витрати

До адміністративних витрат відносяться такі загально-господарські витрати, що спрямовані на обслуговування та управління під-вом:

1. Витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу
2. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загально-господарського використання ( операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водовідведення, водопостачання, охорона).
3. Амортизація нематеріальних активів загально – господарського використання
4. Витрати на зв'язок
5. Податки, збори, інше передбачено законодавством обов'язкові платежі ( крім податків, зборів, що включаються до виробничої собівартості продукції )
6. Плата за розрахунково – касове обслуговування, інші послуги банків
7. Загальні корпоративні витрати ( організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо )
8. Винагороди за професійні послуги ( юридичні, аудиторські, з оцінки майна )
9. Витрати на врегулювання спорів у судових органах
10. Інші загальногосподарські витрати

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією ( збутом ) продукції, а саме :

1. Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що займаються збутом
2. Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом
3. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних із збутом ( операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона )
4. Витрати на передпродажну підготовку товарів
5. Витрати на транспортування, страхування готової продукції, транспортно – експедиційні послуги
6. Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції
7. Витрати на рекламу та дослідження ринку ( маркетинг )



### 8. Інші витрати, пов'язані із збутом

Інші операційні витрати включають :

1. Собівартість реалізованої іноземної валюти, яка визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в гривні за курсом Нацбанку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти
2. Собівартість реалізованих виробничих запасів з облікової вартості
3. Сума безнадійної Дт заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів
4. Витрати від знецінення запасів
5. Нестачі й втрати від псування цінностей
6. Визнані штрафи, пені, неустойка
7. Втрати від операційної курсової різниці ( тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства )
8. Витрати на дослідження та розробки
9. Інші витрати операційної витрати.

До фінансових витрат – відносяться витрати пов'язані з залученням позикового капіталу, зокрема, на проценти за користування отриманими облігаціями, за фінансовою орендою ( яка передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом ) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Втрати від участі в капіталі – це збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

Інші витрати включають :

1. С / б реалізованих фінансових інвестицій ( балансова вартість плюс витрати, пов'язані з їх реалізацією )
2. Собівартість реалізованих необоротних активів ( їх залишкова вартість плюс витрати, пов'язані з їх реалізацією )
3. Собівартість реалізованих майнових комплексів
4. Сума уцінки необоротних активів та фінансових інвестицій
5. Витрати на ліквідацію необоротних активів ( демонтаж та інше )
6. Залишкова вартість списаних необоротних активів
7. Втрати від неопераційних курсових різниць
8. Інші витрати звичайної діяльності

Податки на прибуток визнаються витратами згідно з П ( С ) БО 17 “Податок на прибуток”.

Надзвичайні витрати відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій.

### **3. Визначення чистого прибутку ( збитку ) звітного періоду .**

Отже, вивчивши основні методологічні засади визначення доходів та витрат, перейдемо до I розділу ф. 2 “ Фінансові результати “.

Звіт побудований таким чином, що кінцевий результат діяльності підприємства за звітний період визначають послідовно : починаючи з валового прибутку ( збитку ) і закінчуючи чистим прибутком ( збитком ).

Джерелами даних про відповідні доходи є кредитові обороти за рахунками класу 7 “ Доходи і результати діяльності “, а даних про витрати – дебетові обороти за рахунками класу 9 “ Витрати діяльності “.

Крок I.

Визначення чистого доходу ( виручки ) від реалізації продукції, товарів...

Чистий дохід ( виручка ) від реалізації ( ряд. 035 )

=

Дохід від реалізації ( р.010 ) –

- ПДВ ( р. 15 )
- Акцизний збір ( р. 20 )
- Інші збори або податки з обороту ( р. 025 )
- Інші вирахування з доходу ( р. 030 )

У статті 10 “ Дохід ( виручка ) від реалізації “ - відображає загальний дохід ( бруто ), тобто вирахування наданих знижок, включаючи ПДВ.

Кт субрах. 701, 702, 703.

Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, показують вартість, за якою реалізовані ці папери плюс винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з їх купівлею, розміщенням, продажем.

У ст. 015 “ ПДВ “ – показується сума ПДВ, яка була включена до складу доходу.

Дт субрах. 701, 702, 703 Кт субрах 641

У статті 20 “ Акцизний збір “ підприємства – платники акцизного збору відображають суму, яка враховується у складі доходу.

Дт субрах. 701, 702, 703 Кт субрах. 641

По рядку 025 ( вільний рядок ) показуються інші податки і збори, включені до доходу .( Наприклад, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з продажу ювелірних виробів, рентна плата за нафту і природний газ, що видобуваються в Україні )

Обороти по Дт субрах. 701, 702, 703 – Кт 642, 651,655

Підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками у цьому рядку наводять виплати страхових сум та страхових відшкодувань.

У рядку 030 “ Інші вирахування з доходу “ відображаються надані знижки, повернення товарів та інші суми, які підлягають вирахуванню з доходу від реалізації. У цьому рядку відображаються суми за виключенням ПДВ. Зокрема, це суми, що надійшли комісіонеру на користь комітента. Дані Дт субрах. 702, 703 ( у частині сум, що відносяться на користь комітента ).

Крок II.

Розрахунок валового прибутку.

Валовий Прибуток (р.050,055)	Чистий дохід ( виручка ) від реалізації про- дажу товарів, послуг (р. 035)	Собівартість реаліз.прод. товарів, робіт послуг ( р. 040 )
------------------------------------	--	--

Підприємства, що здійснюють виробничу діяльність у р. 040 показують виробничу собівартість, яка = залишок незавершеного виробництва на початок звітнього періоду плюс витрати на виробництво звітнього періоду – залишок незавершеного виробництва на кінець звітнього періоду.

Підприємства, що займаються торгівельною діяльністю, у р. 040 показують собівартість реалізованої продукції, яка = залишок готової продукції на початок звітнього періоду плюс с / в продажу придбаної за звітній період – залишок на кінець звітнього періоду.

Організації, основна діяльність яких торгівля цінними паперами, відображає у р. 040 балансову вартість цих паперів.

Р. 040 заповнюється на основі даних

Дт 79 – Кт 90

## Крок III

Визначення фінансового результату від операційної діяльності.

Фінансовий результат від операц. діяль- ності (при- буток –р.100, збиток – р.105)	Валовий прибуток ( р. 050 ), збиток ( р. 055 ) 050=035-040 055=040-035	Інші операц. доходи (без ПДВ) ( р. 060 ) Дт 71 - Кт 79	Адміністра- тивні ви- трати р.070 Дт 79-Кт 92 Витрати на збут р. 080 Дт 79–Кт93 Інші опера- ційні витра- ти р. 090 Дт 79- Кт 94
--	--	--	---

У р. 060 “ Інші операційні доходи відображаються “ :

1. Дохід від операційної оренди активів
2. Дохід від операційних курсових різниць
3. Відшкодування раніше списаних активів
4. Дохід від реалізації оборотних активів ( крім фінансових інвестицій ), інші доходи від операційної діяльності.

Крок IV. Розрахунок прибутку ( збитку ) від звичайної

діяльності до оподаткування.

Фінансовий результат – прибуток ( р. 170 ), збиток - ( р.175 ) – від звичайної діяльності до оподаткування

=

Фінансовий результат від операційної діяльності р.100 або р. 105	Дохід від участі в капіталі (р.110) Дт 72 – Кт 79 Інші фінансові доходи ( р. 120 ) Дт 73 – Кт 79 Інші доходи р.130 без ПДВ Дт 74 - Кт 79	Фінансові витрати (р.140) Дт 79 - Кт 95 Втрати від участі в капіталі (р.150) Дт 79 – Кт 96 Інші витрати ( р. 160 ) Дт 79 – Кт 97
--	---	---

Крок V. Розрахунок фінансового результату прибутку ( збитку ) від звичайної діяльності.

Фінансовий результат від звичайної діяльності

Прибуток р. 190

=

прибуток від звич. діяльності до оподаткування (р.170)

\_\_\_\_\_  
податок на прибуток  
( р. 180 ) Дт 981

Збиток р. 195

=

Збиток від звич. діяльності до оподаткування (р.175)

\_\_\_\_\_ визначається згідно з П ( С ) БО 17.

Крок VI. Визначення чистого прибутку ( збитку ) звітного періоду.

Чистий прибуток ( р. 220 ) або збиток ( р. 225 )

=

фінансовий результат від звич. діяльності прибуток, ( р. 190 )	дохід від надзвичайної діяльності р.200 Дт 75-Кт79	витрати від надзвичайної діяльності р.205 Дт79–Кт99	податки з надзвичайного прибутку р.210 Дт 982
--	---	--	--

Доходи від надзвичайної діяльності ( р. 200 ) – це суми відшкодування збитків від надзвичайних подій ( платежі від страхових компаній, благодійні

внески інших підприємств або фізичних осіб, направлені на покриття збитків від надзвичайних подій ).

Витрати від надзвичайної діяльності ( р. 205 ) – це невідшкодовані збитки від надзвичайної події ( стихійного лиха, пожеж, повеней, техногенних аварій тощо ).

Результат від надзвичайної діяльності показується у формі № 2 згорнуто, тобто відображається або дохід, або збиток ( перевищення суми витрат над сумою доходів або тільки сума витрат, якщо не було доходів від такої діяльності ). При цьому збитки відображаються за відрахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій.

#### **4. Визначення елементів операційних витрат**

Розділ II. “ Елементи операційних витрат “.

При заповненні цього розділу необхідно усвідомити, що зміст елементів операційних витрат суттєво відрізняється від змісту елементів витрат виробництва ( обігу ). Перше значно ширше від другого, оскільки до складу операційних включаються не лише витрати виробництва чи ( обігу ), а й витрати операційної ( основної ) діяльності в цілому.

Якщо говорити мовою бухгалтерських рахунків, то йдеться про розшифрування за елементами всьох витрат, віднесених у звітному періоді в Дт рахунків 90 – 94, тобто разом з витратами операційної діяльності, такими, як витрати на дослідження і розробки тощо.

Статті цього розділу звіту значно легше заповнити, якщо на підприємстві, крім рахунків класу 9, використовуються рахунки класу 8 “ Витрати за елементами “, тобто якщо скористатись даними рахунків 80 – 84. Дані рахунку 85 “ Інші витрати “ не включаються до операційних витрат, бо призначений він для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, які не є операційною діяльністю.

Слід звернути увагу при заповненні цього розділу і на те, що вартість придбаних і реалізованих товарів не є елементом операційних витрат. Тому, підприємствами торгівлі тут наводиться інформація не лише про елементи витрат на збут, адміністративних і операційних витрат, а також транспортно – заготівельні та інші витрати, пов’язані з придбанням товарів, які включаються до їхньої собівартості. Відповідно відсотки за кредит, що належить до складу фінансових витрат, не підлягають розкриттю за економічними елементами, і навпаки втрати від операційних курсових різниць, що належить до складу інших витрат операційної діяльності, слід включати до сум, що мають розкриватися у II розділі до ф.2.

Не включається до II розділу та частина витрат, яка на кінець звітного періоду числиться у складі незавершеного виробництва продукції, собівартості готової продукції і товарів, що знаходиться в залишках.

Витрати операційної діяльності за економічними елементами та їх склад наведені у пунктах 21 – 26 П ( С ) БО 16 “ Витрати “.

Отже, порядок заповнення II розділу.

В цьому розділі наводяться відповідні елементи операційних витрат ( на виробництво, 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.

У р. 230 “ Матеріальні затрати “ відображаються вартість виражених у виробництві ( крім продукту власного виробництва ) :

1. Сировини і основних матеріалів ;
2. Купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів ;
3. Палива й енергії ;
4. Будівельних матеріалів ;
5. Запасних частин ;
6. Тарифів і тарних матеріалів ;
7. Допоміжних та інших матеріалів.

Рахунки Кт 20, 22, 23, 28 в дебет відповідних рахунків класу 9 або Дт 80 класу 8 .

У р. 240 “ Витрати на оплату праці “- включаються заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці

Рах. Кт 471, 66 в Дт відп. рах. Дт 92, 91, 23

Або Дт 81 класу 8

До складу р. 252 “ Відрахування на соціальні заходи “ включаються відрахування :

- на пенсійне забезпечення
- на соціальне страхування
- страхові внески на випадок безробіття
- на індивідуальне страхування персоналу підприємства
- на інші соціальні заходи

Відображаються :

рах. Кт 471, 65 в Дт відпов. Рах класу 9

або Дт 82 класу 8

До складу р. 260 “ Амортизація “ – включаються сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Кт рах. 13 в дебет відпов. рах. класу 9

або Дт рах. 83 класу 8

Р. 270 “ Інші операційні витрати “ – це витрати на відрядження, послуги зв’язку, плату за розрахунково – касове обслуговування та інше, які не ввійшли до р. 230 – 260

Відображаються на основі :

Кт рах. 63, 64, 684 в Дт відп. рах. класу 9

або Дт р. 84 класу 8

## 5. Розрахунок прибутку на акцію

Розділ III. “Розрахунок показників прибутковості акцій”.

Цей розділ заповнюють ВАТи, прості акції, або потенційні прості акції яких відкрито продаються і купуються на фондових біржах, включаючи підприємства, що знаходяться у процесі випуску таких акцій на відкриті ринки цінних паперів.

Цей розділ за бажанням можуть заповнювати і ЗАТи.

Методологічні основи заповнення цього розділу визначені П ( С ) БО 24 “ Прибуток на акцію “.

Потенційні прості акції – це фінансовий інструмент, або інший контракт, за яким у майбутньому його власнику надається право на прості акції. До них відносяться : облігації, привілейовані акції, які можна конвертувати у звичайні акції, акції, які можуть бути придбані за спеціальними програмами для працівників контракти, учасники яких матимуть право на отримання простих акцій в залежності від виконання вимог, передбачених цими контрактами.

Для того, щоб заповнити розділ III, необхідно розрахувати ряд показників :

1. Середньорічна кількість простих акцій р. 300 – визначається сумою добутків кількості простих акцій в обігу протягом у днях ( місяцях ) і відповідних часових зважених коефіцієнтів :

$$\text{часовий} = \frac{\text{загальна кількість днів (місяців) протягом яких акції були в обігу}}{\text{загальна кількість днів (місяців) у році}}$$

Якщо випуск, викуп або анулювання акцій здійснено з першого числа місяця, то допускається період враховувати у місяцях.

Кількість простих акцій в обігу визначається за даними реєстру акціонерів.

2. Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію ( р. 320 ) – розраховується шляхом розподілу суми чистого прибутку ( збитку ), що належать власникам простих акцій на середню річну кількість простих акцій ( р. 300 )

Сума чистого прибутку ( збитку ) = р. 220 ф. № 2 або р. 225 ф.

№ 2 мінус дивіденди, нараховані власникам привілейованих акцій

$$\text{P. 320} = \frac{\text{р.220 (225)ф. № 2 – дивіденди прив. акцій}}{\text{р.300}}$$

3. Скоригована середньорічна кількість простих акцій ( р. 310 ) і ( р. 330 )скоригований чистий прибуток, який припадає на одну просту акцію.

Скоригована середньорічна кількість простих акцій р. 310 визначається шляхом коригування середньо річної кількості простих акцій на середньо річну кількість додаткових простих акцій, які надійшли б в обіг у разі конвертації всіх розбавляючих потенційних простих акцій.

Розбавляючі потенційні акції – це ті, якщо їх конвертація в прості акції призводить до зменшення чистого прибутку ( збільшення збитку ) у майбутньому антирозбавляючі – навпаки до збільшення прибутку ( зменшення збитку )

Розбавляючі потенційні прості акції включаються до розрахунку за період, в якому вони знаходились в обігу.

Скоригований чистий прибуток ( збиток ) визначається шляхом коригування чистого прибутку ( збитку ) – р. 320 ф. № 2 на вплив розбавляючих простих акцій.

Чистий прибуток ( збиток ) у результаті впливу розбавляючих потенційних простих акцій у разі їх конвертації :

- збільшується на суму дивідендів ( після сплати податків і відсотків ), визнаних у звітному періоді щодо таких акцій ;
- збільшується або зменшується на суму інших змін в доходах або витратах, які виникнуть у разі конвертації таких акцій ( приклад – визнані у звітному періоді відсотки на розбавляючі потенційні прості акції, премії, знижки ).

Скоригований чистий прибуток ( збиток ) на одну просту акцію ( р. 330 ) визначається діленням скоригованого чистого прибутку ( збитку ), який належить власникам простих акцій, на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу ( р. 310 ).

Р.330 має бути меншим від значення чистого прибутку на акцію ( р. 320 ), розрахованого за один і той же звітний період.

Дивіденди на одну просту акцію ( р. 340 ) – розраховується шляхом розподілу суми оголошених дивідендів на прості акції за звітний період на кількість простих акцій, за якими виплачуються дивіденди.

#### **Тема 4**

## **Звіт про рух грошових коштів**

### **1. Призначення та структура звіту про рух грошових коштів.**



2. **Послідовність складання I розділу звіту “ Рух коштів у результаті операційної діяльності “**
3. **Послідовність складання II розділу звіту “ Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності “**
4. **Послідовність складання III розділу звіту “ Рух коштів у результаті фінансової діяльності**

1. Метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання інформації користувачам про стан і зміну протягом звітного періоду грошових потоків підприємства в результаті ведення господарської діяльності.

Порядок складання звіту регулює П ( С ) БО 4.

Під **рухом грошових коштів** розуміють надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

До **грошових коштів** належить готівка в національній та іноземній валюті, грошові кошти на банківських рахунках, депозити до запитання.

До еквівалентів грошових коштів належить короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, вільно конвертовані у певній сумі грошових коштів, що характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості .

Ця форма звітності не включається до складу проміжної ( кварталної) звітності і подається тільки у складі річної фінансової звітності. Суб'єкти малого підприємництва Звіт про рух грошових коштів не складають, а особливості для складання консолідованої звітності визначені П ( С ) БО 20 “ Консолідована фінансова звітність “.

Звіт про рух грошових коштів є доповненням до Звіту про фінансові результати оскільки розкриває статті останнього з позиції руху грошових коштів протягом звітного року у результаті операційної, інвестиційної, та фінансової діяльності підприємств.

Для того, щоб правильно віднести конкретну операцію до того або іншого виду діяльності, необхідно проаналізувати її економічну суть. Наприклад, продаж акцій акціонерним товариством є його фінансовою діяльністю, а продаж акцій фондовою біржою – це її операційна діяльність. Купівля акцій звичайним підприємством – це інвестиційна діяльність, а купівля акцій інвестиційною компанією є операційною діяльністю такої компанії. А сума сплачена банком, яка включає погашення позики та відсотки, буде відображено 2 ма позиціями - % - у складі операційної діяльності, а погашення позики – у складі фінансової діяльності.

Для надання можливості користувачам порівняти грошові потоки підприємства в поточному році в порівнянні з попереднім є графі “ За попередній період “.

Надходження і витрати грошових коштів відображаються окремо в різних графах. Від'ємні показники наводяться в дужках.

Пунктами 8 і 10 П ( С ) БО 4 передбачено, що операції із внутрішньої зміни складу грошових коштів і негативних операцій не включаються до Звіту про рух грошових коштів.

**До негрошових операцій** належать будь-які операції, що не потребують грошових коштів та їх еквівалентів ( наприклад, одержання активів у фінансовий лізинг, бартерні операції, придбання активів шляхом емісії акцій тощо ).

До **внутрішніх змін** складу грошових коштів належать операції з переміщення грошових потоків усередині підприємства ( виплата заробітної плати, здавання виручки до банку тощо ).

Негрошові операції, пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю, слід розкривати у примітках до фінансових звітів.

Для складання звіту використовують такі джерела інформації :

1. Баланс
2. Звіт про фінансові результати
3. Примітки до фінансових звітів ( розшифровки статей Балансу і Звіту про фінансові результати )
4. Головна книга
5. Аналітичні дані окремих рахунків бухгалтерського обліку

Основним показником цього звіту, що аналізується, є значення чистого руху коштів по кожному виду діяльності.

**Чистий рух грошових коштів** – це результуюча величина надходження і вибуття коштів протягом звітного року. Для визначення значення чистого руху грошових коштів міжнародною практикою передбачено два методи : прямий та непрямий.

П ( С ) БО 4 передбачено обидва ці методи. При чому згідно з нормами П ( С ) БО 4, для визначення чистого руху грошових коштів **операційної діяльності** застосовується **непрямий метод**, а для визначення чистого руху грошових коштів **інвестиційної та фінансової діяльності** – **прямий метод**.

До грошових коштів належать готівкові та безготівкові грошові кошти та їх еквіваленти, що відображені на рахунках :

- 30 “ Каса “
- 31 “ Рахунки в банках “
- 333 “ Грошові кошти в дорозі у національній валюті “
- 334 “ Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті “
- 351 “ Еквівалент грошових коштів “

Заповнювати форму № 3 можна після того, як складені форми №1 і форми № 2.

**Суть звіту** полягає в наступному : необхідно знайти суму грошових коштів за рік ( +, чи -- ), потім додати його до решти ( або відняти від решти ) грошових коштів на початок року. Якщо звіт складений правильно, то в результаті повинна вийти сума показників р.р. 230 і 240 Балансу на кінець року ( гр. 4 ) грошові кошти та їх еквівалент.

2.Визначення руху коштів у результаті операц.діяльності має подаватися звикористанням непрямого методу. Цей метод передбачає визначення суми чистого надходження (витрачення ) у результаті операційної діяльності шляхом послідовного коригування показника прибутку (збитку) від

звичайної діяльності до оподаткування, наведеної в звіті про фінансові результати.

Коригування здійснюється з метою урахування впливу:

- змін у складі запасів, операційної дебіторської та кредиторської заборгованості;

Для заповнення 1 розділу непрямим методом є правило: зміни показників активів відображає з протилежним знаком, зміни показників пасивів – з тим же знаком.

**Процес заповнення розділу I можна розділити на 5 етапів :**

**I етап** передбачає перенесення показника прибутку від звичайної діяльності до оподаткування, відображається у ф. № 2 : р.10 у графі 3

“ надходження “ показується сума прибутку ( р.170 гр.3 ф № 2 ), у графі 4 “ витрати “ – сума збитку ( р.175 гр 3 ф .2 ).

**II етап.** Визначення прибутку (збитку ) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах ( р.070 )

На цьому етапі визначається вплив на прибуток негрошових витрат ( амортизації активів, забезпечення зобов'язань, витрат на сплату %, за фінансовими зобов'язаннями ), а також фінансових результатів, не пов'язаних з операційною діяльністю.

**Р.020 “ амортизація необхідних активів”** це показник – р.260 ф. № 2 або кредитовий оборот за рахунком 13.

Нарахування амортизації в обліку пов'язане із збільшенням затрат, а отже із зменшенням прибутку, збільшенням збитку. Разом з тим нарахування амортизації не пов'язане з рухом грошей. Отже, щоб виключити вплив цієї негрошової операції на величину прибутку ( збитку ) її слід “ відновити “ , тобто додати до суми прибутку ( збитку ).

**Р.030 “ Збільшення ( зменшення ) забезпечень “** це різниця між показниками граф 4 і 3 рядка 430 форми № 1. Тобто визначається різниця ( додатна або від'ємна ) між залишком забезпечень майбутніх витрат і платижив на кінець і на початок року. Збільшення забезпечень означає зростання затрат, що вплинули на суму прибутку ( наприклад, створення забезпечення гарантійних зобов'язань відображено по Дт р.93 і Кт рах.473 ?? Тому, щоб виключити вплив негрошової операції зі створення забезпечень, необхідно додатну різницю додати до показника прибутку (збитку ). Від'ємна різниця означає, що виплати, які проводяться за рахунок забезпечень, виявились більші від затрат на їх створення. Тому від'ємний показник віднімається.

Крім забезпечення гарантійних зобов'язань, у цьому рядку обліковується забезпечення виплат відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, а також цільове фінансування, якщо дохід за ним був нарахований, але ще не отриманий.

**Р. 040 “ Збиток ( прибуток ) від нереалізованих курсових різниць”** – виключається вплив курсових різниць на фінансовий результат. Адже суми курсових різниць збільшують дохід або витрати підприємства, хоча грошових потоків при цьому не було.

Для спрощення краще взяти обороти за рахунок 714 і 945.Збиток - у гр.3 ,  
прибуток – у гр. 4

Або :

Гр.3 = ф.2 ( р.090 ( інвестиційні операційні витрати ) + 160 ( інвест.витрати )  
– 060 ( інвес.оперативні доходи ) – 130 ( інвест. доходи ) ) гр. 3

Гр.4 = ф.2 ( р. 060 + 130 – 090 – 160 ) гр.3

Р.050 – виключається вплив результатів інвестиційної та фінансової діяльності на прибуток ( збиток ) підприємства з метою отримати рух грошей лише в результаті операційної діяльності ( крім прибутків і збитків від нереалізованих курсових різниць,що відображені у р.040.

Найкраще проаналізувати відповідні рядки ф.№ 2 :

Ряд. 110 + р.120 + р.130 – р.150 – р.160

Додатковий показник – у гр.3,від’ємний – у гр.4.

Наприклад , у р.050 відображено прибуток або збиток від продажу необхідних активів,від неопераційних курсових ( р.130 – р.160 ),від інвестицій у дочерні або асоційовані підприємства ( р.110 – р.150 ).

Р. 060 “ Виплати на сплату % “- при нарахуванні % в обліку збільшуються витрати,тому для отримання “ чистої зміни грошових коштів “ ці витрати необхідно дати до прибутку, оскільки далі в I розділі Звіту передбачена окрема стаття “ Сплачені відсотки “,яка відображає видаток грошових коштів на сплату відсотків за фінансовими зобов’язаннями.Цей показник звичайно збігається з показником р.140 “ Фінансові витрати “ ф.2.,або можна використати обороти за субрах .951 “ Відсотки за кредит “. Отже на завершення I етапу,визнач.-р.070 :

Р. 010 + р. 020 +- р. 030 +- р. 040 +- р. 050 + р. 060 ???

У результаті розрахунків отримується прибуток ( гр. 3 ) або збиток ( гр. 4 ).

III етап – визначення грошових коштів від операційної діяльності шляхом коригування прибутку ( збитку ) від операційної діяльності на заміни у складі оборотних активів, поточних зобов’язань, витрат і доходів майбутніх періодів.

Р. 080 – зменшення ( збільшення ) оборотних активів потребує аналізу показників рядків 100 – 180, 200, 210 і 250 ф. № 1. Не можна просто взяти для розрахунку ці рядки балансу, оскільки в них можуть міститися залишки за розрахунками активів, отримані в результаті операцій, не пов’язані з операційною діяльністю і грошовими розрахунками. Тому, слід зробити вибірку за зазначеними рядками Балансу, включити до розрахунку тільки необхідні показники.

Зокрема :

Рядки 100 – 140 “ Запаси “ Балансу, якщо обмін запасів пов’язаний із здійсненням інвестиційної або фінансової діяльності, такі зміни необхідно виключити з розрахунку. Це : зміни у складі запасів, отриманих в результаті :

- обміну запасів на необхідні активи
- обміну запасів на чужі акції ( або інші інвестиції )
- виплати дивідендів запасами
- платежів із фінансової оренди, що здійснюється запасами
- внесків до статут. Капіталу запасами
- виправлення помилок минулих років.

Після виключення цих сум слід просумувати показники гр. 3 та окр. гр.4 Балансу. Потім визначити різницю гр. 4 ( к.р. ) – гр. 3 ( п.р. ). Додатна різниця свідчить про збільшення запасів, від’ємно – про їх зменшення. Оскільки запаси – це активи, то зміни в запасах повинні відображатися у ф. № 3 з протилежним знаком – збільшення у гр. 4, зменшення – у гр. 3.

Це пов’язано з тим, що збільшення запасів зменшує грошові, а їх зменшення говорить, що були затрати, які не призвели до витрат грошей.

У р.150 “ Балансу ” – не враховуються векселі, куплені за гроші з метою продажу, оскільки така діяльність є інвестеційною.

Р. 160 “ Балансу “ – при його розрахунку слід виключити зміну Дт заборгованості за продані ОЗ та інші подібні активи, не пов’я’ані з операційною діяльністю. Зміна Дт заборгованості відображається так само, як, зміна запасів ( р. 100 – 140 ).

Р. 170 “ Балансу “ – слід виключити Дт заборгованість з податку на прибуток, оскільки ці роз-ки відображаються у ф. № 3 окремо. Також виключається сума Дт сальдо ПДВ у частині податкового кредиту за придбаними основними засобами та іншими необхідними активами, оскільки це інвестеційна діяльність.

Р. 180 “ Балансу “- слід взяти тільки аванси, видані за товари, роботи, а не за ОЗ або акції.

Р. 090 “ Зменшення ( збільшення ) витрат майбутніх періодів “ – це Зміна показника р. 270 “ Витрати майбутніх періодів “ ф. № 1 протягом року гр. 3 = гр. 3 – гр. 4 р. 270 ф. № 1

гр. 4 = 4 гр. – гр. 3 р. 270 ф. № 1

Р. 100 – збільшення ( зменшення ) поточних зобов’язань, його заповн. аналогічне р. 080 і потребує аналізу р. 520 – 580, 600 і 610 ф. № 1.

Р. 520 “ Балансу “ – враховується у частині зміни протягом року вартості векселів, видані за отримані товари.

Р. 530 “ Балансу “ не враховується зміна Кт заборгованості по придбаних необоротних активах у зв’язку з погашенням боргу акціями власної емісії,

раніше викупленими, зміною заборгованості з поліпшенням необхідних активів за фінансові інвестиції.

Р. 540 “Балансу” – виключає зобов’язання за авансами, отриманими за ОЗ, акції тощо.

Р. 550 “Балансу” – виключає зобов’язання зі сплати податку на прибуток (ці зобов’язання враховуються у ф. № 3 окремо), а також деякі розрахунки з бюджетом, якщо вони віднесені до фінансової або інвестиційної діяльності. Наприклад, розрахунки за прибутковим податком, нарахованим за дивіденди можна віднести до фінансової діяльності.

Рядки 560, 570, 580 Балансу – беруть участь у розрахунку повністю.

Ряд. 610 Балансу. Звичайно показник цього рядка не пов’язаний з операційною діяльністю, але якщо таке є, то зміни за цим рядком Балансу слід також врахувати.

Ряд. 110 – це зміна показника р. 630 Балансу

Збільшення доходів майбутніх періодів пов’язане з надходженням грошей, тому його слід додати до суми прибутку чи збитку. Зменшення означає, що частина доходів майбутніх періодів була списана на дохід поточного періоду, тому його слід відняти від прибутку (збитку).

Гр. 3 = гр. 3 – гр. 4 р. 630 ф. № 1

Гр.4 = гр. 4 – гр. 3 р. 630 ф. № 1

Ряд. 120 “Грошові кошти від операційної діяльності розрахов.”

Р.170 + - 080 + - 090 + - 100 + - 110

Гр. 3 = 3 – гр. 4 сума за назвою рядка

Гр. 4 = гр. 4 – гр. 3 сума за назвою рядка

IV етап – визначення чистого руху грошових коштів до надзвичайних статей. Шляхом вирахування із суми грошових коштів від операційної діяльності сплачених відсотків і податків на прибуток.

Починаючи із 130 рядка, усі операції відображаються прямим методом, тобто тільки реальне надходження або вибуття грошей.

Р.130 – це сплачені % за кредити, платежі із фінансової операції.

Відображаються лише по гр. 4 “Витрати” на основі даних р. 140 ф. № 2 збільшення (зменшення) р. 610 ф. № 1 у частині заборгованості по відсотках.

Р. 140 – сплачений податок на прибуток. Аналітичні дані до бухгалтерських записів : Дт 641 “Роз-ки за податки на прибуток” Кт рахунків грошових коштів.

Р. 150 “Чистий рух грошових коштів від надзвичайних подій” розрах. :

Р.120 – р.130 – р.140 ф. № 3 у гр. 3 - додатна різниця, у гр. 4 – від’ємна різниця.

V етап. Визначення чистого руху грошових коштів від операційної діяльності.

За ряд. 160 може бути відображено надходження грошових коштів від страхової компанії, як компенсація збитків ( повені, пожежі тощо), виплати допомоги працівникам, які постраждали від стихійного лиха.

Джерело – аналітичні дані до рахунків, які використовуються для обліку надзвичайних подій у процесі операційної діяльності.

Доход – Дт 75 – Кт 79

Витрати Дт 79 – Кт 99

Отже, р. 170 “ Чистий рух грошових коштів від операційної діяльності “.

Гр. 3 – Додатна сума р.150 + 160 за гр. 3 або

р. 150 гр. 3 + р. 160 гр. 4

Гр. 4 – Від’ємна сума

Р. 150 гр.3 + 160 гр. 4 або 150 + 160 гр. 4

3. Здійснення інвестиційної діяльності має на увазі вкладення грошових коштів у розвиток виробництва, придбання цінних паперів та інше. Для одержання доходів в майбутньому.

Надходження грошових коштів при здійсненні інвестиційної діяльності може відбуватися від :

1. Реалізації необоротних активів, фінансових інвестицій, майнових комплексів ;
2. При одержанні дивідендів, відсотків, інших надходжень.

Цей розділ заповнюється із застосуванням прямого методу. У гр. 3 ( р. 180 – 270 ) – відображають надходження, у гр. 4 ( р. 280 – 300 ) – витрати грошових коштів.

Отже, джерело інформації.

Р. 180 “ Реалізація фінансових інвестицій “ – сума надходжень від продажу акцій, боргових зобов’язань інших підприємств, часток у капіталі інших підприємств.

Джерело : Аналітичні дані до змін рядків Балансу пов’язаних з рухом грошових коштів ; з урахуванням прибутку від реалізації фінансових інвестицій 045, 210 ( у частині заборгованості за реалізовані фінансові інвестиції, р. 220.

Р. 190 “ Реалізація необхідних активів “ – це надходження грошей за основні засоби, не матеріальні активи, інші довгострокові необхідні активи крім фінансових інвестицій.

Джерело – аналітичні дані про зміни у статтях Балансу в частині руху грошових коштів з урахуванням прибутку від реалізації необхідних активів : рр. 011, 020, 031, 050, 210 ( у частині заборгованості за необхідними активами ), р. 070

Ряд. 200 “ Реалізація майнових комплексів “ – це надходження грошей за продаж дочірніх підприємств та інших господарських одиниць ( крім активів, врах. у р. 190 )

Джерело : Аналітичні дані про надходження грошей від продажу майн. компл.

У р. 210 відображено надходження грошей у вигляді % за позиками, довгостроковими векселями, облігаціями, за майном, переданим у фінансову оренду.

Джерело : Аналітичні дані до бухгалтерських записів : Дт. 30, 31, Кт 373 “ Розрахунки за нарахованими доходами “.

У р. 220 показують надходження грошей у вигляді дивідендів за акціями ( частками у статутному капіталі ) та інших підприємств.

Джерело : Аналітичні дані – Дт 30, 31 Кт 373 “ Розрахунки за нарахування доходами “.

У р.230 відображають інші надходження від інвестиційної діяльності, зокрема :

1. Повернення авансів за необхідні активи або фінансові інвестиції ;
2. Повернення наданих іншим сторонам позик ;
3. Надходження грошей від ф'ючерсних і форвардних контрактів, акціонів пов'язаних із продажем інвестицій або необхідних активів.

Джерело : аналітичні дані бухгалтерських записів : Дт 30, 31 Кт 681

Ряд.240 відображає придбання фінансових інвестицій, зокрема, виплати грошей за акції, облігації, довгострокові векселі інших підприємств, частки у спільних підприємствах.

Джерело : аналітичні дані щодо зайн. Р. 045, 220 Балансу в частині, пов'язаній з вибуттям коштів.

У р. 250 показ. виплату грошей за необхідні активи крім тих, що відображаються у р. 240

Джерело : аналітичні дані зміни р. 011, 020, 031, 070 Балансу.

У р. 260 – виплата грошей за дочірні підприємства, інші господарські одиниці.

Джерело : аналітичні дані реєстрів обліку грошових коштів у частині придбання майнових комплексів.

У р. 270 відображають інші платежі в результаті здійснення інвестиційної діяльності :



1. Перераховані аванси за необхідні активи або фінансові інвестиції
2. Надані позики
3. Виплати на капремонт і модернізацію ОЗ ( оскільки ці витрати будуть капіталізовані )
4. Виплати грошей за ф'ючерсними і фарвардними контрактами, акціонами, пов'язаними з придбанням фінансових інвестицій або необхідних активів тощо.

Джерело : аналітичні дані до бухгалтерських записів : Дт 63 “ Розрахунки з постачальниками і підрядниками “, 37 “ Розрахунки з різними дебіторами, Кт рахунків 30, 31 ( грошових коштів )

Р. 280 “ Чистий рух коштів до надзвичайних подій “ визначається :

у гр. 3 відображається – додатна різниця між сумою рядків 180 – 230 і сумою рядків 240 – 270 ф.3

у гр. 4 – від’ємна різниця між сумою р. 180 – 230 і сумою 240 – 270 ф.3

У р. 290 відображаються дані аналітичного обліку про надходження або вибуття грошей у результаті надзвичайних подій, пов’язаних з інвестеційною діяльністю.

Р.300 “ Чистий рух коштів від інвестеційної діяльності “ визначається :

гр. 3 – Додатна сума р. 280 + р. 290 за гр. 3 або р. 280 гр. 3 + р. 290 гр.4

гр. 4 – Від’ємна сума : р. 280 + р. 290 гр. 4 або р. 280 гр. 4 + р. 290 гр 3

**4. Фінансова діяльність підприємств** пов’язана із залученням коштів, що тягне за собою зміну складу власних і позикових коштів.

Порядок заповнення III р. аналогічний порядку II р. і зводиться до відображення надходження і видатків. У р. 310 – 330 відобр. надходження р. 340 – 360 – витрати грошових коштів.

У р. 310 відображається надходження грошей у результаті збільшення власного капіталу підприємств, а саме при збільшенні :

1. Статутного капіталу ( при безпосередньому одерженні грошових коштів )
2. Пайового капіталу
3. Додаткового капіталу
4. При зменшенні величини неоплачуваного капіталу

Джерело : аналітичні дані про змін статей Балансу у частині надходження грошових коштів. Це збільшення значення рядків 300, 310, 320, 330, зменшення значення р.360.

У р. 320 відображає надходження грошей у результаті утворення боргових зобов’язань, а саме :

- при одерженні кредитів, позик, облігацій інших довгострокових зобов’язань, не пов’язаних з операційною діяльністю. Якщо кредит,

позики отриманої в іноземній валюті, то в звіті відображається еквівалент у гривнях за курсом, що діяла на дату одержання.

Джерело : аналітичні дані реєстру обліку грошових коштів ( відомості до журналу - ордеру № 1,2 ), а також аналітичні дані до змін р. 440, 450, 470, 500 Балансу.

У р. 330 – показник надходження грошей у результаті здійснення фінансової діяльності, що не ввійшли до р. 310 і р. 320.

Джерело : аналітичні дані щодо інших надходжень коштів.

У р. 340 – відображають виплати грошей у результаті повернення основної суми кредитів, позик, погашення облігацій, інших зобов'язань. Якщо погашення здійснювалось в іноземній валюті, то в Звіті відображається сума в гривнях з урахуванням зміни курсу.

Джерело : аналітичні дані реєстра обліку грошових коштів ( ж – о № 1,2 ) у частині погашення зобов'язань щодо позикових коштів.

Аналітичні дані про зміни рядків 500, 510 Балансу.

У р. 350 відображення погашення заборгованості перед учасниками за нарахованими дивідендами і податок на прибуток, отриманий з дивідендів.

Джерело інформації : аналітичні дані до змін р. 590 Балансу, аналітичні дані реєстра обліку грошових коштів ( журналу – ордера № 1,2 ).

У р. 360 - відображається вибуття грошей за іншими операціями, пов'язаними із здійсненням фінансової діяльності. Зокрема, це :

- виплата % за користування позиковими коштами
- погашення заборгованості перед учасниками з розподілу прибутку ( крім виплати дивідендів ) і повернення їх частки або паю в статут, майовому капіталі.

Джерело : аналітичні дані реєстра обліку грошових коштів ( ж – о № 1,2 ), аналітичні дані до зміни 300, 310, 590 рядків Балансу у частині повернення грошима.

Р. 370 “ Чистий рух коштів до надзвичайних подій “ визначається розрахунком :

гр. 3 = Додатна різниця між сумою ряд. 310 – 330 і сумою р. 340 – 360

гр. 4 = Від'ємна різниця між сумою р. 310 – 330 і сумою р. 340 – 360

У р. 380 відображають суму надходження і суму вибуття грошей у зв'язку з надзвичайними подіями в процесі здійснення фінансової діяльності.

Джерело : аналітичні дані до рахунків, що використовуються для обліку надзвичайних подій у процесі фінансової діяльності.

У р. 390 “ Чистий рух грошових коштів від фінансової діяльності “ – це у гр. 3 – додатна сума

р. 370 + 380 за гр. 3 або

р. 370 гр. 3 + р. 380 гр. 4

у гр. 4 – від’ємна сума

р. 370 + 380 за гр. 4 або

р. 370 гр. 4 + р. 380 гр.3

Результуючою частиною звіту є р. 400 – 430, які визначають чистий рух коштів в цілому за всіма видами діяльності підприємства.

У р. 400 “ Чистий рух грошових коштів за звітний період “ підсумовується з відповідним знаком значення рядків 170, 300, 390. Якщо в результаті такого підсумовування дані гр. 3 більші даних гр. 4, то різниця заноситься до гр. 3 “ Надходження “, якщо навпаки – то до гр. 4 “ Видатки “

У р. 410 “ Залишок коштів на поч. року “ – це сума даних Балансу за р. 230 і 240 у гр. 3. Заповн. лише гр. 3 “ Надходження “

У р. 420 “ Вплив змін валютних курсів на залишок коштів “ – це показник р. 040 Звіту цієї форми з протилежним знаком. Тобто, у гр. 3 – дані гр. 4 р. 040 у гр. 4 – дані гр. 3 р. 040

У р. 430 відображається результат значень рядків 400, 410, 420. Результат рядка має бути додатнім і збігатися із сумою показників р. 230 + 240 гр. 4

## Тема 5

### Звіт про власний капітал.

1. Визначення, визнання, оцінка і функції власного капіталу.
2. Складові власного капіталу.
3. Характеристика статей власного капіталу і порядок їх відображення у балансі.
4. Порядок складання звіту про власний капітал.

#### 1. Визначення, визнання, оцінка і функції власного капіталу

Інформації про те, звідки було отримано і куди було витрачено грошові кошти, недостатньо для того, щоб дати належну оцінку підприємству. Немаловажною є інформація про власний капітал підприємства, а саме про зміни власного капіталу, що відбулися протягом звітного року.

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

Тому власний капітал визначається, як різниця вартості його майна і зобов'язань

$$K = A - Z$$

Слід зазначити, що сума власного капіталу – це абстрактна вартість майна, яка не є його поточною чи реалізаційною вартістю, а тому не відображає поточну вартість прав власників фірми. На суму власного капіталу суттєво впливають усі умовності бухгалтерського обліку, що були застосовані при оцінці активів і кредиторської заборгованості, і вона може лише випадково співпадати із сукупною ринковою вартістю акцій підприємства чи з сумою, яку можна отримати від продажу чистих активів частинами або підприємства в цілому.

Разом зтим, власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності будь – якого підприємства, він є одним із найістотніших і найважливіших показників, оскільки виконує такі функції :

- 1) довгострокового фінансування – знаходиться у розпорядженні підприємства необмежено довго ;
- 2) відповідальності і захисту прав кредиторів – відображений в балансі підприємства власний капітал є для зовнішніх користувачів мірилом відносин відповідальності на підприємстві, а також захистом кредиторів від втрати капіталу ;
- 3) компенсації понесених збитків – тимчасові збитки мають погашатись за рахунок власного капіталу ;
- 4) кредитоспроможності – при наданні кредиту, за інших рівних умов, перевага надається підприємствам з меншою кредиторською заборгованістю і більшим власним капіталом ;
- 5) фінансування ризику – власний капітал використовується для фінансування ризикованих інвестицій, на що можуть не погодитись кредитори ;
- 6) самостійності і влади – розмір власного капіталу визначає ступінь незалежності та впливу його власників на підприємство ;
- 7) розподілу доходів і активів – частки окремих власників у капіталі є основою при розподілі фінансового результату та майна при ліквідації підприємства.

Як правило, підприємство створюється з метою отримання прибутку. Реалізувати цю мету воно може лише за умови збереження свого капіталу.

Згідно з фінансовою концепцією збереження капіталу прибуток заробляється підприємством ( а, відповідно, зберігається та нарощується його капітал ) тільки за умови, якщо сума чистих активів на кінець періоду перевищує суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь – яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду.

## 2. Складові власного капіталу

Власний капітал утворюється двома шляхами :

- 1) внесенням власниками підприємства грошей та інших активів ;
- 2) накопиченням суми доходу, що залишається на підприємстві.

Сума власного капіталу може збільшуватись внаслідок конвертування зобов'язань, а також збільшення вартості активів, не пов'язаного із підвищенням заборгованості перед кредиторами ( дооцінка необоротних активів, дарчий капітал ).

Власний капітал – це власні джерела фінансування підприємства, які без визначення строку повернення внесені його засновниками ( учасниками) або залишені ними на підприємстві із чистого прибутку. Тому за формами власний капітал поділяється на дві категорії :

- інвестований ( вкладений або сплачений капітал ) ;
- нерозподілений прибуток.

Джерела утворення власного капіталу і форми його існування

Інвестований капітал – це сума простих та привілейованих акцій за їх номінальною ( об'явленою ) вартістю, а також додатково вкладений капітал, який також може бути поділений за джерелами утворення.

Нерозподілений прибуток – це частина чистого прибутку, що не була розподілена між акціонерами.

За рівнем відповідальності власний капітал поділяється на :

- статутний капітал, сума якого визначається в установчих документах і підлягає обов'язковій реєстрації у державному реєстрі господарюючих одиниць ;
- додатковий капітал ( неререєстрований ) – це додатково вкладений капітал, резервний капітал та нерозподілений прибуток.

Статутний і додатковий капітал виконують різні функції. Так статутний капітал – це первісне джерело інвестування і формування майна підприємства. На відміну від додаткового, він забезпечує регулювання відносин власності і управління підприємством, його розмір не може бути меншим за встановлену законодавством суму.

### **3. Характеристика статей власного капіталу і порядок їх відображення у балансі**

Дані про власний капітал наводяться в першому розділі пасиву

Балансу у розрізі його складників.

Для розкриття і аналізу причин, що спричинили зміни власного капіталу підприємства протягом звітного року, складається Звіт про власний капітал, методологія якого визначена однойменним стандартом П ( С ) БО 5.

Складники власного капіталу відображаються в бухобліку одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до зміни власного капіталу.

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з дня реєстрації підприємства в державному реєстрі суб'єктів підприємницької діяльності і закінчується днем вибуття підприємства з державного реєстру (внаслідок припинення діяльності, банкрутства тощо).

Сума статутного капіталу акціонерного товариства, відображена у звітності, повинна дорівнювати загальній номінальній вартості випущених акцій, вказаній в установчих документах.

Випуск акцій обов'язково повинен супроводжуватись його реєстрацією в Державній Комісії з цінних паперів та фондового ринку. Бланки акцій обліковуються на позабалансовому рахунку "Бланки суворої звітності".

Акціонерне товариство може змінювати розмір статутного капіталу згідно з рішенням зборів акціонерів. У бухобліку ці зміни знаходять відображення тільки після державної реєстрації нового розміру статутного капіталу. Його збільшення не більше, ніж на 1 / 3 може бути здійснено за рішенням правління за умови, що таке передбачено статутом.

Акціонерне товариство має право збільшувати статутний капітал, якщо всі раніше випущені акції повністю сплачені за вартістю не нижче номінальної.

Збільшення статутного капіталу може здійснюватись шляхом :

- 1) випуску нових акцій
- 2) обміну облігацій на акції
- 3) збільшення номінальної вартості акцій

При збільшенні кількості акцій встановленої номінальної вартості, статутний капітал збільшується за рахунок :

- 1) додаткових внесків учасників – в обліку це буде відобразатись аналогічно операціям формування статутного капіталу
- 2) індексації основних засобів ( згідно з Положенням про Порядок збільшення статутного фонду за рахунок індексації ОЗ )
- 3) реінвестуванням прибутку : Дт рах. 441 " Прибутки і збитки нерозподілені ", Кт рах. 40 " Статутний капітал "
- 4) нарахування дивідендів – у випадку, коли прийняте рішення про виплату дивідендів акціями :

Відобр: Дт рах. 6.71 " Розрахунки з учасниками "

Кт рах. 40 " Статутний капітал "

При збільшенні статутного капіталу за рахунок обміну облігацій акціонерного товариства на його ж акції операція буде відображена :

Дт рах. 521 " Довгострокові зобов'язання по облігаціях "

Кт рах. 40 " Статутний капітал "

При збільшенні номінальної вартості акцій статутний капітал може збільшуватись :

- за рахунок додаткових внесків учасників до встановленого рівня номінальної вартості акцій  
або
- за рахунок індексації ОЗ.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства може здійснюватись шляхом :

1) Зменшення номінальної вартості акцій :

Дт рах. 40 “ Статутний капітал “

Кт рах. 67 “ Розрахунки з учасниками “

Таке зменшення має бути компенсоване акціонерам :

Дт рах. 6.7 “ Розрахунки з учасниками “

Кт рах. 30 “ Каса або 31 “ Розрахунки в банках “

Або

2) зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості шляхом викупу їх у власників з метою анулювання.

Відображається як вилучення капіталу.

Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства.

Пайовий капітал – сума пайових внесків членів та інших підприємств, що передбачена установчими документами.

Рахунок 41 та стаття балансу “ Пайовий капітал “ застосовуються кредитними спілками, колективними підприємствами, підприємствами споживчої кооперації та ін., в яких частина власного капіталу формується у вигляді пайових внесків.

Джерелом формування пайового капіталу є обов’язкові та додаткові пайові внески, які надходять від індивідуальних та колективних членів АТ.

Розміри обов’язкових пайових внесків визначаються загальними зборами пайовиків, виходячи із потреби у власних оборотних коштах. Обов’язкові пайові внески підлягають поверненню пайовикам при вибутті із членів даного підприємства або ліквідації останнього. Сума, що підлягає поверненню, визначається з урахуванням фінансового стану і боргових зобов’язань підприємства.

Додаткові пайові внески вносяться пайовиками на добровільних засадах з метою забезпечення розвитку господарської діяльності підприємства і підлягають повному або частковому поверненню за бажанням пайовика згідно з його заявою.

Щорічно, при розподілі прибутку, на обов'язкові і додаткові пайові внески, за рішенням зборів пайовиків, нараховуються дивіденди, які за згодою власників можуть бути зараховані на поповнення паю.

У балансі відображений додатковий капітал за двома статтями :

- Додатковий вкладений капітал
- Інший додатковий капітал

По ст. “ Додатковий вкладений капітал “ акціонерного товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість. Інші підприємства відображають у цій статті суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутного капіталу.

Інший додатковий капітал – сума дооцінки необоротних активів, вартість активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб та інші види додаткового капіталу.

Резервний капітал – сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Резервний капітал створюється в акціонерному товаристві у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 відсотків статутного капіталу передбачається установчими документами та здійснюється за рахунок чистого прибутку, але не може бути меншим 5 відсотків його загальної вартості.

Резервний капітал призначається на покриття непередбачених витрат, збитків, на сплату боргів підприємства при його ліквідації. Залишки невикористаних коштів переходять на наступний рік.

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

Сума нерозподіленого прибутку поточного року розраховується таким чином :

Нерозподілений прибуток за попередній рік

Плюс

Чистий прибуток за поточний рік

Мінус

Дивіденди за поточний рік

Мінус

Внески ( якщо такі здійснюються ) на поповнення резервного капіталу.

Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.



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

Фактичне надходження внесків засновників та учасників акціонерного товариства зменшує їх заборгованість за акції, на які вони підписались і у фінансовому обліку відображається по кредиту рахунку “ Неоплачений капітал “. Дебетуються при цьому рахунки матеріальних цінностей, нематеріальних активів, грошових коштів ( у національній або іноземній валюті ) відповідно до форми здійснених внесків. Майно, передане в натуральній формі у власність підприємства в рахунок оплати акцій, оцінюється за домовленістю учасників. Підставою для відповідних записів в бухгалтерському обліку є документи, що засвідчують факт передачі об’єктів акціонерному товариству.

По статті Вилучений капітал- обліковується фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Тобто ця стаття відображає, те як акціонерне товариство має право викупити у акціонера оплачені ним акції з метою їх наступного анулювання, перепродажу чи розповсюдження серед своїх працівників. Викуплені акції повинні бути реалізовані або анульовані протягом року. В цей період розподіл прибутку акціонерного товариства здійснюється без врахування викуплених власних акцій.

Для обліку вилученого капіталу вводиться одноіменний 45 рахунок і стаття в балансі.

#### **4. Порядок складання ф. № 4**

У звіті про власний капітал ( ф.№ 4 ) відображаються джерела поповнення капіталу, а також операцій, внаслідок здійснення яких власний капітал було зменшено.

Зміст і форму цього звіту та загальні вимоги до розкриття його статей визначає П ( С ) БО 5.

По горизонталі звіту ( у “ шапці “ ) зазначається власний капітал підприємства з I розділу Пасиву Балансу.

Статті “ Залишок на початок року ( 010 ) , “ Скоригований залишок на початок року “ ( р.050 ) та “ Залишок на кінець року “ ( р.300 ) відповідають відповідно даним гр.3 “ На початок звітнього періоду “ і гр.4 “ На кінець звітнього періоду “ ф.№ - 1, ”Баланс “ за відповідними показниками.

По вертикалі звіту відображаються джерела поповнення і причини зменшення власного капіталу.

На перетині відповідних вертикальних рядків і горизонтальних граф відображають необхідні дані.

У звіті суми, що зменшують статті власного капіталу ( тобто значення граф ), наводяться в дужках.

Звіт за факторами, що впливають на зміну власного капіталу умовно можна розділити на 6 розділів :

I – коригування

II – переоцінка активів

III – розподіл прибутку

IV- внески учасників

V – вилучення капіталу

VI – інші зміни в капіталі

I. Коригування.

У цьому розділі три статті безпосередньо коригують залишок власного капіталу на початок року, а четверта – “ Скоригований залишок на початок року “ ( р.050 ) показує його скориговану величину.

Р.020 “ Зміна облікової політики “ напряду пов’язана з нормами П ( С ) БО 6 “ Виправлення помилок у фінансових звітах “. Пунктом 12 цього П ( С ) БО визначено, що вплив змін облікової політики на події та операції минулих періодів відображається шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок року.

Зміна облікової політики може відбуватися внаслідок :

- статутних вимог ;
- зміни методології бухобліку, П ( С ) БО ;
- одержання більш достовірного відображення подій у фінансовій звітності.

Зміни облікової політики можуть здійснюватися ретроспективно і перспективно.

При ретроспективній зміні політики вважається, що новоприйнята облікова політика існувала завжди. Тому, всі зміни проводяться шляхом коригування нерозподіленого прибутку. Якщо підприємство прийнято рішення про застосування ретроспективної зміни, у звіті про власний капітал відповідну інформацію буде відображено за графою 8. “ Нерозподілений прибуток “ на основі обороту по Дт 441 Кт 442.

При перспективній зміні облікової політики усі зміни поширюються на події, що відображаються після такої зміни, Перспективна зміна застосовується підприємством у разі, якщо суму коригування нерозподіленого прибутку не може достовірно визначити. При цій зміні облікової політики сума нерозподіленого прибутку не коригується, тобто коригуються всі графи крім 8.

Графи 3 – 7, 9, 10 – дані оборотів за рахунками 40, 41, 42, 43, 45, 46 ( при зміні облікової політики ).

Рядок ОЗО “ Виправлення помилок “ коригування робиться за графою 8 “ нерозподілений прибуток “ – аналогічно, як і по Р. 020 – оборот Дт 441 Кт

442 рахунків. Відповідно до П ( С ) БО, виправлення помилок, так допущених при складанні звітності за минулі періоди, здійснюється шляхом коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок звітного року ( як зменшення так і збільшення ). Інакше кажучи, інформація про виправлені помилки подається так, начебто помилки виправлено в тому звітному періоді, у якому вони були допущені.

У р. 040 “ Інші зміни “ відображаються інші зміни відповідних показників, передбачених П ( С ) БО 6 заповнюються аналогічного рядку 020.

У р. 050 “ Скоригований залишок на початок року “ відображаються дані власного капіталу на початок звітного року з урахуванням коригувань, наведених у попередніх рядках, тобто алгебраїчну суму 010 – 040.

#### II. Переоцінка активів р. 060 – 120.

У цих рядках відображається заміна капіталу підприємства в результаті переоцінки необоротних активів, передбачених П ( С ) БО 7 “ Основні засоби “ та нематеріальних активів згідно з однойменного П ( С ) БО 8.

Сума переоцінки відображається в графі 6 “ Інший додатковий капітал “.

Сума дооцінки збільшує додатковий капітал, якщо така дооцінка є першою переоцінкою необоротних активів, тобто до дооцінки не проводилась уцінка сума якої було списано на інші витрати у вигляді відсутності раніше проведених дооцінок.

Сума уцінки необоротних активів зменшує додатковий капітал у разі, якщо до уцінки вже було проведено доуцінку таких необоротних активів ( сума якої збільшила додатковий капітал ).

Що стосується переоцінки незавершеного будівництва, на сьогодні це питання до кінця не врегульовано, оскільки у П ( С ) БО 7 в переліку основних засобів немає незавершеного будівництва. Але оскільки у формі № 4 передбачено статті для відображення такої операції, то в них і слід відображати цієї переоцінки.

Отже, рядки “ Дооцінка основних засобів “ ( р. 060 ) та “ Дооцінка нематеріальних активів “ ( р. 100 ) відображаються за кредитовим оборотом субрахунка 423 у частині основних засобів та нематеріальних активів.

( У бухобліку операція дооцінки відображається проведенням Дт 10, 11, 12, 15 – Кт 423).

Рядки “ Уцінка основних засобів “ ( 070 ), “ Уцінка незавершеного будівництва “ ( р. 090 ), “ Уцінка нематеріальних активів “ ( р. 110 ) заповнюються на основі даних Дт 423 обороту у частині 03, немає активів, н / будівництва та наводиться у дужках, оскільки зменшує величину додаткового капіталу.

Р. 130 “ Чистий прибуток (збиток ) за звітний період “ заповнюється на підставі даних ф. № 2 і заноситься у графу 8 “Нерозподілений прибуток, збиток “ прибуток – із р. 220, збиток – із р.225 ( наводиться в дужках ).

Рядки 140 – 160 відображають інформацію про вплив розподілу прибутку на величину власного капіталу підприємства.

Значення, відображені в цьому розділі, не збільшують власний капітал підприємства. По своїй суті розподіл прибутку являє собою формування якихось статей власного капіталу за рахунок наявного прибутку, що раніше вже поповнив власний капітал підприємства. Так, прибуток може бути спрямовано на збільшення статутного капіталу, відрахування на резервний капітал підприємства. У цій ситуації відбувається одночасне зменшення капіталу – прибутку і збільшення капіталу – статутного і резервного капіталу. У результаті такого розподілу не відбувається приросту власного капіталу підприємства.

Крім цього прибуток підприємства може бути спрямовано на виплату дивідендів учасникам. У цьому разі відбувається зменшення власного капіталу підприємства, бо він “ залишає “ підприємство у вигляді виплачених дивідендів.

У р. 140 відображаються сума прибутку, направлена на виплату дивідендів. Зазначена величина показується у графі 8 у дужках, бо зменшує власний капітал. Джерело інформації оборот у частині дивідендів по Дт 443 “ Прибуток використаний у звітному періоді “ і Кт 671 “ Розрахунки за нарахованими дивідендами “.

У рядках 150 і 160 показуються суми прибутку направлені на збільшення статутного і резервного капіталу відповідно.

При заповненні цих рядків необхідно пам'ятати : сума прибутку направлена на збільшення статутного і резервного капіталу, повинна бути відображена у формі 4 двічі : у графі 8 у дужках ( як величина, що зменшує прибуток ) і у графі 3 “ Статутний капітал “ та графа 7 “Резервний капітал “ ( як величина, що збільшує власний капітал ).

Джерело інформації : обороти відповідно Дт 443, Кт 40 і Дт 443, Кт 43.

Внески учасників відображають у рядках 180 і 190.

Р. 180 “ Внески в капітал “ розкриває інформацію про поповнення статутного, пайового, додатково вкладеного та іншого капіталу.

Заповнюються графи 3, 4, 5, 9, в залежності від того, яка стаття власного капіталу збільшується. Сума в графі 9 “ Неоплачений капітал “ в дужках, віднімається.

Джерело інформації : оборот Дт 46 “ Неоплачений капітал “ у кореспонденції з Кт 40, 41, 421, 422.

Р. 190 “ Погашення заборгованості з капіталу “ показує зменшення заборгованості учасників із внесків до статутного, пайового, додатково вкладеного капіталу, сума якого відображається у графі 9 і заноситься на основі обороту по Кт рах. 46 у кореспонденції з відповідними рахунками.

Вилучення капіталу, який відображено р. 210 – 250, може бути результатом здійснення таких операцій :

- повернення частки ( паю ) учаснику у зв'язку з його виходом з товариства ;
- викупу акцій ;
- анулювання викуплених акцій ;
- перепродаж раніше викуплених акцій ;
- зменшення номінальної вартості.

При виході учасника з Товариства йому повертається його внесок. Повернення частки може означати для підприємства : або зменшення статутного капіталу, або зміну учасника без зменшення розміру статутного капіталу.

Якщо в результаті повернення учаснику його частки власний капітал не змінився, то така операція у ф. № 4 відображена не буде.

Якщо в результаті повернення учаснику його частки зменшився статутний капітал на величину такої частки, то таку операцію буде відображено у р. 240 “ Вилучення частки у капіталі “ у гр. 3 “ Статутний капітал “ або гр. 4 “ Пайовий капітал “. При цьому одночасно збільшується вилучений капітал, який відображається за гр. 10. Ці суми наводяться в дужках і віднімаються. Джерело інформації – обороти по Дт 40 – Кт 45.

Що стосується операцій з викупу акцій, їх перепродажу або анулювання, то слід мати на увазі. Викуп акцій власної емісії не змінює статутного капіталу підприємства. Однак з економічної точки зору при здійсненні подібних операцій “ вимиваються “ оборотні кошти, що є зменшенням капіталу такого підприємства. Цю подію слід зафіксувати у звіті про власний капітал.

Залежно від прийнятого рішення стосовно викуплених акцій у звіті буде зроблено такі записи :

- якщо протягом звітнього року викупувалися акції власної емісії і на кінець звітнього року вони не анульовані і не перепродані, то вартість, за якою такі акції викуплені, буде відображено у р. 210 “ Викуп акцій “ ( часток ) у гр. 10 “ Вилучений капітал “ на основі даних обороту по Дт 45 рах.
- якщо протягом звітнього року викуплені акції перепродувалися за ціною, нижчою номінальної вартості ( у результаті чого було зменшено статутний капітал ), то у р. 220 “ Перепродаж викуплених акцій ( часток ) “ у гр. 10 “ Вилучений капітал “ буде відображено зменшення вилученого капіталу на вартість викупу перепроданих акцій, а в гр. 3 “ Статутний капітал “, гр. 5

“ Додатковий капітал “ буде відображено зменшення статутного, додаткового капіталу на різницю між вартістю перепродажу і номінальною вартістю проданих акцій.

Дані обороту по Дт 30, 31, 34, 40, 421, 422 Кт 45.

Суми наводяться в дужках ( віднімаються ).

- якщо протягом звітного року здійснювалися операції з анулювання викуплених акцій ( у результаті, чого було зменшено статутний капітал ), у звіті це буде відображено по р. 230 “ Анулювання викуплених акцій “ у гр. 3 – зменшення статутного капіталу, у гр. 10 – зменшення вилученого капіталу на величину, що дорівнює вартості анульованих акцій.

Обороти Дт 40 – Кт 45

Суми наводяться в дужках ( віднімаються ).

Крім зазначених подій статутний капітал підприємства може бути зменшено у результаті зменшення номінальної вартості акцій. Різниця, що виникла, має бути відшкодована акціонерам. Зменшення статутного капіталу в результаті цього фактору відображається у р. 250 “ Зменшення номінальної вартості акцій “ у гр. “ Статутний капітал “. Крім цього цю різницю відображають за гр. 10.

Джерело інформації : обороту Дт 40 – Кт 672. Суми наводяться в дужках ( віднімаються ).

Інші зміни в капіталі відображаються у рядках 260 – 280.

До інших змін можна віднести :

- зменшення статутного, пайового, додаткового капіталу, нерозподіленого прибутку у зв'язку із списанням невідшкодованих збитків ;
- збільшення додаткового капіталу в результаті безкоштовного одержання необоротних активів.

У р. 260 “ Списання невідшкодованих збитків “ відображається величина збитків на зменшення власного капіталу ( статутного, пайового, додаткового) капіталу, нерозподіленого прибутку підприємства за відповідними графами : 4, 5, 6, 7 — обороти по Дт 41, 42, 43 – оборот по Кт 442 ( дані наводяться в дужках ), гр. 8 – оборот по Кт 442.

У р. 270 “ Безкоштовно отримані активи “ відображається збільшення додаткового капіталу в гр. 6 “ Інший додатковий капітал “ відповідно до вимог П ( С ) БО 7 та П ( С ) БО 8 – тобто з урахуванням зменшення додаткового капіталу на суму амортизації таких активів.

Джерело інформації : Дт 10, 11, 12, 15 і т. п. Кт 424, 425. При цьому оборот за цими рахунками зменшується на суму обороту по Дт 424 Кт 745 у частині нарахованої амортизації.

У р. 280 відображаються зміни власного капіталу підприємства, не передбачені в 260 – 270 рядках. Зокрема, зменшений капітал у зв'язку з виходом учасника у гр. 3, Дт 40 – Кт 672, гр. 4 – Дт 41 – Кт 672

У р. 290 “ Усього змін у капіталі “ визначається загальна сума змін власного капіталу, що відбулися протягом звітного року шляхом підсумовування і вирахування річних оборотів ( алгебраїчна сума рядків 060 – 280 граф 3 – 11 відповідно залишок на кінець року ( р. 300 ) визначається з погляду його складових : залишок на поч. року + збільшення капіталу – зменшення капіталу. Залишок по відповідних графах порівнюється з даними I розділу Пасиву Балансу.

## Тема 6

### Примітки до фінансових звітів.

1. Призначення та склад приміток.
2. Розкриття інформації у ф. № 5 “ Примітки до фінансових звітів “
3. Розкриття додаткової інформації підприємствами, для яких законодавством встановлено обов'язковість обнародування річної фінансової звітності.

#### 1. Призначення та склад приміток

Останньою складовою частиною річного звіту є Примітки до фінансових звітів ( ф. № 5 ). Складають їх всі підприємства, крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів підприємницької діяльності, суб'єктів малого підприємництва.

Примітки до фінансових звітів – це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачене відповідними положеннями ( стандартами ). Тобто примітки забезпечують виконання принципу повного висвітлення.

Згідно з п. 25 П ( С ) БО 1 “ Загальні вимоги до фінансової звітності “ у Примітках повинна бути відображена :

- 1) Облікова політика підприємства ;
- 2) Інформація, яка є обов'язковою згідно зі стандартами бухобліку ( обсяг якої вказаний у кінці кожного стандарту ) ;
- 3) Інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, необхідний для її розуміння і доречності.

Складання цього звіту дуже об'ємна праця. У той же час, згідно наказу Мінфіну України від 29.11.2000 р. № 302, впливає висновок, що складати Примітки в обсязі, встановленому П ( С ) БО 1 повинні не всі підприємства, а тільки ті, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову і консолідовану звітність, а саме : ( згідно п. 3 ст. 14 ЗУ “ Про бухоблік і фінансову звітність “ :

- ВАТи
- Емітенти облігацій
- Банки
- Довірчі товариства
- Валютні та фондові біржі
- Інвестиційні фонди і компанії
- кредитні спілки
- недержавні пенсійні фонди
- страхові компанії
- інші фінансові установи.

Ці підприємства заповнюють ф. № 5 і додатково розкривають у Примітках всю необхідну інформацію, перелік якої встановлений всіма П ( С ) БО.

Інші підприємства до складу приміток включають :

- 1) типову форму № 5
- 2) інформацію про види, суми отриманої гуманітарної допомоги та її використання за цільовим призначенням
- 3) облікову політику підприємства та її зміни :
  - причини і суть змін
  - суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року, або обґрунтування неможливості її визначення
  - факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її перерахунку
- 4) інформацію щодо виправлення помилок, допущених у попередніх періодах :
  - зміст і суму помилки
  - статті фінансової звітності минулих періодів, перераховані з метою повторного подання порівняльної інформації
- 5) зміст і суму змін в облікових оцінках, які істотно впливають або будуть впливати на майбутні періоди ;
- 6) зміст події, що відбулася після дати балансу, оцінку її впливу на фінансовий результат, або обґрунтування неможливості дати таку оцінку ;
- 7) вартість, за якою відображені в балансі ОЗ і нематеріальні активи – первісну або переоцінену ;
- 8) у випадку, якщо підприємство застосовує метод ЛІФО для оцінки запасів – інформацію про різницю між вартістю запасів, обчисленою за



методом ЛФО і найменшою з вартості, обчисленої із застосуванням середньо зваженої с / в ФІФО і чистої вартості реалізації ;

9) перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості ;

10) склад і суму доходів і втрат за кожною надзвичайною подією.

Крім вище викладеного у Примітках може бути наведена інформація, яка розцінена керівництвом, як доцільна для повного розкриття річної фінансової звітності.

## 2. Розкриття інформації у ф. № 5 “ Примітки до фінансових звітів “

Інформація усіх складових Приміток, крім ф. № 5 може бути наведена у довільній формі.

Ф. № 5 складається з 10 частин у вигляді розділів, кожний з яких розкриває інформацію щодо певного фінансового звіту і відповідає вимогам відповідного П ( С ) БО.

Розділи I і II подані у вигляді оборотної відомості аналітичного обліку, у якій розкривається інформація про наявність необхідних активів на початок року, їх рух протягом року, зміни первісної вартості та зносу, вартість на кінець звітного періоду.

Розділ I “ Нематеріальні активи “ призначений для розшифровки даних, відображених у статті “ Нематеріальні активи “ ( р. 010, 011, 012 ) ф. № 1 “ Баланс “ на поч. і кінець звітного періоду. В цьому розділі у вигляді таблиці наводиться інформація, розкриття якої передбачене п. 36 і 37 П ( С ) БО 8 “ Нематеріальні активи “.

Згідно з п. 5 П ( С ) БО 8 нематеріальні активи розглядаються в розрізі груп.

Графа 5 “ Надійшло за рік “ повинна заповнюватись з урахуванням норм пунктів 6 – 17 П ( С ) БО 8, гр. 6 і 7 – згідно з пунктами 19 – 23 П ( С ) БО 8.

У гр. 8 і 9 відображаються первісна ( переоцінена ) вартість і знос нематеріальних активів з вибулих відповідно до п. 34 П ( С ) БО 8 у результаті продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод і їх використання.

У гр. 10 відображається амортизація нематеріальних активів, нарахована згідно з нормами п. 25 – 31 П ( С ) БО 8.

Гр. 11 “ Втрата від зменшення корисності за рік “ заповнюється на підставі п. 32 П ( С ) БО 8.

Гр. 12, 13 “ Інші зміни за рік “ заповнюється згідно з пунктами 18, 33 П ( С ) БО 8 і норм П ( С ) БО 6.

Джерело інформації : зважаючи, що назви рядків відповідають назвам субрахунків, я буду називати тільки коди відповідних рядків.

## Розділ I нематеріальні активи.

№ ря дк а	графа	Дані для заповнення	
1	2	3	
01 0 - 07 0	3	Сальдо на початок року по Дт 121 – 127	
	4	Сальдо на початок року по Кт 133	
	5	Оборот по Дт 121 – 127, за виключенням сум, що пройшли по Кт 423, 746	
	6	Оборот по Дт 121 – 127 і Кт 423, 746 ( при дооцінці ). Оборот по Дт 423, 975 і Кт 121 – 127 ( при уцінці )	
	7	Оборот по Дт 423 і Кт 133 ( на суму дооціненого зносу ). Оборот по Дт 13 і Кт 121 – 127 ( на суму уціненого зносу )	
	8	Оборот по Кт 121 – 127, за вирахуванням сум, що пройшли по Дт 423, 975, 13	
	9	Оборот по Дт 133 за вирахуванням сум, що припадають на знижений у ціні знос	
	10	Оборот по Кт 133 за вирахуванням сум, що припадають на дооцінений знос	
	11	Оборот по Дт 975 ( зменшення корисності ) і Кт 133	
	12, 13	Заповнюється за наявності інших змін первісної вартості і суми зносу нематеріальних активів. Наприклад, при відновленні корисності нематеріальних активів оборот по Дт 423, 746 і Кт 133	
	14	Сальдо на кінець року по Дт 121 – 127 або гр. ( 3 – 4 + 5 + - 6 – 8 + - 12 ) ряд. 010 – 070, ф. 5	
	15	Сальдо на кінець року по Кт 133 або гр. ( 4 + - 7 – 9 + 10 + - 13 ) ряд. 010 – 070, ф. 5	
	80	3 - 15	Сума рядків 010 – 070, ф. 5. При цьому гр. 3 і 14 ф. 1, а гр. 4 і 15 ф. 5 відповідає ряд. 012, гр. 3 і 4 ф. 1

З рядка 080 гр. 14 наводиться інформація, яка заповнюється на підставі аналітичних даних підприємства :

Р. 081 – вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності

Р. 082 – вартість оформлених у заставу нематеріальних активів

Р. 083 – вартість створених підприємством нематеріальних активів

З рядка 080 гр. 5 “ Надійшло за рік “ –

Р. 084 – вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

Розділ II “ Основні засоби “ розшифровує дані, відображені у ст. “ 03 “ ( р. 030, 031, 032 ) ф. № 1 “ Баланс “ ОЗ розглядаються в розрізі груп відповідно до п. 5 П ( С ) БО 7.

Графа 5 “ Надійшло “ за рік заповнення згідно з нормами пунктів 6 – В П ( С ) БО 7. Графи 6 і 7 заповнюються відповідно до пунктів 16 – 20 П ( С ) БО 7.

У графах 8 і 9 відображаються первісна ( переоцінена ) вартість і знос, відповідно до п. 33 П ( С ) БО 7 вибулих ОЗ : проданих, безоплатно переданих або списаних, як таких, що не відповідають критеріям визнання активом.

У гр. 10 відображена амортизація ОЗ, нарахована відповідно до п. 22 – 30 П ( С ) БО 7.

У гр. 11 наводиться зменшення корисності ОЗ, втрати від якої визначається згідно з п. 31 П ( С ) БО 7.

Графи 12 і 13 “ Інші зміни за рік “ заповнюються на підставі п. 14, 32 П ( С ) БО 6.

Згідно з п. 14 первісна вартість ОЗ збільшується на суму витрат, пов’язаних з поліпшенням об’єкта, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об’єкта. Це – модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція тощо.

Первісна вартість ОЗ зменшується у зв’язку із частковою ліквідацією об’єкта ОЗ.

При відновленні корисності ОЗ ( п. 32 П ( С ) БО 7 ) сума, що відновлюється, але не більше від суми попереднього зменшення корисності, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об’єкта ОЗ. При відновленні корисності переоцінених ОЗ слід керуватися І абзацом п. 20 П ( С ) БО 7.

Графи 16, 17, 18, 19 заповнюються згідно з оформленими в установленому порядку актами приймання – передачі об’єктів ОЗ за договорами фінансової та оперативної оренди ( лізингу ).

Джерело інформації : в цьому розділі, як і в I , назви рядків відповідають назвам субрахунків тому називаю коди відповідних рядків.

100- 110	3	Сальдо на початок року по Дт 101, 102
	5	Оборот по Дт 101, 102, за м вирахуванням, що пройшли по Кт 423, 746
	6	Оборот по Дт 101 – 102 і Кт 423, 746 ( при дооцінці ). Оборот по Дт 423, 975 і Кт 101- 102 ( при уцінці )
	8	Оборот по Кт 101 – 102, за вирахуванням сум, що пройшли по Дт 423, 975
	11	Оборот по Дт 423 ( відновлення корисності ), 975 ( зменшення корисності ) і Кт 101, 102
	12, 13	Заповнюється за наявності інших змін первісної вартості та суми зносу нематеріальних активів
	14	Сальдо на кінець року по Дт 101 – 102 або гр. ( 3 + 5 + - 6 – 8 + - 12 ) ряд. 010 – 070, ф. 5
	4, 7, 9, 10, 13, 15,17,19	Не заповнюється
	16, 18	Підставою є аналітичні дані підприємства
120-250	3	Сальдо на початок року по Дт 103 – 109, 111 - 117
	4	Сальдо на початок року по Кт 131, 132
	5	Оборот по Дт 103 – 109, 111 – 117 за вирахуванням сум, що пройшли по Кт 423, 746
	6	Оборот по Дт 103 – 109, 111 – 117 і Кт 423, 746 ( при дооцінці ). Оборот по Дт 423, 975 і Кт 103 – 109, 111 – 117 ( при уцінці )
	7	Оборот по Дт 423 і Кт 131, 132 ( на суму дооціненого зносу). Оборот по Дт 13 і Кт 103 – 109, 111 – 117 ( на суму уціненого зносу )
	8	Оборот по Кт 103 – 109, 111 – 117, за вирахуванням сум, що пройшли по Дт 423, 975, 131
	9	Оборот по Дт 131, 132, за вирахуванням сум, що припадають на знижений у ціні знос
	10	Оборот по Кт 131, 132 за вирахуванням сум, що припадають на дооцінений знос
	11	Оборот по Дт 975 (зменшення корисності ) і Кт 131, 132

	12, 13	Заповнюється за наявності інших змін первісної вартості та суми зносу нематеріальних активів. Наприклад, при відновленні корисності основних засобів у гр. 13 відображається оборот по Дт 423, 746 і Кт 131, 132
	14	Сальдо на кінець року по Дт 103 – 109, 111 – 117 або гр. ( 3 + 5 + - 6 – 8 + - 12 ) ряд. 010 – 070, ф. 5
	15	Сальдо на кінець року по Кт 131, 132 або гр. ( 4 + - 7 – 9 + 10 – 11 + - 13 ) ряд. 010 – 070, ф. 5
	16, 17, 18, 19	Підставою є аналітичні дані підприємства
260	3 - 15	Сума рядків 100 – 250, ф. 5. При цьому гр. 3 і 14 ф. 5 відповідає ряд. 031, гр. 3 і 4 ф. 1, а гр. 4 і 15 ф. 5 відповідає ряд. 032, гр. 3 і 4 ф. 1

На підставі аналітичних даних підприємства з рядка 260 у гр. 14 відображається :

Р. 261 – вартість ОЗ, щодо яких існує передбачене чинним законодавством обмеження права власності.

Р. 262 – вартість оформлених у заставу ОЗ.

Р. 263 – залишкова вартість ОЗ, які тимчасово не використовуються ( консервація, реконструкція, інше ).

Р. 264 – залишкова вартість ОЗ, які вилучені з експлуатації для продажу.

Р. 265 – первісна ( переоцінена ) вартість повністю амортизованих ОЗ.

З рядка 260 гр. 5 :

Р. 266 – вартість ОЗ, придбаних за рахунок цільового фінансування.

Р. 267 – вартість ОЗ, які взяті в операційну оренду.

### Р. III “ Капітальні інвестиції “ .

У цьому розділі необхідно заповнити два показники :

- у гр. 3 – вартість усіх здійснених ( виконаних ) протягом року капітальних інвестицій

- у гр. 4 – вартість незавершених капітальних інвестицій на кінець року.

Оскільки облік будь – яких капітальних інвестицій ведеться на субрахунках однойменного рахунку 15, підставою для заповнення і будуть ( без урахування суми авансу ) дебетові обороти за рік або сальдо на субрахунках рахунку 15.

За рік

гр. 3

На кін.

року

	<u>оборот</u>	<u>сальдо</u>
		гр. 4
р.280 “Капітал інвестиції”	по Дт 151	Дт 151
р.290 “Придбання (виго- товлення ) ОЗ	по Дт 152	Дт 152
р.300 “Придбання (виго- товлення) ін. не- об. матер.активів	по Дт 153	Дт 153
р.310 “Придбання (ство- ення) немат.активів	по Дт 154	Дт 154
р.320 “Формув.основного стада	по Дт 155	Дт 155
р.340 “Усього”	сума рядків 280 – 330	сума рядків 280-330

Показник р.340 гр. 4 повинен відповідати показнику рядка 020 гр. 4 ф. № 1 “Баланс “, або бути меншим на суму авансу для фінансування капітального будівництва.

До ф. № 5 р. III включений на підставі вимоги підпункту 37.3 П (С) БО 7.

#### Р. IV ” Фінансові інвестиції “.

У цьому розділі розкриваються статті розділу I і II Активу і Балансу, а саме : “ Довгострокові фінансові інвестиції, що враховуються за методом участі в капіталі інших підприємств “ ( р. 040 ) ;

“ Інші довгострокові фінансові інвестиції “ ( р. 045 ) і “ Поточні фінансові інвестиції ( р. 220 ) і наводиться інформація передбачена П ( С ) БО 12 “ Фінансові інвестиції “.

Р. 350 призначений для відображення фінансових інвестицій в асоційовані підприємства. У гр. 3 показана загальна сума фінансових інвестицій, що надійшли протягом року ( оборот по Дт 141 ). У гр. 4 – сальдо за названим субрахунком у частині інвестицій в асоційовані підприємства. Гр. 5 не заповнюється оскільки згідно з П ( С ) БО 12 п. 17 і 22 метод участі в капіталі може застосовуватись тільки до інвестиції, які утримуються протягом періоду, що перевищує 12 місяців, тобто довгострокових.

Р. 360 і 370 – заповнюються аналогічно.

Р. 350 : показується інформація про фінансові інвестиції в дочірні і спільні підприємства.

Р. 380 призначений для відображення інформації про фінансові інвестиції до статутного фонду інших підприємств, але до яких не застосовується метод участі в капіталі.

У гр. 3 показується надходження фінансових інвестицій цього типу ( оборот по Дт 142, 143 ), у гр. 4 – сальдо по Дт цих субрахунків, у гр. 5 – сальдо Дт 352.

По р. 390 відображаються фінансові інвестиції в акції інших підприємств, по р. 400 – інвестиції в облігації, р. 410 призначений для відображення фінансових інвестицій, що не враховані у попередніх рядках цього розділу. Заповнюється р.390 – 410 аналогічно р. 360, з погляду форм і видів інвестицій.

Відповідно до П ( С ) БО 12 для обліку фінансових інвестицій застосовуються декілька методів. У зв'язку з цим у рядках 421 – 426 приміток ( згідно з п. 24.2 П ( С ) БО 12 фінансові інвестиції показуються в розрізі їх типів застосовуваних методів обліку на підставі аналітичних даних.

#### Розділ V “ Доходи і витрати “.

У цьому розділі відображається інформація, що розкриває статті доходів і витрат I-го розділу Звіту про фінансові результати ( ф. № 2). Склад доходів і витрат визначається відповідно до П ( С ) БО 15

“ Доходи “ і П ( С ) БО 16 “ Витрати “.

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
1	2	3	4
А. Інші операційні доходи та витрати		Сума ряд. 440 – 490 цієї графі і форми відповідає ряд. 060 гр. 3 ф. 2	Сума ряд. 440 – 490 цієї графі і форми відповідає ряд. 090 гр. 3 ф. 2
Операційна оренда активів	440	Оборот по Дт 713 – Кт 79	Оборот по Дт 79 Кт 949 ( у частині витрат, пов'язаних з операційною орендою
Операційна курсова різниця	450	Оборот по ДТ 714 – Кт 79	Оборот по Дт 79 – Кт 945
Реалізація інших оборотних активів	460	Оборот по Дт 712 – Кт 79	Оборот по Дт 79 – Кт 943, 949 ( у частині оборотних активів, що не належать до виробничих запасів )

Штрафи, пені, неустойки	470	Оборот по Дт 715 – Кт 79	Оборот по Дт 79 – Кт 948
Утримання об'єктів житлово – комунального і соціально – культурного призначення	480	Оборот по Дт 719 (14 ) – Кт 79	Оборот по Дт 79 – Кт 949 ( 14 )
Інші операційні доходи та витрати	490	Оборот по Дт 711, 716, 717, 718, 719 ( за вирахуванням сум, відображених у ряд. 480 цієї форми ) і - Кт 79	Оборот по Дт 79 – Кт 941, 942, 944, 946, 947, 949 ( за вирахуванням, сум відображених у ряд. 440 і 480 цієї форми )
Б. Доходи та втрати від участі в капіталі за інвестиціями в:		Сума ряд. 500 – 520 цієї графі і форми відповідає ряд. 110 гр. 3 ф. 2	Сума ряд. 500 – 520 цієї графі і форми відповідає ряд. 150 гр. 3 ф. 2
Асоційовані підприємства	500	Оборот по Дт 721 – Кт 79	Оборот по Дт 79 Кт 961
Дочірні підприємства	510	Оборот по Дт 722 - Кт 79	Оборот по Дт 79 – Кт 962
Спільну діяльність	520	Оборот по Дт 723 – Кт 79	Оборот по Дт 79 – Кт 963
В.Інші фінансові доходи та витрати		Сума ряд. 530, 550, 560 цієї графі і форми відповідає ряд. 120 гр. 3 ф. 2	Сума ряд. 540 – 560 цієї графі і форми відповідає ряд. 140 гр. 3 ф. 2
Дивіденди	530	Оборот по Дт 731 – Кт 79	X

(14 ) субрахунок 719 “ Інші доходи від операційної діяльності “ вказується в частині дохлдів, а субрахунок 949 “ Інші витрати операційної діяльності “ – у частині витрат, пов’язаних з утриманням житлово – комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних установ, будинків відпочинку, санаторіїв та інших установ оздоровчого і культурного призначення.



Розділ VI “Грошові кошти”.

У цьому розділі підприємства наводять інформацію про склад грошових коштів відповідно до П ( С ) БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”.

Джерело інформації :

Назва показника	Код рядка	На кінець року
1	2	3
Каса	640	Сальдо Дт 30
Поточні рахунки в банку	650	Сальдо Дт 311 і 312
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки )	660	Сальдо Дт 313 і 314
Грошові кошти в дорозі	670	Сальдо Дт 333 і 334
Еквіваленти грошових коштів	680	Сальдо Дт 351
Разом	690	Сума рядків 640 - 680

Згідно з Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності підприємства, доведених листом Мінфіну України від 9.01.2001 р. № 053 – 41, ряд 690 ф. № 5 повинен дорівнювати сумі рядків 230 і 240 гр. 4 Балансу і рядку 430 гр. 3 ф. № 3 “Звіт про рух грошових коштів”. Однак ця відповідність дотримується лише в тому випадку, якщо підприємство не має залишків на субрахунках 331 “Грошові документи в національній валюті” та 332 “Грошові документи в іноземній валюті”. А р. VI не містить рядків для відображення щодо грошових документів, інформація про які відображається як у ф. 1 так і у ф. № 3. Тому в цьому випадку необхідно врахувати, що сума, відображена в р. 690 “Приміток” може бути менша суми р. 230 і 240 Балансу або р. 430 гр. 3 звіту ф. № 3 на суму коштів відображених на субрахунках 331, 332.

У р. 691 “Грошові кошти, використання яких обмежено” відображаються дані про кошти, які не можна було використати протягом одного року, починаючи з дати балансу або протягом одного операційного циклу,

внаслідок обмежень і які були виключені зі складу оборотних активів і відображалися як необоротні.

Джерело інформації – сальдо Дт 18 на підставі даних аналогічного обліку. Відображається зі складу п. 070 Балансу.

## Розділ VII “ Забезпечення “.

Цей розділ призначений для відображення інформації про рух коштів, що резервуються підприємством для забезпечення майбутніх витрат і платежів відповідно до методичних принципів П ( С ) БО 11 “ Зобов’язання “. Іншими словами, тут розкриваються показники ( крім цільового фінансування ), наведені в II розділі Пасиву Балансу.

Розділ подано у вигляді оборотної відомості аналітичного обліку з погляду видів забезпечення, у розрізі субрахунків рах. 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів “, а також аналітичних даних за забезпеченнями, для бухобліку яких використовується субрахунок 474 “ Забезпечення інших витрат і платежів “.

### Джерело інформації :

Р. 710 “ Забезпечення на виплату відпустковим працівникам “ – субрахунок 471.

Р. 720 “ Забезпечення майбутніх витрат на додаткове пенсійне забезпечення “ – субрахунок 472.

Р. 730 “ Забезпечення майбутніх витрат на виконання гарантійних зобов’язань “ – субрахунок 473.

Р. 740 “ Забезпечення майбутніх витрат на реконструкцію “, рр.750- 770 “ Забезпечення майбутніх витрат на виконання зобов’язань за обтяжливими контрактами “ - аналітичні дані субрах. 494 в розрізі забезпечень.

Р. 780 = сумі рядків 710 – 770

Гр. 3 “ Залишок забезпечення на початок року “ – сальдо на початок року по Кт відповідних субрахунків та аналітичних даних.

Гр. 4 “ Збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення “ – оборот по Кт відповідає субрахункам та аналогічним даним.

Гр. 5 “ Збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок додаткових відрахувань “ – оборот по Кт відповідних субрахунків у частині збільшення створених забезпечень згідно з п. 18 П ( С ) БО 11.

Гр. 6 “ Сума забезпечення, використана протягом року “ – обороти по Дт відповідних субрахунків.

Гр. 7 “ Невикористана сума забезпечення, сторнована у звіт періоді “ – аналітичні дані по Дт субрахунках рахунка 47 у частині зменшення (

сторновання ) забезпечень у разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань згідно з п. 18 П ( С ) БО 11.

Гр. 8 “ Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, врахована при оцінці забезпечення “. Заповнюється на підставі аналітичних даних про забезпечення, створене для відшкодування витрат підприємства, які в подальшому, ймовірно будуть компенсовані іншою стороною. Ця сума не підлягає відображенню в Балансі.

Гр. 9 “ Залишок забезпечення на кінець року “ – сальдо на кінець року по Кт відвідних субрахунків, або = гр. 3 + 4 + 5 – 6 – 7. Підсумкова сума = сальдо по Кт рах. 47 на кінець року.

### Розділ VIII “ Запаси “.

У цьому розділі наводиться інформація, що розкриває статті “Запаси “ розділу II Активу Балансу. При заповненні цього розділу необхідно керуватися вимогами П ( С ) БО 9 “ Запаси “. Розділ наведено у вигляді даних про залишки запасів за їхніми видами та про проведення їх переоцінки протягом року.

Табл. ст.25

Із рядка 920 гр. 3 “ Балансова вартість запасів “ :

Відображених за чистою вартістю реалізації ( 921 ) за даними аналітичного обліку ;

Переданих у переробку ( 922 ) сальдо по Дт 206 ;

Оформлених у заставу ( 923 ) за даними аналітичного обліку ;

Переданих на комісію ( 924 ) сальдо по Дт 283

Активи на відповідальному зберіганні – рахунок 02 ( 925 ) сальдо по Дт 02.

1. визначається за пунктом 28 Положення ( стандарту ) бухгалтерського обліку 9 “ Запаси “.

### Розділ IX “ дебіторська заборгованість “.

У цьому розділі наводиться інформація тільки про поточну дебіторську заборгованість.

У р. 940 “ Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги “ відображається сальдо по Дт рах. 36 – за первісною вартістю ( без урахування резерву сумнівних боргів ), дорівнює рядку 161 ф. № 1 на кінець року.

У гр. 3 показується загальна сума боргу, а у графах 4, 5, 6 – за даними аналітичного обліку класифікується за термінами погашення.

Р. 950 “ Інша поточна дебіторська заборгованість “ призначений для розшифровки показника, відображеного в р. 210 ф. № 1. Сальдо за субрах. 372, 374, 375, 376, 377, 63, 65.

Р. 951 “ Списано у звітному році безнадійної Дт заборгованості “ заповнюється на основі обороту по Дт рах. – Кт 36, 37 ( у частині резерву сумнівних боргів ) та Дт 944 – Кт 36, 37 ( у частині списання Дт заборгованості, не перекритої резервом ).

Розділ Х. Нестачі та втрати від псування цінностей “ виявлено (списано ) за рік нестач і втрат “.

У р. 960 відображається сума річних оборотів по дебіту рах. 947.

У р. 970 “ Визначено заборгованістю винних осіб у звітному році “ показується сума річного обороту по Дт 375.

У р. 980 “ Сума нестач і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято “ відображається залишок на кінець року по Дт позабалансового рах. 072 “ Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей “.

### **3 Розкриття додаткової інформації підприємствами, для яких законодавством встановлено обов’язковість обнародування річної фінансової звітності**

Підприємства, для яких законодавством встановлено обов’язок обнародувати річну фінансову звітність, зобов’язані розкрити у

Примітках додатково іншу інформацію згідно всіх П ( С ) БО.

Щодо нематеріальних активів та основних засобів :

- вартість ( первісна або переоцінена ) за якою активи відображено в балансі
- методи амортизації, якщо це не було відображено при описі облікової політики
- діапазон термінів корисного використання
- первісна вартість, визначена активом, з виділенням отриманих у результаті об’єднання підприємств
- сума угод на придбання в майбутньому
- залишкова вартість і методи оцінки нематеріальних активів, одержаних за рахунок цільових асигнувань
- про зміну додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів і обмеження щодо його розподілу між власниками
- у примітках до консолідованої звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться сума курсових різниць у зв’язку з перерахуванням вартості ОЗ наведеної у фінансовій звітності дочірних підприємств.

Щодо фінансових інвестицій.

Наводяться підстави для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій ; доходи і втрати від зміни справедливої вартості ; перелік провідних асоційованих, дочірних і спірних підприємств із зазначенням частки в капіталі та методів оцінки.

Щодо доходів :

про облікову політику підприємства в частині визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визначається за ступенем завершеності

- розподіл доходів згідно з п. 7 П ( С ) БО 15
- суми доходів за бартерними контрактами у розділі доходів, зазначених у п. 7 П ( С ) БО 15

Щодо витрат :

- склад і сума доходів і витрат по кожній надзвичайній події
- склад і сума витрат, не включених до статей Звіту про фінансові результати, а відображених безпосередньо в складі власного капіталу ( крім вилучення капіталу і розподілу між власниками). Наприклад : збитки від переоцінки необоротних активів, відображених по Дт 423 “ Дооцінка активів “

Щодо грошових коштів :

- склад коштів
- склад статей “ Інші надходження “, “ Інші платежі “ та інших статей, що об’єднують кілька видів грошових потоків
- негрошові операції інвестиційної та фінансової діяльності
- наявність значного сальдо грошових коштів, які є на підприємстві і недоступні для використання групою, до якої належить підприємство
- у разі придбання або продажу майнових комплексів протягом звітного періоду, розкривається інформація про його загальну вартість придбання, яку було сплачено, або отримано у вигляді грошових коштів ; про суму грошей у складі активів майнових комплексів, що були придбані чи реалізовані ; про суму активів, крім грошових коштів і зобов’язань придбаного майнового комплексу з погляду окремих статей.

Щодо забезпечення :

По кожному виду наводиться інформація про цільове призначення, причини невизначеності й очікуваний термін погашення.

Щодо зобов’язання :

- сума і терміни погашення боргу, який було виключено зі складу поточних зобов’язань відповідно до п. 8 П ( С ) БО 11 з обґрунтуванням причини цього
- перелік і суми боргів, включених до статей Балансу “ Інші довгострокові зобов’язання “ ( р.2 470 ) і “ Інші поточні зобов’язання “ ( р. 610 )
- по кожному виду непередбачених зобов’язань : короткий опис і його сума, невизначеність щодо суми або терміну погашення ; сума очікуваного погашення зобов’язання іншою стороною

Щодо дебіторської заборгованості :

- про перелік дебіторів і суми довгострокової Дт заборгованості, у тому числі боргу пов'язаних сторін з виділенням внутрішньо - групового сальдо Дт заборгованості
- про склад і суми статті “ Інша Дт заборгованість “
- про методи визначення величини резерву сумнівних боргів.

Примітки до Звіту про власний капітал .

Усі підприємства повинні розкривати інформацію :

- про призначення і використання кожного елемента власного капіталу, крім статутного капіталу ;
- про статутний капітал, а саме : про розподіл частин статутного капіталу між учасниками ; про права, привілеї або обмеження щодо цих частин, зміни у складі часток власників у статутному капіталі.

Крім зазначеної вище інформації, акціонерні товариства розкривають у примітках до фінансової звітності інформацію про :

1. Загальну кількість і номінальну вартість акцій, на які передбачаються здійснити підписку.
2. Загальну кількість і номінальну вартість акцій на яку здійснено підписку, порівняно з передбаченими величинами.
3. Загальну суму коштів, отриманих у ході підписки на акції, із зазначенням кількості акцій.
4. Вартісну оцінку майна, внесеного як плату за акції, із зазначенням кількості акцій.
5. Загальну суму іноземної валюти, внесеної як плату за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу за яким валюту зараховано в обліку.
6. Акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями :
  - кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу ;
  - номінальну вартість акцій ;
  - зміни протягом звітного періоду в кількості акцій, що перебувають в обігу ;
  - права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів і повернення капіталу ;
  - акції, що належать самому товариству, його дочірним і асоційованим підприємствам ;
  - перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють ;
  - кількість акцій, що перебувають у власності членів виконавчого органу, і перелік осіб, частки яких у статутному фонді перевищують 5 % ;
  - акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами і іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум .
7. Нагромаджену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями
8. Суму, включену ( або не включену ) до складу зобов'язань, якщо дивіденди було передбачено, але формально не затверджено.

Підлягає розкриттю інформація про :

1. виправлення помилок, що мали місце в попередніх періодах :
  - зміст і суму помилки ;
  - статті фінансової звітності минулих періодів, що були переобраховані з метою повторного надання порівнянної інформації ;
  - факт повторного обнародування виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного обнародування.
2. Зміст і суму змін в облікових оцінках, що мають істотний вплив на поточний період або, як очікується, істотно впливатимуть на майбутні періоди
3. Зміни в обліковій політиці підприємства :
  - причини та їх суть ;
  - суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення ;
  - факт повторного надання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахування.
4. Подію (розкриття в разі потреби ), що відбулася після дати балансу. Надається інформація про зміст і оцінку впливу події на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку.

Щодо обліку орендних операцій ( П ( С ) БО 14 )

У примітках до фінансової звітності орендар наводить таку інформацію щодо фінансової оренди :

1. Первісну ( переоцінену ) вартість і знос орендованих активів за їхніми класифікаційними групами на дату балансу.
2. Загальну суму мінімальних орендних платежів та їх дійсну вартість на дату балансу для кожного з таких термінів оренди : до одного року ; від одного до п'яти ; понад п'ять років.
3. Непередбачено орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів ).
4. Суму майбутніх мінімальних орендних платежів, яку надато балансу передбачається одержати за угодами безвідмовної суборенди.
5. Короткі дані щодо чинних орендних угод, а саме : показники, застосовувані для розрахунку непередбаченої орендної плати ; наявність і умови вибору між поновленням орендної угоди або придбанням активу і застереження, щодо зміни цін ; обмеження, передбачені орендними угодами.

У примітках до фінансової звітності орендар наводить таку інформацію щодо операційної оренди :

1. Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу для кожного з таких термінів оренди : до одного року, від одного до п'яти років, понад п'ять років.

2. Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, яку передбачається одержати за угодами безвідмовної суборенди.
3. Орендні платежі та платежі за суборендою за звітний період з виділенням сум мінімальних орендних платежів і непередбаченої орендної плати за угодами безвідмовної оренди та суборенди.
4. Короткі дані про чинні орендні угоди, а саме : показники, застосовувані для розрахунку непередбачених орендних платежів ; наявність і умови вибору між поновленням або придбанням активу і застереження щодо зміни цін ; обмеження, передбачені орендними угодами.

У примітках до фінансової звітності орендодавець наводить таку інформацію щодо фінансової оренди :

1. Загальну суму мінімальних орендних платежів та їх дійсну вартість на дату балансу для кожного з таких термінів оренди : до одного року, від одного до п'яти років, понад п'ять років.
2. Суму фінансового доходу на дату балансу, належну до одержання.
3. Короткі дані про чинні орендні угоди, а саме : показники, застосовувані для розрахунку непередбачених орендних платежів ; обмеження, передбачені орендними угодами.
4. Негаратовану ліквідаційну вартість за чинними орендними угодами.
5. Непередбачену орендну плату, включену в звітному періоді до складу фінансового доходу ( витрат ). Орендодавці – виробники наводять також інформацію про суму резерву сумнівних боргів на дату балансу щодо дебіторської заборгованості орендаторів.

У примітках до фінансової звітності орендодавець наводить таку інформацію щодо операційної оренди :

1. Первісну ( переоцінену ) вартість і знос об'єктів операційної оренди на дату балансу за їхніми класифікаційними групами.
2. Суму майбутніх мінімальних орендних платежів за угодами безвідмовної операційної оренди на дату балансу загальною сумою й окремо для кожного з таких термінів оренди : до одного року, від одного до п'яти років, понад п'ять років.
3. Непередбачену оренду плату, включену в звітному періоді до складу фінансового доходу ( витрат ).
4. Короткочасні дані про чинні орендні угоди, а саме : показники, застосовані для розрахунку непередбачених орендних платежів ; обмеження, передбачені орендними угодами.

Щодо обліку податку на прибуток ( П ( С ) БО 17 )

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація :

1. Складові елементи витрат ( доходу ) з податку на прибуток ( поточний податок на прибуток і всі коригування цієї суми, включаючи відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, виправлення помилок тощо ).



2. Сума поточного і відстроченого податку на прибуток, відображена в складі власного капіталу.
3. Пояснення різниці між витратами ( доходом ) з податку на прибуток і добутком облікованого прибутку ( збитку ) та застосованої вставки податку на прибуток.
4. Ставка податку на прибуток, якщо вона змінюється порівняно зі звітним періодом.
5. Сума і періодії тимчасових різниць, належних до вирахування, сума податкових збитків і невикористаних податкових пільг, пов'язаних із невизнанням відстроченого податкового активу.
6. Сума тимчасових різниць, пов'язаних з фінансовими інвестиціями в дочірні, асоційовані та спільні підприємства, стосовано яких відстрочені податкові зобов'язання не було визнано.
7. Сума визнаних відстрочених податкових активів ( по кожному виду ) і визнаних відстрочених податкових зобов'язань ( по кожному виду ).
8. Сума відстроченого податку на прибуток, включена до Звіту про фінансові результати.
9. Сума витрат ( доходу ) з податку на прибуток, пов'язаних із прибутком ( збитком ) від припиненої діяльності.

#### Про будівельні контракти ( П ( С ) БО 18 )

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація :

1. Сума доходу за будівельними контрактами визначена в складі доходу звітного періоду.
2. Методи визначення доходу за будівельними контрактами у звітному періоді.
3. Про незавершені будівельні контракти :
  - методи визначення ступеня завершеності робіт ;
  - загальна сума понесених витрат і визнаних доходів ( за вирахуванням визнаних збитків ) на дату балансу ;
  - вартість виконаних субпідрядниками робіт ;
  - сума валової заборгованості замовників на дату балансу ;
  - сума валової заборгованості замовникам на дату балансу ;
  - сума одержаних авансів ;
  - сума проміжних рахунків, яка не сплачується підрядником до виконання передбачених будівельним контрактом умов для виплати таких сум або до усунення дефектів ( сума затриманих коштів )

#### Про об'єднання підприємств ( П ( С ) БО 19 )

У фінансовій звітності за період, у якому відбувалося об'єднання підприємств, указуються :

1. Найменування і загальна характеристика об'єднаних підприємств
2. Дата об'єднання
3. Інформація про закриття або продаж складової частини діяльності об'єднаних підприємств.

У Примітках до фінансової звітності за період, у якому відбулося придбання підприємства ( контрольного пакета акцій ), наводиться інформація про :

1. Відсоток придбаних акцій із правом голосу.
2. Вартість придбання й опис активів або зобов'язань, що подаються або повинні бути подані покупцем у порядку оплати.
3. Характер та суму забезпечення реструктуризації та інших витрат на закриття підприємства, що виникають у результаті придбання і визнані на дату придбання.

У Примітках до фінансової звітності наводиться також інформація про :

1. Термін корисного використання гудвілу ( негативного гудвілу ).
2. Обґрунтування періоду амортизації, якщо термін корисного використання гудвілу перевищує 20 років.
3. Звірення вартості гудвілу ( негативного гудвілу ) на початок і кінець звітного періоду з висвітленням :
  - первісної вартості та нарахованої суми амортизації ( зносу ) на початок і кінець звітного періоду ;
  - вартості гудвілу або негативного гудвілу, що виникли в результаті придбання і зараховані на баланс у звітному періоді ;
  - суми амортизації гудвілу, нарахованої за звітний період.
4. Інше списання вартості гудвілу ( негативного гудвілу ) у звітному періоді.

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація про злиття підприємств :

1. Сума активів і зобов'язань, внесена кожним підприємством ;
2. Види і кількість випущених акцій разом з часткою акцій, котрі мають право голосу, кожного підприємства, що були виміняні при злитті ;
3. Дохід ( виручка ) від реалізації, інші операційні доходи, надзвичайні доходи та чистий прибуток ( збиток ) кожного підприємства до дати злиття, включені до фінансової звітності об'єднаного підприємства.

У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про :

1. Перелік дочірніх підприємств із зазначенням назви країни реєстрації та місцезнаходження частки в капіталі, частки в розподілі голосів ( у разі її розбіжності з часткою у капіталі ).
2. Причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності.
3. Характер відносин між материнським і дочірнім підприємствами, якщо материнське підприємство не володіє в дочірньому підприємстві ( прямо або опосередковано ) більш ніж половиною голосів.
4. Назви дочірніх підприємств, у яких материнському підприємству прямо або опосередковано ( через дочірні підприємства ) належить більше половини голосів, але які з причини відсутності контролю не є дочірніми підприємствами.

5. Вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан ( на дату балансу ), фінансові результати звітного періоду і тих же показників попереднього періоду.
6. Статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.

#### Про вплив змін валютних курсів ( П ( С ) БО 21 )

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація :

- 1 Сума курсових різниць, включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду.
6. Сума курсових різниць, включена протягом звітного періоду до складу іншого додаткового капіталу, а також інформація, що пояснює взаємозв'язок між сумою таких курсових різниць на початок і на кінець звітного періоду.

У разі зміни ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України також наводиться така інформація :

1. Характер і причини зміни.
2. Вплив зміни на власний капітал.
3. Вплив зміни на чистий прибуток ( збиток ) за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку попереднього року.

#### Розкриття інформації про пов'язані сторони ( П ( С ) БО 23 )

У примітках до фінансової звітності за наявності операцій пов'язаних сторін наводиться така інформація :

1. Характер відносин між пов'язаними сторонами.
2. Види та обсяги операцій ( сума або частка в загальному обсязі ) пов'язаних сторін.
3. Використані методи оцінки активів і зобов'язань в операціях пов'язаних сторін.
4. Суми дебіторської та кредиторської заборгованості за операціями пов'язаних сторін.

Якщо одна пов'язана сторона здійснює контроль або перебуває під контролем іншої пов'язаної сторони, то інформація про характер відносин пов'язаних сторін наводиться незалежно від наявності операцій між ними.

Інформація, передбачена п. 11 П ( С ) БО 23, може не наводитися в примітках до :

- консолідованої фінансової звітності стосовно внутрішньогрупових операцій ;
- фінансової звітності материнського ( холдингового ) підприємства якщо вона обнародується разом з консолідованою фінансовою звітністю ;
- фінансової звітності дочірнього підприємства, котре є юридичною особою за законодавством України і перебуває в повній власності материнського ( холдингового ) підприємства, що також є юридичною особою за

законодавством України та обнародує консолідовану фінансову звітність ;

- фінансової звітності підприємств, що перебувають під контролем держави стосовно операцій з підприємствами, що також перебувають під контролем держави.

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація про операції між асоційованими підприємствами, що обліковуються інвестором за методом участі в капіталі :

1. Характер відносин.
2. Види та обсяги операції ( сума або частка в загальному обсязі ).
3. Використані методи оцінки активів і зобов'язань у зазначених операціях.
4. Суми дебіторської та кредиторської заборгованості за цими операціями.

У примітках до фінансової звітності за кожним класом простих акцій наводиться інформація про :

- чистий прибуток на одну просту акцію, визначений в результаті перерахунку ;
- скоригований чистий прибуток на одну просту акцію, визначений в результаті перерахунку ;
- узгодження сум, використаних як чисельники при обчисленні чистого прибутку на одну просту акцію і скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію і суми чистого прибутку (збитку) за певний період ;
- вплив розбавляючих потенційних простих акцій на середньорічну кількість простих акцій у обігу ;
- операції з простими та потенційними простими акціями, здійсненими після дати балансу ( крім операцій, зазначених у п. 15 П ( С ) БО 24).

## Тема 8

### “Податкова звітність“

1. **Склад податкової звітності.**
2. **Структура та зміст Податкової декларації з податку на додану вартість.**
3. **Структура та зміст Декларації про прибуток підприємства.**
4. **Види санкцій, встановлених чинним законодавством за порушення подання податкової звітності.**

#### 1. Склад податкової звітності

За результатами роботи за звітний період підприємства подають в податкову інспекцію ряд форм податкової звітності. Зокрема це :

1. оригінал Декларації про прибуток підприємства із заповненими додатками. Декларацію разом з додатками необхідно прошнурувати, пронумерувати із зазначенням загальної кількості сторінок, завірити підписами керівника та головного бухгалтера та печаткою.

До цього додається окремими платниками :

- 1.1. Відомість про облік балансової вартості товарів ( відповідно до ст. 5 п.5.9 ЗУ “ Про оприбуткування прибутку підприємств “ )
- 1.2. Відомість про облік балансової вартості матеріальних активів ( п. 5.9 зазначеного ЗУ )
- 1.3. Податковий звіт про результати спільної діяльності ( п. 7.7 ч. ЗУ )
- 1.4. Податковий звіт про результати діяльності виконавця довгострокових договорів ( п. 7.10.10 ЗУ )
- 1.5. Повідомлення про зменшення валового доходу за операціями, пов’язаними з реалізацією товарів ( п. 12..1.4. ЗУ )
- 1.6. Розрахунок – повідомлення розподілу консолідованого податку між юридичною особою і філіями.
2. У випадку самостійного виявлення помилок подаються “ Уточнюючий розрахунок податкових зобов’язань у зв’язку з виправленням самостійно виявлених помилок “.
3. Податковий звіт про прибуток, що звільняється від оподаткування, підприємств та організацій.
4. Податковий звіт про використання коштів неприбутковими установами і організаціями.
5. Звіт про виплачені доходи, утримання та внесення до бюджету податку на доходи нерезидентів
6. Звіт про суми отриманих пільг по оподаткуванню в розрізі окремих видів податків і пільг щодо кожного виду податку ( ф. І - ПП ).
7. Розрахунок з акцизного збору.
8. Звіт про суми нарахованого збору на розвиток виноградарства, садівництва і жмелярства.
9. Розрахунок збору за забруднення навколишнього природного середовища.
10. Розрахунок збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики.
11. Податковий розрахунок комунального податку та ін.
12. Декларація з ПДВ з відповідальними додатками :
  - 12.1 Розрахунок експортного відшкодування
  - 12.2 Розрахунок коригування сум ПДВ
  - 12.3 Розрахунок частини бюджетного відшкодування
  - 12.4 Розрахунок погашення простроченої бюджетної заборгованості з ПДВ
13. Податковий розрахунок податку з реклами
14. Звіт про використання реєстраторів розрахункових операцій та ін.

15. Для підприємств, які перейшли на оплату єдиного податку :
- розрахунок сплати єдиного податку ; до якого додається :
  - копія свідоцтва про сплату єдиного податку
  - копії платіжних доручень з позначкою банку

## 2. Структура та зміст Податкової декларації з податку на додану вартість

Подання податкової декларації по ПДВ передбачено ЗУ “ Про ПДВ “ ( та ЗУ “ Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами “ ( 21.12.2000 р. № 2181 – III ).

Відповідно до Порядку заповнення та подання декларації про ПДВ № 166 від 30.05 1997 р. з наступними змінами.

Декларація подається до податкового органу за місцем реєстрації особою, яка зареєстрована платником ПДВ згідно Закону про ПДВ з урахуванням норм, встановлених Указом Президента України від 07.08. 1998 р. № 857 / 98 “ Про деякі зміни в оподаткуванні “, а також особою, яка здійснює облік результатів спільної діяльності згідно з договором про спільну діяльність.

Декларація з ПДВ має дві форми :

- повну
- скорочену

Декларацію за скороченою формою подають новозареєстровані платники ПДВ, у яких обсяг оподаткованих операцій за останні 12 календарних місяців менше 3600 неоподаткованих мінімумів доходів громадян, тобто 61200 гривень.

За цією ж формою звітують і особи, у яких суми ПДВ залишаються повністю в їх розпорядженні для цільового використання, тобто с / г підприємства, с / г товаровиробники, с / г технопарки. Вони показують у скороченій декларації лише операції, що стосуються спеціальних режимів/

Декларація складається із вступної частини та чотирьох розділів, з них платником заповнюються перші три розділи та вступна частина, IV розділ заповнюється працівником податкової служби лише на оригіналі декларації, який залишається в податковій адміністрації :

I розділ – Податкові зобов’язання

II розділ – Податковий кредит

III розділ – Розрахунки з бюджетом за звітний період

IV розділ вноситься відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності. Підпис службової особи з ДПУ ( ДПА ) про перевірку.

Новозареєстровані платники ПДВ, які ще не відпрацювали повного календарного року, повинні звітувати щомісяця.

У скороченій декларації на відміну від повної проходить тільки додатна різниця між податковим зобов'язанням і податковим кредитом з ПДВ, тобто лише зобов'язання з ПДВ до сплати. Якщо різниця від'ємна, то за особовим рахунком у ДПУ її не проводять, а враховують у наступному звітному періоді в рахунок зменшення зобов'язань. Тобто за даними скороченої декларації отримати відшкодування неможливо.

До повної форми декларації подають додатки :

1. “ Розрахунок експертного відшкодування “
2. “ Розрахунок коригування сум ПДВ до податкової декларації з ПДВ – його подають, коли в рядках 8 або 16 декларації заносять коригування
3. “ Розрахунок частини бюджетного відшкодування “ – його складають платники, які продають товари ( роботи, послуги ) за нульовою ставкою на митній території України, за умови, що за підсумками звітного періоду в них одночасно заповнено р. 2.2 та 21 декларації
4. розрахунок погашення простроченої бюджетної заборгованості з ПДВ – подається на підставі вимог ЗУ “ Про ПДВ “ п. 11.39

У скороченій декларації є лише додаток № 2 і подають його в тому випадку, коли рядки 8 або 16 скороченої декларації заповнені.

Звітний період для платників податку, в яких обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів ( робіт, послуг ) за попередній календарний рік перевищує 7200 неоподаткованих мінімумів доходів громадян, дорівнює календарному місяцю, а платників, у яких обсяги продажу менші – можуть застосовувати за своїм вибором податковий період, що дорівнює календарному місяцю або кварталу. Платник про своє рішення повинен подати письмову заяву в податкову службу за місяць до початку календарного року, не пізніше 30 листопада.

Не дозволяється здійснювати заміну місячного податкового періоду на кварталний в одному календарному році.

Пунктом 2.6 Порядку встановлено такі строки подання декларації :

- якщо податковий період дорівнює календарному місяцю, то подається протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця ;
- якщо податковий період дорівнює календарному кварталу, то подається протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу.

Декларація може бути надіслана до податкового органу поштою з повідомленням про вручення не пізніше, ніж за 10 днів до закінчення встановленого граничного терміну, подання.

За добровільним рішенням платник ПДВ може подати декларацію в електронній формі за умови реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, встановленому Законодавством.

Декларація подається платником незалежно від того, виникло у звітному періоді у платника податкове зобов'язання, чи ні.

Не допускається заповнення декларації олівцем, наявність виправлень і помарок. В рядках, де відсутні дані для заповнення, має бути проставлені прочерк. Суми проставляються в гривнях, без копійок, з відповідним округленням за загальноустановленими правилами.

Платник податку самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає в декларації. Ці дані мають відповідати даним бухгалтеру та даним книг податкового обліку платника. Достовірність даних підтверджується підписами відповідальних посадових осіб ( керівника, гол. Бухгалтера ) та печаткою, а якщо в електронній формі – електронним підписом.

Якщо декларація не заповнена відповідно до цих вимог та подана без відповідних додатків, вона вважається неприйнятною і повертається до доопрацювання.

Якщо платником самостійно виявлено помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації, то такий платник зобов'язаний подати нову уточнену податкову декларацію, що містить виправлені показники.

Якщо за результатами поданої уточненої декларації виникає потреба повернення надміру сплаченого податку з ПДВ або його відшкодування, то разом з уточненою декларацією необхідно подати заяву на повернення чи відшкодування цих сум з дотриманням граничних строків її подання, тобто протягом місяця, наступного після подання декларації.

Якщо строк подання такої заяви закінчився, то уточнена декларація також не подається.

Не може бути зменшена сума податкових зобов'язань, яка не була сплачена до бюджету в минулих звітних періодах у зв'язку з повним або частковим списанням податкового боргу.

До уточненої декларації додається Довідка про суми ПДВ, які збільшують або зменшують податкові зобов'язання звітного періоду в результаті виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах.

Якщо у зв'язку з виправленням помилки, допущеної в попередніх звітних періодах, визначено заниження податкового зобов'язання, то платник самостійно нараховує та сплачує штраф у розмірі 10 % суми такого зобов'язання.

Податкове зобов'язання, самостійно визначене платником, вважається узгодженим з дня подання декларації до податкового органу за місцем реєстрації і не може бути оскаржене платником в адміністративному чи судовому порядку.



Подання декларації з податку на прибуток підприємства встановлено ЗУ “ Податок на прибуток “ у редакції від 22 травня 1997 р. № 283 / 97 ВР із змінами і доповненнями, внесеними ЗУ від 1.07.04. № 1957 – IV.

Суб'єкти, об'єкти, база оподаткування податком на прибуток, порядок його сплати визначаються положеннями Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". Основними об'єктами при веденні обліку податку на прибуток є валові доходи, валові витрати та амортизація. Відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємства", сума оподатковуваного прибутку визначається як різниця між валовими доходами, витратами та амортизацією (рівність 13.1):

$$\boxed{\text{Оподатковуваний прибуток}} = \boxed{\text{Валові доходи}} - \boxed{\text{Валові витрати}} - \boxed{\text{Амортизація}}$$

Ці показники є основними показниками звіту, що подається платниками податку на прибуток, - Декларації з податку на прибуток.

Декларація відображає суму нарахованого та сплаченого податку на прибуток за звітний період, а також стан заборгованості зі сплати підприємством даного податку.

Цей звіт може складатися за наступними формами:

**1.Звітна.** Стандартна форма поточної звітності для звичайних підприємств (без філій з консолідованою сплатою).

**2.Звітна консолідована.** Форма поточної звітності для підприємств, що сплачують податок на прибуток консолідовано зі своїми філіями.

**3.Звітна нова,** її використовують після письмової пропозиції податкових органів, якщо раніше подану податкову Декларацію не було визнано.

Декларація складається із заголовної, двох основних частин та одинадцяти додатків, з яких сім подаються щокварталу, у тому числі за рік, а чотири - виключно при наданні Декларації за рік. Показники, відображені в Декларації та у додатках, які відповідають коду рядка Декларації, повинні збігатися.

Заголовна частина Декларації призначена для характеристики виду декларації, що надається платником, а також для відображення реквізитів

Зміст показників двох основних частин повністю відповідає порядку визначення бази оподаткування податком на прибуток (див. рівність 13.1) і містить показники, що відображають зобов'язання підприємства перед бюджетом з податку на прибуток.

Усі показники цих частин Декларації можна об'єднати у кілька великих розділів:

1. Показники валових доходів (код рядків 01 – 03)
2. Показники валових витрат (код рядків 04 – 06)
3. Амортизаційні відрахування
4. Об'єкт оподаткування, сума нарахованого податку на прибуток, а також суми зобов'язання зі сплати податку

У першому розділі (рис. 13.1) наводяться суми валових доходів (за видами операцій, які забезпечили отримання доходу підприємству), а також

суми, на які коригується сума валового доходу (наприклад, вартість повернутих покупцями товарів)

Скоригований валовий дохід:

- доходи від продажу товарів (р, п)
- приріст балансової вартості запасів
- доходи від виконання довгострокових договорів
- доходи від операцій з цінними паперами, валютними цінностями та борговими зобов'язаннями
- прибуток від операцій з землею
- Коригування валових доходів (+; –):
  - 1) зміна суми компенсації вартості товарів (р, п)
  - 2) самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів
  - 3) врегулювання сумнівної або безнадійної заборгованості
- інші види доходів, які ходять до складу об'єкта оподаткування

Ці дані можна отримати за допомогою книг аналітичного обліку, в яких відображаються суми валових доходів за звітний період. Якщо ж такі книги не ведуться, бухгалтеру необхідно здійснити вибірку сум:

**- надходжень грошових коштів на поточний рахунок, в касу** (за допомогою кореспонденції рахунків за дебетом рахунків 30, 31 та кредитом 681, 70, 71, 72, 73, 74, які відображаються в обліковому регістрі Журналі 1 та відомостях до нього, та в обліковому регістрі Журналі 6);

**- відвантаження продукції, надання робіт, нарахування доходів від інвестиційних і фінансових операцій**, використовуючи для цього суми за кореспонденцією рахунків: за дебетом рахунків 36, 37 і кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, що знаходять відображення в облікових регістрах журналів 3 і 6 та відомостях до них.

Сума вибраних показників становитиме значення валового доходу підприємства за звітний період, оскільки відповідно до діючого законодавства валовий дохід визначається по першій події: або надходженню коштів, або відвантаженню запасів, при фіксуванні завершення надання послуг, робіт тощо.

У даному розділі Декларації також вказуються суми, які зменшують або ж збільшують валовий дохід, - коригують його. До таких величин належать вартість раніше відвантажених товарів, але повернутих покупцем через незадоволеність якістю, зміною потреби у кількості таких запасів. Останнє призводить до необхідності зменшення валового доходу.

Крім того, до складу валових доходів слід включати суми списаної кредиторської заборгованості та суми, отримані в рахунок погашення дебіторської заборгованості, яка раніше була списана у зв'язку з безнадійністю. Третім показником, який коригує валовий дохід - виявлені помилки минулих податкових періодів. Значення, що збільшують суму валових доходів наводяться в Декларації зі знаком "+", а ті, що зменшують, - зі знаком "-".

Алгебраїчна сума валового доходу та суми його коригувань утворює суму скоригованого валового доходу.

Наступною групою показників Декларації є суми валових витрат, понесених підприємством у звітному періоді, а також суми їх коригувань (див. рис. 13.3).

#### Скориговані валові витрати

- Витрати на придбання товарів (робіт, послуг), крім визначених у рядку 04.11 Декларації
- Убуток балансової вартості запасів
- Витрати на оплату праці та державне загальнообов'язкове страхування, на довгострокове страхування життя, додаткове пенсійне страхування
- Сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім визначених у рядку 04.4 Декларації
- Витрати, пов'язані з виконанням довгострокових договорів та витрати на поліпшення основних фондів та нафтогазових свердловин
- Добровільне перерахування коштів, передача товарів (робіт, послуг)
- Коригування валових витрат, у тому числі:
  - 1) зміна суми компенсації вартості товарів (робіт, послуг)
  - 2) самостійно виявлені помилки за результатами минулих податкових періодів
  - 3) врегулювання сумнівної (безнадійної) заборгованості

Для відображення цих даних необхідно використати дані облікового реєстру Журналу 5 (5А) і відомостей до нього, а також книг аналітичного обліку з обліку валових витрат.

Коригування валових витрат відображається у Декларації, якщо у звітному періоді:

а) підприємство, що звітується, повертало раніше придбані товарно-матеріальні цінності, отримані роботи або послуги підприємству-продавцю. У такому випадку суму раніше відображених валових витрат потрібно зменшити на величину повернутих цінностей постачальнику.

б) визнано безнадійною дебіторську заборгованість покупця (за умови, що підприємством, яке звітується, вжито усіх заходів для стягнення такої заборгованості).

Для відображення в Декларації сум амортизаційних відрахувань за звітний період потрібно звернутися до кореспонденції за дебетом рахунків з обліку витрат та кредитом рахунку 13 облікових реєстрів Журналів 4, 5 та відомостей до них або ж первинних документів з обліку основних засобів, розрахунків бухгалтерії, в яких відображено нарахування зносу необоротних активів.

Умовно виділений розділ IV Декларації з податку на прибуток (рис. 13.1) є розділом, який містить підсумкові показники, необхідні для обчислення зобов'язання з податку на прибуток за звітний період. Перш за все, це **об'єкт оподаткування**, що є результатом різниці скоригованого валового доходу та скоригованих валових витрат і амортизації. Отриманий показник може мати або позитивне або негативне значення. Позитивний результат позначає прибуток підприємства за звітний період, що підлягає оподаткуванню,

негативний - збиток. Якщо одержано прибуток, то наступним показником Декларації, який потрібно вказати, - є **сума нарахованого податку на прибуток**.

Розробниками Звіту передбачено можливість подання до Декларації пояснень (розкриття) окремих результатів господарської діяльності підприємства. Для цього у нижній частині Декларації з податку на прибуток необхідно зробити примітку про кількість сторінок таких пояснень.

Декларація з податку на прибуток підприємства та додатки до неї подаються платником незалежно від того, чи виникло у звітному періоді в платника податкове зобов'язання чи ні.

Декларація заповнюється в тисячах гривень з одним знаком після коми.

Оригінал декларації з відповідними додатками подається платником до податкового органу за місцезнаходженням платника. Декларація подається платником податку до державного податкового органу для реєстрації протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду.

Платник, самостійно виявивши помилки, що містяться у раніше поданій ним Декларації, має право подати уточнений розрахунок.

Підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, подають декларацію за підсумками податкового (звітного) року в терміни, встановлені законом для річного базового податкового (звітного) періоду.

### 3. Структура та зміст Податкової декларації з ПДВ

Одним із найбільш поширених непрямих податків, що сплачується в Україні, є податок на додану вартість (ПДВ). Основним нормативним документом, що регулює порядок нарахування та сплати цього податку, є Закон України "Про податок на додану вартість" (*ст.. 1 – 6 добре орієнтуватись*)

Обсяг діяльності осіб, що звітуються, визначає:

- а) звітний період для складання декларації (рис. 13.4);
- б) форму подання декларації з ПДВ (див. рис. 13.5).

Незалежно від форми подання, декларація складається із вступної частини та чотирьох розділів. З них платником заповнюються перші три

розділи та вступна частина, четвертий розділ заповнюється працівниками податкової інспекції (адміністрації) лише на оригіналі декларації, який залишається в податковій інспекції (адміністрації). *Додатки до декларації подаються лише тоді, коли за звітний період підприємство здійснювало відповідні операції.*

Призначенням податкової декларації з ПДВ є відображення стану розрахунків підприємства-платника зі сплати до бюджету податку на додану вартість. Основними показниками, які визначають стан розрахунків підприємства за податком на додану вартість, є податкове зобов'язання і податковий кредит. Як відомо, **податковим зобов'язанням**, є загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді, що

визначена згідно із законодавством України; *податковим кредитом* - визначена сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду. Він складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних засобів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Зобов'язання платника зі сплати податку на додану вартість обчислюється як різниця між сумою податкових зобов'язань з ПДВ і сумою податкового кредиту.

Такому порядку визначення розрахунків платника з бюджетом зі сплати ПДВ повністю відповідають показники податкової декларації з ПДВ (рис. 13.6).

Податкова декларація з податку на додану вартість складається з таких розділів:

**Розділ 1.** Податкові зобов'язання (рядки 1-9)

**Розділ 2.** Податковий кредит (рядки 10-17)

**Розділ 3.** Розрахунки з бюджетом за звітний період (рядки 18-27)

Декларація з ПДВ подається не пізніше двадцятого числа місяця, що настає за звітним періодом.

#### **4. Порядок заповнення податкового розрахунку за формою 1 ДФ**

Законом України "Про податок з доходів фізичних осіб" визначено необхідність сплати фізичними особами, що отримують доходи, податку з доходів фізичних осіб.

Законодавством передбачено, що податкові агенти повинні щоквартально надавати до органів Державної податкової держадміністрації звітність про нарахування і сплату податку з доходів фізичних осіб. Для цього затверджено спеціальну форму - ф. № 1ДФ "Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку" (далі - Податковий розрахунок).

Податковий розрахунок за ф. № 1ДФ подається податковими агентами зі штатною чисельністю працівників до 1000 осіб єдиним документом на всіх працюючих з обов'язковим заповненням їх десятирозрядних ідентифікаційних номерів - однією порцією.

Якщо штатна чисельність працівників перевищує 1000 осіб, можливе подання податкового розрахунку кількома порціями, кожна з яких є окремим податковим розрахунком зі своїм номером порції.

*Розглянемо особливості заповнення деяких показників Податкового розрахунку. Відповідно до вимог діючого законодавства, у Податковому розрахунку необхідно вказувати тільки ідентифікаційний код особи, про доходи якої звітується податковий агент. Однак, якщо у звіті відображаються доходи осіб, які померли й не мали ідентифікаційного коду, або осіб, які через свої релігійні або інші переконання відмовляються від прийняття ідентифікаційного коду й офіційно повідомили про це державні органи та зробили відмітку в паспорті, то у Податковому розрахунку*

дозволяється зазначати їх прізвище, ім'я та по-батькові. Для таких осіб складається окремий аркуш Податкового розрахунку.

*Наприклад, Петру Омеляновичу Потапенку (паспорт ВМ 001001) у першому кварталі ц.р.:*

<i>нараховано заробітної плати за</i>	<i>січень</i>	<i>650,00грн.</i>
<i>лютий</i>		<i>650,00грн.</i>
<i>березень</i>		<i>650,00грн.</i>
<i>всього</i>		<i>1950,00 грн.</i>
<i>утримано податку з доходів фізичних осіб в січні</i>	<i>84,50 грн.</i>	
<i>лютому</i>		<i>84,50 грн.</i>
<i>березні</i>		<i>84,50 грн.</i>
<i>всього</i>		<i>253,50 грн.</i>

*Вся сума заробітної плати виплачена, а податок перераховано до бюджету. Працівник не має ідентифікаційного коду. Податковий розрахунок матиме вигляд (див. зразок 13.3).*

Податковий розрахунок за ф. № 1ДФ подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу. Окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається.

У разі необхідності проведення коригувань податкового розрахунку до закінчення терміну приймання (протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу) подається новий звітний розрахунок. У цьому випадку штрафні санкції не застосовуються.

Уточнюючий податковий розрахунок подається у разі необхідності проведення коригувань після закінчення терміну приймання. Уточнюючий податковий розрахунок може подаватися як за звітний період, так і за попередні періоди.

Податковий розрахунок готується у двох примірниках. Один примірник подається до органу державної податкової служби. Другий - з підписом особи, відповідальної за приймання розрахунку, штампом та проставленим номером порції, отриманим при обов'язковій реєстрації розрахунку в органі державної податкової служби, - повертається податковому агенту.



