

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

А.М. Стельмащук,
П.С. Смоленюк

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*



Київ – 2007

УДК 657(075.8)

ББК 65.025я73

С 11

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1.4/18-Г-883 від 11.10.2006 р.)*

Рецензенти:

Баланюк І.Ф. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Прикарпатського Національного університету ім. В.Стефаніка;

Холин П.Я. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Тернопільського державного економічного університету ;

Олексюк О.С. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Хмельницького економічного університету.

Стельмащук А.М., Смоленок П.С.

С 11 Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2007 — 528 с.

ISBN 966-364-410-9

У навчальному посібнику розглядаються теоретичні і практичні питання бухгалтерського обліку. Висвітлено аспекти становлення бухгалтерського обліку, організації його на підприємстві, обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів. Тестові завдання допоможуть закріпити теоретичні положення.

Для студентів вищих навчальних закладів. Може бути корисним для практикуючих бухгалтерів.

ISBN 966-364-410-9

© Стельмащук А. М.,
Смоленок П. С., 2007.

© Центр учбової літератури, 2007.

Передмова	7
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	9
1.1. Історія виникнення, сутність предмета і метод бухгалтерського обліку.	9
1.2. Поняття про систему бухгалтерських рахунків та подвійний запис.	17
1.3. Бухгалтерський баланс і його структура.	21
1.4. Документування господарських операцій, облікові реєстри	25
1.5. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності	32
<i>Резюме</i>	37
<i>Контрольні запитання</i>	38
<i>Тестові завдання</i>	39
Розділ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ	44
2.1. Правові засади регулювання, організації і ведення бухгалтерського обліку	44
2.2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку.	46
2.3. План рахунків бухгалтерського обліку	49
2.4. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві	52
2.5. Організація внутрішньогосподарського обліку.	57
2.6. Зміст і вимоги до складання фінансової звітності.	66
2.7. Зберігання, знищення та вилучення документів	72
<i>Резюме</i>	75
<i>Контрольні запитання</i>	76
<i>Тестові завдання</i>	77
Розділ 3. ОБЛІК АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	82
3.1. Сутність, оцінка і класифікація активів.	83
3.2. Облік необоротних активів	86
3.2.1. Облік основних засобів.	86

3.2.2. Облік нематеріальних активів	98
3.2.3. Облік довгострокових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій та інших довгострокових активів.	101
3.2.4 Облік капітальних інвестицій	103
3.2.5. Облік довгострокової дебіторської заборгованості	105
3.2.6. Облік відстрочених податкових активів.	107
3.3. Облік оборотних активів	109
3.3.1. Облік виробничих запасів.	109
3.3.2. Облік тварин на вирощуванні і відгодівлі	115
3.3.3. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів	116
3.3.4. Облік процесу виробництва	118
3.3.5. Облік браку у виробництві	124
3.3.6. Облік напівфабрикатів, готової продукції та товарів	126
3.3.7. Облік коштів та розрахункових процесів на підприємстві	130
3.3.8. Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками	142
3.3.9. Облік податкових розрахунків і платежів.	143
3.3.10. Облік страхових розрахунків і платежів.	146
3.3.11. Облік заробітної плати та відрахувань з неї	147
3.3.12. Облік виплат відпусток.	153
3.3.13. Облік допомоги по тимчасовій непрацездатності.	158
3.3.14. Облік додаткового пенсійного забезпечення	159
3.3.15. Облік розрахунків за іншими операціями.	160
<i>Резюме</i>	161
<i>Контрольні запитання.</i>	162
<i>Тестові завдання</i>	163

Розділ 4. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА ЗА СТАТТЯМИ ПАСИВУ БАЛАНСУ	176
4.1. Сутність терміна «пасив» у бухгалтерському балансі.	176
4.2. Визначення власного капіталу, його структура та призначення.	178
4.3. Особливості обліку розрахунків при формуванні власного капіталу	189
4.4. Облік розрахунків при нарахуванні і виплаті дивідендів	197
4.5. Особливості обліку розрахунків при зміні власного капіталу	202
4.6. Облік змін статутного капіталу	208
<i>Резюме</i>	218
<i>Контрольні запитання.</i>	219
<i>Тестові завдання</i>	220

Розділ 5. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	224
5.1. Визнання, оцінка та класифікація зобов'язань	224
5.2. Облік довгострокових кредитів банку.	228
5.3. Облік інших довгострокових фінансових зобов'язань	233
5.4. Облік поточних зобов'язань	247

5.5. Облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень	251
5.6. Облік страхових резервів та інших забезпечень	255
5.7. Облік інших поточних зобов'язань	259
<i>Резюме</i>	261
<i>Контрольні запитання</i>	262
<i>Тестові завдання</i>	263
Розділ 6. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	267
6.1. Загальні принципи та варіанти обліку доходів, витрат і фінансових результатів	268
6.2. Класифікація та визнання доходів	270
6.3 Облік доходів та результатів діяльності	275
6.4. Класифікація та визнання витрат	280
6.5. Облік витрат підприємства та собівартості реалізованої продукції	287
6.6. Визначення та облік фінансових результатів	290
6.7. Облік доходів, витрат і результатів операційної діяльності	291
6.8. Облік доходів, витрат і результатів фінансових операцій	303
6.9. Облік доходів, витрат і результатів іншої звичайної діяльності	305
6.10. Облік доходів і витрат за будівельними контрактами	308
6.11. Облік доходів майбутніх періодів	321
6.12. Особливості обліку на позабалансових рахунках	324
<i>Резюме</i>	326
<i>Контрольні запитання</i>	328
<i>Тестові завдання</i>	329
Додаток 1. ПЛАН РАХУНКІВ	337
Додаток 2. СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ	354
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	354
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»	359
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»	370
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів»	379
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал»	389

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	394
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
7 «Основні засоби»	398
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
8 «Нематеріальні активи»	407
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
9 «Запаси»	414
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
10 «Дебіторська заборгованість»	421
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
11 «Зобов'язання»	425
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
12 «Фінансові інвестиції»	429
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
13 «Фінансові інструменти»	437
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
14 «Оренда»	448
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
15 «Дохід»	458
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
16 «Витрати»	462
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
17 «Податок на прибуток»	472
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
18 «Будівельні контракти»	480
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
19 «Об'єднання підприємств»	485
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
20 «Консолідована фінансова звітність»	490
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
21 «Вплив змін валютних курсів»	494
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
22 «Вплив інфляції»	499
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	507
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
24 «Прибуток на акцію»	510
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	
25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	518

Для ефективного функціонування всіх складових елементів національної економіки необхідно мати достовірну та об'єктивну інформацію про стан їх розвитку, наявний майновий, грошовий та фінансовий потенціал, факторіальні та результативні показники господарювання, а також їх формування на підприємстві. Таку інформацію надає тільки бухгалтерський облік. Сфера його застосування — підприємства, організації, установи виробничої, комерційної, кредитно-банківської та інших видів діяльності, а через узагальнення його даних та звітності — галузі, економіка окремих країн, в цілому світова економіка.

За період з часу виникнення бухгалтерський облік сформувався як наука і засіб управління діяльністю виробничих і сервісних структур. Управлінські функції бухгалтерського обліку в міру його розвитку поглиблювалися і вдосконалювалися, в результаті чого він став засобом розумового узагальнення, перетворився на об'єктивну необхідність сучасного управління господарською діяльністю. Сьогоднішній бухгалтерський облік — це система безперервного, суцільного і взаємопов'язаного спостереження за створенням суцільного продукту і пов'язаними з ним процесами обміну, розподілу та перерозподілу, за наявністю і рухом майна господарств та відображення цих процесів у грошовому виразі з метою одержання інформації, потрібної для управління діяльністю господарства будь-якого масштабу та рівня.

Особливістю цього видання є те, що воно охоплює основні теоретичні елементи бухгалтерського обліку в тісному поєднанні з практичними питаннями облікової

діяльності. Враховано, що бухгалтерський облік ведеться в усіх видах підприємницької діяльності — виробничій, комерційній, грошово-кредитній, банківській, страховій, в усіх галузях та підгалузях господарювання — промисловості, сільському господарстві, будівництві тощо, — і всюди він має свої особливості, проте його вихідні положення є спільними для всіх.

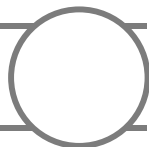
Зміст посібника охоплює теоретичні основи бухгалтерського обліку, питання організації обліку в Україні, практичні питання ведення бухгалтерського обліку активів і пасивів підприємства. До кожного розділу посібника сформовані тестові завдання, які дають можливість користувачам перевірити рівень засвоєння матеріалу. Окрему частину посібника займають Національні стандарти бухгалтерського обліку, які є основою облікової діяльності в Україні.

Мета навчального посібника — допомогти студентам досконали оволодіти теоретичними і практичними питаннями бухгалтерського обліку, навчити їх здійснювати таку побудову та організацію бухгалтерського обліку, які забезпечать однозначне визначення активів та пасивів підприємства, складу затрат, доходів та фінансових результатів.



Розділ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ



- 1.1. Історія виникнення, сутність предмета і метод бухгалтерського обліку.
- 1.2. Поняття про систему бухгалтерських рахунків та подвійний запис.
- 1.3. Бухгалтерський баланс і його структура.
- 1.4. Документування господарських операцій, облікові регістри.
- 1.5. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Ключові поняття і терміни: бухгалтерський облік, бухгалтерські рахунки, бухгалтерський баланс, облікові регістри, предмет бухгалтерського обліку, метод бухгалтерського обліку, документування господарських операцій, подвійний запис, фінансова звітність.

Після вивчення теми студент повинен:

Знати:

- історію виникнення бухгалтерського обліку;
- сутність і завдання бухгалтерського обліку;
- предмет бухгалтерського обліку;
- метод бухгалтерського обліку.

Вміти:

- висвітлити основні етапи розвитку бухгалтерського обліку;
- охарактеризувати мету бухгалтерського обліку;
- пояснити суть основних складових бухгалтерського обліку;
- дати визначення предмета і методу бухгалтерського обліку.

1.1. ІСТОРІЯ ВИНИКНЕННЯ, СУТНІСТЬ ПРЕДМЕТА І МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Бухгалтерський облік має давню історію. Найперші письмові згадки про облік датуються XIV століттям. У 1391 році італійський історик Т. Зербі писав про існування подвійного об-

ліку, за якого сума по кожній господарській операції записувалася два рази. В 1458 р. Купець із Дубровника Бенедетто Котруллі в книгу «Про торгівлю і цілковитого (досконалого) купця» включив розділ про подвійну бухгалтерію. Але **основоположником обліку як методичної науки вважається видатний математик Лука Пачоллі (1445—1515 рр.)**, який обґрунтував свої погляди у книзі «Трактат про рахунки і записи».

В Україні перші відомості про облік сягають XI століття, тобто часів Київської Русі. У процесі історичного розвитку науки і суспільного життя господарський облік ускладнювався, удосконалювалися методи пізнання цієї теорії, а також зростали його значення і роль в економіці.

Історично процес формування бухгалтерської науки проходив так, що понад сімдесят тисяч років бухгалтерський облік формувався тільки як практика. Протягом останніх трьох тисячоліть (починаючи з Ксенофонта та Платона) бухгалтерський облік формується і як теоретична система знань. Найважливіші теоретичні розробки бухгалтерської науки відносяться до XV—XX століття — від Л. Пачоллі (1494 р.) до наших днів.

Першопричиною виникнення бухгалтерського обліку є матеріальне виробництво, яке забезпечує існування суспільства. У процесі матеріального виробництва виникає потреба в обліку кількості добутих засобів існування, а пізніше — і кількості предметів, необхідних для виробництва тієї чи іншої кількості продуктів. З розвитком матеріального виробництва виникає потреба в обліку міри праці і міри споживання, тобто вартості.

Матеріальне виробництво виникло з виникненням людини, але потреба в обліку з'явилася значно пізніше. Отже, господарський облік виник у процесі матеріального виробництва тільки на певному ступені культурного розвитку людського суспільства.

До цього він був надзвичайно примітивним як щодо техніки, так і щодо обсягу обліковуваних елементів процесу виробництва. Як правило, обліковувалися лише кінцеві результати людської праці: кількість вироблених продуктів, яка фіксувалася у вигляді зарубок на деревах, крапок на глиняних дошках, вузлів на кінському волоссі та ін. З розвитком людського суспільства господарський облік ускладнювався і вдосконалювався, підвищувалися його значення і роль у господарському житті суспільства. Облік повніше охоплював процес матеріального виробництва та людських відносин, перетворювався на обов'язкову функцію господарського управління процесами виробництва, обміну, розподілу і споживання або на засіб ро-

зумового узагальнення всього процесу виробництва (контролю) за процесом формування вартості та власності.

Протягом XII—XX століть бухгалтерський облік сформувався як наука і засіб управління діяльністю торгових компаній і банків. Спочатку це була практична діяльність по реєстрації окремих господарських фактів для господарських потреб власника або якоїсь суспільної структури (держави, муніципалітету, рабовласника, феодала тощо). Цю діяльність можна характеризувати як рахівництво. Регламентація такого обліку обумовлювалася потребами в облікових даних. В основному це були інформаційні або контрольні потреби.

Необхідністю його розвитку стало те, що примітивний облік у прибутково-видаткових книгах виявився недостатнім. Потрібен був суцільний і безперервний облік, який давав би необхідну інформацію і забезпечував повсякденний контроль за рухом вкладеного капіталу та визначення фінансових взаємовідносин з партнерами. Бухгалтерський облік мав обслуговувати вимоги, які ставилися зростаючим товарним виробництвом і бурхливим розвитком торгового капіталу. Управлінські функції бухгалтерського обліку в міру його розвитку поглиблювалися і вдосконалювалися, він став засобом розумового узагальнення, перетворився на об'єктивну необхідність сучасного управління господарською діяльністю.

Бухгалтерський облік — це, насамперед, економічна наука, тобто наука про ведення господарства. Разом з тим як система знань бухгалтерський облік включає значну кількість правових (юридичних), математичних (арифметичних, алгебраїчних) та інших елементів знань, завдяки чому перетворився в науку на зіткненні кількох наук, поєднуючи елементи різних економічних наук: статистики, фінансів тощо. Завдяки цьому бухгалтерський облік вважають то «мовою бізнесу», то «скелетом управління», то навіть другим «виданням» політичної економії (П. Прудон), а бухгалтера на підприємстві вважають управлінцем інформацією, відповідальним за її формування для внутрішніх і зовнішніх споживачів.

Згідно з цим, **метою ведення бухгалтерського обліку** є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Інформація про господарську діяльність підприємства цікавить не лише його власників і керівників, а й широке коло інших користувачів, які приймають рішення щодо стосунків із цим під-

приємством, дотримання ним укладених угод, установлених норм і правил. До таких користувачів належать потенційні інвестори, працівники, кредитори, покупці, податкові органи тощо. Для забезпечення користувачів інформацією про господарську діяльність слід безперервно вести бухгалтерський облік із дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Для будь-якого підприємства бухгалтерська інформація служить, насамперед, для прийняття управлінських рішень, обрання найбільш доцільного напрямку діяльності та орієнтує дане підприємство на ринку товарів і послуг.

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

Якщо йдеться про облік у господарських об'єктах, то його називають господарським обліком, що вимагає проміжного визначення цього поняття.

Господарський облік — це спостереження, сприймання, вимірювання та реєстрація господарських фактів, які являють собою або дійсні явища (споруда, трактор, хліб тощо), або дійсний процес господарювання (купівля, виготовлення продукту, виконання роботи, надання послуги тощо)

Господарський облік реєструє не всі явища природи і суспільства, а лише господарські факти — діяльність людей, спрямовану на добування, перетворення і пристосування продуктів природи до потреб людського суспільства.

Облік можливий тільки тоді, коли є в наявності який-небудь факт, тобто **передумовою обліку є факт** (від. лат. factum — зроблене, дійсна подія, тобто істина).

Виходячи з цього, у бухгалтерському обліку відображаються окремі господарські операції, з яких складається виробничо-господарська діяльність.

Господарська операція — це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів, зобов'язань та власному капіталі підприємства. Більшість господарських операцій є наслідком вольових дій юридичних або фізичних осіб, які укладають угоди, здійснюють технологічні операції тощо. Поряд з тим господарські операції можуть мати місце в результаті певних подій, тобто явищ локальної дійсності, що трапляються незалежно від волі людини (стихійне лихо, моральний знос тощо). Отже, господарська операція являє собою дію або подію, яка веде до змін у фінансовому стані підприємства.

Кожна господарська операція має певні ознаки та показники, які характеризують її сутність. Ознакою господарської операції є те, що якісно відрізняє її від інших операцій і разом з тим дає можливість групувати однорідні господарські операції. Наприклад, операції з реалізації продукції можуть відрізнитися залежно від умов поставок і покупців. Показники господарської операції забезпечують кількісну характеристику операції з допомогою відповідних вимірників (натуральних, трудових, грошових).

Процес обліку складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксації (реєстрації) фактів, процесів, подій природи або суспільного життя.

Спостереження — початковий стан емпіричних досліджень, який полягає в цілеспрямованому сприйнятті предметів та явищ дійсності для одержання безпосередніх чуттєвих даних про об'єкт пізнання.

Сприймання — чуттєве відображення предметів та явищ об'єктивної дійсності в сукупності притаманних їм властивостей та особливостей при безпосередній дії їх на органи чуття. Це означає, що сприйняття зводиться до визначення змістовної характеристики об'єкта, який потрібно облікувати, тобто до визначення предметної сутності об'єкта обліку.

Вимірювання — відображення об'єкта обліку в визначених одиницях вимірювання. Для безпосереднього спостереження, вимірювання і відображення фактів, явищ та процесів суспільного виробництва в обліку користуються натуральними, трудовими і грошовими вимірниками.

Реєстрація (фіксація) — це закріплення даних про предметну сутність господарського факту, явища або процесу, одиниць його виміру та інших характеристик на технічному носії — папері, магнітній стрічці, магнітному диску тощо.

Основою бухгалтерського обліку є первинне спостереження, тобто сприйняття господарських операцій у момент їх здійснення. Таке спостереження здійснюється працівниками підприємства безпосередньо або за допомогою відповідних технічних засобів (терезів, лічильників, датчиків тощо). Однак у процесі господарської діяльності виникають розбіжності між даними первинного спостереження та фактичним станом об'єктів обліку. Наприклад, у процесі транспортування та збереження товарно-матеріальних цінностей можуть мати місце природні втрати (усушка, витікання, утруска, випаровування тощо). Крім того, розбіжності між даними первинного спостереження та фактичною наявністю цінностей можуть бути нас-

лідком помилок, зловживань, крадіжок тощо. Це викликає необхідність періодично проводити контрольні спостереження: інвентаризації, ревізії, звіряння, переоблік тощо.

Для збереження та передачі результати спостережень фіксуються на матеріальному носії у вигляді первинного документа.

Первинний документ — це письмовий документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Інформація, що міститься в первинних документах, систематизується в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

Обліковий реєстр — це письмовий документ, який містить накопичені та згруповані за певними однорідними ознаками дані первинних документів. На основі облікових реєстрів складається бухгалтерська звітність.

Бухгалтерська звітність — це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. Отже, бухгалтерська звітність є способом передачі інформації користувачам.

Форми та зміст бухгалтерської звітності залежать від потреб конкретних користувачів. З урахуванням цього виділяють такі види звітності: фінансову, податкову, статистичну і внутрішню (управлінську).

Фінансова звітність — це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Фінансова звітність задовольняє інформаційні потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпечення зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

Таким чином, фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Для забезпечення інтересів користувачів бухгалтерський облік є об'єктом регулювання з боку держави.

Бухгалтерський облік сьогодні — це система безперервного, суцільного і взаємопов'язаного спостереження за створенням су-

спільного продукту і пов'язаними з ним процесами обміну, розподілу та перерозподілу, за наявності і рухом майна господарств та відображення цих процесів у грошовому виразі з метою одержання інформації, потрібної для управління діяльністю господарства будь-якого масштабу та рівня. Можна констатувати, що сьогодні бухгалтерський облік став складовою частиною управлінської системи світової економіки. Без бухгалтерського обліку неможливе управління будь-якою ланкою господарства.

Бухгалтерський облік ведеться в усіх видах підприємницької діяльності — виробничій, комерційній, грошово-кредитній, банківській, страховій, в усіх галузях та підгалузях господарювання — промисловості, сільському господарстві, будівництві тощо, — і всюди він має свої особливості, проте його вихідні положення є єдиними (однаковими) для всіх.

Як інформаційна система бухгалтерський облік поділяється на дві частини: відкриту, що публікується, та закриту, яка становить комерційну таємницю підприємства. Перша формує поняття «фінансовий облік», друга — внутрішньогосподарський (виробничий) облік.

Як і будь-яка інша математична наука бухгалтерський облік повинен мати свою систему вимірників.

Натуральні вимірники відображають господарські засоби і процеси в натуральному виразі, тобто за даними виміру, зважування та перерахунку. Наприклад, роботу вантажного автотранспорту вимірюють в тонно-кілометрах, а кількість перевезених пасажирів — в пасажиро-кілометрах. Сфера застосування даних вимірників є обмеженою, оскільки вони вимагають економічно-однорідних груп господарських засобів. Наприклад, не можна додати масу вирощеного зерна, виражену в центнерах, і кількість приплоду тварин, обчислену в головах. Іншими словами, натуральні вимірники не є узагальнюючими.

Трудові вимірники використовують виключно для визначення кількості затраченої праці на створення готового продукту і виражаються в одиницях часу (робочих днях, годинах, хвиликах).

Грошовий вимірник має якраз узагальнюючу функцію і дозволяє обчислити загальний розмір засобів праці, виробничих запасів та собівартості виготовленої на підприємстві готової продукції.

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство повинно мати необхідні засоби (машини, устаткування, виробничі будівлі, матеріали, грошові кошти тощо), сформовані за рахунок певних джерел. Контроль за наявністю і рухом, а

також доцільним використанням їх здійснюється за допомогою саме бухгалтерського обліку. Тому засоби, що перебувають у розпорядженні суб'єкта господарювання, і джерела їх утворення є об'єктами бухгалтерського обліку і входять в зміст його предмета.

Процес розширеного відтворення відбувається на основі єдності таких його ланок: виробництва, розподілу, обміну і споживання. Спочатку продукт створюється (виробляється), для чого затрачаються матеріальні, трудові і фінансові ресурси. Бухгалтерський облік тут відображає всі понесені витрати на виробництво цього продукту.

Створений у процесі виробництва продукт підлягає розподілу: одна частина його йде на відшкодування матеріальних витрат, а друга — для особистого споживання, створення загальнодержавних фондів споживання, нагромаджень. Розподіл сукупного продукту також контролюється обліком.

Виробництво і розподіл сукупного продукту обумовлюють процес обміну, який здійснюється шляхом купівлі-продажу. Товарно-грошовий обіг зумовлює різні розрахунки між підприємствами, організаціями, установами, фізичними та юридичними особами, які контролюються бухгалтерським обліком.

Отже, **предметом бухгалтерського обліку** є окремі сторони багатогранного процесу розширеного відтворення: господарські факти, явища і процеси (операції), що зумовлюють рух господарських засобів, а також джерел їх утворення. Так, на цукровому заводі предметом бухгалтерського обліку є процес виробництва і реалізації цукру, на машинобудівельному підприємстві — процес виробництва машин, обладнання тощо та їх відтворення.

Щоб правильно організувати діяльність підприємства, треба знати, які засоби воно має, де ці засоби розміщені, а також за рахунок яких джерел вони утворені і для чого призначені. Відповідь на це питання дає науково обґрунтована класифікація засобів. Групування господарських засобів здійснюють за двома ознаками: 1) за складом та розміщенням і їх функціональною роллю в процесі відтворення; 2) за джерелами їх утворення і цільовим призначенням.

Між господарськими засобами та їх джерелами утворення існує тісний взаємозв'язок, який ґрунтується на рівності засобів і джерел утворення цих засобів.

Бухгалтерський облік як органічна частина єдиної системи господарського обліку ґрунтується на наукових основах — діалектичному методі пізнання. Це означає, що всі засоби і процеси

розглядаються у безперервному русі, розвитку, єдності, взаємозв'язку і взаємообумовленості.

Разом з тим бухгалтерський облік, як і кожна наука, має свої, властиві тільки йому, способи дослідження, що обумовлені характерними особливостями його предмета.

Метод бухгалтерського обліку — це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких господарська діяльність підприємства відображається в обліку. Він складається з ряду елементів, таких як: документація і інвентаризація, оцінка і калькуляція, система рахунків і подвійний запис, бухгалтерський баланс і звітність.

1.2. ПОНЯТТЯ ПРО СИСТЕМУ БУХГАЛТЕРСЬКИХ РАХУНКІВ ТА ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

Процес виробничої діяльності на підприємстві є складним і охоплює велику кількість господарських операцій. Одним із завдань бухгалтерського обліку, як зазначалося, є контроль і реєстрація змін, що відбуваються із засобами та предметами праці. Саме для систематизації даних про рух цих засобів використовують **рахунки бухгалтерського обліку**. Так, для кожної групи засобів, джерел і процесів відкривають окремий рахунок. Наприклад, для обліку основних засобів підприємства існує рахунок 10 «Основні засоби», для обліку товарно-матеріальних цінностей — рахунок 20 «Виробничі запаси» і т. д.

Що ж являє собою рахунок бухгалтерського обліку і як він виглядає?

Рахунок бухгалтерського обліку має вигляд своєрідної двосторонньої таблиці, ліва частина якої називається «дебет», а права — «кредит» (з *лат. debet* — бути винним, *credit* — вірити). Схематично рахунок можна показати так:

Рахунок

(код і назва рахунка)

Дебет	Кредит
На рахунок відображають всі зміни, які відбуваються в засобах чи джерелах (збільшення — в одній частині, а зменшення — у другій), а також наявність на початок і кінець звітного періоду.	
Початковий стан засобів, або їх джерел, називається «початковим залишком», або «початковим сальдо» (з <i>італ. saldo</i> — розрахунок, залишок). Сальдо — це різниця між підсумками записів	

по дебету і кредиту рахунків з урахуванням змін на рахунку на кінець звітного періоду.

Підсумок записів на дебеті і кредиті без включення до цього підсумку початкового сальдо має назву обороту по рахунку.

У бухгалтерському обліку існують рахунки активні, пасивні й активно-пасивні. Активні рахунки призначені для обліку господарських засобів і коштів. На них збільшення засобів записують по дебету, а зменшення — по кредиту. Пасивні рахунки служать для обліку джерел господарських засобів і коштів. Тут збільшення джерел записують по кредиту, а зменшення — по дебету.

У кінці звітного періоду по кожному рахунку підраховують підсумки (зміни по дебету і кредиту та кінцеві залишки).

Сума господарських операцій за звітний період по дебету називається дебетовим оборотом, а сума господарських операцій по кредиту — кредитовим оборотом.

Стан засобів чи джерел на кінець звітного періоду називається кінцевим залишком (сальдо).

Для прикладу розглянемо активний рахунок 20 «Виробничі запаси» і пасивний рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Рахунок 20
«Виробничі запаси»

Дебет Кредит	
Сальдо: 15 0000	
3) 15 000 4) 2500	1) 8000 2) 800
Оборот: 17 500	Оборот: 8800
Сальдо: 158 700	

Рахунок 63
«Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

Дебет Кредит	
	Сальдо: 40 000
4) 5000	3) 15 000
Оборот: 5000	Оборот: 15 000
	Сальдо: 50 000

Щоб визначити кінцеве сальдо на активному рахунку 20 «Виробничі запаси», необхідно до початкового залишку по дебету в сумі 150 000 грн додати оборот по дебету в сумі 17 500 грн і відняти оборот по кредиту в сумі 8800 грн. У нашому прикладі на кінець звітного періоду залишок виробничих запасів становитиме 158 700 грн.

Щоб визначити кінцеве сальдо на пасивному рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», необхідно до початкового залишку по кредиту додати оборот по кредиту і відняти оборот

по дебету. В нашому прикладі на кінець звітнього періоду підприємство має заборгованість перед постачальниками в сумі 50 000 грн.

На практиці трапляються такі рахунки, на яких водночас обліковують господарські засоби і джерела їх утворення. Такі рахунки називають активно-пасивними, вони поєднують в собі властивості активного і пасивного рахунків. Найчастіше активно-пасивні рахунки трапляються при здійсненні розрахунків з різними організаціями, установами, особами, які протягом певного періоду були винні підприємству, а в інший період підприємство заборгувало їм. Це такі рахунки «Розрахунки за податками і платіжниками», «Розрахунки з бюджетом» та інші.

Активно-пасивні рахунки мають розгорнуте сальдо: дебетове сальдо показує суму дебіторської, а кредитове сальдо — суму кредиторської заборгованості.

У попередньому розділі ми розглянули метод бухгалтерського обліку, який складається з кількох елементів, одним з яких є подвійний запис на рахунках бухгалтерського обліку. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства та організації ведуть бухгалтерський облік майна та результатів своєї роботи методом подвійного запису господарських операцій. Це означає, що кожна сума відповідної господарської операції записується двічі: на дебет одного і кредит другого рахунка.

Вперше сутність подвійного запису було розкрито й логічно обгрунтовано в праці Луки Пачоллі «Трактат про рахунки і записи». За допомогою подвійного запису господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку забезпечується контроль, тому що кожна операція в однаковій сумі відображається по дебету одного і кредиту іншого бухгалтерських рахунків, чим і досягається рівність підсумків записів по дебету рахунків підсумкам записів по кредиту рахунків.

Подвійний запис, що відображає відповідний взаємозв'язок між бухгалтерськими рахунками, прийнято називати **кореспонденцією рахунків**.

Наведемо приклад.

Підприємство придбало матеріали на суму 250 грн від постачальника. Ця операція відобразиться таким бухгалтерським записом:

Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» — 250 грн.

Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» — 250 грн.

Тобто, ця операція привела до змін по двох статтях: «Виробничі запаси» і «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Стаття «Виробничі запаси» активна, а стаття «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» пасивна. На активному рахунку збільшення матеріалів записано по дебету. Водночас зросла зобов'язаність перед постачальником на пасивному рахунку, яка записана по кредиту рахунка.

Бухгалтерські проводки можуть бути також складними. Це виникає тоді, коли один рахунок дебетується, а кредитуються одночасно декілька рахунків. Розглянемо приклад.

Підприємство одержало матеріали від постачальника на ту ж суму — 250 грн, але серед них були будівельні матеріали на суму 154 грн, малоцінні та швидкозношувані предмети на суму 96 грн. У цьому випадку Бухгалтерський запис буде такий (у грн):

Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» — 154 грн.

Дебет рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» — 96 грн.

Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» — 250 грн.

Для забезпечення контролю за повнотою і правильністю відображення господарських операцій усі бухгалтерські записи реєструють у календарній (хронологічній) послідовності. Для цього складають Журнал реєстрації господарських операцій.

За способом групування та узагальнення облікових даних бухгалтерські рахунки поділяються на синтетичні та аналітичні.

Синтетичними рахунками називають рахунки, які дають характеристику певних економічно однорідних груп засобів, їх джерел і господарських процесів в узагальненому грошовому виразі. Облік, що здійснюється за допомогою синтетичних рахунків, має назву «синтетичний». Це такі рахунки, як 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 30 «Каса», 66 «Розрахунки з оплати праці», 40 «Статутний капітал» тощо.

Проте, для оперативного управління господарською діяльністю підприємства необхідно мати дані не тільки про загальну суму облічуваних об'єктів, але й про залишки, збільшення і зменшення їх за окремими видами, найменуваннями, сортами тощо. Наприклад, необхідні дані про кількість готової продукції, палива, різних видів сировини тощо. Такі відомості одержують за допомогою аналітичних рахунків.

Аналітичними рахунками називають рахунки, призначені для обліку окремих видів засобів, їх джерел і господарських процесів. Облік, що здійснюється за допомогою аналітичних рахунків, називається аналітичним. Аналітичні рахунки відображають рух матеріальних цінностей не тільки в грошовому, а й в натура-

льних вимірниках. Кількість аналітичних рахунків, їх номенклатура на кожному підприємстві залежить від особливостей об'єктів, що облічуються.

Крім синтетичних і аналітичних рахунків в бухгалтерському обліку є поняття **субрахунків**. За їх допомогою додатково групують показники однорідних аналітичних рахунків у межах даного синтетичного рахунка. Субрахунки використовуються підприємствами виходячи з потреб управління, контролю, аналізу і звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків залежно від потреб виробничого процесу.

План рахунків — це систематизований перелік найменувань і кодів рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку, що використовується для відображення діяльності підприємства. У зв'язку з переходом на нові стандарти обліку в січні 2000 року користувачі одержали й новий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р.

1.3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС І ЙОГО СТРУКТУРА

Кожне підприємство володіє певною кількістю засобів виробництва, грошових коштів та інших активів, а також здійснює численні розрахункові операції з різними організаціями, податковими органами та іншими установами. Для більшого розуміння того, скільки наявних засобів знаходиться в певний момент часу на підприємстві, а також — звідки і за рахунок яких джерел ці засоби надійшли, в бухгалтерському обліку складають баланс.

Бухгалтерський баланс — це спосіб економічного групування та узагальненого відображення стану засобів підприємства за їх функціональною роллю в процесі відтворення та за джерелами їх утворення і цільовим призначенням на певну дату в грошовій оцінці. Як правило, баланс складають на 1-ше число місяця, кварталу, року.

Бухгалтерський баланс будується у вигляді двосторонньої таблиці. У лівій частині балансу, яка називається активом, показують склад, розміщення і використання засобів; у правій, яка називається пасивом, — джерела утворення господарських засобів і цільове їх призначення. При цьому забезпечується їхня рівність.

В економічному розумінні пасив балансу — це сума вартостей, одержаних з різних джерел (від держави, банківських уста-

нов, різних організацій, осіб) для певної мети, а актив — це конкретні форми існування цих вартостей (матеріали, продукція, кошти та ін.) на звітну дату.

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Певний вид засобів або джерел, згрупованих за економічно однорідними ознаками, утворюють статтю балансу. Статті балансу, які відображають засоби, називаються активними, а статті, які відображають джерела — пасивними.

Загальні підсумки активу і пасиву балансу (валюта балансу) мають бути рівними між собою. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що як в активі, так і в пасиві показуються ті самі господарські засоби, тільки згруповані за різними ознаками: в активі — за складом та розміщенням і їх функціональною роллю в процесі відтворення, в пасиві — за джерелами їх утворення. Загальна сума засобів відповідного власника завжди має дорівнювати сумі тих джерел, за рахунок яких вони створені. Цим пояснюється принцип збалансованості в бухгалтерському обліку.

Наприклад, якщо власник підприємства один, то його активи будуть дорівнювати власному капіталу:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал (статутний капітал)}.$$

Якщо ж частина засобів (активів) вноситься ще кимсь, хто не є власником підприємства (банківський кредит, вклади інших організацій чи осіб), то перед ними виникає заборгованість, яка називається зобов'язаннями. Звідси випливає така рівність:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{зобов'язання}.$$

Таким чином, баланс можна розглядати ще як звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

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

Зобов'язання — це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, і погашення якої у майбутньому, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

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

Рівність підсумків активу і пасиву балансу має велике контрольне значення, оскільки вона є засобом перевірки правильності бухгалтерських записів і складання балансу.

Зміст і форма бухгалтерського балансу для підприємств, організацій усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) регламентуються Положенням (стандартом) 2 «Баланс», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87.

Структуру бухгалтерського балансу розглянуто в таблиці 1.1.

Необхідно звернути увагу на те, що не кожна господарська операція зумовить збільшення однієї частини балансу і зменшення іншої. В бухгалтерському обліку розрізняють **чотири типи змін**, які змінюють бухгалтерський баланс, але ніколи не порушують балансової рівності.

При I типі змін одна стаття активу збільшується, а друга на цю ж суму зменшується, але при цьому загальний підсумок балансу не змінюється. Наприклад, одержано по чеку касиром з розрахункового банківського рахунка 1000 грн. Тобто і розрахунковий рахунок, і каса підприємства є активними статтями, відбулося лише переміщення 1000 грн із однієї позиції в іншу.

При II типі змін в бухгалтерському балансі змінюються дві статті пасиву, але підсумок балансу залишається незмінним. Наприклад, в кінці року частина прибутку приєднана до статутного фонду — 10 000 грн. Статті «прибуток», і «статутний фонд» є пасивними, тому збільшення однієї та зменшення іншої позиції не спричинить змін у підсумку балансу.

III тип змін зумовлює зміни в активі і пасиві балансу в сторону збільшення на однакову величину. Загальний підсумок балансу зростає, але рівність збережеться. Наприклад, оприбутковано на склад матеріали, придбані у постачальника на суму 2000 грн, розрахунки не проведені. Це означає, що на активному рахунку запасів відбудеться поповнення на суму 2000 грн. На цю ж суму зростає наша заборгованість перед постачальниками, яка обліковується на пасивному рахунку.

IV тип змін характеризується зменшенням обох статей балансу — активної і пасивної — на однакову суму, що спричинить зменшення загального підсумку балансу, але збереже його рівність. Наприклад, перераховано з розрахункового рахунка в погашення позички банку 10 000 грн. Рахунки в банку, як ми вже знаємо, — активна стаття, позички банку — належать до пасивів підприємства. Отже, в результаті даної операції підсумок балансу зменшиться на 10 000 грн.

Таблиця 1.1

СТРУКТУРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО БАЛАНСУ

АКТИВ	Розділ I «Необоротні активи»	Включені рахунки нематеріальних активів, незавершеного будівництва, основних засобів, довгострокових фінансових інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, відстрочених податкових активів, інших необоротних активів. У підсумок першого розділу основні засоби і нематеріальні активи включаються за залишковою вартістю
	Розділ II «Оборотні активи»	Відображено вартість виробничих запасів, тварин на вирощуванні і відгодівлі, незавершеного виробництва, готової продукції і товарів, а також векселі одержані, дебіторську заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти у національній та іноземній валюті, інші оборотні активи. У підсумок цього розділу включається чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги, яка визначається як різниця між первісною вартістю і резервом сумнівних боргів
	Розділ III «Витрати майбутніх періодів»	Відображено витрати майбутніх періодів — витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів
ПАСИВ	Розділ I «Власний капітал»	Відображено джерела утворення власних і притриманих до них засобів. До таких джерел належать: статутний капітал, паєвий капітал, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні власного капіталу. Сума неоплаченого і вилученого капіталу також відображається в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу
	Розділ II «Забезпечення наступних витрат і платежів»	Відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, інші забезпечення), залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел
	Розділ III «Довгострокові зобов'язання»	Містить інформацію про одержані довгострокові кредити банків, інші довгострокові фінансові зобов'язання, відстрочені податкові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання
	Розділ IV «Поточні зобов'язання»	Відображено кредиторську заборгованість по короткостроковим кредитам банків, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, векселі видані, кредиторську заборгованість за товари, роботи і послуги, зобов'язання перед своїми працівниками з оплати праці, фінансовими органами, різними організаціями та особами, інші поточні зобов'язання
	Розділ V «Доходи майбутніх періодів»	Інформація про доходи майбутніх періодів — доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, що належать до наступних звітних періодів

1.4. ДОКУМЕНТУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ, ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ

Робота бухгалтера безумовно пов'язана із постійним документуванням господарських операцій. Саме це є підставою для подальшої реєстрації фактів і явищ, що є об'єктами бухгалтерського обліку в кожному підрозділі діючого підприємства.

Господарська операція — дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. В результаті первинного спостереження об'єкти бухгалтерського обліку повинні бути зафіксовані, тобто необхідний доказ про їх наявність, зміни, здійснення. Таким доказом є документ. Документація не тільки має велике значення для облікової роботи, а й відіграє важливу роль в управлінні виробництвом, забезпечує здійснення попереднього і наступного контролю за доцільністю і законністю господарських операцій.

За порядком складання документи поділяють на **первинні**, які складають в момент здійснення господарської операції, і **зведені**, які складають на підставі кількох або багатьох первинних документів. До первинних документів відносять вимоги на видачу матеріальних цінностей, грошові чеки, платіжні вимоги-доручення та ін. До зведених документів відносять авансові звіти, звіти касира та ін.

За способом охоплення операцій документи поділяють на **одноразові і нагромаджувальні**. Одноразовими документами оформляють одну або декілька господарських операцій, записаних одночасно (касові ордери, вимоги-накладні та ін.). Нагромаджувальні документи використовують для відображення операцій, які нагромаджуються протягом певного періоду (дня, тижня, місяця). До цих документів належать багатоденні наряди на виконання робіт, лімітно-забірні картки, облікові листи тракториста-машиніста та ін.

За місцем складання розрізняють документи **внутрішні і зовнішні**. Внутрішні документи складають на даному підприємстві і використовуються в самому підприємстві (облікові листи праці і виконаних робіт, накладні внутрішньогосподарського призначення та ін.).

Зовнішні документи складає дане підприємство для зовнішніх споживачів інформації (товарно-транспортні накладні на реаліза-

цію продукції) або вони надходять від інших організацій, підприємств (рахунки-фактури надходять разом з надходженням матеріалів, платіжні вимоги постачальників надходять для погашення кредиторської заборгованості).

За технікою складання і опрацювання документи поділяють на такі, які заповнюються ручним способом, з частковим використанням обчислювальної техніки, повністю складаються автоматизованим способом з використанням персональних комп'ютерів.

Бухгалтерські документи для надання їм юридичної сили обов'язково повинні мати такі **реквізити**: назву документа (форми), код форми; дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції; вимірники господарських операцій (у кількісному та вартісному вираженні); посаду осіб, відповідальних за здійснення господарських операцій та достовірність оформлення їх, особисті підписи та розшифрування їх.

Крім перелічених обов'язкових реквізитів, в документах можуть бути й інші реквізити, які визначаються характером здійснених операцій.

У бухгалтерських документах виправлення помилок має бути підтверджене підписами посадових осіб, які підписали ці документи, із зазначенням дати виправлення. У касових і банківських документах виправлення не допускаються.

Здійснення єдиного методологічного керівництва обліком і звітністю в нашій країні забезпечує можливість розробки і застосування єдиних уніфікованих форм документів для обліку однорідних операцій на різних підприємствах і в організаціях. Так, більшість банківських документів складаються за одним і тим же зразком всіма підприємствами і організаціями незалежно від галузі. Уніфікованими для всіх галузей є також касові документи. Поряд з уніфікованими документами, єдиними і обов'язковими для всіх галузей народного господарства, Держкомстат України розробляє і типові форми документів для окремих галузей (промисловості, сільського господарства, будівництва і т. д.). Застосування уніфікованих документів полегшує їх складання та обробку, розробку типових програм автоматизації обліку.

Широко використовується також **стандартизація документів**. Під стандартизацією розуміють встановлення однакових стандартних розмірів бланків для однотипних документів. Стандартизація документів також покладена на Держкомстат України.

Існують певні стандарти для друкування документів (розміри, папір та ін.). Застосування стандартних документів спрощує і полегшує опрацювання і зберігання їх.

Первинні документи, складені в різних господарських підрозділах, передають до бухгалтерії, де їх перевіряють, розцінюють, групують і роблять бухгалтерські записи. Для контролю за надходженням і своєчасним опрацюванням документів складають план документообороту.

Документооборотом називають рух документів від моменту складання або одержання їх від інших організацій до використання для бухгалтерських записів і передачі в архів. План документообороту розробляє головний бухгалтер, а затверджує керівник підприємства, після чого він стає обов'язковим для всіх працівників, що складають первинні документи і ведуть облік. Після розцінки документи, як правило, групують, тобто збирають за певний період (день, декаду, місяць) за однорідними ознаками (касові документи, документи про рух матеріалів, банківські документи та ін.). Групування документів завершується складанням нагромаджувальних (групувальних) відомостей.

На основі одержаних способом групування і підрахунку підсумків у документах проводяться бухгалтерські записи шляхом складання кореспонденції між рахунками по окремій операції або групі однорідних операцій. Цей етап обробки бухгалтерських документів називається **контитуванням**. Бухгалтерські записи можуть проводитись безпосередньо на первинних документах, в яких передбачені спеціальні графи. Якщо по однорідних документах складають нагромаджувальні відомості, то по підсумкових даних складають **бухгалтерські проводки**.

Складання бухгалтерських записів має важливе значення, оскільки від їх правильності залежить точність і достовірність обліку. Після оформлення бухгалтерських записів господарські операції фіксують в **облікових регістрах**.

Після складання звітності документи передають на зберігання в архів.

Господарські операції, оформлені відповідними документами, підлягають групуванню і відображенню в певному порядку в облікових регістрах. **Облікові регістри** — це носії спеціального формату і будови (паперові, машинні), призначені для реєстрації, групування і узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами, з метою подальшого складання бухгалтерської звітності.

За своїм виглядом бухгалтерські облікові реєстри бувають: бухгалтерські книги, картки, окремі листки (відомості), машинні носії. Застосування окремих листків і карток має певні переваги над книгами, їх можна систематизувати для одержання необхідних даних, а також для широкого використання засобів механізації та автоматизації обліку.

Досить часто в бухгалтерському обліку використовується хронологічна реєстрація господарських операцій, коли останні записують за календарною послідовністю їх здійснення. Таким реєстром є **Журнал реєстрації господарських операцій**, який є обов'язковим для всіх підприємств і організацій. Журнал реєстрації господарських операцій повинен бути обов'язково пронумерований, а кількість сторінок засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера.

Для відображення однорідних за економічним змістом господарських операцій використовуються систематичні реєстри. Наприклад, у книгах складського обліку ведеться облік матеріальних цінностей; у **Головній книзі** — синтетичний облік по кожному рахунку. Комбінованими називають реєстри, в яких записи здійснюють одночасно в хронологічному і систематичному порядку (журнали-ордери та відомості до них).

Записи на рахунках Головної книги здійснюються на підставі Журналу реєстрації господарських операцій або інших реєстрів залежно від форми (системи) бухгалтерського обліку.

В аналітичних облікових реєстрах записи роблять за окремими аналітичними рахунками, крім вартісних, вказуються, у разі необхідності, натуральні і трудові вимірники. Прикладом реєстру аналітичного обліку є картки обліку основних засобів, матеріалів та ін.

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

Відповідальність за правильність відображення господарських операцій в облікових реєстрах несуть особи, що склали і підписали ці реєстри. Відповідальність за ведення Журналу реєстрації господарських операцій і Головної книги покладається на головного бухгалтера або іншу особу, призначену керівництвом підприємства.

Керівництво з розробки і затвердження типових форм бухгалтерських реєстрів та інструкцій щодо застосування їх покладається на Міністерство фінансів України.

Виправлення помилок. Всім нам властиво помилятись. І бухгалтер тут не виняток. Оскільки бухгалтерський облік — це мова цифр, в ній нерідко допускаються помилки (описки, неправильно зроблені підрахунки, неправильно складена кореспонденція рахунків та ін.). Для забезпечення достовірності показників обліку необхідно виправити всі допущені помилки до складання звітності.

Залежно від характеру помилок і моменту їх виявлення застосовують такі способи їх виправлення: коректурний, «червоне сторно» (від'ємні числа) і додаткових записів.

Виправляючи помилки **коректурним способом**, неправильний запис закреслюють тонкою рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а поряд пишуть правильний запис і засвідчують підписом особи, яка зробила виправлення. Слід відзначити, що в документах, в яких оформлені грошові операції (касових ордерах, грошових чеках, банківських документах), виправлення не допускаються. Ці документи за наявності в них помилок підлягають заміні новими.

Коректурним способом користуються тоді, коли допущені описки в документах, а також в облікових регістрах, коли помилка не вимагає зміни в кореспонденції рахунків або виявлена до підрахунку підсумків.

Виправляються помилки способом **«червоне сторно»** так: неправильний бухгалтерський запис анулюють шляхом складання такої самої бухгалтерської проводки і в тій самій сумі тільки червоним чорнилом. При підбитті підсумків суми записані червоним чорнилом віднімаються. Водночас робиться другий правильний бухгалтерський запис звичайним чорнилом.

Наприклад, підприємство одержало від постачальника нафтопродукти на суму 620 грн. У бухгалтерії помилково оприбуткували їх на рахунок 23 «Виробництво» таким записом:

Дебет 23 «Виробництво» — 620 грн.

Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» — 620 грн.

Помилку було виявлено і зроблено виправлення, (спочатку робиться аналогічний бухгалтерський запис тільки червоним чорнилом:

Дебет 23 «Виробництво» — 620 грн.

Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» — 620 грн.

Після цього робиться правильний бухгалтерський запис:

Дебет 20 «Виробничі запаси» — 620 грн.

Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» — **620 грн.**

Відобразимо ці записи на рахунках бухгалтерського обліку:

Рахунок 23 «Виробництво»	
Дебет Кредит	
Сальдо: 8400	
1) 620	
2) 620	
Оборот: —	Оборот: —
Сальдо: 8400	

Рахунок 20 «Виробничі запаси»	
Дебет Кредит	
Сальдо: 6500	
3) 620	
Оборот: 620	Оборот: —
Сальдо: 7120	

63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

Дебет	Кредит
	Сальдо: 7900
	1) 620
	2) 620
	3) 620
Оборот: —	Оборот: 620
Сальдо: 8520	

Способи «червоне сторно» і додаткових записів використовують не тільки для виправлення помилок, але й при тому, коли коригують планові показники до рівня фактичних (наприклад, при визначенні фактичної собівартості продукції, виконаних робіт, послуг).

Перевагою сторнувальних і додаткових записів є те, що вони забезпечують правильне відображення оборотів на рахунках, зберігають правильну кореспонденцію між ними.

В ієрархії бухгалтерських документів форми бухгалтерського обліку посідають найвищу позицію після облікових регістрів.

Під **формою бухгалтерського обліку** розуміють певне поєднання різних видів облікових регістрів, а також послідовність і способи облікових записів. Відмінними ознаками форм бухгалтерського обліку є певна система облікових регістрів, призначення їх, будова і зовнішній вигляд, взаємозв'язок між синтетичним і аналітичним обліком, а також способи і технічні засоби реєстрації господарських операцій.

На підприємствах тривалий час застосовувалася меморіально-ордерна форма обліку, яка в остаточному її вигляді була рекомендована Положенням про документи і записи в бухгалтерському обліку підприємств і організацій, затвердженим Наркомфіном СРСР у 1946 р. Нині цю форму обліку використовують переважно на невеликих підприємствах. В ній поєднуються книжні і карткові реєстри. Синтетичний облік ведеться в книгах, а аналітичний — у відомостях та картках. Бухгалтерські проводки оформляють меморіальними ордерами, які реєструють в реєстраційному журналі. Облік наявності грошових коштів ведеться у спеціальній касовій книзі.

Після цього дані меморіальних ордерів відображають в Головній книзі по кожному синтетичному рахунку як по дебету, так і по кредиту. В кінці місяця на основі підсумків Головної книги складається оборотна відомість по синтетичних рахунках.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку заснована на принципі накопичування даних первинних документів безпосередньо в реєстрах аналітичного і синтетичного обліку відповідно до чинного Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Основними реєстрами при цій формі обліку є журнали-ордери, що ведуться по кредиту синтетичних рахунків і дебету кореспондуючих рахунків. Використовують також реєстри аналітичного обліку — відомості, таблиці, книги і картки.

Наприкінці місяця підсумкові дані кредитових оборотів із Журналів-ордерів переносять до Головної книги, в якій підраховують окремо обороти по дебету кожного рахунка. У Головній книзі відображають початкове сальдо, поточні обороти і сальдо на кінець звітного періоду по кожному синтетичному рахунку. Головна книга відкривається на рік.

В сучасних умовах комп'ютеризації обліку зростає роль автоматизованого обліку, який значно полегшує роботу бухгалтера, насамперед економлячи час. Прогресивність даної форми в тому, що обліковий працівник веде безпосередній діалог з комп'ютером, який замінює численні облікові реєстри. Бухгалтер має можливість здійснювати оперативний контроль і аналіз одержаної інформації безпосередньо на робочому місці. Важливою перевагою цієї форми обліку є оперативність збору, передачі й обробки інформації, а також належний контроль за нею.

В Україні використовується значна кількість програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку, але найпоширенішою є програма «1С-Бухгалтерія» для Windows.

1.5. ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

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

Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні ґрунтуються на таких **основних принципах**: обачності; повного висвітлення; автономності; послідовності; безперервності; нарахування та відповідності доходів і витрат; переваги змісту над формою; історичної (фактичної) собівартості; єдиного грошового вимірника; періодичності.

Обачність зумовлена невизначеністю певних подій (наприклад, отримання сумнівних боргів, строку експлуатації основних засобів тощо). У зв'язку із цим при оцінці наведеної у звітах інформації слід уникати завищення активів доходів або зниження витрат і зобов'язань підприємства.

Це означає, що витрати та зобов'язання потрібно відображати в бухгалтерському обліку відразу ж після отримання відомостей про ймовірність їх виникнення, а активи та доходи — лише тоді, коли вони реально отримані або зароблені. Тому, наприклад, сумнівну дебіторську заборгованість слід списувати на витрати та вираховувати із загальної суми дебіторської заборгованості в тому періоді, коли з'явилися сумніви щодо можливості її погашення.

Іншими прикладами застосування принципу обачності є оцінка запасів за найменшою вартістю (первісною вартістю або чистою вартістю реалізації) зменшення корисності необоротних активів. Проте обачність не означає створення прихованих або надмірних резервів, навмисне заниження оцінки активів та доходів чи завищення зобов'язань або витрат.

Принцип обачності дозволяє уникнути зайвого «оптимізму» при оцінці об'єкта бухгалтерського обліку, тобто зменшити ризик суб'єктивності в умовах застосування облікової оцінки.

Принцип повного висвітлення означає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймається на її основі.

Повне висвітлення означає, що користувачам надана суттєва та доречна інформація про фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

Практичне застосування принципу повного висвітлення досягається шляхом розкриття інформації:

- безпосередньо у фінансових звітах;
- у Примітках до фінансових звітів.

Розкриття — це надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Прикладами інформації, яка звичайно розкривається у Примітках до фінансових звітів, є:

- обрані підприємством методи бухгалтерського обліку;
- зміни вказаних методів протягом звітного періоду;
- потенційні втрати, які можуть мати місце в майбутньому внаслідок певної події (наприклад, рішення суду);
- укладені угоди, які вплинуть на майбутні грошові потоки;
- значні події після дати балансу тощо.

Згідно з принципом автономності кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку із чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.

Цей принцип застосовується навіть у разі, коли власник несе повну матеріальну відповідальність (у тому числі своїм майном) за зобов'язаннями підприємства. Цим принципом досягається чітке визначення сфери підзвітності, тобто господарська діяльність пов'язується з конкретним суб'єктом. Хоча окремі підрозділи (філії, відділення) підприємства також можуть складати фінансові звіти, але показники діяльності таких відособлених підрозділів включаються до фінансової звітності підприємства.

Проте не слід ототожнювати сферу підзвітності лише з юридичною особою. Наприклад, материнське підприємство та його дочірні підприємства є окремими юридичними особами, але складають консолідовану фінансову звітність, яка відображає їх діяльність як єдиної економічної одиниці.

Принцип безперервності передбачає, що діяльність підприємства буде продовжуватися протягом невизначеного періоду і не буде припинена в доступному для огляду майбутньому. Таке припущення є важливим, оскільки у разі банкрутства або ліквідації підприємства його фінансова звітність складається виходячи з інших принципів та вимог щодо оцінки статей, ніж в умовах звичайної діяльності.

Зокрема у разі ліквідації підприємства його активи оцінюються за чистою вартістю реалізації, а розподіл активів і зобов'язань на оборотні (поточні) і необоротні (довгострокові) втрачає сенс.

Отже, безперервність означає, що фінансову звітність складають виходячи з припущення, що підприємство не має ні наміру, ні потреби ліквідувати або суттєво скоротити свою діяльність.

Оцінюючи доречність припущення щодо безперервності діяльності підприємства, його керівництву слід зібрати всю наявну інформацію та розглянути чинники, які визначають прибутковість операцій та доступ до фінансових ресурсів (принаймні протягом 12 місяців після дати балансу).

Якщо після проведеного аналізу у керівництва є значна невпевненість, яка ґрунтується на інформації про події або умови, що можуть вплинути на здатність підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі, це слід викласти у Примітках до фінансових звітів із зазначенням причини.

У разі якщо фінансові звіти складені не на основі припущення безперервності діяльності, про це також слід повідомити у Примітках з описом причин, з яких підприємство не вважається безперервно діючим, і основи оцінки, яка була застосована для складання фінансових звітів.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат означає, ще результати операцій та інших подій слід відображати в облікових регістрах фінансових звітів тоді, коли вони мали місце, а не обов'язково тоді, коли підприємство отримує або сплачує кошти.

Такий підхід до складання фінансових звітів дає можливість інформувати користувачів не тільки про надходження або сплату грошових коштів у минулому, а й про зобов'язання платити кошти або про їх надходження в майбутньому.

Виходячи із цього принципу, доходи слід відображати в обліку і звітності в тому періоді, коли вони були зароблені, а витрати — на основі відповідності їх цим доходам. Принцип нарахування та відповідності забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду зіставленням доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Однак не всі витрати можна безпосередньо пов'язати з певним доходом. Через це застосування принципу нарахування та відповідності не означає можливості визнання у Балансі статей, які не відповідають визначенню активів і зобов'язань. Виходячи з цього, витрати, які не мають безпосереднього зв'язку з певними доходами, слід відображати у Звіті про фінансові результати в тому періоді, коли вони виникли.

Приклад. У січні 2005 року підприємство сплатило авансом орендну плату за I квартал у сумі 3000 гривень. Крім того, у січні були реалізовані товари на суму 42 000 гривень, придбані в грудні 2004 року за 35 000 гривень. Також у січні була нарахована зарплата персоналу в сумі 2000 гривень. Виходячи з принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, прибуток підприємства за січень 2005 року становитиме 4000 гривень (42 000 – 35 000 – 1000 – 2000).

Перевага змісту над формою означає, що операції та події мають обліковуватися і подаватися у звітності відповідно до їхньої економічної сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Такий підхід застерігає від абсолютизації юридичного трактування подій та операцій, які відображаються в бухгалтерському обліку, оскільки сутність операцій та інших подій не завжди адекватна тому, що впливає з їхньої юридичної (або встановленої) форми.

Наприклад, передавання активу у фінансову оренду не означає переходу права власності на нього від орендодавця до орендаря. Проте на практиці цей актив зараховується на баланс орендаря, оскільки до останнього фактично перейшли всі вигоди та ризики, пов'язані з використанням цього активу.

І навпаки, звичайно реалізація продукції означає перехід власності до іншої сторони. Однак якщо угода забезпечує подальше використання продавцем економічних вигод, утілених у проданому активі, відображення цієї операції як реалізації не забезпечить правдивого подання інформації про неї у фінансовій звітності.

Таким чином, принцип переваги змісту над формою підкреслює, що бухгалтерський облік не є засобом формальної фіксації даних Його головна мета — правдиво відображати господарську діяльність та надати користувачам реальну картину фінансового стану підприємства. Тому наявність або відсутність первинних документів або законодавчих актів не завжди є підставою для відображення або невідображення операцій в бухгалтерському обліку з метою складання фінансової звітності.

Принцип історичної (фактичної) собівартості означає, що пріоритетною є оцінка активів і зобов'язань підприємства виходячи із фактичних витрат на виробництво або придбання відповідних активів. Проте пріоритетність історичної (фактичної) собівартості стосується головним чином первісної вартості активів і зобов'язань.

Із часом оцінка активів і зобов'язань може змінюватися для забезпечення достовірності даних обліку.

Прикладами зміни оцінки активів є:

- переоцінка основних засобів;
- коригування оцінки фінансових інвестицій та фінансових зобов'язань;
- знецінення запасів.

В останні роки в міжнародній практиці спостерігається тенденція до розширення сфери застосування справедливої вартості для оцінки активів і зобов'язань. Але на практиці використання справедливої вартості як бази оцінки активів і зобов'язань призводить до значних витрат. Тому на сьогодні в більшості випадків має місце змішана оцінка, тобто комбінація історичної (фактичної) собівартості з теперішньою вартістю, відновлюваною собівартістю, чистою вартістю реалізації тощо.

Наприклад, дебіторська заборгованість оцінюється за чистою вартістю реалізації, фінансові інвестиції — за справедливою вартістю, а нематеріальні активи — за історичною (фактичною) собівартістю за вирахуванням зносу.

Згідно з **принципом єдиного грошового вимірника** вимірювання та узагальнення господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці. Цей принцип припускає, що гроші є найбільш універсальним вимірником різнорідних об'єктів обліку та забезпечує адекватну оцінку господарської діяльності підприємства.

Підприємства України ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України — гривні. Поряд з тим в аналітичному обліку широко застосовуються натуральні і трудові вимірники, а операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Принцип єдиного грошового вимірника базується на припущенні, що грошова одиниця має стабільну купівельну спроможність. Але в умовах інфляційної економіки виникає потреба коригування показників звітності з урахуванням зміни купівельної спроможності грошей.

Принцип періодичності. Хоча діяльність підприємства є безперервною і реальна оцінка бізнесу може бути здійснена лише в момент його ліквідації, цей принцип припускає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік.

Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року.

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менше як 12 місяців, але не більше як 15 місяців.

Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію. Чим коротший звітний період, тим важче достовірно оцінити фінансовий результат діяльності підприємства, особливо у сезонних галузях.

Згідно з **принципом послідовності** підприємству слід постійно (з року в рік) застосовувати обрану облікову політику. Зміна облікової політики можлива лише за умов, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Дотримання цього принципу є передумовою зіставності показників фінансових звітів за різні звітні періоди.

Резюме



1. Першопричиною виникнення бухгалтерського обліку є матеріальне виробництво, яке забезпечує існування суспільства. У процесі матеріального виробництва виникає потреба в обліку кількості добутих засобів існування, а пізніше—і кількості предметів, необхідних для виробництва тієї чи іншої кількості продуктів. З розвитком матеріального виробництва виникає потреба в обліку міри праці і міри споживання, тобто вартості.

2. Протягом XII—XX століть бухгалтерський облік сформувався як наука і засіб управління діяльністю торгових компаній і банків. Необхідністю його розвитку стало те, що примітивний облік у прибутково-видаткових книгах виявився недостатнім. Потрібен був суцільний і безперервний облік, який давав би необхідну інформацію і забезпечував би повсякденний контроль за рухом вкладеного капіталу та визначення фінансових взаємовідносин з **партнерами**.

3. Бухгалтерський облік — це, насамперед, економічна наука, тобто наука про ведення господарства. Разом з тим як система знань бухгалтерський облік включає значну кількість правових (юридичних), математичних (арифметичних, алгебраїчних) та інших елементів знань, завдяки чому перетворився в науку на зіткненні кількох наук, поєднуючи елементи різних економічних наук: статистики, фінансів тощо.

4. Бухгалтерський облік у господарських об'єктах — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

5. Бухгалтерський облік сьогодні — це система безперервного, суцільного і взаємопов'язаного спостереження за створенням суспільного продукту і пов'язаними з ним процесами обміну, розподілу та перерозподілу, за наявністю і рухом майна господарств та відображення цих процесів у грошовому виразі з метою одержання інформації, потрібної для управління діяльністю господарства будь-якого масштабу та рівня. Можна констатувати, що сьогодні бухгалтерський облік став складовою частиною управлінської системи світової економіки. Без бухгалтерського обліку неможливе управління будь-якою ланкою господарства.

Контрольні запитання



1. Коли вперше виник бухгалтерський облік і хто є його основоположником?
2. Що було першопричиною виникнення бухгалтерського обліку?
3. У чому полягає сутність бухгалтерського обліку як економічної науки?
4. Що є метою ведення бухгалтерського обліку?
5. У чому полягає сутність бухгалтерського обліку у господарських об'єктах?
6. З яких операцій складається процес обліку?
7. Які завдання бухгалтерського обліку сьогодні?
8. Що є предметом бухгалтерського обліку?
9. Що включає метод бухгалтерського обліку?
10. З якою метою і яким чином використовують рахунки бухгалтерського обліку?
11. Що таке подвійний запис і кореспонденція рахунків?
12. Що відображають синтетичні і аналітичні рахунки?
13. Що таке бухгалтерський баланс і яка його структура?
14. Які чотири типи змін змінюють бухгалтерський баланс?
15. Які складові елементи використовуються при документуванні господарських операцій?
16. Які існують способи виправлення помилок у бухгалтерському обліку?
17. Що являє собою форма бухгалтерського обліку?
18. На яких принципах ґрунтується бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні?



1. Хто був основоположником обліку як методичної науки?

- 1) Адам Сміт;
- 2) Давід Рікардо;
- 3) Лука Пачолі;
- 4) Карл Маркс.

2. Що було першопричиною виникнення бухгалтерського обліку?

- 1) ринкові відносини;
- 2) матеріальне виробництво;
- 3) товарний обіг;
- 4) виникнення грошей.

3. Що є метою ведення бухгалтерського обліку?

- 1) отримання максимального прибутку;
- 2) забезпечення стабільної економіки;
- 3) надання правдивої інформації про стан і результати господарювання;
- 4) забезпечення ефективних макро-мікроекономічних відносин.

4. Що є передумовою обліку?

- 1) наявність якого-небудь факту;
- 2) наявність бухгалтерських рахунків;
- 3) наявність обґрунтованих одиниць виміру;
- 4) наявність продавця і покупця.

5. Що являє собою господарська операція в системі обліку?

- 1) виконану роботу в технологічному процесі;
- 2) отриману продукцію від виробництва;
- 3) перераховані кошти постачальнику за матеріали;
- 4) подію, яка веде до змін у фінансовому стані підприємства.

6. З яких послідовних операцій складається процес обліку?

- 1) визначення, оцінка, зарахування, інформування;
- 2) встановлення, вимірювання, уточнення, зарахування;
- 3) спостереження, сприйняття, вимірювання, фіксації;
- 4) споглядання, реєстрація, оцінка, зарахування.

7. Що є предметом бухгалтерського обліку?

- 1) господарські факти, явища і процеси та джерела їх утворення;
- 2) виробничо-господарська діяльність підприємства;
- 3) технологічні процеси виробництва;
- 4) фінансування господарських операцій підприємства.

8. Що характеризує собою метод бухгалтерського обліку?

- 1) це сукупність способів і прийомів відображення господарської діяльності підприємства в обліку;
- 2) це послідовність формування бухгалтерських проводок в обліку господарських операцій;
- 3) це порядок визначення результатів господарської діяльності підприємства;
- 4) це сукупність бухгалтерських рахунків, регістрів та проводок при відображенні господарських операцій.

9. Яка мета використання бухгалтерських рахунків?

- 1) для визначення витрат і доходів підприємства;
- 2) для систематизації даних про рух засобів і предметів праці підприємства;
- 3) для контролю за господарською діяльністю підприємства;
- 4) для об'єктивної оцінки фінансового стану підприємства.

10. Чим відрізняються активні рахунки від пасивних?

- 1) на активних рахунках відображають активні засоби, а на пасивних — пасивні;
- 2) активні рахунки призначені для обліку грошових коштів, а пасивні — для обліку засобів виробництва;
- 3) активні рахунки призначені для обліку господарських засобів і коштів, а пасивні — для обліку джерел господарських засобів і коштів;
- 4) активні рахунки призначені для обліку основних засобів, а пасивні — для обліку оборотних засобів.

11. Як визначити кінцеве сальдо на активному рахунку?

- 1) необхідно до початкового залишку по дебету додати оборот по дебету і відняти оборот по кредиту;
- 2) необхідно до початкового сальдо додати оборот по дебету і по кредиту;
- 3) необхідно до початкового залишку по дебету додати оборот по кредиту і відняти оборот по дебету;
- 4) необхідно до початкового залишку по кредиту додати оборот по дебету і відняти оборот по кредиту.

12. Що означає метод подвійного запису господарських операцій?

- 1) кожна сума відповідної господарської операції записується двічі в бухгалтерський реєстр і в Головну книгу;
- 2) кожна сума відповідної господарської операції записується двічі в книзі складського обліку і в бухгалтерському реєстрі;
- 3) кожна сума відповідної господарської операції записується двічі в аналітичному рахунку і синтетичному рахунку;
- 4) кожна сума відповідної господарської операції записується двічі: на дебет одного і кредит другого рахунка.

13. Що називається кореспонденцією рахунків?

- 1) подвійний запис, що відображає відповідний взаємозв'язок між бухгалтерськими рахунками;
- 2) ведення обліку з використанням активних і пасивних бухгалтерських рахунків;
- 3) ведення обліку з використанням аналітичних і синтетичних бухгалтерських рахунків;
- 4) подвійний запис, що відображає відповідний взаємозв'язок між аналітичними і синтетичними бухгалтерськими рахунками.

14. У чому полягає відмінність між синтетичними і аналітичними рахунками?

- 1) синтетичні рахунки використовуються для проведення прогнозного аналізу, а аналітичні — для проведення оперативного аналізу господарської діяльності;
- 2) синтетичні рахунки дають фінансову характеристику певних засобів і господарських процесів, а аналітичні рахунки дають кількісну характеристику для обліку окремих видів засобів і господарських процесів;
- 3) синтетичні рахунки дають характеристику певних економічно однорідних груп засобів, їх джерел і господарських процесів в узагальненому грошовому виразі, а аналітичні рахунки призначені для обліку окремих видів засобів, їх джерел і господарських процесів;
- 4) синтетичні рахунки призначені для обліку окремих видів засобів, їх джерел і господарських процесів, а аналітичні рахунки дають характеристику певних економічно однорідних груп засобів, їх джерел і господарських процесів в узагальненому грошовому виразі.

15. Що таке план бухгалтерських рахунків?

- 1) план складання бухгалтерських проводок при обліку господарських операцій підприємства;
- 2) систематизований перелік найменувань і кодів рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку, що використовується для відображення діяльності підприємства;

3) встановлений порядок взаємозв'язку активних і пасивних рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку при відображенні господарських операцій підприємства;

4) встановлений порядок взаємозв'язку синтетичних і аналітичних рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку при відображенні господарських операцій підприємства.

16. Що таке бухгалтерський баланс?

1) співвідношення залишкових сум активних і пасивних рахунків підприємства на конкретну дату, що відображає його фінансово-економічний стан і результати господарювання;

2) співвідношення залишкових сум синтетичних і аналітичних рахунків підприємства на конкретну дату, що відображає його фінансово-економічний стан і результати господарювання;

3) спосіб економічного групування активних і пасивних, синтетичних і аналітичних рахунків та узагальненого відображення стану господарської діяльності підприємства, його фінансово-економічного потенціалу на певну дату в грошовій оцінці;

4) спосіб економічного групування та узагальненого відображення стану засобів підприємства за їх функціональною роллю в процесі відтворення та за джерелами їх утворення і цільовим призначенням на певну дату в грошовій оцінці.

17. Чим зумовлюється рівність підсумків активу і пасиву балансу?

1) як в активі, так і в пасиві показуються ті самі господарські засоби, тільки згруповані за різними ознаками: в активі — за складом та розміщенням і їх функціональною роллю в процесі відтворення, в пасиві — за джерелами їх утворення;

2) в активі відображаються матеріально-грошові витрати на ведення господарської діяльності за окремими їх елементами, а в пасиві вони згруповані і відображаються загальним підсумком по групах;

3) актив балансу відображає затратну частину господарської діяльності підприємства, а пасив балансу — результативну частину господарської діяльності;

4) актив балансу характеризує вартість придбання підприємством матеріальних цінностей, а пасив балансу відображає використання цих матеріальних цінностей.

18. Що таке первинні бухгалтерські документи?

1) документи, які оформляються вперше на підприємстві;

2) документи, які складають в момент здійснення господарської операції;

3) документи, які записуються в бухгалтерському реєстрі першими;

4) документи, які відносяться до фінансової звітності.

19. Що таке документооборот?

1) рух документів від моменту складання або одержання їх від інших організацій до використання для бухгалтерських записів і передачі в архів;

2) рух документів від моменту складання або одержання їх від інших організацій до отримання чи перерахунку грошей;

3) рух документів від моменту складання або одержання їх від інших організацій до повного проходження через бухгалтерський облік;

4) рух документів від моменту складання або одержання їх від інших організацій до повного проходження через бухгалтерський облік та здійснення прибутково-видаткових операцій.

20. Що таке форма бухгалтерського обліку?

1) порядок використання в бухгалтерському обліку синтетичних і аналітичних рахунків;

2) комплексне використання термінів і повноти складання бухгалтерських балансів підприємства;

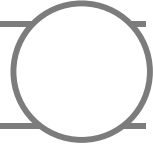
3) певне поєднання різних видів облікових реєстрів, а також послідовність і способи облікових записів;

4) встановлені на підприємстві строки складання і подання звітності структурними підрозділами.



Розділ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ



- 2.1. Правові засади регулювання, організації і ведення бухгалтерського обліку.
- 2.2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку.
- 2.3. План рахунків бухгалтерського обліку.
- 2.4. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві.
- 2.5. Організація внутрішньогосподарського обліку.
- 2.6. Зміст і вимоги до складання фінансової звітності.
- 2.7. Зберігання, знищення та вилучення документів.

Ключові поняття і терміни: організація і ведення бухгалтерського обліку, правові засади регулювання бухгалтерського обліку, національні стандарти бухгалтерського обліку, план рахунків бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарський облік, фінансова звітність, зберігання, знищення та вилучення документів.

Після вивчення теми студент повинен:

Знати:

- порядок організації і ведення бухгалтерського обліку;
- сутність Національних стандартів бухгалтерського обліку;
- вимоги до складання фінансової звітності;
- правила зберігання, знищення та вилучення документів.

Вміти:

- організувати і забезпечити ведення бухгалтерського обліку;
- використовувати Національні стандарти бухгалтерського обліку;
- здійснювати складання фінансової звітності;
- зберігати, знищувати та дотримуватися правил вилучення документів.

2.1. ПРАВОВІ ЗАСАДИ РЕГУЛЮВАННЯ, ОРГАНІЗАЦІЇ І ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Правові засади організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначені Зако-

ном України від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

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

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

- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Державну політику у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні реалізують Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством. Найбільші повноваження у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності належать Міністерству фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Для забезпечення наукового обґрунтування та гармонізації національної системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку була створена Методологічна рада, яка діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України.

До складу Методологічної ради входять представники Держкомсгату, ДПА, Державної комісії із цінних паперів та фондового ринку, НБУ, Антимонопольного комітету, Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ), Спілки орендарів і підприємців, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю, Державного комітету промислової політики, Держпідприємництва, Ради підприємців України, Міністерств юстиції, енергетики, АПК, транспорту, освіти, фінансів, НАН України, провідних вищих навчальних закладів економічного профілю, Українського товариства фінансових аналітиків, Українського союзу підприємців і промисловців та Координаційно — експертного центру об'єднань підприємців.

Методологічна рада діє на підставі Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Мі-

ністерства фінансів України від 29.10.97 р. № 230. У цьому Положенні визначені мета створення, завдання, організаційна структура, порядок створення керівних органів та призначення голови, а також вимоги до членів ради Методологічної ради, їх права та обов'язки.

Головним завданням Методологічної ради є:

- організація розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;
- розробка рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Методологічна рада проводить свою роботу за річним планом, що затверджується на її засіданні, яке проводиться не рідше трьох разів на рік, причому враховуються доручення керівництва Міністерства фінансів України та пропозиції членів ради.

Методологічну раду з бухгалтерського обліку очолює голова, який є заступником Міністра фінансів України. У свою чергу, заступників голови Методологічної ради обирають члени ради. Оперативне керівництво роботою ради здійснюється Президією Методологічної ради у складі голови Методологічної ради, його заступників та керівників секцій. Секції — це складові підрозділи, що утворюються в складі Методологічної ради за певними напрямками діяльності, які затверджуються Президією,

2.2. НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку — це нормативний документ, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (МСБО).

Розробку проектів національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні розпочала Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ). ФПБАУ — це громадська некомерційна організація, яка нараховує більше як 3000 бухгалтерів, ау-

диторів та викладачів бухгалтерського обліку з 24 областей України. Зусилля ФПБАУ з розробки П(С)БО були підтримані Державною комісією із цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР), яка на початку 1997 року визначила ФПБАУ як організацію, що розробляє стандарти бухгалтерського обліку для професійних учасників ринку цінних паперів.

Протягом двох років були розроблені 15 проектів П(С)БО. Після створення восени 1997 року Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Мінфіні України проекти розроблених П(С)БО були передані на розгляд цьому дорадчому органу.

28 жовтня 1998 року Кабінет Міністрів України затвердив Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, згідно з якою одним з важливих завдань реформи є: «...створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів».

Загальний перелік першочергових національних положень (стандартів) наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**ПЕРЕЛІК ПОЛОЖЕНЬ (стандартів)
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, РОЗРОБЛЕНИХ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ
МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ (МСБО)**

№ положення (стандарту)	Назва положення (стандарту)
1	Загальні вимоги до фінансової звітності
2	Баланс
3	Звіт про фінансові результати
4	Звіт про рух грошових коштів
5	Звіт про власний капітал
6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах
7	Основні засоби
8	Нематеріальні активи
9	Запаси
10	Дебітори
11	Зобов'язання
12	Інвестиції
13	Фінансові інструменти

Закінчення табл. 2.1

№ положення (стандарту)	Назва положення (стандарту)
14	Оренда
15	Дохід
16	Витрати
17	Податок на прибуток
18	Довгострокові контракти
19	Об'єднання підприємств
20	Консолідовані фінансові звіти
21	Вплив зміни валютних курсів
22	Вплив зміни цін та інфляції
23	Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін і сегментів діяльності
24	Прибуток на акцію
25	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва

П(С)БО охоплюють усі діючі МСБО (крім стандартів, які стосуються звітності банків і пенсійних фондів), але не копіюють їх. Деякі національні стандарти (наприклад, П(С)БО 12 «фінансові інвестиції», П(С)БО 16 «Витрати» тощо) об'єднують положення кількох МСБО, а в деяких випадках передбачаються національні стандарти, які не мають аналогічного міжнародного стандарту. Але всі національні стандарти базуються на МСБО та не протирічать їм.

При розробці проектів П(С)БО використовуються не лише діючі МСБО, а також їх проекти та інші матеріали, видані Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО).

Структура стандарту визначається обсягом та змістом питань, які він розглядає. Проте кожний стандарт включає: загальні положення, які пояснюють його мету, сферу застосування та містять визначення всіх основних термінів, які використовуються в стандарті, порядок оцінки та деталізації інформації відповідних об'єктів у фінансовій звітності. Слід звернути увагу на те, що з урахуванням специфіки банків і бюджетних установ не всі П(С)БО поширюються на ці сфери діяльності.

Порядок ведення та організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в банках і бюджетних установах характеризу-

ється певними особливостями, які відмінні від бухгалтерського обліку підприємств.

З урахуванням цього порядок обліку та складання фінансової звітності в банках віднесено до компетенції Національного банку України.

Поряд з тим порядок ведення та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в банках не повинен суперечити національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та звітності.

Відповідно Державному казначейству України надані повноваження щодо встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності, інших нормативних актів України.

З урахуванням галузевих особливостей Міністерства інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Поряд з тим форми фінансової звітності підприємств і банків погоджуються з Державним комітетом статистики України.

Функціями Держкомстату у сфері бухгалтерського обліку є також вивчення стану первинного обліку і статистичної звітності та перевірка достовірності статистичних даних. У разі виявлення Держкомстатом приписок та інших перекручень звітних даних цей комітет має право вимагати від юридичних осіб та громадян, які займаються підприємницькою діяльністю, вносити виправлення до державної статистичної звітності, а у разі невиконання ними цієї вимоги у визначені строки самостійно вносити їх з наступним повідомленням відповідних юридичних осіб та громадян, які займаються підприємницькою діяльністю, для внесення ними виправлень у показники первинного та бухгалтерського обліку, інші, пов'язані із цими даними, показники.

2.3. ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Важливим інструментом регламентації бухгалтерського обліку є План рахунків.

План рахунків — це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку (додаток 1), необхідних для відображення

діяльності підприємств, організацій та установ. В Україні застосовуються чотири плани рахунків (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**ПЛАНИ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ,
ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ В УКРАЇНІ**

Назва	Ким і коли затверджений	Сфера застосування	Дата введення в дію
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій	Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291	Підприємства, організації та інші юридичні особи (крім банків і бюджетних установ), а також виділені на окремий баланс філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичних осіб	У 2000 році з дати, визначеної розпорядчим документом керівника підприємства (організації)
План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ	Наказ Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 р. № 114	Установи та організації, основна діяльність яких ведеться за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів	1 січня 2000 року
План рахунків бухгалтерського обліку НБУ	Постанова Правління Національного банку України від 21.11.97 р. № 388	Національний банк	1 січня 1998 року
План рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України	Постанова Правління Національного банку України від 21.11.97 р. № 388	Комерційні банки	1 січня 1998 року

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій зорієнтований, у першу чергу на забезпечення складання фінансової та внутрішньої звітності. Тому структура Плану рахунків узгоджена зі структурою фінансових звітів, яка встановлена відповідними П(С)БО.

У Плані рахунків використано децимальну систему кодування, за якою кожна цифра у коді рахунка визначає відповідну складову частину (клас, рахунок, субрахунок). Це означає, що максимально можлива кількість рахунків у Плані дорівнює 99, а кожний рахунок може включати до 9 субрахунків (рахунків другого порядку).

Особливістю Плану рахунків є те, що балансові рахунки в ньому групуються за 9 класами; забалансові рахунки належать до класу 0 (нуль). На відміну від старого Плану рахунків, кореспонденція їх за новим планом передбачає відображення не тільки номерів синтетичних рахунків, а й субрахунків. Нумерація рахунків (їх коду) ж побудована за такою схемою:

- перша цифра — клас;
- друга цифра — номер синтетичного рахунка (рахунки першого порядку);

- третя цифра — номер субрахунка (рахунки другого порядку);

Якщо необхідно відкрити рахунки третього порядку (аналітичні рахунки), їм присвоюють чотиризначний код. Наприклад, код 2311 може означати:

- 2 — клас «Запаси»;

- 3 — синтетичний рахунок «Виробництво»;

- 4 1 — субрахунок «Основне виробництво»;

- 1 — аналітичний рахунок «Витрати на виробництво...» (далі вказують або назву структурного підрозділу — бригада, цех і т. п., або ж найменування продукції, якщо аналітичний облік витрат ведуть за кожним її видом окремо).

Аналіз Плану рахунків показує, що залишки рахунків класів 1—3 наводяться у розділах Активу, а залишки рахунків класів 4—6 (крім дебетових залишків) — у розділах Пасиву Балансу. За даними рахунків класів 7—9 без додаткових вибірок може бути складений Звіт про фінансові результати.

Рахунки класу 0 надають інформацію, розкриття якої передбачене у Примітках до фінансових звітів.

Аналітичний облік у межах рахунків запасів, витрат і доходів дає можливість здійснювати калькулювання собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), контроль витрат і визначати результати діяльності за центрами відповідальності.

Отже, кожний клас рахунків має конкретне призначення та тісно пов'язаний з інформаційними потребами зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Суб'єкти малого підприємства та юридичні особи, що не займаються підприємницькою діяльністю (крім бюджетних установ), а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності у разі складання ними фінансової звітності згідно з П(С)БО 25 можуть застосовувати спрощений план рахунків бухгалтерського обліку.

У Плані рахунків визначено нумерацію і назву синтетичних рахунків, тобто призначених для обліку найбільш узагальнених (син-

тезованих) даних про економічно однорідні групи активів, джерела їх утворення або господарські процеси, а також субрахунків, які мають менший ступінь узагальнення і є проміжними між синтетичними і аналітичними. Субрахунки деталізують облікову інформацію, але тільки за групою аналітичних рахунків, на яких обліковують однорідні види активів, джерел чи господарських процесів. Будь-які субрахунки крім затверджених, підприємства можуть вводити додатково, виходячи з власних потреб. Самостійно визначають підприємства й кількість та назву аналітичних рахунків, тобто деталізованих, що відкривають до певних синтетичних рахунків, на яких обліковують окремі види активів, джерел, процесів.

Наприклад, до синтетичного рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» за субрахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою» аналітичних рахунків може бути багато, залежно від того, скільки працівників на підприємстві. Аналітичні рахунки у цьому випадку відкривають на прізвище кожного працівника.

В окремих випадках до субрахунка відкривають один аналітичний рахунок. У цьому випадку назва субрахунка й аналітичного рахунка збігається, однак облік операцій за ними все одно ведуть за наведеною вище схемою, тобто від первинного до зведеного, а далі до аналітичного і синтетичного, використовуючи відповідні реєстри. Саме так збігаються майже всі субрахунки і аналітичні рахунки з обліку коштів.

2.4. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від багатьох факторів: форми власності, організаційно-правової форми підприємства, характеру технології і обсягів його діяльності, чисельності персоналу, структури управління тощо.

Закон України від 27.03.91 р. № 887-ХІІ «Про підприємства в Україні» визначає такі **види підприємств**:

- приватне підприємство, засноване на власності фізичної особи;
- колективне підприємство, засноване на власності трудового колективу підприємства;
- господарське товариство;
- підприємство, яке засноване на власності об'єднання громадян;
- комунальне підприємство, засноване на власності відповідної територіальної громади;
- державне підприємство, засноване на державній власності, у тому числі державне підприємство.

Організаційно-правова форма підприємства визначає порядок його державної реєстрації та склад документів, що характеризують види його діяльності.

Організація бухгалтерського обліку є у компетенції його власника (учасників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до чинного законодавства та установчих документів.

Це означає, що власник (власники) або виконавчий орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну (але не менше трьох років).

Для забезпечення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає структуру, форми, методи, технічні засоби, процедури тощо.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємству надана можливість самостійно обирати одну із чотирьох форм організації бухгалтерського обліку:

1. Введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. При цьому у разі потреби підприємство може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

2. Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи.

3. Ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або в аудиторською фірмою. Централізовані бухгалтерії звичайно створюються в об'єднаннях підприємств або державних організаціях. Для ведення бухгалтерського обліку аудиторською фірмою необхідна наявність в останньої ліцензії на здійснення аудиторської діяльності.

4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Така форма організації бухгалтерського обліку звичайно застосовується на невеликих приватних підприємствах. Проте цю форму забороняється застосовувати на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися (відкриті акціонерні товариства, банки, довірчі товариства, інвестиційні компанії тощо).

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, виконує такі основні функції:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

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

Підприємство самостійно визначає облікову політику.

Облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Тому визначення облікової політики означає, у першу чергу, вибір методів обліку амортизації основних засобів, запасів, розподілу накладних витрат тощо, якщо П(С)БО надають можливість такого вибору.

Під формою бухгалтерського обліку розуміють певну систему облікових реєстрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них.

З урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних підприємство може застосовувати ручну (меморіально-ордерну, журнально-ордерну, спрощену тощо), механізовану або автоматизовану форму бухгалтерського обліку. При цьому у разі потреби підприємство може вводити додаткові субрахунки та аналітичні рахунки і додаткову систему реєстрів аналітичного обліку.

При виборі форми бухгалтерського обліку можуть бути використані Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку (затверджено Наказом Мінфіну України 29.12.2000 р. № 356), які передбачають застосування облікових реєстрів, наведених в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**РЕГІСТРИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ,
РЕКОМЕНДОВАНІ МІНІСТЕРСТВОМ ФІНАНСІВ УКРАЇНИ**

Номер		Найменування та призначення реєстрів
журналів	відомостей	
1	2	3
Облік грошових коштів та грошових документів		
1		Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33
	1.1	Відомість за дебетом рахунка 30
	1.2	Відомість за дебетом рахунка 31
	1.3	Відомість за дебетом рахунка 33
Облік довгострокових та короткострокових позик		
2	—	Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60
Облік рахунків, довгострокових та поточних зобов'язань		
3		Розділ I Журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)
	3.1	Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)
	3.2	Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками
	3.3	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами
	3.4	Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками
	3.5	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами
	3.6	Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками
		Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами
		Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями
		Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом
Облік необоротних активів та фінансових інвестицій		
4		Розділ I Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19)

Закінчення табл. 2.3

1	2	3
	4.1	Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35)
	4.2	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій
	4.3	Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій
		Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів
Облік витрат		
5,5 А	—	Розділ I Журналу 5 і Журналу 5А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і розділ II Журналу 5А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6
		Розділ III Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39,
		65, 66, 91
		Розділ III А Журналу 5А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84, 91
	5.1	Розділ III Б Журналу 5А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66
		Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5 А Аналітичні дані до рахунка 28 «Товари»
		Відомість аналітичного обліку запасів
Облік доходів і результатів діяльності		
6	—	Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79
	—	Розділ II «Аналітичні дані про доходи»
Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань		
7	—	Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49
—	7.1	Відомість аналітичних даних рахунка 42 «Додатковий капітал»
—	7.2	Відомість аналітичних даних рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
—	7.3	Відомість аналітичних даних рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат платежів»
—	8	Відомість позабалансового обліку
		Головна книга
		Реєстр депонованої заробітної плати
		Бухгалтерська довідка, Аркуш-розшифровка

Суб'єкти малого підприємництва можуть застосовувати спрощену систему обліку і звітності.

Звертаємо увагу, що згідно з Законом України від 19.10.2000 р. № 2603-III крім фізичних осіб, зареєстрованих у встановленому порядку суб'єктами малого підприємництва, є юридичні особи, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний валовий дохід не перевищує 500 000 євро.

Спрощена система обліку і звітності використовується суб'єктом малого підприємництва за його вибором. Положенням про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.09.98 р. № 196, передбачені два варіанти спрощеної форми бухгалтерського обліку:

- проста форма бухгалтерського обліку;
- форма бухгалтерського обліку з використанням (веденням) реєстрів обліку майна малого підприємства.

Право на ведення спрощеного бухгалтерського обліку мають також селянські (фермерські) господарства, які діють на підставі Закону України від 20.12.91 р. № 2009-XII «Про селянське (фермерське) господарство». Порядок ведення бухгалтерського обліку такими фермерськими господарствами, а також форми Журналу реєстрації господарських операцій та облікових відомостей установлені Інструкцією з ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затвердженою наказом Міністерства сільського господарства і продовольства України від 05.02.97 р. № 34.

2.5. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ

Підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій.

Внутрішньогосподарський облік — це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Закономірно, що для нормального виконання розглянутих функцій управління необхідна інформація. Таку інформацію повинна надати, насамперед, система бухгалтерського обліку, яка виявляє і систематизує дані про господарську діяльність підпри-

емства. Ту частину системи бухгалтерського обліку, що забезпечує потреби управління в інформації, називають **управлінським обліком**.

Інформація, що надається управлінським обліком, орієнтована на задоволення потреб як стратегічного, так і поточного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів та окремих менеджерів. Отже, управлінський облік є складовою частиною процесу управління. Він надає інформацію, важливу для:

- визначення стратегії та планування майбутніх операцій підприємства;
- контролювання її поточної діяльності;
- оптимізації використання ресурсів;
- оцінки ефективності діяльності;
- зниження суб'єктивності у процесі прийняття рішень.

Кожне підприємство має власну організаційну структуру, яка визначається наявністю та взаємодією його підрозділів. Підрозділи підприємства виконують різні функції і можуть мати різну назву: цехи, відділи, служби, департаменти, секції, відділення тощо. Ці підрозділи очолюють керівники (менеджери, завідувачі тощо), які відповідають за їхню роботу та приймають відповідні рішення.

Отримання менеджером права самостійно приймати рішення означає водночас і відповідальність за результати його наслідків. Тому підрозділ, очолюваний керівником, який несе відповідальність» за результати його діяльності, отримав назву «центр відповідальності».

Центр відповідальності — сфера (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати.

Вище керівництво повинне контролювати й оцінювати роботу менеджерів нижчого рівня, а вони, у свою чергу, повинні здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності. Для здійснення такого контролю та забезпечення підзвітності менеджерів необхідна відповідна система обліку, яка б забезпечувала збір, обробку і передачу інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності. Такою системою обліку є облік за центрами відповідальності.

Оцінка діяльності центрів відповідальності є складовою частиною системи управлінського контролю.

Система управлінського контролю — це процес, за допомогою якого менеджери впливають на працівників підприємства для забезпечення досягнення поставленої мети.

Проектування системи управлінського контролю включає:

- визначення загальної мети підприємства та її проміжних цілей;
- визначення центрів відповідальності;
- розробку показників діяльності для мотивації та узгодження мети;
- вимірювання фактичних показників діяльності та складання звітності.

Розробка показників та оцінка діяльності окремих підрозділів, менеджерів, працівників є центральною проблемою, оскільки саме її вирішення дозволяє узгодити інтереси окремих людей та підприємства в цілому.

Загальний підхід до вибору показників для оцінки діяльності центрів відповідальності передбачає дотримання таких критеріїв:

- 1) взаємозв'язок показників із цілями підприємства;
- 2) баланс короткострокових та довгострокових цілей;
- 3) відображення ключової діяльності керівництва;
- 4) відображення результатів діяльності працівників;
- 5) зрозумілість показників для працівників;
- 6) можливість використання показників для оцінки та заохочення працівників;
- 7) об'єктивність та відносна простота розрахунку;
- 8) послідовність та регулярність використання.

Вибір показників і оцінка діяльності центрів відповідальності залежить насамперед від типу центру і потреб управління.

Організація управлінського обліку передбачає участь бухгалтера на всіх етапах управління. У процесі планування діяльності бухгалтер бере участь у складанні та узгодженні бюджетів, розробці стандартів витрат, надає інформацію про минулі події та складає розрахунки щодо можливих наслідків майбутніх дій.

Відображаючи операції, які здійснює підприємство, бухгалтер накопичує дані про витрати і доходи структурних підрозділів підприємства, складає внутрішню звітність, що дає змогу оцінювати результати їх діяльності.

Роль бухгалтера у процесі контролю полягає в тому, що він здійснює зіставлення фактичних даних про діяльність з планами або бюджетами, розраховує, аналізує та інтерпретує відхилення. Для забезпечення прийняття рішень на різних стадіях та рівнях управління бухгалтер узагальнює, систематизує і надає необхідну інформацію, готує рекомендації щодо можливих наслідків обраного напрямку дії.

Як бачимо, функції, що їх виконує бухгалтер, який обслуговує керівників усередині підприємства, значно ширші, ніж бухгалте-

ра, який тільки реєструє господарські операції в системі рахунків методом подвійного запису.

Тому бухгалтера, який здійснює інформаційне забезпечення системи управління підприємством, називають бухгалтером-аналітиком.

Підприємство самостійно затверджує правила документообороту та визначає права працівників на підписування документів.

Документооборот — це рух документів на підприємстві з моменту їх отримання (створення) до завершення виконання (передачі в архів).

Документооборот включає такі основні стадії: створення або одержання документів від інших підприємств; перевірку документів; обробку документів; передачу документів в архів.

З метою раціональної організації наказом керівника підприємства встановлюється графік документообороту у вигляді таблиці або схеми. Графік документообороту містить перелік робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням строків виконання та взаємозв'язку відповідних робіт (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**ВИТЯГ ІЗ ГРАФІКА ДОКУМЕНТООБОРОТУ
ПІДПРИЄМСТВА (вимога на матеріали)**

Назва операції	Виконавець	Строк виконання
Створення та оформлення	Майстер цеху, відділ постачання, завідувач складу	Вівторок, четвер
Перевірка документа	Бухгалтер матеріального сектора	День надходження документа
Обробка документа	Бухгалтер матеріального сектора	Протягом трьох днів з дня отримання
Передача в архів	Заступник головного бухгалтера	Протягом тижня після подання річного звіту

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, оскільки саме в них зафіксовані факти здійснення господарських операцій.

Порядок створення первинних документів, записів у регістрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, регістрів і звітів установлений Положенням про документальне забезпечення

записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.

Працівники підприємства створюють і передають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Записи у первинних документах повинні здійснюватися тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів, засобів механізації та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання документів та запобігли б внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень. Вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому прокреслюванню.

Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Ознаки та показники господарської операції, зафіксовані в документі, є його **реквізитами**.

Первинні та зведені облікові документи повинні мати такі обов'язкові реквізити:

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

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

Документ може бути підписаний особисто, із застосуванням факсиміле, штамп, символу або іншим механічним чи електронним способом посвідчення. Підписи осіб, відповідальних за складання первинних документів на обчислювальних машинах та інших засобах організаційної техніки, виконуються у вигляді пароллю або іншим способом авторизації, що дає змогу однозначно ідентифікувати особу, яка здійснила господарську операцію.

Документ на машинному носії повинен мати код особи, відповідальної за правильність складання документа. Належність коду конкретній особі реєструється організацією — створювачем документа на машинному носії, а також створюються технічні, програмні засоби та організаційні умови, що виключають можливість користування чужими кодами.

Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Державним комітетом статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами і відомствами. Поряд із цим підприємство може використовувати виготовлені самостійно бланки, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

У випадках, установлених законодавством, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворого обліку.

До бланків документів суворого обліку, зокрема, належать:

- документи, що засвідчують особу, подію, право, освіту, трудовий стаж тощо (паспорт, свідоцтва про народження, одруження і розірвання шлюбу, зміну прізвища, імені, по-батькові; трудова книжка і вкладиш до неї, посвідчення водія, службові, військові, ветеранів, інвалідів; дипломи про освіту, присвоєння звання; пенсійна книжка; пенсійні листки, листки тимчасової непрацездатності та ін.);
- проїзні документи (квитки на проїзд у залізничному, морському, річковому і повітряному транспорті; документи на перевезення вантажів; військові проїзні документи та ін.);
- знаки поштової сплати (поштові марки, конверти з марками, листівки з марками);
- документи, що обслуговують грошовий обіг (книжки ощадні, чекові, депозитні; чеки грошові, майнові, розрахункові; бланки фінансування, страхування; акредитиви; марки податкові, митні; доручення на видачу коштів, пенсій, майна; сертифікати якості, на право вивезення та ввезення; поліси страхування; ліцензії та ін.).

Порядок виготовлення бланків суворого обліку встановлений Правилами виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 25.11.93 р. № 98, Служби безпеки України від 15.11.93 р. № 118 і Міністерства внутрішніх справ України від 24.11.93 р. № 740.

Бланки суворої звітності друкуються за зразками типових або спеціалізованих форм, затверджених відповідно Міністерством статистики за погодженням з Міністерством фінансів України

або міністерствами і відомствами за погодженням з Міністерством статистики і Міністерством фінансів України, з обов'язковим друкуванням на бланках квитанцій, білетів, талонів, абонементів тощо їх номінальної вартості.

Усі бланки суворої звітності підлягають нумерації, порядок нанесення якої (нумератором, друкарським способом) установлюють міністерства і відомства.

Облік наявності та руху бланків суворого обліку ведеться **на забалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку»**. Збільшення залишку цього рахунка означає надходження бланків суворого обліку, а зменшення — списання їх після використання або як непридатних.

Аналітичний облік ведеться за кожним бланком і місцями їх зберігання.

Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці працівниками, які ведуть бухгалтерський облік. Така перевірка здійснюється за формою (перевіряється повнота і правильність оформлення документів та наявність у них обов'язкових реквізитів) та за змістом (установлюється відповідність господарської операції діючому законодавству, логічна ув'язка окремих показників).

Бухгалтеру забороняється приймати до виконання первинні документи на операції, що суперечать законодавчим і нормативним актам, установленому порядку приймання, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та інших активів, що порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди власникам, іншим юридичним і фізичним особам. Такі документи повинні бути передані головному бухгалтеру підприємства для прийняття рішення.

Перевірені та прийняті до обліку первинні документи підлягають обробці, яка звичайно включає:

- таксування, тобто вираження натуральних показників у грошовому вимірнику;
- групування за певними ознаками (підрозділами, однорідністю операцій тощо);
- контирування, тобто вказання кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку.

Контирування первинних документів та наступні записи в облікових регістрах здійснюються із застосуванням, щонайменше, двох знаків — коду класу і коду синтетичного рахунка, установлених Планом рахунків бухгалтерського обліку. Первинні документи, що пройшли обробку, повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручній обробці —

дату запису в обліковий реєстр, а при обробці на обчислювальній установці — відбиток штампа оператора, відповідального за їх обробку.

Усі документи, що додаються до прибуткових та видаткових касових ордерів, а також документи, що стали підставою для нарахування заробітної плати та інших подібних виплат, підлягають обов'язковому погашенню штампом або на них робиться надпис «Одержано» чи «Сплачено» із зазначенням дати (числа, місяця, року).

Після перевірки та обробки інформація, що міститься в первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, у якому вони були здійснені. При цьому дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Реєстри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають можливість ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

У разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних та інших органів у межах їх повноважень, передбачених законодавством.

Інформація про господарські операції підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових реєстрів переноситься до бухгалтерських звітів.

Усі первинні документи, облікові реєстри і бухгалтерська звітність повинні складатися українською мовою. Поряд з українською мовою може застосовуватися інша мова у порядку, визначеному статтею 11 Закону УССР від 28.10.89 р. № 8312-ХІ «Про мови в Українській РСР».

Документи, що є підставою для записів у бухгалтерському обліку і складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований автентичний переклад зазначеною мовою.

Виправлення помилок у документах. Підприємству слід вживати всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку.

У тексті та цифрових даних первинних документів, облікових регістрів і звітів підчистки і необумовлені виправлення не допускаються. Виправлення помилок у первинних документах і облікових регістрах здійснюються залежно від характеру помилки та часу її виявлення.

Існують такі способи виправлення помилок: коректурний, доповнюючий запис, сторно.

коректурний спосіб застосовується для виправлення помилок:

- а) у первинних документах;
- б) якщо сума операції ще не відображена в облікових регістрах;
- в) в облікових регістрах, в яких ще не підбиті підсумки.

доповнюючий запис застосовується у випадках, якщо:

- а) в облікових регістрах не відображена сума операції;
- б) сума операції занижена.

сторно застосовується у випадках, якщо:

- а) помилково вказана кореспонденція рахунків;
- б) сума операції записана двічі;
- в) сума операції завищена.

Помилки, виявлені в поточному періоді у первинних документах, облікових регістрах і звітах, створених ручним способом, виправляються коректурним способом. Коректурний спосіб полягає в тому, що неправильний текст або сума закреслюються і над закресленим надписується правильний текст або числа.

Доповнюючий запис означає звичайний бухгалтерський запис на відповідну суму.

Спосіб сторно передбачає складання бухгалтерської довідки, у яку помилка (сума, кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або зі знаком «мінус», а правильний запис (сума, кореспонденція рахунків) заноситься чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового регістру у місяці, у якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображається правильна сума і кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

2.6. ЗМІСТ І ВИМОГИ ДО СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

На основі даних бухгалтерського обліку всі підприємства зобов'язані складати фінансову звітність, яку підписують керівник та бухгалтер підприємства.

Мета, склад, принципи підготовки фінансової звітності, визнання та розкриття її елементів визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87.

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

Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва) включає: Баланс; Звіт про фінансові результати; Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал; Примітки до фінансових звітів.

Кожний із цих компонентів фінансової звітності має своє призначення (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

ПРИЗНАЧЕННЯ КОМПОНЕНТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Компонент звітності	Призначення
Баланс	Надання інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату
Звіт про фінансові результати	Надання інформації про доходи, витрати та фінансові результати від діяльності підприємства за звітний період
Звіт про власний капітал	Надання інформації про зміни у складі власного капіталу протягом звітного періоду
Звіт про рух грошових коштів	Надання інформації про надходження і вибуття грошових коштів внаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду
Примітки до фінансових звітів	Виклад облікової політики та пояснення інформації, наведеної у відповідних фінансових звітах

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Стаття — це елемент фінансового звіту, який відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід, пов'язаних із цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

У Балансі наводяться статті активів, зобов'язань і капіталу власників (власного капіталу) підприємства.

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

Отже, об'єкт бухгалтерського обліку вважають активом, якщо він відповідає трьом умовам:

1) підприємство отримало його внаслідок минулих операцій або подій (придбання, будівництва тощо);

2) отримані ресурси втілюють майбутні економічні вигоди.

Економічна вигода — це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активу;

3) ресурси контролюються підприємством. Такий контроль впливає із права власності на активи або іншого юридичного права (наприклад, використання активу на умовах фінансової оренди), що дає підприємству можливість контролювати майбутні вигоди, які воно очікує одержати від цього активу.

Отже, майбутня економічна вигода характеризує потенційну здатність активу сприяти (прямо або непрямо) надходженню до підприємства грошових коштів або їх еквівалентів. Так, реалізація товарів пов'язана з надходженням грошових коштів, а використання продуктивнішого устаткування знижує собівартість продукції, що забезпечує економію грошових коштів (тобто непрямо сприяє їх зростанню).

Що стосується грошових коштів, то вони безпосередньо вигідні підприємству, оскільки забезпечують оборотність усіх інших ресурсів підприємства.

Слід зазначити, що в деяких випадках ресурс може відповідати визначенню активу навіть за відсутності юридичного контролю. Наприклад, зберігаючи в таємниці своє «ноу-хау», підприємство може контролювати вигоди, які очікують одержувати від нього.

Актив відображають (визнають) у Балансі, якщо є ймовірність отримати в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням, і оцінка активу може бути достовірно визначена.

Майбутні вигоди, втілені в активах, можуть бути отримані різними способами: використанням активу в процесі виробництва продукції, товарів, послуг для реалізації; обміном його на інші активи; погашенням заборгованості або розподілом між власниками.

Якщо у підприємства є сумнів щодо можливості отримання майбутніх економічних вигод, актив слід негайно списувати з балансу та відображати у склад витрат поточного періоду у Звіті про фінансові результати.

Іншим критерієм визнання активу є можливість його достовірної оцінки. Навіть за наявності ймовірності отримання майбутніх вигод від активу його не відображають у Балансі, якщо неможливо здійснити його достовірну (обґрунтовану) оцінку.

У разі якщо підприємство має інтелектуальну власність, достовірно оцінити яку неможливо, вона не може бути включена до складу нематеріальних активів підприємства. Проте якщо інформація про цю власність має суттєве значення, її слід розкривати в Прімітках до фінансових звітів.

Зобов'язання — це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Зобов'язання означає обов'язок чи відповідальність підприємства діяти певним чином. Воно має юридичну силу (внаслідок укладених контрактів, статутних вимог, законодавчих актів тощо), або є результатом бажання підприємства підтримувати свою ділову репутацію.

Так, внаслідок придбання товарів (сировини, послуг тощо) виникає кредиторська заборгованість постачальникам. Одержання позики банку передбачає прийняття зобов'язання щодо її повернення та сплати відсотків.

Значна частина зобов'язань підприємства нараховується регулярно (як правило, щомісяця) для виконання положень законодавчих актів щодо обов'язкових податків і зборів (заборгованість з податків, страхових внесків тощо) та розрахунків з працівниками. Такі зобов'язання часто називають нарахованими витратами. Отже, одна минула подія — виконана працівниками робота — викликає зобов'язання підприємства сплатити їм належну заробітну плату. Остання, у свою чергу, означає зобов'язання перерахувати частину її до бюджету у вигляді прибуткового податку. Зобов'язання відображають (визнають) у Балансі, якщо є ймовірність зменшення економічних вигід

підприємства у майбутньому внаслідок його виконання, і сума, за якою воно підлягає погашенню, може бути достовірно визначена.

Підприємство може мати обов'язок діяти певним чином, але це необов'язково приводить до виникнення зобов'язання в Балансі.

Наприклад, акціонерне товариство може взяти зобов'язання здійснити нову емісію акцій. Проте таке зобов'язання не означає зменшення будь-яких економічних вигод у майбутньому внаслідок його виконання, тому не відображається в Балансі. У свою чергу, зобов'язання щодо замовлених, але ще не отриманих активів, звичайно не відображається в Балансі замовника.

Проте якщо актив отримано або підприємство уклало невідомну угоду придбати актив, зобов'язання слід показувати в Балансі, оскільки воно приведе в майбутньому до сплати грошей або надання в оплату інших активів, що втілюють в собі економічну вигоду. Це зумовлено тим, що невідомність угоди означає невиконання зобов'язання та відповідні штрафні санкції, тобто вибуття коштів з підприємства на користь іншої сторони.

Погашення зобов'язання може бути здійснене у такий спосіб:

- сплатою грошових коштів;
- передаванням інших активів;
- наданням послуг;
- заміною цього зобов'язання іншим;
- перетворенням цього зобов'язання на капітал;
- відмовою кредитора від своїх прав або позбавленням їх.

В останньому випадку погашення зобов'язання не потребує сплати коштів кредитору. Однак зарахування, наприклад, кредиторської заборгованості (внаслідок закінчення терміну позовної давності) до складу прибутку підприємства означає збільшення суми його зобов'язань з податку на прибуток.

Другою умовою визнання зобов'язання як елемента Балансу є можливість його достовірної оцінки.

Звичайно сума, що підлягає сплаті для погашення заборгованості, визначається угодою (контрактом) або розраховується на підставі встановлених правил (ставок, норм, тарифів тощо). Проте у деяких випадках у момент виникнення зобов'язання точно визначити його суму складно. Такі зобов'язання можуть вимірюватися із застосуванням попередніх оцінок.

Згортання статей активів та зобов'язань не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними П(С)БО.

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

Власний капітал визнається в Балансі одночасно з визнанням активів чи зобов'язань, які приводять до його змін.

У зв'язку із цим оцінка власного капіталу визначається оцінкою відповідних активів і зобов'язань. Однак це не означає, що загальна сума власного капіталу обов'язково дорівнюватиме ринковій вартості акцій підприємства або сумі, яку можна отримати від реалізації його чистих активів в умовах безперервної діяльності.

Детальна інформація про зміни у статтях власного капіталу, наведених у Балансі підприємства, міститься у Звіті про власний капітал.

Підсумок активів Балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

У Звіті про фінансові результати наводяться статті, що відображають доходи, витрати, прибутки та збитки підприємства.

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

Дохід, що виникає в результаті діяльності підприємства, може виступати у вигляді виручки від продажу продукції, товарів або послуг, гонорару, відсотків, орендної плати, дивідендів тощо. До складу доходів включають також доходи від інших операцій (наприклад, продажу основних засобів) та подій (наприклад, прибуток у результаті зростання вартості цінних паперів).

Дохід збільшує різні види активів (грошові кошти, дебіторську заборгованість тощо).

Дохід може супроводжуватися погашенням зобов'язань, якщо, наприклад, підприємство відвантажує продукцію, за яку раніше надійшов аванс від покупців.

За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображається у періоді надходження активу (наприклад, збільшення дебіторської заборгованості в результаті продажу продукції) або погашення зобов'язання (надання послуг у рахунок погашення позики), які приводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників). Процедури визнання доходу детально розглядаються в П(С)БО 15 «Дохід».

Витрати — це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Витрати означають споживання ресурсів (грошей, запасів, основних засобів тощо) у процесі діяльності підприємства та включають: собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію тощо. Крім того, до витрат належать втрати від інших операцій (продажу основних засобів) та подій (стихійного лиха).

За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в періоді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у Звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Витрати слід негайно відображати у Звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестают відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства.

Згортання (взаємозарахування) доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними П(С)БО.

Зіставлення всіх доходів і витрат звітного періоду дає змогу визначити фінансовий результат (прибуток або збиток) діяльності підприємства за звітний період.

У Звіті про рух грошових коштів наведені статті, що відображають грошові потоки, тобто надходження та видаток грошових коштів протягом звітного) періоду.

Така інформація дає користувачам фінансової звітності можливість:

- зіставляти, оцінювати і прогнозувати грошові потоки підприємства;
- досліджувати спроможність підприємства погасити зобов'язання та сплатити дивіденди;
- виявляти причини різниці між грошовими надходженнями та видатками;
- аналізувати грошові та негрошові аспекти операцій підприємства.

Примітки до фінансових звітів містять сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, розкриття якої передбачене відповідними П(С)БО.

Усі компоненти фінансової звітності взаємопов'язані, оскільки відображають відповідні аспекти господарської діяльності підприємства.

Достовірність інформації означає, що вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Зіставність інформації характеризує можливість користувачів порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни.

2.7. ЗБЕРІГАННЯ, ЗНИЩЕННЯ ТА ВИЛУЧЕННЯ ДОКУМЕНТІВ

Керівник підприємства несе відповідальність за належне зберігання первинних документів, облікових регістрів і бухгалтерських звітів протягом установленого терміну, але не менше трьох років.

Первинні документи та облікові регістри, що пройшли обробку, а також бухгалтерські звіти підлягають обов'язковій передачі до архіву. Вони повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах, за їх схоронність несуть відповідальність особи, уповноважені головним бухгалтером.

Бланки суворої звітності повинні зберігатися у сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх схоронність.

Первинні документи поточного місяця, що пройшли обробку ручним способом і відносяться до відповідного облікового регістру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і супроводжуються довідкою для архіву.

Зберігання первинних документів та облікових регістрів, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів, оформлення їх і передачу до архіву забезпечує головний бухгалтер підприємства.

Видача первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів з бухгалтерії та з архіву підприємства працівникам інших структурних підрозділів може провадитися тільки за рішенням головного бухгалтера.

Термін зберігання первинних документів, облікових реєстрів і бухгалтерських звітів в архіві підприємства визначається згідно з Переліком типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання документів, затвердженого наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20.07.98 р. № 41.

По завершенні терміну зберігання документи, що не підлягають передачі до Національного архівного фонду, вилучаються для знищення, про що складається акт. Акт про вилучення для знищення документів схвалюється постійно діючою (експертною) комісією підприємства та затверджується керівником.

Обчислення строків зберігання документів проводиться з 1 січня року, який іде за роком завершення їх діловодством.

Це означає, що документи з трирічним терміном зберігання, передані до архіву в 2005 році, можуть бути включені до акта не раніше 1 січня 2009 року за умови завершення перевірки державними органами з питань дотримання податкового законодавства.

У разі виникнення спорів, слідчих і судових справ документи зберігаються до завершення цих спорів і справ та ухвалення остаточного рішення по них.

Після затвердження акта про вилучення для знищення документів керівником підприємства відібрані документи передаються організаціям, які займаються заготівлею вторинної сировини. Здавання документів оформляється приймально-здавальною накладною, у якій вказуються вага зданої макулатури і кількість справ.

Документи, що мають конфіденційну інформацію, можуть знищуватися шляхом спалення або за допомогою спеціальних машин. У даному випадку в акті ставляться підписи осіб, які проводили знищення документів.

Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів (органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб), прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законом.

Зокрема, відповідно до чинного законодавства України передбачене примусове вилучення документів у таких разі (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

ПОРЯДОК ПРИМУСОВОГО ВИЛУЧЕННЯ ДОКУМЕНТІВ У ПІДПРИЄМСТВА

Причина вилучення документів	Посадові особи, які мають право на примусове вилучення документів	Документи, що можуть бути вилучені	Нормативно-правовий акт
1. Розслідування кримінальної справи	Слідчі та працівники органів дізнання міліції	Будь-які документи, які є джерелом доказів або речовими доказами	Кримінально-процесуальний кодекс України (статті 66, 67, 78, 83, 101, 102, 127, 177, 180, 181, 183—186, 188, 189)
2. Здійснення розшукових заходів (до порушення кримінальної справи)	Посадові особи органів з боротьби з організованою злочинністю	Документи, що можуть бути використані в розкритті та розслідуванні організованої злочинної діяльності	Закон України від 23.03.2000 р. № 1593-111 «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» (статті 1, 6, 9, 12)
3. Здійснення провадження у справах про адміністративні правопорушення	Уповноважені посадові особи органів внутрішніх справ та органів державного контролю, державної податкової служби України	Документи, що є знаряддям або безпосереднім об'єктом правопорушення, виявлені під час затримання, особистого огляду або огляду речей, а також пов'язаних з порушенням законодавства з фінансових питань	Кодекс України про адміністративні правопорушення (статті 234, 251, 255, 256, 260, 262, 264, 265)
4. Приховування (заниження) об'єктів оподаткування і несплати податків та інших обов'язкових платежів	Посадові особи органів державної податкової інспекції	Документи, що є знаряддям або безпосереднім об'єктом правопорушення, виявлені під час затримання, особистого огляду або огляду речей, а також пов'язаних з порушенням законодавства з фінансових питань	Закон України від 04.12.90 р. № 509-ХП «Про державну податкову службу в Україні» (п. 6 ст. 11)

Вилучення документів оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідній посадовій особі підприємства. При цьому також обов'язково складається реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення.

Посадова особа підприємства має право в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії документів, що вилучаються.

Якщо вилучаються томи документів, які недооформлені (непереплетені, непрономеровані тощо), то з дозволу і в присутності представників органів, які проводять вилучення, відповідні посадові особи підприємства можуть дооформити ці томи (зробити опис, пронумерувати аркуші, прошнурувати, опечатати, засвідчити своїм підписом та печаткою).

Органи, що вилучили документи, повинні забезпечити підприємствам, за їх письмовим зверненням, можливість зробити виписку, витяг, копію документів для видачі довідок за обставинами відповідно до законодавства.

У разі повернення вказаними органами документів, що були вилучені раніше, такі документи приймаються під розписку відповідною посадовою особою підприємства, установи та разом із рішенням про повернення підшиваються до тих же томів, з яких документи були вилучені та в яких знаходяться постанови про вилучення, реєстр і копії таких документів.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення.

Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, охорони і державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта у 10-денний термін надсилається органу, у сфері управління якого перебуває підприємство, установа, а також державній податковій інспекції — підприємствами, місцевому фінансовому органу — установами.

Резюме



1. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення

єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів, а також удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Найбільші повноваження у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності належать Міністерству фінансів України.

2. Принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності визначає нормативний документ — **Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку**, який розроблений у відповідності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та затверджений Міністерством фінансів України.

3. Важливим інструментом регламентації бухгалтерського обліку є **План рахунків** — систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, необхідних для відображення діяльності підприємств, організацій та установ.

4. Організація **внутрішньогосподарського обліку** передбачає самостійну розробку підприємством системи обробки та підготовки інформації, а також форми обліку, звітності і контролю господарських операцій.

Контрольні запитання



1. *Хто реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні?*
2. *Яка мета державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні?*
3. *Які функції виконує Методологічна рада, яка діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України?*
4. *Що таке національні стандарти бухгалтерського обліку і яка їх структура в Україні?*
5. *Що характеризує собою План рахунків і які Плани рахунків застосовуються в Україні?*
6. *Які особливості формування і використання Плану рахунків бухгалтерського обліку?*
7. *В чому полягає сутність організації бухгалтерського обліку на підприємстві?*
8. *Що включає форма бухгалтерського обліку і яка структура реєстрів бухгалтерського обліку, рекомендованих Міністерством фінансів України?*
9. *Які особливості організації і функціонування внутрішньогосподарського обліку?*

10. Яка структура фінансової звітності і які вимоги до її складання?

11. Який порядок зберігання, знищення та вимоги щодо вилучення документів?

Тестові завдання



1. Яка мета державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні?

- 1) створення умов для входження України в світове співтовариство;
- 2) забезпечення ефективного функціонування національної економіки;
- 3) створення єдиних правил ведення і удосконалення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;**
- 4) справедливого відображення показників господарської діяльності і надійного контролю за використанням національного багатства.

2. Що визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку?

- 1) принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (МСБО);**
- 2) план бухгалтерських рахунків і механізм їх використання у відповідності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО);
- 3) порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності у відповідності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО);
- 4) структуру бухгалтерських реєстрів і форм звітності у відповідності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО).

3. Скільки є положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблених із застосуванням міжнародних стандартів обліку (МСБО)?

- 1) п'ятнадцять;
- 2) двадцять;
- 3) двадцять п'ять;**
- 4) тридцять.

4. Які чотири Плани рахунків бухгалтерського обліку, що застосовуються в Україні?

- 1) приватних підприємств і організацій, бюджетних установ, Національного банку України, комерційних банків України;
- 2) крупних підприємств і організацій, малих підприємств, фінансових організацій, комерційних банків;

3) підприємств і організацій, бюджетних установ, фінансових організацій, комерційних банків України;

4) підприємств і організацій, бюджетних установ, Національного банку України, комерційних банків України.

5. Що означає у Плані рахунків кожна з трьох цифр децимальної системи кодування?

1) номер синтетичного рахунка, номер аналітичного рахунка, номер субрахунка;

2) клас, номер синтетичного рахунка, номер субрахунка;

3) клас; номер синтетичного рахунка, номер аналітичного рахунка;

4) порядковий номер, номер синтетичного рахунка, номер аналітичного рахунка.

6. Яку максимальну кількість субрахунків може включати кожний рахунок?

1) п'ять;

2) дев'ять;

3) десять;

4) необмежену.

7. Що характеризує собою облікова політика?

1) набір законодавчих документів щодо ведення бухгалтерського обліку;

2) вироблена в державі політика в сфері бухгалтерського обліку;

3) сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності;

4) систему Національних стандартів бухгалтерського обліку.

8. Що розуміють під формою бухгалтерського обліку?

1) систему облікових регістрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них;

2) систему синтетичних, аналітичних рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку;

3) порядок організації бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності;

4) структуру, форми, методи, технічні засоби і процедури ведення бухгалтерського обліку.

9. Що означає внутрішньогосподарський облік?

1) форми обліку, звітності і контролю господарських операцій;

2) систему обліку, яка забезпечує збір, обробку і передачу інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності підприємства;

3) узагальнення, систематизація і надання необхідної інформації, підготовка рекомендацій щодо можливих наслідків обраного напрямку дії підприємства;

4) система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

10. Що таке Центр відповідальності в системі управлінського обліку?

1) підрозділ бухгалтерії, що забезпечує менеджерів управлінською інформацією;

2) сфера (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати;

3) управлінська структура, що використовує, обробляє, аналізує облікову інформацію для прийняття конкретних рішень;

4) центр збору, обробки, систематизації, аналізу і координації бухгалтерської інформації для управлінських цілей.

11. Що таке Система управлінського контролю?

1) процес систематичного контролю за ходом виробництва на всіх його стадіях;

2) процес збирання, обробки, систематизації інформації внутрішньогосподарського обліку для забезпечення управлінського контролю;

3) процес, за допомогою якого менеджери впливають на працівників підприємства для забезпечення досягнення поставленої мети;

4) процес забезпечення менеджерів внутрішньогосподарською інформацією для надійного управлінського контролю.

12. Що таке реквізити облікового документа?

1) ознаки та показники господарської операції, зафіксовані в документі;

2) набір інформації, зафіксованої в документі;

3) контрольні показники, що відображають характер документа;

4) вихідні показники, що визначають сутність документа.

13. Які є три способи виправлення помилок у первинних документах і облікових регістрах?

1) коректурний, заміни даних, сторно;

2) сторно, видалення інформації, сторно;

3) коректурний, доповнюючий запис, сторно;

4) доповнюючий запис, заміни даних, сторно.

14. Що є метою складання фінансової звітності?

- 1) об'єктивне визначення фінансових результатів і представлення їх у вище державні організації;
- 2) своєчасне визначення результатів господарської діяльності і висвітлення показників фінансової звітності;
- 3) висвітлення результатів господарської діяльності і фінансово-економічного стану підприємств та економіки країни в цілому;
- 4) надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

15. Які є компоненти фінансової звітності?

- 1) Баланс; Звіт про собівартість продукції; Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал;
- 2) **Баланс; Звіт про фінансові результати; Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал;**
- 3) Баланс; Звіт про продуктивність праці; Звіт про фінансові результати; Звіт про рух грошових коштів;
- 4) Баланс; Звіт про нематеріальні активи; Звіт про рух грошових коштів; Звіт про власний капітал.

16. Які є три умови для вважання об'єкта бухгалтерського обліку активом?

- 1) активи отримали об'єктивну грошову оцінку; активи використовуються в процесі господарської діяльності; активи контролюються підприємством;
- 2) підприємство отримало активи внаслідок минулих операцій; активи використовуються в процесі господарської діяльності; активи отримали об'єктивну грошову оцінку;
- 3) підприємство отримало активи внаслідок минулих операцій; отримані активи втілюють майбутні економічні вигоди; активи контролюються підприємством;
- 4) активи визначають економічний потенціал підприємства; активи використовуються в процесі господарської діяльності; отримані активи втілюють майбутні економічні вигоди.

17. Які обов'язкові умови призводять до виникнення зобов'язання в Балансі?

- 1) підтвердуючі документи про наявність зобов'язання; претензійні документи щодо виконання зобов'язання;
- 2) ймовірність зменшення економічних вигод підприємства у майбутньому внаслідок його виконання; сума, за якою воно підлягає погашенню, може бути достовірно визначена;

3) претензійні документи щодо виконання зобов'язання; є ймовірність зменшення економічних вигод підприємства у майбутньому внаслідок його виконання;

4) підтверджуючі документи про наявність зобов'язання; сума, за якою воно підлягає погашенню, може бути достовірно визначена.

18. Що таке власний капітал?

1) активи підприємства, які сформовані за рахунок його прибутку;

2) активи підприємства, що використовуються в його діяльності;

3) частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань;

4) активи підприємства, що створені його засновниками.

19. Що включають примітки до фінансових звітів?

1) сукупність допущених помилок і їх виправлення у фінансовому звіті;

2) сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів;

3) сукупність основних визначень фінансового звіту;

4) сукупність пояснень до основних показників фінансового звіту.

20. Які є чотири основні причини примусового вилучення документів?

1) для проведення поглибленої перевірки державними органами з питань дотримання податкового законодавства; розслідування кримінальної справи; здійснення розшукових заходів; здійснення провадження у справах про адміністративні правопорушення;

2) для проведення бухгалтерсько-судової експертизи бухгалтерських документів; для проведення поглибленої перевірки державними органами з питань дотримання податкового законодавства; розслідування кримінальної справи; здійснення розшукових заходів;

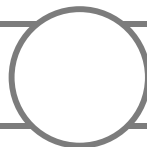
3) розслідування кримінальної справи; здійснення розшукових заходів; здійснення провадження у справах про адміністративні правопорушення; приховування (заниження) об'єктів оподаткування і несплати податків;

4) для проведення бухгалтерсько-судової експертизи бухгалтерських документів; здійснення провадження у справах про адміністративні правопорушення; приховування (заниження) об'єктів оподаткування і несплати податків; розслідування кримінальної справи.



Розділ 3

ОБЛІК АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА



- 3.1. *Сутність, оцінка і класифікація активів.*
- 3.2. *Облік необоротних активів.*
 - 3.2.1. *Облік основних засобів.*
 - 3.2.2. *Облік нематеріальних активів.*
 - 3.2.3. *Облік довгострокових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій та інших довгострокових активів.*
 - 3.2.4. *Облік капітальних інвестицій.*
 - 3.2.5. *Облік довгострокової дебіторської заборгованості.*
 - 3.2.6. *Облік відстрочених податкових активів.*
- 3.3. *Облік оборотних активів.*
 - 3.3.1. *Облік виробничих запасів.*
 - 3.3.2. *Облік тварин на вирощуванні і відгодівлі.*
 - 3.3.3. *Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів.*
 - 3.3.4. *Облік процесу виробництва.*
 - 3.3.5. *Облік браку у виробництві.*
 - 3.3.6. *Облік напівфабрикатів, готової продукції та товарів.*
 - 3.3.7. *Облік коштів та розрахункових процесів на підприємстві.*
 - 3.3.8. *Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками.*
 - 3.3.10. *Облік податкових розрахунків і платежів.*
 - 3.3.12. *Облік страхових розрахунків і платежів.*
 - 3.3.13. *Облік заробітної плати та відрахувань з неї.*
 - 3.3.14. *Облік виплат відпусток.*
 - 3.3.15. *Облік допомоги з тимчасової непрацездатності.*
 - 3.3.16. *Облік додаткового пенсійного забезпечення.*
 - 3.3.17. *Облік розрахунків за іншими операціями.*

Ключові поняття і терміни: Активи, необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, оборотні активи, виробничі запаси, тварини на вирощуванні і відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети, напівфабрикати, готова продукція та товари, витрати майбутнього періоду, податкові розрахунки і платежі, страхові розрахунки і платежі, заробітна плата та відрахування.

Після вивчення теми студент повинен:

Знати:

- сутність, оцінку і класифікацію активів;
- порядок обліку необоротних активів;
- порядок обліку оборотних активів;
- порядок обліку розрахунків.

Вміти:

- здійснити оцінку і класифікацію активів;
- вести облік необоротних активів;
- вести облік матеріальних оборотних активів;
- вести облік грошових коштів і розрахунків.

3.1. СУТНІСТЬ, ОЦІНКА І КЛАСИФІКАЦІЯ АКТИВІВ

Активи підприємства — це майнові об'єкти — матеріальні або нематеріальні носії вартості, які отримані в результаті попередніх господарських процесів та мають властивість приносити у майбутньому вигоду — доходи підприємству.

У світовій практиці найбільш поширеним визначенням активів є: **активи** — це ресурси, які отримані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому.

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку П(с)БО (п. 4.) **активи** визначаються як ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому.

Таким чином, у бухгалтерському балансі актив відображається тільки за умови очікування отримання в майбутньому економічних вигод від його використання.

Надходженню економічних вигод на підприємство активи сприяють по-різному:

— придбані за гроші для господарської діяльності активи забезпечать у майбутньому додаткове надходження додаткових коштів на підприємство;

— фінансові інвестиції в акції, облигації, депозити тощо забезпечать надходження грошових коштів на підприємство у вигляді відсотків, дивідендів тощо;

— дебіторська заборгованість — це теж пряме надходження грошових коштів у майбутньому в результаті її погашення дебіторами або одержання грошей на банківський рахунок від здійснення факторингової операції;

— непряме надходження грошових коштів — може відбутися шляхом отримання активів, погашенням зобов'язань, здійсненям негрошових, наприклад, бартерних операцій, сплатою дивідендів акціями, погашенням зобов'язань матеріальними активами тощо.

Виходячи з вищенаведеного, актив як економічний потенціал може існувати у формі: грошових коштів; еквівалентів грошових коштів; фінансових інвестицій; виробничих засобів, що використовуються у господарській діяльності підприємства (основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів тощо); незавершеного виробництва; запасів готової продукції; дебіторської заборгованості юридичних або фізичних осіб.

Активи мають відображатися в бухгалтерському обліку і балансі у грошовому виразі з використанням таких методів оцінювання:

- історична собівартість — за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання;
- поточна собівартість — за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена у разі придбання такого ж або еквівалентного актива на поточний момент.
- вартість продажу (реалізації) — за сумою грошових коштів (або їх еквівалентів), яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу актива за звичайної умови.
- теперішня вартість — за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів.

Підприємствам для складання фінансових звітів основною оцінкою є історична собівартість. Разом з тим запаси, як правило, відображаються за найнижчою з двох оцінок — собівартістю або чистою вартістю реалізації; цінні папери можуть відображатися за ринковою вартістю; довгострокові зобов'язання дебіторів — за теперішньою вартістю. Окремі підприємства використовують як основну поточну собівартість, оскільки не здатні, не готові побудувати облікову модель історичної собівартості та відображати вплив зміни цін на немонетарні активи.

Активи поділяються на оборотні та необоротні. При цьому у міжнародній практиці кожне підприємство, враховуючи характер діяльності та особливості технології і організації господарських операцій, самостійно вирішує питання поділу активів на оборотні та необоротні. В Україні, відповідно до Положень (стандарту)

бухгалтерського обліку № 2 «Баланс», поділ активів на оборотні та необоротні є обов'язковим.

П/С/БО 2 «Баланс» визначає, що **оборотні активи** — це грошові кошти та їх еквіваленти, не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу або дванадцяти місяців з дати балансу.

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «**Основні засоби**» (П(С)БО 7), які є складовою частиною необоротних активів, подано таке економіко-правове визначення: «основні засоби — матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів та послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій, з очікуваним строком корисного використання (експлуатації) більше одного року або операційного циклу, якщо він довший за рік».

Виходячи з вищенаведених визначень, вимагає перш за все тлумачення поняття — операційний цикл діяльності.

Операційний цикл діяльності, який визначає поділ активів, — це проміжок часу між придбанням запасів для відповідної діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції, або наданих послуг, або проданих товарів.

У виробництві операційним циклом діяльності називають середній проміжок часу між придбанням матеріальних запасів для виробництва та отриманням грошових коштів за продажу (реалізовану) продукцію. Це означає, що для виробничих підприємств операційний цикл — це середній проміжок часу, який необхідний для перетворення грошових коштів у продукт підприємства і далі продукції у гроші, тобто час, необхідний для здійснення загальновідомої формули:

$$Г - З - В - ГП - Г^1$$

де Г — грошові кошти;

З — запаси;

В — виробництво;

ГП — готова продукція;

Г¹ — грошові кошти з прибутком.

Для торгової діяльності цей цикл скорочується на дві операції та складає:

$$Г - Г - Г^1,$$

Усі активи, що не є оборотними, класифікуються як не-оборотні.

Окреме питання — порядок розміщення статей актива балансу. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку не вимагають дотримуватися визначеного переліку або формату, в якому мають подаватися статті в балансі. В різних країнах статті актива балансу традиційно розміщуються або у порядку від найбільш до найменш ліквідних — (США, Канада), або у зворотному порядку — (Велика Британія, країни СНД). Нова форма балансу в Україні зберігає порядок ліквідності статей, що традиційно склався в нашій країні.

3.2. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

3.2.1. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Процес виробництва здійснюється за умови ефективного функціонування засобів і предметів праці. За допомогою засобів праці людина може впливати на предмети праці і використовувати їх для задоволення власних потреб. На відміну від предметів праці засоби праці беруть участь у виробничому процесі багаторазово, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, поступово зношуються і частинами переносять свою вартість на виготовлену продукцію або виконану роботу. Такі засоби відносяться до групи **основних засобів**.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Характерними особливостями основних засобів є:

— використання в натуральному вигляді впродовж тривалого часу (не менше року);

— схильність до зносу, який виявляється у поступовій втраті можливої подальшої експлуатації у зв'язку зі старінням, закінченням резерву потужності (матеріальний знос) або з втратою доцільності подальшої експлуатації у зв'язку з виникненням основних фондів, що мають якісніші характеристики (моральний знос);

— специфічний характер кругообігу та відшкодування вартості — через механізм поступової амортизації з віднесенням амортизаційних відрахувань на поточні витрати підприємства, і відповідно, вартість продукції (робіт, послуг).

Історично в нашій країні склалося так, що до складу основних фондів ніколи не входили земля та інші природні засоби виробництва, так як земля (будучи не приватною власністю) не мала грошової оцінки, а тому завжди залишалася природним засобом виробництва. З метою об'єктивного ціноутворення та оцінки результатів господарювання, а також у зв'язку з переходом до ринкових відносин виникла необхідність включення землі до складу основного капіталу.

Відповідно до п. 5 П(С)БО-7 основні засоби класифікуються за такі групи:

1) основні засоби — земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будівлі, споруди і передавальні пристрої; машини й устаткування; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); робоча і продуктивна худоба; багаторічні насадження; інші основні засоби.;

2) інші необоротні матеріальні активи — бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) спорудження; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи.

Для обліку основних засобів передбачений рахунок 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» із властивими їм субрахунками. Цей рахунок є активним, балансовим.

По дебету рахунка 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих, внесених засновниками) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів.

По кредиту — вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

Рух основних засобів, пов'язаний із здійсненням господарських операцій з надходження, внутрішнього переміщення та ви-

буття основних засобів, оформляють типовими формами первинної облікової документації, затвердженими наказом Міністерства України від 29.12.95 р. № 352 (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**ТИПОВІ ФОРМИ ПЕРВИННОГО
ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

№ форми	Назва
03-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
03-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
03-3	Акт на списання основних засобів
03-4	Акт на списання автотранспортних засобів
03-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини
03-6	Інвентарна картка обліку основних засобів
03-7	Опис інвентарних карток по обліку основних засобів
03-8	Картка обліку руху основних засобів
03-9	Інвентарний список основних засобів (за місцем їх знаходження, експлуатації)
03-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
03-15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)
03-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту

Існує декілька способів оцінки основних засобів при зарахуванні їх на баланс підприємства. **Первісна вартість** — це фактично сплачена сума для придбання необоротних активів. Придбані основні засоби зараховуються на баланс підприємства саме за первісною вартістю.

Справедлива вартість — сума, за якою може бути здійснений обмін активу в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Справедливою вартістю основних засобів у більшості випадків може бути ринкова вартість, а в разі відсутності даних про ринкову вартість — відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою зносу. Знос визначається сумою амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання.

Переоцінена вартість — вартість необоротних активів після їх переоцінки. Індекс переоцінки в такому випадку визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Вартість, яка амортизується, являє собою первісну або переоцінену вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Приклад. Підприємство придбало технологічну лінію переробки овочів за ціною 60 тис. грн (в т. ч. ПДВ — 10 000 грн). Сума реєстраційних зборів та розмір державного мита склали відповідно 3250 грн та 1000 грн. За установку та монтаж лінії підприємство заплатило 4100 грн. За якою вартістю об'єкт основних засобів був прийнятий на баланс та якими бухгалтерськими записами це відобразиться?

1) Об'єкт буде прийнятий на баланс за первісною вартістю і її розмір складе: $60\,000 + 3250 + 4100 = 67\,350$ грн.

2) При цьому відобразимо такі бухгалтерські проводки:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено вартість технологічної лінії	152 «Придбання основних засобів»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	50 000
2	Відображено суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	10 000
3	Відображено суму витрат, пов'язаних з придбанням основних засобів	152 «Придбання основних засобів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	7350 (3250 + + 4100)
4	Зараховано об'єкт до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	152 «Придбання основних засобів»	13 470 (12 000 + + 1470)

Безоплатне отримання об'єктів основних засобів для цілей бухгалтерського обліку розглядається як збільшення додаткового

капіталу, причому на суму, що дорівнює справедливій вартості безоплатно отриманого об'єкта основних засобів, без урахування інших обов'язкових витрат і платежів. При безоплатному одержанні об'єктів основних засобів виникає дохід в сумі амортизації таких об'єктів одночасно з її нарахуванням. У міру виникнення доходу сума додаткового капіталу зменшується.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено вартість безоплатно отриманих основних засобів	152 «Придбання (створення) основних засобів»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»
2	Зараховано до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	152 «Придбання (створення) основних засобів»
3	Відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»

Переоцінка основних засобів проводиться за рішенням керівництва та оформляється наказом підприємства.

Частота проведення переоцінки залежить від коливань справедливої (реальної) вартості основних засобів, тобто якщо їх справедлива вартість суттєво (більше ніж на 10 відсотків) відрізняється від балансової вартості.

Операції з переоцінки основних засобів включають операції зі збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів та їх зносу — **дооцінку**, та операції зі зменшення первісної вартості об'єкта основних засобів та їх зносу — **уцінку**.

При переоцінці основних засобів накопичена амортизація повинна бути скоригована. Це пов'язано з тим, що в результаті переоцінки балансова вартість доводиться до справедливої вартості з урахуванням ступеня зносу об'єкта на дату переоцінки.

Переоцінена сума первісної вартості та зносу об'єкта основних засобів визначається відповідно як добуток первісної вартості або зносу та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо переоцінка вартості даного об'єкта основних засобів здійснюється вперше, то в бухгалтерському обліку її результати буде відображено таким чином:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Дооцінка основних засобів			
1	Відображено суму дооцінки нарахованого зносу основного засобу	10 «Основні засоби»	131 «Знос основних засобів»
2	Відображено суму дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів	10 «Основні засоби»	423 «Дооцінка активів»
Уцінка основних засобів			
1	Відображено суму уцінки нарахованого зносу основного засобу	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
2	Відображено суму уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів	975 «Уцінка оборотних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби»

Приклад. На балансі підприємства обліковується об'єкт основних засобів, первісна вартість якого — 15 000 грн; сума нарахованого зносу — 2500 грн.

Справедлива вартість об'єкта становить 20 000 грн. У зв'язку з цим прийнято рішення про переоцінку вартості об'єкта основних засобів. Для цього об'єкта основних засобів здійснювана переоцінка є першою.

Обчислимо індекс переоцінки: $20\,000 \text{ грн} : 12\,500 \text{ грн} = 1,6$.

Застосовуючи цей індекс, розрахуємо «нову» первісну вартість і «нову» суму зносу:

1) первісна вартість: $15\,000 \text{ грн} \cdot 1,6 = 24\,000 \text{ грн}$;

2) нарахований знос: $2\,500 \text{ грн} \cdot 1,6 = 4\,000 \text{ грн}$.

Сума дооцінки первісної вартості склала 9000 грн.

(24 000 грн – 15 000 грн).

Сума дооцінки нарахованого зносу склала 1500 грн.

(4000 грн – 2500 грн).

Залишкова вартість об'єкта основних засобів збільшилася на 7500 грн (9000 грн – 1500 грн). Сума збільшення залишкової вартості відноситься на збільшення додаткового капіталу.

У бухгалтерському обліку буде зроблено такі записи:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів у частині збільшення суми нарахованого зносу	10 «Основні засоби»	131 «Знос основних засобів»	1500
2	Відображено збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів у частині збільшення залишкової вартості з одночасним збільшенням додаткового капіталу	10 «Основні засоби»	423 «Дооцінка активів»	7500

Ремонт об'єктів основних засобів виконують:

— **господарським** способом, коли роботи виконуються власниками силами і на нього витрачаються будівельні матеріали підприємства, на балансі якого ці об'єкти обліковуються, тобто підприємство не користується послугами сторонніх організацій для виконання ремонту своїх об'єктів основних засобів;

— **підрядним** способом, коли ремонтні роботи виконують сторонні організації або підрозділи цієї організації;

— **внутрішньопідрядним** способом, коли ремонтні роботи виконують спеціалізовані структурні підрозділи підприємства.

Розглянемо на умовних прикладах, як відображається в обліку вартість проведених ремонтів основних засобів, якщо:

1) в результаті ремонту зростає економічна вигода основного засобу;

2) ремонт здійснюється для підтримання основного засобу в робочому стані.

Приклад. На комп'ютері, яким користується головний бухгалтер підприємства, проведено заміну материнської плати. Вартість плати без ПДВ становить 3000 грн. Причому материнську плату придбано у підприємства, яке здійснювало її встановлення. За встановлення плати підприємством — замовником сплачено 600 грн без ПДВ.

У бухгалтерському обліку буде зроблено такі записи:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Придбано материнську плату у постачальника	207 «Запасні частини»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3000
2	Відображено суму ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	540
3	Списано материнську плату для встановлення	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів	207 «Запасні частини»	3000
4	Здійснено заміну материнської плати на комп'ютері постачальником	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	600
5	Відображено суму ПДВ по наданих послугах	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	108
6	Перераховано кошти підприємству-постачальнику за материнську плату та встановлення	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4248
7	Віднесено на збільшення вартості комп'ютера вартість материнської плати та наданих послуг по її встановленню	10 «Основні засоби»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	3600

Витрати на ремонт, технічне обслуговування основних засобів, інші заходи з підтримання основних засобів в робочому стані, тобто забезпечення майбутніх економічних вигод в результаті цих заходів включаються до складу витрат того періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо з будь-яких причин основний засіб не відповідає ознакам актива, то приймається рішення про його списання. Фінансо-

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

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Прибуток або збиток від вибуття основних засобів відображають у Звіті про фінансові результати відповідно у складі інших доходів або витрат звичайної діяльності. Проте, якщо причиною списання основних засобів була надзвичайна подія (аварія, пожежа тощо), відповідну суму прибутку або збитку відображають як фінансовий результат від надзвичайних подій.

Приклад. Підприємство придбало такі необоротні матеріальні активи:

- письмові столи (5 шт. за ціною 700 грн);
- стільці (5 шт. за ціною 300 грн);
- довідкові посібники (на загальну суму 1750 грн).

Вартість перевезення транспортною організацією — 450 грн.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано офісні меблі від постачальника	153/1 «Придбання інших необоротних матеріальних активів»	631/1 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	5000
2	Відображено ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631/1 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	900
3	Оприбутковано довідкові посібники	153/2 «Придбання інших необоротних матеріальних активів»	631/2 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1750
4	Відображено ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631/2 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	315

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
5	Оплачено рахунки постачальникам	631/1, 631/2 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	7965
6	Відображено вартість перевезення	153 «Придбання інших необоротних матеріальних активів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	450
7	Відображено ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	81
8	Оплачено рахунків транспортної організації	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	450
9	Введено в експлуатацію: — столи — стільці — довідкові посібники	112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» 111 «Бібліотечні фонди»	153 «Придбання інших необоротних матеріальних активів»	2870 1230 1435
10	Відображено суму зносу в розмірі 100 % амортизованої вартості	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати»	132 «Знос необоротних активів»	1435

З вищенаведених даних в таблиці видно, що для обліку інших необоротних матеріальних активів використовуються рахунки 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та 18 «Інші необоротні активи». На них обліковують необоротні активи підприємства, що не знайшли відображення на рахунку 10 «Основні засоби», такі як: періодичні та книжкові видання, малоцінні предмети, строк експлуатації яких однак більше 1 року (на відміну від малоцінних і швидкозношуваних предметів) тощо. Методика ведення обліку на даних рахунках є однаковою, але для кращого розуміння пропонуємо такий приклад.

Синтетичний облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ведуть в Журналі 4. В кінці місяця кредитові обороти цього журналу переносять в Головну книгу.

Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації необоротні засоби поступово зношуються. Вони втрачають свої пе-

рвинні фізичні якості, знижуються їх техніко-експлуатаційні можливості, в результаті зменшується реальна балансова вартість основних засобів.

Згідно з п. 7 ПБО№ 7 **амортизація** — це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, протягом строку корисного використання актива. Вона відображає процес поступового списання (погашення) вартості об'єкта протягом часу його корисного функціонування та забезпечує дотримання принципу співвідношення витрат з доходами.

Знос основних засобів — сума амортизації об'єкта основних засобів, накопичена з початку строку їх корисного використання.

Отже, щомісяця нараховують амортизацію, а у балансі відображають суму зносу. Саме тому у назві рахунка 13 використано термін «знос», хоча фактично йдеться про амортизацію.

Земля та інші основні засоби, які мають необмежений строк корисного використання, не є об'єктом амортизації. **Строк корисної експлуатації основних засобів** — це період експлуатації часу, протягом якого будуть основних засобів використовуватись підприємством, або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції.

Приклад. На початку строк корисної служби принтера був оцінений в 5 років. Річна норма амортизації об'єкта при цьому складає 20 %. Якщо після двох років експлуатації строк корисної служби об'єкта знизиться з 5 до 4 років, тобто об'єкт буде використовуватися в подальшому протягом двох, а не трьох років, як очікувалося раніше, то норма амортизації на ці два роки повинна бути збільшена в 1,5 раза:

$$(5 - 2) : 2 = 1,5.$$

Таким чином, протягом двох останніх років використання об'єкта річна норма амортизації складе 30 %, а не 20 %, як в перші два роки.

Метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу використання актива.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

- 1) прямолінійного;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивного;
- 5) виробничого.

Не можна забувати й про податковий метод нарахування амортизації. Так, відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного періоду у такому розмірі (в розрахунку на календарний квартал):

Група 1 — 1,25 відсотка;

Група 2 — 6,25 відсотка;

Група 3 — 3,75 відсотка.

До групи 1 належать виробничі будівлі, споруди та приміщення. До другої групи відносяться машини, обладнання, устаткування, передавальні та електронні пристрої. До третьої групи можна віднести все те, що не ввійшло до двох попередніх груп.

Розглянемо приклад найбільш поширеного методу нарахування амортизації, застосовуваного підприємствами на практиці, — прямолінійного.

Приклад. Первісна вартість автомобіля — 50 000 грн. Очікуваний строк служби — 5 років. Ліквідаційна вартість автомобіля у вигляді матеріалів — 5000 грн. Визначимо вартість об'єкта, що амортизується.

Первісна вартість вантажного автомобіля — Ліквідаційна вартість = 50000 – 5000 = 45 000 грн.

Строк корисної експлуатації 5 років

Сума амортизації за рік складе:

$$45\ 000 : 5 = 9000 \text{ грн}$$

$$(9000 : 45\ 000) \cdot 100 \% = 20 \% \text{ щорічно.}$$

Таким чином, нарахування амортизації можна відобразити в таблиці:

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	50 000	9000	9000	41 000
2	50 000	9000	18 000	32 000
3	50 000	9000	27 000	23 000
4	50 000	9000	36 000	14 000
5	50 000	9000	45 000	5000

Отже, використовуючи прямолінійний метод нарахування амортизації, річна норма та річна сума амортизації залишаються постійними на весь строк корисної служби об'єкта, накопичена амортизація збільшується, а балансова вартість об'єкта зменшується.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується прямолінійним і виробничими методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватись у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості.

3.2.2. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації по них у фінансовій звітності визначені ПБО № 8 «Нематеріальні активи».

Згідно з даним положенням нематеріальними активами визнаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

До нематеріальних активів відносять права користування надрами та іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією, права користування земельною ділянкою, товарні знаки і торгові марки, фірмову назву, право на ноу-хау, програми для ЕОМ, гудвіл.

Для обліку нематеріальних активів використовують балансовий рахунок 12 «Нематеріальні активи». Для відображення негативного гудволу використовується окремий контрактивний рахунок 19 «Негативний гудвіл».

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з вартості придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням та доведенням до стану, у якому вони придатні до використання за призначенням.

За дебетом рахунка 12 «Нематеріальні активи» відображають надходження нематеріальних активів та суму дооцінки таких активів.

За кредитом — їх вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від їх використання або суму уцінки.

Порядок відображення в обліку дооцінки і уцінки нематеріальних активів аналогічний обліку цих операцій по основних засобах.

По нематеріальних активах також нараховується амортизація і здійснюється це протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством самостійно, але не більше 20 років. Тут, як правило, використовують також метод прямолінійного списання зносу. Щомісячна сума нарахованої амортизації відображається по дебету рахунків обліку витрат (15, 23, 91, 92, 93, 94, 83) і кредиту субрахунка 133 «Знос нематеріальних активів».

Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться у Журналі 4 та в Головній книзі.

Розглянемо приклад безоплатного одержання підприємством нематеріального актива та відображення його в бухгалтерських записах.

Приклад. Підприємство А безоплатно передало підприємству Б програмне забезпечення для впровадження автоматизованої системи управління. Справедлива вартість отриманого об'єкта нематеріальних активів була визначена в сумі 16 000 грн на дату його отримання. В бухгалтерському обліку дана операція буде відображена таким чином:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано безоплатно отриманий нематеріальний актив	12 «Нематеріальні активи» (за субрахунками)	42 «Додатковий капітал»	16 000
2	Визначено дохід за сумою амортизації нематеріального актива одночасно з її нарахуванням	42 «Додатковий капітал»	74 «Інші доходи»	750
3	Нараховано амортизацію на нематеріальний актив	92 «Адміністративні витрати»	133 «Знос нематеріальних активів»	750
4	Віднесено на фінансові результати основної діяльності в кінці звітного періоду суму нарахованої амортизації	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»	750

Заслугує на увагу подія, коли нематеріальний актив вичерпав себе і не придатний для подальшого використання. Тому його необхідно ліквідувати, або списати. При ліквідації програмного забезпечення підприємство не одержує ніякого доходу (як, наприклад, у разі продажу), тому в бухгалтерському обліку ця операція відображається таким чином:

Д-т рах. 133 «Знос нематеріальних активів»,

К-т рах. 125 «Авторські та суміжні з ним права» — на суму нарахованого зносу;

Д-т рах. 976 «Списання необоротних активів»,

К-т рах. 125 — на залишкову вартість;

Д-т рах. 793 «Результат іншої звичайної діяльності»,

К-т рах. 976. Операції зі списання нематеріального актива у зв'язку з неможливістю його подальшого використання не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Важливе місце в обліку нематеріальних активів посідає гудвіл. Що ж це за поняття, і яку роль відіграє воно у системі бухгалтерського обліку?

Як свідчить зарубіжна практика, ціна, сплачена на ринку при купівлі фірми, може перевищувати ринкову вартість всіх її активів та зобов'язань. Так, корпорація Nestle придбала фірму Rowntry за 2,55 млрд дол. США, що більш ніж в п'ять разів перевищило балансову її вартість. Різниця, що виникає при цьому, в зарубіжному бухгалтерському обліку має назву **гудвіл** (goodwill), або іншими словами «ділова репутація». Згідно з міжнародним стандартом обліку гудвіл являє собою «різницю між затратами на придбання (інвестування) та долею інвестора в справедливій (тобто оціночній) вартості ідентифікованих активів і зобов'язань над затратами з приводу купівлі компанії». В системі бухгалтерських стандартів України гудвілу присвячений стандарт № 19 «Об'єднання підприємств», який розтлумачує поняття «гудвіл» так:

Гудвіл — це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання. Однак перед терміном вжите означення «негативний», що в зарубіжній практиці визначено іншим словом (badwill) і позначає ту ситуацію на ринку, коли компанія продається за ціну, нижчу від її ринкової вартості.

Приклад. Корпорація придбала сервісну фірму вартістю 750 000 грн (з негативним гудвілом 125 000 грн). У звітному періоді частина негативного гудволу у розмірі 25 000 грн визнана доходом. На рахунках бухгалтерського обліку будуть зроблені такі записи:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Придбано цілісний майновий комплекс і перераховано гроші	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	31 «Рахунки в банку» 19 «Негативний гудвіл»	625 000 125 000
2	Зараховано на баланс цілісний майновий комплекс	Рахунки активів (10, 12 тощо)	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	750 000
3	Частина негативного гудвілу визнана доходом звітного періоду	19 «Негативний гудвіл»	74 «Інші доходи»	25 000

Якщо частка покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання менша від вартості придбання, то цю різницю обліковують на субрахунку 126 «Гудвіл» синтетичного рахунка 12 «Нематеріальні активи».

Що стосується зменшення вартості негативного гудвілу, то відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» вартість негативного гудвілу визнається доходом залежно від того, прогнозується діяльність придбаного підприємства в майбутньому зі збитками чи без них. При цьому вартість негативного гудволу на дату балансу відображається в Балансі у статті «Інші необоротні активи» від'ємною величиною.

3.2.3. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ, КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ ТА ІНШИХ ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ

Більшість підприємств мають в своєму розпорядженні тимчасово незайняті грошові кошти, необхідні для здійснення щоденних операцій. З метою отримання прибутку такі тимчасово вільні кошти підприємство може інвестувати в окремі об'єкти різних галузей економічної діяльності.

Таким чином, фінансові вкладення (інвестиції) — це вкладення коштів підприємства в цінні папери та статутні капітали інших підприємств. В бухгалтерському обліку розрізняють:

- довгострокові (термін повернення більше 1 року);
- короткострокові (поточні) фінансові вкладення (до 1 року).

Облік довгострокових фінансових інвестицій здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», 2 «Баланс», інших національних стандартів, законодавчих актів і нормативних документів з організації і ведення бухгалтерського обліку.

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Для обліку довгострокових фінансових інвестицій призначений рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», який має три субрахунки: 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі», 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам», 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

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

У балансі (перший розділ актива) довгострокові фінансові інвестиції виділені окремо такі, що обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств та інші фінансові інвестиції.

Аналітичний облік за рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

Надходження фінансових інвестицій, що одержані в результаті внесків засновників (учасників) товариства, відобразатиметься такими записами:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оголошено статутний капітал	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2	Одержано довгострокові фінансові інвестиції від засновників як внесок до статутного капіталу	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	46 «Неоплачений капітал»

Розглянемо облік фінансових інвестицій на прикладі.

Корпорація «Галичина» здійснила довгострокові фінансові інвестиції в сільськогосподарський кооператив «Прогрес» в сумі 500 000 грн (30 % капіталу об'єкта інвестування).

Після звітного періоду кооператив «Прогрес» прийняв рішення розподілити на дивіденди 20 000 грн прибутку (чистий прибуток за рік — 50 000 грн). Таким чином, в післязвітний період інвестор має визначити дохід в сумі 60 000 грн ($200\,000 \cdot 30\% / 100\%$). Наступного року кооператив отримав збитки в сумі 250 000 грн, тобто наступного року інвестор має визначити збиток в сумі 75 000 грн ($250\,000 \cdot 30\% / 100\%$).

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Збільшено балансову вартість інвестиції в кооператив «Прогрес» на частку інвестора в чистому прибутку	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	721 «Дохід від інвестицій в асоційоване підприємство»	150 000
2	Зменшено балансову вартість інвестицій на суму нарахованих дивідендів	373 «Розрахунки за нарахованими доходами»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	60 000
3	Зменшено балансову вартість інвестицій на суму частки інвестора в збитках	961 «Витрати від інвестицій в асоційоване підприємство»	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	75 000

3.2.4 ОБЛІК КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Основним джерелом здійснення розширеного відтворення є капітальні інвестиції. До складу капітальних інвестицій належать:

- витрати на будівельно-монтажні роботи;
- придбання обладнання, інструменту, інвентаря;
- інші капітальні роботи і витрати на проектнорозвідувальні, геологорозвідувальні та бурові роботи;
- на відведення земельних ділянок під забудову тощо.

Капітальні інвестиції відображаються у балансі за фактичними витратами для забудовника (замовника).

Капітальні інвестиції поділяють за способами виконання будівельно-монтажних робіт на такі, що здійснюються господарським чи підрядним способами. Джерелами проведення (створення) капітальних інвестицій є власні кошти підприємства, використання коштів бюджету чи позабюджетних фондів, кредити банку та інші джерела.

Капітальні інвестиції підприємства обліковують на одному балансі з основною діяльністю, але з обов'язковим розподілом в обліку витрат, що пов'язані з виробництвом та збутом продукції (робіт, послуг), які є метою створення даного підприємства, і капітальних затрат. За діючим порядком планування, фінансування, кредитування і обліку капітальних інвестицій у сільському господарстві виділяють такі їх основні види: капітальне будівництво, придбання основних засобів, формування основного стада, закладання і вирощування багаторічних насаджень, меліоративні роботи та інші капітальні інвестиції.

Усі види капітальних інвестицій на підприємствах усіх галузей обліковують на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». За економічним змістом цей рахунок є рахунком з обліку господарських процесів, за призначенням і структурою — операційним, калькуляційним, а щодо балансу — активним.

За дебетом рахунка 15 відображають збільшення визнаних витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом — їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів тощо).

Аналітичний облік витрат на капітальні інвестиції ведуть у Відомості 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій. Записи у Відомість по кожному об'єкту виконують на підставі первинних документів, аркушів-розшифровок, або нагромаджувальних відомостей. Аналітичні рахунки відкривають по кожному об'єкту зокрема.

Синтетичний облік капітальних інвестицій (за кредитом рахунка 15) здійснюють у Журналі 4, в якому ведуть записи на підставі як первинних документів, так і зведених облікових документів та Відомості 4.1. В кінці місяця кредитові обороти по рахунку 15 з Журналу 4 переносять у Головну книгу.

Приклад. Заготівельне підприємство провело модернізацію цеху з переробці овочів на суму 7500 грн, на що було виділено кошти з місцевого бюджету.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено витрати на проведення будівельних робіт за рахунками підрядників	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	7500
2	Відображено суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	1350
3	Одержано цільове фінансування з бюджету	31 «Рахунки в банку»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	8850
4	Проведено розрахунків з підрядниками	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банку»	8850
5	Зарахування затрат після проведення модернізації на збільшення первісної вартості основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»	7500

3.2.5. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНІСТІ

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».

Дебіторська заборгованість — це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Відповідно до виникнення і строків погашення розрізняють довгострокову і поточну дебіторську заборгованість.

Довгострокова дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу. Заборгованість, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу, відноситься до поточної дебіторської заборгованості.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума. Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються відсотки, відображається в балансі за їхньою теперішньою вартістю. Теперішньою вартістю є сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби.

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості використовують рахунок 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість», до якого відкривають такі субрахунки: 161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду», 162 «Довгострокові векселі одержані», 163 «Інша дебіторська заборгованість».

За дебетом рахунка 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість» відображають виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом — її погашення (спинання).

Зазначимо, що погашення довгострокової дебіторської заборгованості може відбуватися на підставі векселів. **Вексель** — це письмово оформлене боргове зобов'язання встановленого зразка, яке засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю).

Розрізняють простий і переказний векселі. Простий вексель виписується позичальником із зобов'язанням сплатити борг кредитору. Переказний вексель — це вимога кредитора до позичальника сплатити кошти третій особі — ремітену.

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення і погашення. Для відкриття аналітичних рахунків до субрахунка 162 «Довгострокові векселі одержані» використовують Відомість 3.4 аналітичного обліку векселів, а до субрахунків 161 «Заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду» та 163 «Інша дебіторська заборгованість» можна використати Відомість 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами.

Синтетичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведуть у Журналі 3. Записи в цьому Журналі здійснюють на підставі підсумкових даних Відомостей 3.2 та 3.4, а також первинних документів і аркушів-розшифровок. У кінці місяця кре-

дитові обороти по рахунку 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість» Журналу 3 переносять до Головної книги.

Сільськогосподарські підприємства облік дебіторської заборгованості ведуть у Журналі-ордері № 8 с. г. та Головній книзі.

Розглянемо приклад обліку векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості.

Приклад. Аграрне підприємство відвантажило заготівельному підприємству продукцію на суму 12 000 грн з ПДВ. Як розрахунок за товар заготівельне підприємство виписало простий вексель на суму 12 000 грн, який було погашено в майбутньому. Бухгалтерські проводки з цього приводу по аграрному підприємству будуть такими:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списано продукцію за собівартістю	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	28 «Товари»	2000
2	Одержано довгостроковий вексель від покупця в погашення заборгованості	162 «Довгострокові векселі одержані»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	2400
3	Проведено розрахунок по векселю	311 «Рахунки в національній валюті»	162 «Довгострокові векселі одержані»	2400

3.2.6. ОБЛІК ВІДСТРОЧЕНИХ ПОДАТКОВИХ АКТИВІВ

Облік відстрочених податкових активів регулює П(С)БО № 17 «Податок на прибуток». Зокрема, тут ведуть облік суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах внаслідок:

- тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та їх оцінкою, яка використовується з метою оподаткування, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Для обліку і узагальнення інформації про наявність (виникнення) і зменшення відстрочених податкових активів призначений рахунок 17 «Відстрочені податкові активи». За дебетом цього рахунка відображають суму перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді, за кредитом — зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податків на прибуток у поточному звітному періоді.

Як відомо, за даними бухгалтерського обліку визначають суму прибутку, яка відображається у формі № 2 «Звіт про фінансові результати», а за даними податкового обліку — прибуток, який підлягає оподаткуванню. Ці суми не завжди збігаються між собою і тому виникає їх тимчасова різниця.

Якщо прибуток за даними бухгалтерського обліку менший за оподатковуваний прибуток, відстроченим податковим активом визнається добуток тимчасової різниці і ставки податку на прибуток та підлягає вирахуванню.

Приклад. За даними бухгалтерського обліку прибуток становить 50 000 грн, а за даними податкового обліку — 60 000 грн. Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, складе 10 000 грн (60 000 – 50 000). Сума відстроченого податкового актива складатиме 3000 грн (10 000 · 30 %). На рахунках бухгалтерського обліку будуть зроблені такі записи:

Д-т 17 «Відстрочені податкові активи» — 3000 грн;

К-т 64 «Розрахунки за податками й платежами» — 3000 грн.

Якщо ж прибуток за даними бухгалтерського обліку більший за оподатковуваний прибуток, добуток тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим зобов'язанням і відображається на рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». Відображення в обліку таких операцій буде розглянуто нижче.

Аналітичний облік відстрочених податкових активів ведеться за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та з метою оподаткування виникла різниця.

Облік операцій на рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства — у Журналі-ордері № 15 с. г.) та Головній книзі.

3.3. ОБЛІК ОБОРОТНИХ АКТИВІВ

3.3.1. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Запаси, як правило, є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємства різних сфер діяльності; при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

Найпоширенішими видами запасів є сировина та матеріали, незавершене виробництво, готова продукція, запаси товарів для перепродажу, компоненти готової продукції, запаси товарів для перепродажу, компоненти готової продукції, наливні чи насипні речовини (нафта, борошно) тощо. Елементи, які включаються до складу запасів, залежать від особливостей підприємства. Так, машини та обладнання, що є основними засобами для одних підприємств, для підприємства, що їх виготовляє, є готовою продукцією, а для підприємства, що здійснює їх перепродаж — товаром.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Значна увага в П(С)БО 9 приділена питанням оцінки запасів. Отримані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за **первісною вартістю**, яка складається із суми фактичних витрат на їх придбання або виготовлення.

Якщо придбання запасів супроводжувалось витратами на транспортування, розвантажування і/або заготівлю, такі витрати слід включити до первісної вартості запасів при їх оприбуткуванні. Але часто мають місце випадки, коли такі витрати відносяться до різних видів запасів (наприклад, при одночасній закупівлі сировини для виробництва продукції і товарів для наступного продажу). В такому випадку необхідно розподілити суму вказаних витрат, які відносяться до вартості сировини і товарів. Для рівномірного списання накопичені суми транспортно-заготівельних витрат належать щомісячному розподілу між сумою залишку запасів на кінець звітного періоду та сумою запасів, які вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані) у звітному місяці. Зробити це можна в два етапи.

Етап 1. Визначається середній відсоток вартості транспортно-заготівельних витрат:

$$\text{ТЗВ \%} = (\text{ТЗВп} + \text{ТЗВн}) : (\text{Зп} + \text{Зн})$$

де ТЗВп — вартість послуг, включених до вартості всіх запасів на початок звітного періоду,

ТЗВн — вартість послуг, отриманих у звітному періоді, пов'язаних з надходженням запасів;

Зп — вартість запасів на початок періоду;

Зн — вартість запасів, що надійшли в звітному періоді.

Етап 2. Шляхом множення отриманого результату на купівельну вартість запасів визначається сума транспортних витрат, яку слід додати до вартості запасів (включивши її тим самим до первісної вартості).

Отже, сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат та вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих же рахунках обліку, в кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця та транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця та запасів, які надійшли за звітний місяць.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з обліку надходження виробничих запасів на підприємство представимо за допомогою прикладів.

Приклад. Розподіл суми транспортно-заготівельних витрат.

1. Проведено закупку запасів на суму 15 000 грн, з них:

товар для подальшого продажу — 10 000 грн;

матеріали для виробництва — 5000 грн.

2. Сума транспортно-заготівельних витрат, що пов'язані з придбанням цих запасів — 3000 грн.

3. $\text{ТЗВ \%} = (0 + 3000) : (0 + 15\,000) \cdot 100 = 20\%$

4. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості товарів: $10\,000 \cdot 20 : 100 = 2000$ грн.

5. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості матеріалів: $5000 \cdot 20 : 100 = 1000$ грн.

6. Первісна вартість товарів: $(10\,000 + 2000) = 12\,000$ грн.

7. Первісна вартість матеріалів: $(5000 + 1000) = 6000$ грн.

В умовах ринкової економіки ціни на матеріальні ресурси часто змінюються під впливом чинників попиту і пропозиції. Під-

приємство одержує цінності впродовж звітнього періоду багато разів за різними договірними цінами. Постає питання оцінки витрачених запасів та їх залишку на кінець звітнього періоду.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів передбачає облік фактичної собівартості за кожною конкретною одиницею товарів. Даний метод доцільно застосовувати до запасів, які мають високу вартість.

При використанні методу ідентифікованої собівартості вартість відпущених запасів і залишків запасів обліковується за їх фактичною вартістю. Але в результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно. Залежно від того, який саме з однакових запасів використовуватиме підприємство, прибуток буде змінюватися відповідно до первісної вартості кожного запасу.

Метод середньозваженої собівартості ґрунтується на тому принципі, що собівартість кожної одиниці визначається шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості отриманих у звітньому місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і отриманих у звітньому місяці.

Цей метод оцінки найбільш простий і найменш трудомісткий. Перевагою його є можливість при належному використанні дати об'єктивну картину про стан та рух запасів. Недоліком є те, що простота методу містить в собі загрозу легкого маніпулювання цифрами в бік завищення або заниження показників витрачених запасів.

Метод ФІФО (first in — first out) засновується на хронології надходження, тобто базується на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, продаються чи використовуються першими, що запобігає їх псуванню, а також на припущенні, що грошова одиниця є стабільною.

Даний метод найчастіше застосовується для таких запасів як фрукти, овочі та інші продукти харчування, коли перші запаси, що надійшли, повинні реалізовуватись у першу чергу, щоб уникнути збитків від псування. Крім цього метод ФІФО — простий, систематичний і об'єктивний, а також перешкоджає маніпулюванню даними в сторону штучного завищення або заниження вартості запасів, однак виправдовує себе лише в умовах низької інфляції. Застосування ж його в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості матеріальних залишків, заниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від реалізації.

Метод ЛІФО (last in — first out) є оберненим до попереднього методу. Тобто, базується на умові, що запаси, які першими вибувають, оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження. Іншими словами, запаси використовуються і відповідно обліковуються в послідовності, яка є протилежною їх надходженню на підприємство. У періоди інфляції, що характеризується ростом цін, метод ЛІФО показує найбільшу собівартість проданих товарів, оскільки відображає останні ціни, що постійно зростають.

Оцінка запасів за **нормативними затратами** полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), що встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно перевірятися і переглядатися. Зазначений метод на практиці застосовується досить рідко.

Оцінка вибуття запасів **за цінами продажу** заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотку торгової націнки товарів. Оцінка за цінами реалізації застосовується підприємствами роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотка торговельної націнки товарів.

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировини і матеріалів, які знаходяться в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва призначений рахунок 20 «Виробничі запаси». Цей рахунок є активним, балансовим, призначеним для обліку господарських засобів.

По дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження виробничих запасів на підприємство, їх дооцінка; по кредиту — вибуття, списання на виробництво (витрачання для експлуатації, будівництва) та уцінка.

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачання є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів.

Основні документи, якими оформляються операції з руху виробничих запасів, наведені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**ОСНОВНІ ДОКУМЕНТИ, ЯКИМИ ОФОРМЛЯЮТЬСЯ
ОПЕРАЦІЇ З РУХУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ**

№ форми	Назва форми
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли
М-2, 2б	Довіреність
М-2а	Акт списання бланків довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей
М-4	Прибутковий ордер
М-5	Товарно-транспортна накладна
М-6	Товарно-транспортна накладна
М-7	Акт про приймання матеріалів
М-8, 8а	Лімітно-забірна картка (на одне найменування матеріалу та багаторазовий випуск)
М-9, 9а	Лімітно-забірна картка (для багаторазового випуску 2—5 найменувань матеріалів)
М-10, 10а	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
М-12	Картка складського обліку матеріалів
М-13	Реєстр приймання-здачі документів
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі
М-15	Акт про приймання устаткування
М-15а	Акт приймання-передачі устаткування до монтажу
М-16	Матеріальний ярлик
М-17	Акт про виявлені дефекти устаткування
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу
М-19	Матеріальний звіт
М-20	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (бланк суворої звітності)
М-21	Інвентаризаційний опис
М-22	Акт на списання матеріалів відкритого зберігання
М-23	Акт про витрату давальницьких матеріалів
М-26	Картка обліку устаткування для встановлення
М-28, 28а	Лімітно-забірна картка (для будівельних організацій)

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. Кожна з груп виробничих запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Кожному найменуванню, сорту, розміру виробничих запасів присвоюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке записують до спеціального реєстру — **номенклатури-цінника**, де також вказують одиницю виміру та облікову ціну запасу.

При надходженні виробничі запаси оцінюються і зараховуються на баланс за первісною вартістю, яка включає всі затрати на придбання, обробку та інші витрати, що виникли під час їх доставки до місця знаходження і доведення їх до необхідного стану.

Дані про рух і наявність виробничих запасів узагальнюють в Журналі 5 або 5А (якщо підприємство застосовує рахунки класу 8) та Відомості 5.1. аналітичного обліку.

Приклад. Підприємство придбало у постачальників запаси на суму 12 000 грн (в т. ч. ПДВ 2000 грн), які одразу ж були списані на виробництво. Відобразити бухгалтерські проводки з цього приводу.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено надходження запасів на підприємство	20 «Виробничі запаси»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	10 000
2	Відображено вартість ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	2000
3	Проведено розрахунок	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	311 «Рахунки в національній валюті»	12 000
4	Списано виробничі запаси у виробництво	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»	10 000

3.3.2. ОБЛІК ТВАРИН НА ВИРОЩУВАННІ І ВІДГОДІВЛІ

Категорія тварин на вирощуванні і відгодівлі є досить специфічною, оскільки в бухгалтерському обліку має значення те, якими активами вони визнані — оборотними чи необоротними. Зазначимо, що молодняк тварин і тварини на відгодівлі входять до складу оборотних засобів, а по досягненню ними певного віку їх переводять до складу основного стада (тобто, необоротних активів). І навпаки, вибраковуюють тварин з основного стада внаслідок втрати ними своєї продуктивності.

До складу тварин на вирощуванні і відгодівлі відносять молодняк усіх видів до моменту переведення в основне стадо чи вибуття з господарства, дорослі тварини на відгодівлі, а також поголів'я основного стада птиці, кролів, звірів та сім'ї бджіл. Сюди ж включають і нетелів та свиноматок, що перевіряються, піддослідних тварин, корів, що використовуються для одержання ембріонів, а в спецгоспах — корів-первісток від моменту розтелення до реалізації. Для обліку цих тварин призначений рахунок 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі».

До основного стада відноситься продуктивна худоба (корови, бугаї, основні свиноматки, кнури-виробники, конематки, жеребці, вівцематки, барани-плідники, балухи, кози, козли) та робоча худоба (кобили, мерини, воли тощо). Тварин основного стада обліковують на рахунок 10 «Основні засоби».

Придбаних тварин зі сторони оцінюють за первісною вартістю придбання з урахуванням витрат на доставку. Приплід тварин оприбутковують за плановою собівартістю однієї голови приплоду та живої маси приплоду.

За дебетом рахунка 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» відображають надходження (придбання, приплід молодняка продуктивної й робочої худоби, вибракувана з основного стада худоба для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) тварин на вирощування, які обліковуються за первісною вартістю; приріст живої маси молодняка тварин; за кредитом — вибуття тварин внаслідок продажу, безоплатної передачі, переведення в основне стадо, інше вибуття.

Аналітичний облік тварин на вирощуванні і відгодівлі ведуть за видами тварин в розрізі обліково-виробничих груп з відображенням кількості голів, їх живої маси і вартості. Живу масу зазначають лише по тих групах тварин, яких зважують. Для аналітичного обліку використовують Відомість 5.1, а синтетичного —

Журнал 5 або 5А. Підставою для заповнення Журналу є звіт про рух тварин і птиці на фермі.

Сільськогосподарські підприємства синтетичний і аналітичний облік тварин на вирощуванні та підгодівлі ведуть у Журналі-ордері № 9 с. г. та Відомості до нього. За даними аналітичного обліку складають Оборотну відомість № 9 а с. г.

3.3.3. ОБЛІК МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

Згідно з П(С)БО№ 9 «Запаси» до малоцінних і швидкозношуваних предметів належать предмети, строк експлуатації яких менший від одного року (або операційного циклу), зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо. Якщо ж малоцінні предмети використовуються більше одного року, то їх слід відносити до інших необоротних матеріальних активів (малоцінних необоротних матеріальних активів).

Для МШП характерна багаторазова участь у виробництві і збереження натуральної (речової) форми. Якщо вони належать до запасів, то на них не нараховується знос, а вартість переданих в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів виключається зі складу активів (списується з балансу у витрати) з подальшою орієнтацією оперативного кількісного обліку таких предметів по місяцях експлуатації та відповідальних особах протягом терміну фактичного використання цих предметів. Отже, якщо малоцінні та швидкозношувані предмети вже використовуються і строк їх експлуатації не перевищує одного року, їх кінцева вартість визначається затратами того періоду, в якому вони були передані в експлуатацію.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух малоцінних та швидкозношуваних предметів використовується рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

За дебетом рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» відображають за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом — відображають за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від пошкодження таких предметів Внутрішнє переміщення малоцін-

них та швидкозношуваних предметів відображають на дебеті і кредиті рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» за відповідними аналітичними рахунками.

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів здійснюють за видами предметів по однорідних групах, установлених виходячи з потреб підприємства.

Придбані предмети зі сторони оприбутковуються на підставі товарно-транспортних накладних або рахунків-фактур. При надходженні малоцінних та швидкозношуваних предметів на склад завідувач складом (комірник) перевіряє їх фактичну кількість із записами в первинних документах. Видача малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію здійснюється на підставі згоди керівника підприємства за встановленими нормами відпуску згідно з відповідними первинними документами.

Дані про рух та наявність цих предметів узагальнюють у Відомості 5.1 аналітичного обліку запасів. Залишки малоцінних та швидкозношуваних предметів на кінець звітного місяця, відображені у Відомості 5.1, узгоджують з підсумковими даними сальдових відомостей по синтетичному рахунку (субрахунку).

Синтетичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів здійснюють у Журналі 5 або 5А (якщо підприємство використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами»). Сільськогосподарські підприємства для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів використовують Журнал-ордер № 10. 1 с. г.

Необхідно зазначити, що в процесі користування строк корисної експлуатації може збільшитись і перевищити 1 рік. В цьому випадку їх включають до складу необоротних активів і амортизують. Необоротні малоцінні активи обліковують згідно з ПБО № 7 «Основні засоби», на цю групу дія ПБО № 9 вже не поширюється.

Приклад. Підприємство придбало обчислювальний прилад вартістю 2400 грн (ПДВ — 400 грн). Термін корисного використання приладу розрахований на 6 місяців. Після закінчення 5 місяців використання була проведена модернізація приладу. Вартість її склала 1800 грн (в т. ч. ПДВ 300 грн). Обліковою політикою підприємства передбачено, що предмети вартістю до 3000 грн належать до малоцінних необоротних матеріальних активів. Відобразити дану ситуацію в бухгалтерських проведеннях.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Надійшов телефон	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	631 «Розрахунки з постачальниками»	2000
2	Відображено ПДВ у вартості обчислювальний прилад	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з постачальниками»	400
3	Проведено розрахунки з постачальниками	631 «Розрахунки з постачальниками»	311 «Рахунки в національній валюті»	2400
4	Списана вартість приладу на витрати підприємства	92 «Адміністративні витрати»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	2000
5	Проведена модернізація сторонньою організацією	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	1500
6	Відображено ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	300
7	Оплачена вартість послуг з модернізації	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Рахунки в національній валюті»	1800
8	Здійснено переведення обчислювального приладу зі складу МПП до складу основних засобів	109 «Інші основні засоби»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	1500

3.3.4. ОБЛІК ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА

Процес виробництва здійснюється лише за умови витрачання певних ресурсів підприємства: основних і оборотних засобів (уречевлена праця) і живої праці, яка виражається у формі

заробітної плати. Ці ресурси проходять крізь всі стадії технологічних процесів і втілюються в конкретний продукт, що виготовляється підприємством.

Для обліку витрат промислового підприємства, кінцевим результатом діяльності якого є виробництво певного виду продукції (виконання робіт, надання послуг), призначений один синтетичний рахунок 23 «Виробництво», на якому обліковують витрати на продукцію, роботи чи послуги. Облік ведеться в розрізі субрахунків за видами витрат. Цей рахунок активний, основний, витратний, призначений для обліку господарських засобів.

По дебету рахунка 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні втрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), з кредиту списуються суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 26, 27), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунка 90).

Основні методологічні засади формування в бухгалтерському фінансовому обліку інформації про витрати виробництва визначаються Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» Згідно з ПБО № 16, пункт 6, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Зазначимо, що всі дані про виробничі витрати підприємства повинні відображатись у Звіті про фінансові результати, згідно з вимогами П(С)БО № 3.

Не визнаються витратами і не включаються до Звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних послуг;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам визначених стандартом витрат.

Витрати на виробництво відрізняються за складом, економічним призначенням, питомою вагою у виготовленні та реалізації продукції, залежністю від обсягу виробництва тощо. Це робить

необхідним групування витрат за визначеними ознаками, наведеними в таблиці.

Ознаки класифікації	Види витрат
За видами витрат	Елементи витрат
	Статті витрат
За складом	Одноелементні
	Комплексні
За відношенням до обсягу виробництва	Умовно-змінні
	Умовно-постійні
За способом віднесення на собівартість продукції	Прямі
	Непрямі
За функцією управління виробництвом	Виробничі
	Адміністративні
	Витрати на збут
За економічною роллю	Основні
	Накладні
За видами діяльності	Звичайної діяльності
	Надзвичайної діяльності

Випуск продукції, яка в подальшому буде реалізована, і одержання прибутку є головною метою виробничої діяльності підприємства. Саме для реалізації цієї мети і потрібен показник собівартості продукції.

До виробничої собівартості включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість відрізняється від повної собівартості виробленої продукції на величину витрат на збут. До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, витрати на маркетинг та рекламу, гарантійний ремонт, страхування продукції при доставці та інше.

Складання калькуляції, тобто обчислення собівартості одиниці продукції, є заключним етапом обліку витрат. Необхідно за-

уважити, що перелік і склад калькуляційних статей визначається підприємством самостійно.

Приклад. Зі складу підприємства відпущено для процесу виробництва виробничі запаси на суму 5000 грн. Працівникам основного виробництва нараховано заробітну плату в сумі 3000 грн, допоміжному персоналу — 1000 грн. Амортизація виробничого обладнання загальногосподарського призначення становила 800 грн. Оприбутковано готову продукцію на суму 8000 грн. Оформити наведені дані процесу виробництва можна такими бухгалтерськими проведеннями:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списано на виробництво виробничі запаси	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»	5000
2	Нараховано заробітну плату працівникам — основного виробництва — обслуговуючому персоналу	23 «Виробництво» 92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці»	3000 1000
3	Нараховано амортизацію на основні засоби загальногоспод. призначення	92 «Адміністративні витрати»	83 «Амортизація»	800
4	Списано адміністративні витрати на витрати діяльності	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»	1800
5	Оприбутковано готову продукцію за собівартістю	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»	8000

З метою забезпечення формування облікової інформації витрат за видами виробництв доцільно до рахунка 23 «Виробництво» відкривати субрахунки: «Основне виробництво» (рослинництво, тваринництво — для сільськогосподарських підприємств), «Допоміжні виробництва», «Підсобні промислові виробництва», «Обслуговуючі виробництва» тощо.

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами продукції. У разі необхідності аналітичні рахунки можуть відкривати за структурними підрозділами (центрами витрат і відповідальності). Синте-

тичний облік витрат виробництва ведеться у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства — у Журналі-ордері № 10.3) та Головній книзі.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» до складу загальновиробничих витрат включаються:

1. Витрати на управління виробництвом: оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо.

2. Амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення, а також витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів цієї групи.

3. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва: оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо.

4. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

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

6. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

7. Інші витрати: внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв; плата за оренду землі і майна виробничого призначення тощо.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До **змінних** загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо — (або майже) прямо пропорційно до зміни

обсягу діяльності. До **постійних** загальнови­робничих витрат від­носяться витрати на об­слуговування і управ­ління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загально­виробничі витрати роз­поділяються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загально­виробничі витрати включаються до складу собівартості реалі­зованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Серед тих загально­виробничих витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції, необхідно провести розподіл їх між окремими видами продукції для того щоб визначити, яка частка цих витрат була здійснена на той чи інший продукт. Від­повідно до рекомендацій ПБО№ 16 розподіл цей можна здійсню­вати пропорційно до будь-яких прямих витрат (витрат на оплату праці або прямих матеріальних витрат).

Процедуру розподілу загально­виробничих витрат проілюстру­ємо на такому прикладі.

Приклад. Аграрний кооператив здійснює виробництво вось­ми видів продукції. Вартість матеріалів, зарплата основних пра­цівників прямо відноситься на собівартість конкретної продукції. Виробнича собівартість підприємства становить:

- матеріальні витрати — 800 000 грн;
 - витрати на оплату праці — 125 000 грн;
 - інші прямі витрати — 75 000 грн;
 - розподілені загально виробничі витрати — 500 000 грн.
- Разом — 1 500 000 грн.

у тому числі прямі витрати — 1 000 000 грн.

Для розподілу визначають норматив загально виробничих витрат:

1) у випадку розподілу пропорційно витрат на оплату праці — на одну гривню витрат ($500\,000\text{ грн} : 125\,000\text{ грн} = 4,00\text{ грн/грн}$) — N1;

2) у випадку розподілу до загальної суми прямих витрат — на одну гривню витрат ($500\,000\text{ грн} : [800\,000\text{ грн} + 125\,000\text{ грн} + 75\,000\text{ грн}] = 0,50\text{ грн/грн}$) — N2.

Потім шляхом помноження отриманого нормативу на індиві­дуальні витрати, які відповідають цьому, визначають суму за­гально­виробничих витрат, що відносять на виробничу собівартість окремого виду продукції.

Для обліку загально­виробничих витрат призначений рахунок 91 «Загально­виробничі витрати». На цьому рахунку ведуть облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та

управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

За дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» відображають суми визнаних витрат, за кредитом — щомісячно, за відповідним розподілом, списання загальновиробничих витрат.

Важливо, що сільськогосподарські підприємства всі загальновиробничі витрати списують на виробництво: дебет рахунка 23 «Виробництво», кредит рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

Щомісяця на підставі нагромаджувальних відомостей, журналів обліку робіт і витрат, первинних і зведених документів складають Виробничий звіт по загальновиробничих витратах.

3.3.5. ОБЛІК БРАКУ У ВИРОБНИЦТВІ

У процесі виробництва, особливо коли це виробництво є складним та багатоетапним, нерідко має місце брак продукції. **Браком у виробництві** вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

За місцем виникнення виробничий брак поділяється на зовнішній і внутрішній. Зовнішній брак виявляється споживачем і пред'являється ним для відшкодування збитків виробником продукції. Внутрішній брак — це брак, який виявлений у процесі виробництва або до відправлення продукції споживачеві.

Залежно від характеру відхилень від нормативів виробничий брак може бути остаточним або виправним. Остаточний брак неможливо виправити або його економічно недоцільно виправляти. Виправним браком вважають вироби, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які після додаткової обробки та усунення недоліків можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно можливе й економічно доцільне.

Не вважаються браком продукти, вироби, напівфабрикати, виготовлені за особливими підвищеними технічними вимогами, у тому разі, якщо вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам чи технічним умовам на аналогічні продукти або вироби широкого вжитку. Також не належать до браку

втрати від сортності, тобто від переведення продукції за якістю в нижчий сорт.

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок 24 «Брак у виробництві». За дебетом цього рахунка відображають витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом — суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції.

Виявлений брак продукції, виробів, робіт оформляють спеціальними повідомленнями або актами, де вказують назву виробу, виявлені дефекти на підставі лабораторного аналізу, рекламацій чи експертної оцінки, технологічну операцію, на якій виявлено брак, винуватців, суму прямих витрат, що відносяться на брак тощо. Витрати на виправлення браку оформляють накладними чи лімітно-забірними картками на використання сировини, матеріалів чи комплектуючих виробів, нарядами на виконані роботи — при нарахуванні оплати праці працівникам, зайнятим на виправленні браку, звітами про використану електроенергію, воду, іншими первинними і зведеними документами, що підтверджують здійснення витрат на виправлення браку. Для списання витрат по виправленню браку чи віднесення їх на винних осіб складають спеціальний розрахунок. Якщо брак стався з вини постачальника внаслідок поставки недоброякісної сировини, то таку суму браку списують за рішенням арбітражного суду і відносять на рахунки за претензіями.

Приклад. В процесі виробництва виявлено брак продукції на загальну суму 7500 грн. Шляхом додаткової обробки брак було виправлено, при цьому використано: сировини — 800 грн, нараховано оплату праці працівникам, зайнятим на виправленні браку, — 600 грн, інші витрати по виправленню браку — 1000 грн. Вартість оприбуткованої продукції за цінами можливої реалізації (після виконаних додаткових робіт по виправленню браку) — 4000 грн. На винних осіб віднесено втрати від браку у розмірі 3250 грн, решту втрат від браку списано

на витрати виробництва. На рахунках бухгалтерського обліку будуть зроблені такі записи:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображення вартості виявленого браку	24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво»	7500
2	Відображення витрат по виправленню браку	24 «Брак у виробництві»	20 «Виробничі запаси» 66 «Розрахунки з оплати праці» рахунки інших витрат	800 600 1000
3	Оприбуткування продукції після її доробки за цінами можливої реалізації	26 «Готова продукція»	24 «Брак у виробництві»	4000
4	Віднесення вартості браку на винних осіб	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	24 «Брак у виробництві»	3250
5	Списання на витрати виробництва остаточного браку	23 «Виробництво»	24 «Брак у виробництві»	2650

Аналітичний облік за рахунком 24 «Брак у виробництві» ведуть за видами виробництва у Виробничих звітах, а синтетичний — у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства — у Журналі-ордері № 10.3 с. г.) та Головній книзі.

3.3.6. ОБЛІК НАПІВФАБРИКАТІВ, ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ТОВАРІВ

Під напівфабрикатом розуміють продукт окремих технологічних фаз (переробок, цехів, дільниць, бригад тощо), який повинен пройти одну або декілька стадій обробки, перш ніж стати готовою продукцією. Проте для даної стадії (фази, переробки) він є закінченим продуктом.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва призначений рахунок 25 «Напівфабрикати». Цей рахунок ведуть ті підприємства, у

яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. В тих же підприємствах, де напівфабрикати є проміжною одиницею при виготовленні продукції, слід вести облік їх руху на рахунку 23 «Виробництво».

Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби на рахунку 25 «Напівфабрикати» не обліковують, їх вартість відносять на рахунок 20 «Виробничі запаси», субрахунок 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби».

За дебетом рахунка 25 «Напівфабрикати» відображають надходження (створених) напівфабрикатів, за кредитом рахунка 25 «Напівфабрикати» відображають вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення актива.

Аналітичний облік ведеться за видами напівфабрикатів визначеними, виходячи з потреб підприємства.

На відміну від попередньої категорії до **готової продукції** належить продукція, обробка якої закінчена і яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів, відповідає затвердженим стандартам, пройшла технічний контроль підприємства і здана на склад або замовнику (покупцеві) згідно з діючим порядком прийняття продукції.

Для обліку виготовленої продукції Планом рахунків передбачено два синтетичних рахунки 26 «Готова продукція» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», які є активними, балансовими, призначеними для обліку господарських засобів.

Рахунок 26 «Готова продукція» призначено для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції, виготовленої підприємством. За дебетом рахунка 26 відображають надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю, по кредиту — списання її за сумою відхилень фактичної виробничої собівартості від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, яка визначається у відсотках та обчислюється як відношення відхилень по залишку готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами.

Рахунок 26 «Готова продукція», як правило, використовують промислові та переробні підприємства, підрядні будівельні та ремонтні організації, що виконують будівельні та ремонтні роботи для замовників, інші підприємства виробничої діяльності.

Сільськогосподарські підприємства облік готової продукції, як правило, ведуть на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». На цьому рахунку підприємство може відкривати субрахунки за видами продукції: продукція рослинництва, продукція тваринництва, продукція промислових підсобних виробництв, продукція допоміжних виробництв тощо.

На рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відображають продукцію рослинництва і тваринництва, промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад, у дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вироблена для годівлі худоби, наприклад, зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадковий матеріал, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Продукцію, одержану від урожаю і призначену для реалізації, а також ту, яка не має цільового призначення, оприбутковують по дебету рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», субрахунок «Продукція рослинництва», і кредиту рахунка 23 «Виробництво», субрахунок «Рослинництво». Після визначення і передачі продукції за цільовим призначенням її списують з кредиту рахунка 27 в дебет рахунків:

20 «Виробничі запаси» — на вартість закладеного насінневого і посадкового матеріалу; продукції, призначеної на корм худобі і птиці; продукції, переданої на переробку;

28 «Товари» — на вартість продукції, переданої на громадське харчування.

Продукцію тваринництва оприбутковують на дебет рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», субрахунок «Продукція тваринництва» з кредиту рахунка 23 «Виробництво», субрахунок «Тваринництво». При одержанні продукції власних промислових і допоміжних виробництв дебетують рахунок 27 і кредитують рахунок 23 за відповідними субрахунками.

Аналітичний облік продукції ведуть за її видами, сортами і репродукціями, іншими номенклатурними одиницями у розрізі матеріально відповідальних осіб за масою і вартістю. Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформляється

накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання тощо. Кількість виробів, що оприбутковуються на склад, їх вага та обсяг вимірюються, підраховуються і, за необхідності, зважуються. Накопичувальні відомості відвантаженої продукції заповнюються на підставі первинних документів щомісяця.

Товар відрізняється від готової продукції тим, що це є вже продукт, готовий до продажу або обміну, в той час як готова продукція є показником завершення виробничого процесу. Іншими словами, готова продукція характеризує завершення виробництва, а товар — початок реалізації.

Товаром називається річ, яка призначена для обміну або продажу. Товари формують запаси торговельних підприємств.

Для обліку руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу, використовують рахунок 28 «Товари». Цей рахунок застосовують в основному збутові, торговельні та заготівельні підприємства та організації, а також підприємства громадського харчування.

Придбаваючи товари, їх обліковують за роздрібними (продажними) цінами або купівельною вартістю. Оскільки товари належать до категорії запасів, при їх вибутті необхідно провести достовірну оцінку одним із запропонованих методів (ФІФО, ЛІФО, середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості або ціни продажу).

Підприємства роздрібною торгівлі можуть застосовувати оцінку за цінами продажу з використанням середнього відсотка торговельної націнки. Цей метод застосовують підприємства, які мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) ціною реалізованих товарів і сумою торговельної націнки, визначеної за середнім відсотком. Середній відсоток торговельної націнки обчислюється шляхом ділення суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості, одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця і продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів. Наведемо приклад.

Аналітичний облік товарів ведуть за видами, найменуваннями, сортами, асортиментом, іншими номенклатурними одиницями за купівельною вартістю, що включає торговельну націнку.

3.3.7. ОБЛІК КОШТІВ ТА РОЗРАХУНКОВИХ ПРОЦЕСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Облік касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами. В процесі фінансово-господарської діяльності будь-яке підприємство незалежно від форм власності вступає у зв'язки і розрахунково-платіжні відносини з постачальниками товаро-матеріальних цінностей, підрядниками, покупцями і замовниками, транспортними організаціями, фінансовими установами, працівниками підприємства та іншими фізичними і юридичними особами.

Кошти, що їх використовують для розрахунку, виконуючи функцію міри вартості, засобу обігу і засобу платежу, здійснюють безперервний кругообіг (гроші — товар — виробництво... — товар — гроші), повертаючись при цьому до своєї первісної форми після реалізації продукції у вигляді виручки. Для забезпечення достовірної і точної інформації про рух коштів необхідно забезпечити їх чіткий, своєчасний та повний облік.

Законодавчо встановлено, що рух грошових коштів підприємства повинен регулювати Стандарт бухгалтерського обліку № 4 «Звіт про рух грошових коштів». Згідно з П(С)БО 4 під **грошовими коштами** розуміють готівку, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Касові операції здійснюються відповідно до «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затвердженого постановою Правління Національного банку України за № 72 від 19 лютого 2001 року.

Для здійснення розрахунків готівкою кожне підприємство повинно мати касу.

Каса — це спеціально обладнане та ізольоване приміщення, яке призначене для приймання, видачі і тимчасового зберігання готівки. Під касою також розуміють всю сукупність готівки та грошових документів, що є у підприємства. Каса охоплює всі наявні грошові кошти, які знаходяться на певний період часу на підприємстві, як в монетах, так і в паперових грошових знаках.

У касі підприємства можуть зберігатися не тільки готівкові кошти, але і цінні папери, грошові документи, які є бланками суворої звітності. До них відносяться трудові книжки і вкладні листки до них, квитанції дорожніх листів автотранспорту, бланки довіреностей тощо.

Посадову матеріально відповідальну особу, яка завідує касою, видачею і прийманням грошей та цінних паперів на підприємстві, називають *касиром*.

Касові операції оформлюються документами, типові міжвідомчі форми яких затверджені Мінстатом України від 15.02. 1996 р. № 51 «Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій» за згодою з НБУ і Мінфіном України і які повинні застосовуватися без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості та форми власності:

КО-1 «Прибутковий касовий ордер»;

КО-2 «Видатковий касовий ордер»;

КО-3, За «Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів»;

КО-4 «Касова книга»;

КО-5 «Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей».

Приймання готівки в касу оформляється **прибутковим касовим ордером**, підписаним головним бухгалтером або особою, ним уповноваженою. Про приймання грошей видається квитанція за підписами головного бухгалтера або особи, ним уповноваженої, і касира, завірена печаткою (штампом) касира або відбитком касового апарата.

Гроші з каси видаються за **видатковим касовим ордером**, підписаним керівником і головним бухгалтером підприємства або особами, ними уповноваженими.

Приймання і видача грошей за касовими ордерами можуть проводитися тільки в день їх складання. Ніяких виправлень в прибуткових і видаткових ордерах не допускається. Вони заповнюються чорнилом (кульковою ручкою), за допомогою друкарських машинок, комп'ютерних записів чи іншими способами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання документів.

Видача грошей з каси може проводитись і за іншими документами: платіжній відомості — при виплаті заробітної плати; за дорученням — якщо особа доручає одержати свої гроші іншій особі. При цьому видатковий касовий ордер складають на загальну суму виданої заробітної плати по платіжній відомості, а якщо гроші видаються за дорученням, то в ордері вказують, на чие прізвище, ім'я, по батькові виписане доручення.

Прибуткові та видаткові касові ордери нумеруються окремо в послідовності від початку до закінчення року і реєструються бухгалтерією в **журналі реєстрації ордерів**.

Підприємства та індивідуальні підприємці мають право здійснювати розрахунки між собою, а також з фізичними особами як у готівковій, так і у безготівковій формах. При цьому сума платежу готівкою між суб'єктами підприємницької діяльності протягом одного дня не повинна перевищувати 3000 грн.

Здійснення готівкових розрахунків обов'язково має бути підтверджене відповідним обліково-розрахунковим документом (податкова накладна, рахунок-фактура, товарний чек, акт виконання робіт тощо).

Підприємства можуть мати у касі готівку тільки в межах лімітів залишку. **Ліміт залишку готівки** — це гранична сума грошових коштів, яка може знаходитися в касі підприємства.

Всю готівку понад суми встановлених лімітів підприємства повинні здавати для зарахування на поточний рахунок у порядку та в строки, встановлені і узгоджені з установою банку, в якому відкритий поточний рахунок.

Рух грошей у касі касир відображає в **касовій книзі**. Записи в книзі ведуться у двох примірниках через копіювальний папір. Перший примірник залишається у касовій книзі, а другий — відривається і разом з прибутковими і видатковими касовими ордерами та іншими документами передається в бухгалтерію. Облік руху грошей у касі ведеться на рахунку 30 «Каса», який є активним, балансовим, і тому за дебетом рахунка 30 «Каса» записують надходження грошей в касу, а за кредитом — витрачання грошей з каси.

При журнально-ордерній формі облік операцій по кредиту рахунка 30 ведуть в Журналі 1, який використовують для записів протягом року. Підставою для заповнення цього реєстру є звіти касира (другий примірник касової книги), в яких проти кожної суми проставляють номер кореспондуючого рахунка. Операції з однаковою кореспонденцією рахунків об'єднують і записують у Журнал однією сумою. Наприкінці кожного місяця в Журналі визначають підсумки кредитових оборотів рахунка 30 у кореспонденції з іншими рахунками, які, після звірки з іншими реєстрами, записують у Головну книгу. Для обліку операцій за дебетом рахунка 30 «Каса» призначена Відомість 1.1. У Відомості 1.1 підраховують підсумки по дебету рахунка 30 і визначають сальдо на перше число наступного за звітним місяця.

В касі підприємства можуть знаходитися не лише грошові кошти (готівка), але й інші документи (бланки суворої звітності, марки гербового збору, сплачені проїзні документи тощо). Для їх обліку призначений рахунок 33 «Інші кошти».

Рахунок 33 «Інші кошти» узагальнює інформацію про наявність та рух грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства, та про кошти в дорозі.

Гроші, здані до банку або інкасаторам, але не зараховані на поточний рахунок (до 24-ої години наступного дня), є **грошовими коштами в дорозі**. Згідно з Порядком, встановленим Національним банком України від 25.06.93 р. № 21, бланки акцій також зберігаються в касі.

По дебету рахунка 33 «Інші кошти» відображається надходження грошових документів до каси підприємства та коштів в дорозі, по кредиту — вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

У відповідності до Порядку ведення касових операцій в народному господарстві України всі державні, кооперативні, акціонерні, орендні, колективні, спільні та інші підприємства, об'єднання, організації та установи, незалежно від форми власності та виду діяльності, мають поточні рахунки в банку і зобов'язані зберігати свої грошові кошти в банківських установах.

Порядок ведення **обліку коштів на рахунках в банках** регламентується «Інструкцією про порядок відкриття та використання рахунків у національній та іноземній валюті», затвердженою постановою Правління Національного банку України від 18 грудня 1998 року № 527 з наступними змінами і доповненнями.

Для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку і можуть бути використані для поточних операцій, призначений рахунок 31 «Рахунки в банках». За дебетом рахунка 31 відображають надходження грошових коштів, за кредитом — їх використання. На поточний рахунок поступають гроші за продану продукцію, виконані роботи і послуги, позики банку, вільні гроші з каси та ін.

З поточного рахунка списують суми, одержані в касу для виплати заробітної плати або на невідкладні господарські потреби, сплачують заборгованість банку по позиках, вносять платежі в бюджет, проводять розрахунки з постачальниками, установами та організаціями. Якщо коштів на поточному рахунку не вистачає, то установи банків виконують доручення підприємств усіх форм власності щодо перерахування платежів у межах наявних на цьому рахунку коштів.

Для контролю за рухом грошей на рахунках в банку і для здійснення записів підприємства періодично одержують з банку виписки з рахунку разом з копіями документів, на підставі яких проведено зарахування чи списання грошей.

Слід пам'ятати, що для банку рахунок 31 «Рахунки в банках» (відповідні субрахунки) пасивний. Тому на підприємстві обороти по дебету необхідно читати — кредит, а обороти по кредиту — дебет.

При готівкових розрахунках банківськими документами є грошові чеки та об'яви на внесок готівкою; у разі безготівкових перерахувань — платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, розрахункові чеки, акредитиви, векселі.

При внесенні грошових коштів на рахунок банку подається **заява на внесок готівкою**. Виправдовуючим документом при цьому є відмічена банком квитанція, яка заповнюється разом із заявою на внесок готівкою.

Платіжне доручення є розпорядженням обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства, оформленим на спеціальному бланку.

Чеком визнається цінний папір, який містить нічим не обумовлене розпорядження чекодавця банку провести платіж зазначеної в ньому суми чекоотримувачу.

Акредитив — доручення банку покупця банкові постачальника провести оплату за відвантажену продукцію, товар, надані послуги на підставах, обумовлених в цьому дорученні.

Облік операцій на рахунках в банку ведуть у Журналі 1 та Відомості 1.2. Записи в Журналі та Відомості здійснюють в міру надходження виписок банку після їх перевірки з документами. У виписках і первинних документах проти кожної суми зазначають номер кореспондуючого рахунка. Суми з кожної опрацьованої виписки записують у Журнал 1 — за кредитом рахунка 31 «Рахунки в банках», у Відомість 1.2 — за дебетом рахунка 31 «Рахунки в банках» у розрізі кореспондуючих рахунків.

У кінці звітної періоду в Журналі 1 та Відомості 1.2 підраховують підсумки оборотів в кореспонденції з іншими рахунками і визначають залишок на перше число наступного за звітним місяця, що повинен дорівнювати залишку, наведеному у виписці банку за останній день місяця.

Сьогодні в Україні, здійснюючи розрахунки, клієнти можуть застосовувати систему електронних платежів «клієнт-банк». Програмне забезпечення системи «клієнт-банк» має відповідати вимогам, які пред'являються до технології банківських розрахунків і мати сертифікат (дозвіл) Національного банку України. Автоматизоване робоче місце (АРМ) клієнта забезпечує автоматичне ведення поточного стану власного рахунка в банку, враховуючи проведені початкові та зворотні платежі. Електронні

документи, що подаються клієнтом у банк, мають відповідати формату платіжних документів системи електронних платежів Національного банку України із зазначенням електронних цифрових підписів відповідальних осіб платника, яким згідно з установчими документами надане право підпису.

Банківська частина системи «клієнт-банк» забезпечує перевірку наведених електронних підписів на кожному електронному розрахунковому документі клієнта та за платіжним файлом загалом.

У Балансі (ф. № 1) залишки по рахунках 30 «Каса», 33 «Інші кошти» відображаються разом із залишками по рахунку 31 «Рахунки в банках» та субрахунку 351 «Еквіваленти грошових коштів», рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» в статтях балансу 230 та 240 окремо в національній та в іноземній валюті. В кінці року підприємство складає Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3), який призначений для відображення руху грошових потоків в розрізі надходжень та виплат в рамках операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Облік розрахунків. У системі безготівкових розрахунків важливе місце відводиться розрахункам з допомогою векселів.

Вексель — це письмово оформлене боргове зобов'язання встановленої форми, що засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця (боржника) сплатити після настання строку певну суму грошей власнику векселя (векселедержателю). Векселі є прості і переказні.

Простий вексель (соло) виписує боржник (покупець чи замовник, тобто трасат) і є зобов'язанням векселедавця (боржника) сплатити векселедержателю (кредитору) зазначену грошову суму у визначений строк і в обумовленому місці. Переказний вексель (тратта) виписує третій учасник розрахунків (кредитор або трасант, наприклад, банк покупця) і є наказом боржникові (трасату) сплатити зазначений у ньому борг у визначений строк продавцеві і в обумовленому місці.

Отримані векселі підприємства зберігають у касі або здають в банк. Підприємства можуть передавати отримані векселі іншим особам. У цьому випадку власник звичайного векселя здійснює передавальний надпис на зворотній стороні векселя, а такий надпис на переказному векселі здійснює кредитор-трасат.

Планом рахунків передбачено рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані», на якому ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантаженою продукцією (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операці-

ями, що забезпечена векселями. За дебетом рахунка 34 відображають отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, за кредитом — отримання коштів у погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій особі та ін.

Аналітичний облік на рахунку 34 «Короткострокові вексели одержані» ведеться за кожним одержаним векселем у Відомості 3.4 аналітичного обліку векселів, а синтетичний — у Журналі 3 та Головній книзі. Сільськогосподарські підприємства синтетичний та аналітичний облік короткострокових векселів одержаних ведуть у Журналі-ордері № 8 с. г. та відомості до нього. Кредитові обороти Журналу — ордера в кінці місяця переносять до Головної книги.

Приклад. Підприємство реалізувало у звітному місяці продукцію на суму 40 000 грн та отримало простий вексель в погашення розрахунку за отриману продукцію на термін 3 місяці. Платіж було прострочено і векселедержателем (підприємством) було визнано суму відсоткову за прострочку платежу в розмірі 10 % місяць. Через місяць заборгованість за векселем було погашено. Проілюструємо дану ситуацію бухгалтерськими проведеннями:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Реалізовано продукцію	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	701 «Доходи від реалізації»	40 000
2	Отримано короткостроковий вексель від покупця	34 «Короткострокові вексели одержані»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	40 000
3	Відображено суму за прострочення платежу по векселю	34 «Короткострокові вексели одержані»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»	400
4	Погашено заборгованість покупців за виданим векселем	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	34 «Короткострокові вексели одержані»	40 400

Звичайно, в повсякденному житті виникають ситуації, коли неможливо провести розрахунки звичним способом — готівкою. Дуже часто мають місце ситуації, коли підприємства отримують в якості розрахунків за проведені операції різноманітні цінні папери, які в загальному прийнято називати фінансові інвестиції.

Фінансові інвестиції — це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. Фінансові інвестиції бувають довгострокові (строком більше року) і поточні (короткострокові — строком до одного року). Короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції носять назву еквівалентів грошових коштів, або іншими словами — цінних паперів.

Розглянемо деякі їх види.

Акція — це цінний папір без встановленого строку обігу, який свідчить про дольову участь в статутному капіталі акціонерного товариства і про право приймання участі в управлінні ним та отримання частини доходу акціонерного товариства у вигляді дивідендів.

Облігація — цінний папір, що засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу у передбачений у ньому термін, з виплатою фіксованого відсотка, якщо інше не передбачено умовами випуску.

Казначейські зобов'язання — вид цінних паперів на пред'явника, що засвідчують внесення їх власниками грошових коштів до бюджету і дають право на отримання фінансового доходу.

Депозитний сертифікат — свідоцтво банку про терміновий процентний внесок, що засвідчує право вкладника (лише юридичної особи) на одержання після встановленого терміну суми внеску і відсотків по ньому. Тобто це — інвестиційний контракт, який може бути придбаний у банку за гроші.

Для обліку наявності і руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів, призначений рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції». По дебету рахунка відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, по кредиту — зменшення їх вартості та вибуття.

Сума зменшення балансової вартості фінансових інвестицій, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, за рахунок зменшення корисності відображається у складі інших витрат.

Сума збільшення балансової вартості фінансових інвестицій, що відображаються за справедливою вартістю (крім інвестицій, що обліковуються методом участі у капіталі) відображається у складі інших доходів такою проводкою: Д-т 35 «Поточні фінансові інвестиції», К-т 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» — на суму дооцінки. Зменшення у складі інших витрат відбу-

вається відповідно за Д-том 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» та К-том 35 «Поточні фінансові інвестиції» — на різницю між первісною і справедливою вартістю.

Для обліку операцій по рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» призначений Журнал 4 та Головна книга.

В кожного підприємства, яке займається виробничою діяльністю, є свій перелік покупців основної продукції. По суті, всі операції, що передбачають оплату за товари в натурально-речовій формі, мають назву *товарних*, тобто таких, внаслідок яких і виникає дебіторська заборгованість. Зрозуміло, що дебіторами є покупці і замовники продукції.

Для обліку такої товарної дебіторської заборгованості призначений рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Він є активним, балансовим, призначеним для обліку розрахунків. По дебету рахунка 36 відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт і послуг, яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів і включені до вартості реалізації; по кредиту — сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, в касу та інші види розрахунків. Дебетове сальдо рахунка відображає заборгованість покупців та замовників за одержану продукцію (роботи, послуги).

Синтетичний облік з покупцями і замовниками здійснюють у Журналі 3, а аналітичний — у Відомості 3.1. Записи у Відомість ведуть за кожним покупцем за кожну партію відвантаженої продукції, крім заборгованості, яка забезпечена векселем. Підставою для заповнення Відомості є товаро-транспортні накладні, рахунки-фактури, квитанції заготівельних організацій та інші первинні документи.

Нетоварна (або неопераційна) дебіторська заборгованість виникає від іншої діяльності підприємства, відмінної від продажу товарів, виконання послуг чи надання послуг. Для неї існує інше визначення і вирізняється в бухгалтерському обліку рахунком 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

До нетоварних операцій відносяться розрахунки:

- ◆ за виданими авансами;
- ◆ розрахунки з підзвітними особами;
- ◆ за нарахованими доходами;
- ◆ за претензіями;
- ◆ за відшкодуванням завданих збитків;
- ◆ за позиками членам кредитних спілок;
- ◆ розрахунки з іншими дебіторами.

За дебетом рахунка 37 «Розрахунки з різними дебіторами» відображають виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом — її погашення чи списання.

В списку субрахунків рахунка 34 передбачений такий, що відображає розрахунки з підзвітними особами. Необхідно зазначити, що на підприємстві повинен бути затверджений наказом керівника список підзвітних осіб, яким дозволено брати готівку під звіт на придбання товарно-матеріальних цінностей чи проведення розрахунків за роботи і послуги.

Досить часто на підприємствах відбуваються службові відрядження, на які підзвітній особі видаються гроші під звіт. Ця операція оформляється видатковим касовим ордером на основі наказу керівника, заяви працівника з візою керівника підприємства. Працівникам, що направлені у відрядження, видаються кошти на оплату вартості проїзду до місця призначення і назад, найму житла, добові.

Працівники, які одержали готівку в підзвіт, зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства авансовий звіт про витрачені суми, до якого повинні подати всі виправдовуючі документи, квитанції проїзні квитки тощо.

Аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами ведуть по кожній авансовій видачі (по кожному авансовому звіту) у Відомості 3.2 (сільськогосподарські підприємства — у Журналі-ордері № 7 с. г.). У кінці місяця по кожній підзвітній особі визначають залишок, а після цього — залишок в цілому по субрахунку 372. Дебетовий залишок означає невикористані суми авансів, а кредитовий — перебільшення сум по використаних авансах (заборгованість підприємства підзвітним особам).

Таким чином, сальдо субрахунка 372 може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо — в складі оборотних активів, кредитове сальдо — в складі зобов'язань підприємства.

Синтетичний облік даного виду розрахунків ведуть у Журналі 3, а аналітичний облік всіх розрахунків з дебіторами ведуть за кожним дебітором у Відомості 3.2 аналітичного обліку (сільськогосподарські підприємства — у Журналі-ордері № 8 с. г. та відомості до нього).

Перейдемо до розгляду рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів», який характеризує сумнівну дебіторську заборгованість. Якщо абстрагувати від стандартних формулювань і спробувати сформулювати визначення терміна «сумнівний борг» самостійно, то сумнівним боргом слід визнавати дебіторську заборгованість, не погашену в терміни, встановлені договором, і не забезпечену від-

повідними гарантіями. Основні вимоги до визнання та оцінки резерву сумнівних боргів регламентовані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».

Рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів» є контрактивним, балансовим, що застосовується для уточнення оцінки дебіторської заборгованості покупців і замовників, яка обліковується на рахунках 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» і 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

За кредитом рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» відображають створення резерву сумнівних боргів у кореспонденції з дебетом рахунків обліку витрат (93, 94, 84 — для підприємств, які використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»).

За дебетом рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» відображають списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з кредитом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» або зменшення нарахованих резервів у кореспонденції з кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід».

Будь-яка дебіторська заборгованість передбачає отримання грошових коштів або товарів, тому вона визнається активом. Але у випадку, коли виникає сумнів щодо її повернення, така заборгованість повинна бути списана на витрати, оскільки вона не може бути визнана в балансі (підприємство не отримає економічних вигод). Тому, насамперед, на підприємстві повинен бути створений такий резерв, з якого пізніше цю безнадійну заборгованість можна було б списати. Отже, джерелом списання сумнівної заборгованості може бути створений на підприємстві резерв сумнівних боргів. Це відображається в бухгалтерському обліку таким записом:

Д-т 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

К-т 38 «Резерв сумнівних боргів».

При списанні безнадійної дебіторської заборгованості, пов'язаної з розрахунками за товари, роботи, послуги, за рахунок резерву сумнівних боргів робиться така проводка:

Д-т 38 «Резерв сумнівних боргів»;

К-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;

37 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Аналітичний облік на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» ведуть у розрізі боржників чи за строками непогашення дебіторської заборгованості. Для відкриття аналітичних рахунків можна використати одну із форм Відомостей аналітичного обліку до Журналу 3. Сільськогосподарські підприємства аналітичний облік резервів сумнівних боргів ведуть у Журналі-ордері № 8 с. г. та відомості до нього.

Синтетичний облік резерву сумнівних боргів здійснюють у Журналі 3 (Журналі-ордері № 8 с. г.), кредитові обороти якого у кінці звітного періоду переносять до Головної книги.

Приклад. Станом на 01.01 поточного року підприємство має два сумнівних борги минулого року покупців:

заборгованість підприємства А — 500 000 грн;

заборгованість підприємства Б — 1 000 000 грн.

За висновками інвентаризації розрахунків прийнято рішення створити резерв сумнівних боргів:

по боргу підприємства А — на суму 350 000 грн;

по боргу підприємства Б — в сумі 250 000 грн.

В травні закінчується строк позовної давності по дебіторській заборгованості підприємства А, а підприємство Б погашає своє зобов'язання. Проілюструємо цю ситуацію зі сторони підприємства-кредитора:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано резерв по сумнівних боргах підприємств А і Б	944 «Сумнівні і безнадійні борги»	38 «Резерви сумнівних боргів»	600 000
2	Списано частину дебіторської заборгованості покупця А, яка визнана безнадійною за рахунок створеного резерву	38 «Резерви сумнівних боргів»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	350 000
3	Списано частину визнаної сумнівної дебіторської заборгованості покупця А, що залишилася, на інші операційні витрати	944 «Сумнівні і безнадійні борги»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	150 000
4	Відображається погашення боргу підприємства Б	31 «Рахунки в банках»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	1 000 000
5	Коригується сума нарахованого за боргом підприємства Б резерву	38 «Резерви сумнівних боргів»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	250 000

3.3.8. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ І ПІДРЯДНИКАМИ

Підприємства, що здійснюють будь-яку виробничу діяльність або періодично проводять спорудження різних об'єктів, змушені користуватися послугами постачальників та підрядників. В обліку і для цього передбачений спеціальний рахунок — 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Рахунок балансовий, розрахунковий, пасивний, призначений для обліку поточних зобов'язань.

За кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» на основі рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних, актів на приймання виконаних робіт, платіжних вимог-доручень, приймальних квитанцій та інших документів відображають заборгованість за придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших капітальних інвестицій, фактично одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи і послуги, такі як вартість виконаного підрядною організацією ремонту основних засобів тощо. За дебетом — погашення або списання цих сум.

Якщо при надходженні цінностей виявлено їх нестачу або перевищення цін, відповідну суму нестач (різницю в цінах) списують на дебет субрахунка 374 «Розрахунки за претензіями» з кредиту рахунка 63.

Для обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками призначений Журнал 3 та Відомість 3.3 аналітичного обліку розрахунків. Щоденно на підставі первинних документів роблять записи у Відомість за кожним постачальником та підрядником у розрізі кожного документа (рахунка) на оплату. Сальдо на кінець місяця наводиться за кожним постачальником та підрядником. У кінці місяця підсумкові кредитові обороти за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» із Відомості 3.3 переносять у Журнал 3, а із Журналу 3, після перевірки всіх записів, — у Головну книгу.

Сільськогосподарські підприємства синтетичний та аналітичний облік за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» ведуть у Журналі-ордері № б с. г. та відомості до нього, які заповнюють на підставі «Реєстру операцій по розрахунках з постачальниками і підрядниками» (форма № 6.1 с. г.). Кредитові обороти Журналу-ордера № б с. г. в кінці місяця переносять до Головної книги.

3.3.9. ОБЛІК ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ І ПЛАТЕЖІВ

Сплата податків та інших обов'язкових платежів до бюджету є невід'ємною частиною виробничо-господарської діяльності підприємства. І лише за умови повної узгодженості з податковими органами, тобто своєчасного внесення долі прибутку у державну казну, можливе безперешкодне функціонування фірми.

Податки — це обов'язкові платежі підприємств та окремих осіб в державний або місцевий бюджети.

Обов'язкові платежі — це система встановлених законодавством внесків і відрахувань юридичних та фізичних осіб, що формують доходи до державного бюджету.

Податкові зобов'язання — загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку у звітному (податковому) періоді.

Податковий кредит — сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Порядок нарахування та сплати загальнодержавних податків регулюється відповідними Законами України, постановами Верховної Ради України, Указами Президента України, нормативними документами Кабінету Міністрів України; місцевих податків і зборів — регламентується рішенням органів місцевого самоврядування.

До загальнодержавних податків і зборів належать: податок на додану вартість, акцизний збір, податок на прибуток підприємств, податок на нерухоме майно, плата за землю, державне мито, податок з власників транспортних засобів, прибутковий податок з громадян та інші платежі. До місцевих платежів відносять: комунальний податок, ринковий збір, збір за проведення місцевих аукціонів, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі, збір за паркування автомобілів та ін.

Для обліку розрахунків з бюджетом призначений рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами», до якого відкривають такі субрахунки: 641 «Розрахунки за податками», 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит».

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведуть облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки).

На субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» ведуть облік розрахунків за зборами (обов'язковими пла-

тежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

На субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» обліковують суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 «Податковий кредит» обліковують суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло права зменшити податкове зобов'язання.

За кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображають нараховані податки й інші платежі в бюджет в кореспонденції з дебетом рахунків: 23, 91, 92, 93 — нарахування платежів, що включаються в затрати підприємства; 70, 71, 74 — нарахування податку на додану вартість, акцизного збору; 66 — утримання прибуткового податку із заробітної плати працівників; 94 — нарахування фінансових санкцій; 98 — нарахування податку на прибуток та ін.

За дебетом рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображають належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплату, списання тощо в кореспонденції з кредитом рахунків: 31 — оплата податків шляхом перерахування коштів з рахунків банку; 48 — використання нарахованих сум податку (ПДВ) як цільове фінансування на придбання матеріально-технічних ресурсів для підприємств, що мають пільги з ПДВ; 50, 60 — погашення заборгованості по податках і платежах за рахунок позик банку; 54 — відстрочення податкової заборгованості перед бюджетом; 62 — видача короткострокового векселя на суму податку; 64 — реструктуризація заборгованості за податками, відображення податкових зобов'язань при попередній оплаті покупців; 74 — списання заборгованості по податках й платежах та ін.

У сучасних умовах реформування економіки України підприємства повинні вести одночасно і бухгалтерський, і податковий облік. Важливість останнього полягає в тому, що підприємства подають фінансові звіти, які підлягають певним вимогам: точність, зрозумілість, надійність.

Відмінності фінансового та податкового обліку зумовлені різним способом визначення доходів, які є основою для обчислення прибутку.

У фінансовому обліку прибуток визначається за методом нарахування, який означає, що прибуток є за умови, коли продукція, роботи чи послуги відвантажені покупцям. Наприклад, якщо підприємство реалізувало зерно, то незалежно від того, отримало воно гроші чи ні, у фінансовому обліку визначає дохід (прибуток) від реалізації. У податковому обліку може бути дохід навіть за умови, що зерно не продане, але від покупців отримано аванс під майбутню реалізацію зерна.

Така невідповідність визначення доходів та прибутку у фінансовому та податковому обліку виникла внаслідок поділу операцій на першу і другу події. Таким чином, оскільки першою подією може бути в одних випадках відвантаження продукції, — дані податкового та фінансового обліку збігаються, а в іншому, коли здійснена попередня оплата покупців, — у податковому обліку є валові доходи, а у фінансовому таких доходів немає, а тому немає прибутку.

Для того щоб краще зрозуміти сутність та специфіку податкового обліку, розглянемо конкретний приклад ведення податкового обліку, а саме — відображення податку на додану вартість.

Приклад. У постачальника придбано мінеральні добрива. Згідно з платіжним дорученням перераховано 12 000 грн за них, але гроші ще не отримано.

Кореспонденція рахунків залежатиме від того, яка подія була першою: купівля ТМЦ чи попередня оплата постачальників за них. Якщо першою подією була попередня оплата, то операції відобразяться так:

№ події	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано постачальникам згідно з платіжним дорученням Одночасно відображено ПДВ як податковий кредит	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	12 000
		6411 «Розрахунки по ПДВ»	644 «Податковий кредит»	2000
2	Оприбутковано мінеральні добрива	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	12 000

Якщо ж першою подією є надходження ТМЦ з наступною оплатою за них постачальникам, то операції будуть такими:

№ події	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано мінеральні добрива на основі товаро-транспортної накладної Одночасно відображено ПДВ як податковий кредит	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	10 000
		6411 «Розрахунки по ПДВ»		2000
2	Перераховано постачальникам на основі податкової накладної	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	12 000

Отже, принцип поділу операцій на першу та другу події наскрізно проходить через весь податковий облік. Це стосується також і таких категорій податкового обліку, як валові доходи і валові витрати.

3.3.10. ОБЛІК СТРАХОВИХ РОЗРАХУНКІВ І ПЛАТЕЖІВ

До обов'язкових зборів, періодично сплачуваних підприємством, належать також збори суто соціального призначення, якот: на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням. Для обліку й узагальнення інформації про їх рух на підприємствах призначений рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням».

За кредитом рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням» обліковують нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти (відрахування у Пенсійний фонд, на соціальне страхування і страхування на випадок безробіття, а також платежі із страхування майна). За дебетом рахун-

ка 65 обліковують погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Наведемо основні ставки цих зборів, діючі сьогодні для суб'єктів підприємницької діяльності, підприємств і організацій усіх форм власності, в тому числі бюджетних, а також для фізичних осіб:

- збір до Пенсійного фонду — 32 % від фонду оплати праці;
- у Фонд соціального страхування — 5,5 % від об'єкта оподаткування;
- ставка збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття становить 1,5 % фактичних витрат на оплату праці.

Аналітичний облік розрахунків за страхуванням ведуть за кожним видом зборів і відрахувань, по страховальниках та окремих договорів страхування.

Підставою для записів є договори страхування та розрахунки страхових платежів (щодо страхування майна); виробничі звіти чи відомості аналітичного обліку витрат (щодо відрахувань у Пенсійний фонд та по соціальному страхуванню); розрахунково-платіжні відомості — щодо утримань з оплати праці; розрахунки допомоги з тимчасової непрацездатності — щодо нарахування даної допомоги; платіжні доручення — щодо погашення заборгованості за платежами; аркуші-розшифровки, бухгалтерські довідки та інші документи.

Облік розрахунків за страхуванням здійснюють у Журналі 5 або 5А (для підприємств, що використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»). В кінці місяця обороти по кредиту рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням» із Журналу 5 чи 5А переносять до Головної книги.

3.3.11. ОБЛІК ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА ВІДРАХУВАНЬ З НЕЇ

Відповідно до статті 1 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану роботу. На підприємстві застосовують дві форми оплати праці — пого-

динну і відрядну. Існує також багато різновидів цих форм, які називають системами оплати праці: проста погодинна, погодинно-преміальна, пряма відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна та акордна.

На кожному підприємстві ведуть облік особового складу працівників у типових формах первинного обліку, затверджених Держкомстатом України.

Під час оформлення на роботу між працівником і підприємством (роботодавцем) укладається трудовий договір (контракт). Зарахування на роботу оформляється «Наказом (розпорядженням) про прийняття на роботу» (форма № П-1). На кожного працівника у відділі кадрів відкривається особова картка, в якій зазначено всі необхідні анкетні дані про працівника, а також всі зміни, що відбуваються в його роботі. Обов'язковим документом, що ведеться на підприємстві, є трудова книжка працівника, яка засвідчує стаж роботи. На звільнення з роботи в результаті припинення трудового договору (контракту) видається «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)» (форма № П-8).

На кожному підприємстві незалежно від режиму роботи має бути організований табельний облік робочого часу. Для цього використовують «Табель обліку використання робочого часу» (форми № № П-13, П-14), у якому зазначають вихід працівників на роботу і відпрацьований ними час.

У строки, встановлені планом-графіком документообігу, оформлені первинні документи, якими можуть бути рапорти, наряди, відомості виробітку бригад, подорожні листки машиністів тощо передають в бухгалтерію підприємства.

У бухгалтерії на основі представлених документів нараховують оплату праці, керуючись при цьому розробленим на підприємстві «Положенням про оплату праці». Положення розробляється на підставі Закону України «Про оплату праці», інших законодавчих актів і нормативних документів, які стосуються організації та ведення обліку заробітної плати, рекомендацій наукових закладів.

Для визначення заробітку за платіжний період первинні документи групують по працівниках і дані заносять в «Розрахунково-платіжні відомості» (форма № 73) або в «Книгу обліку розрахунків по оплаті праці» (форма № 44). В цих реєстрах ведуть аналітичний облік розрахунків з кожним працівником.

На основі первинних документів по обліку праці, нагромаджувальних відомостей, журналів обліку витрат щомісяця складається «Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку» (форма № 10.2.1 с. г.). У цій відомості відображають кількість відпрацьованих людино-годин, суму нарахованої оплати праці та нарахувань на неї відповідно до діючого законодавства за об'єктами обліку, виробничими підрозділами та в цілому по підприємству. Проти кожної суми нарахованої оплати праці зазначають кореспондуючий рахунок. Ця відомість є підставою для записів у Виробничі звіти, «Відомість аналітичного обліку» по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» (форма № 10.2.4 с. г.). Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці використовується для обліку фонду оплати праці по підприємству та виробничих підрозділах.

Для обліку розрахунків по заробітній платі в обліку призначений рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці», який є балансовим, пасивним, призначеним для обліку розрахунків. По кредиту рахунку 66 відображається нарахована працівникам основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші нарахування; по дебету — виплата заробітної плати, премій тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів в рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати праці персоналу.

Нараховані, але не отримані персоналом у встановлений строк суми з оплати праці, відображаються по дебету субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» та кредиту субрахунка 662 «Розрахунки за депонентами». Не одержана в строк зарплата має назву *депонованої*.

Синтетичний облік оплати праці підприємства ведуть у Журналі 5 або 5А (сільськогосподарські підприємства — у Журналі-ордері № 10.2. с. г.) та в Головній книзі.

Журнал 5 ведуть підприємства, які не використовують рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Записи роблять на підставі первинних документів, аркушів-розшифровок, зведених відомостей за кредитом рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» у дебет відповідних рахунків затрат, запасів тощо у розділі III «Витрати діяльності» Журналу 5. Підсумкові дані кредитових оборотів по рахунку 66 роз ділу III Журналу 5 переносять в кінці місяця у Головну книгу.

Одночасно з нарахованою оплатою праці проводяться нарахування на соціальні заходи. Згідно з чинним законодавством проводяться такі нарахування (норми відрахувань можуть змінюватись із прийняттям нових законодавчих актів і нормативних документів):

- у Пенсійний фонд — 32 % до суми нарахованої оплати праці;
- у Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності — 2,5 %;
- у Фонд соціального страхування на випадок безробіття — 2,5 %;
- у Фонд соціального страхування від нещасного випадку на виробництві — 0,2 %.

Із суми нарахованої заробітної плати (доходу) проводяться утримання, передбачені законодавством України (обов'язкові) та утримання з ініціативи підприємства. Але у всіх випадках загальний розмір утримань не може перевищувати 20 відсотків, а в особливих випадках — 50 відсотків заробітної плати, що належить до виплати працівнику.

До обов'язкових утримань відносять: прибутковий податок, утримання на соціальні заходи, за виконавчими листами та ін.

Усі працівники підприємства мають право на щорічну оплачувану відпустку відповідно до чинного законодавства. Тривалість основної відпустки становить не менше 24 календарних днів за відпрацьований рік. Крім цього, працівнику може надаватися додаткова оплачувана чи неоплачувана відпустка (працівникам, що навчаються без відриву від виробництва, по догляду за дітьми тощо).

Заробітна плата за період відпустки нараховується у такому порядку. Спочатку розраховують середньомісячний заробіток шляхом ділення загальної суми заробітку за останніх 12 місяців, що передували місяцю виходу у відпустку, на 12 (або на 11 за перший рік роботи). Отриманий середньомісячний заробіток ділиться на середньомісячну кількість робочих днів протягом року і визначається середньоденний заробіток. Щоб визначити суму оплати праці за час відпустки, середньоденний заробіток перемножують на кількість робочих днів відпустки.

Приклад. В квітні цього року підприємством були здійснені відповідні господарські операції з обліку оплати праці, які відображені наступними бухгалтерськими проведеннями:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	5000
2	Проведені відрахування на соціальні заходи: А) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	23 «Виробництво»	651 «За пенсійним забезпеченням»	1600
	Б) збір на обов'язкове соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності	23 «Виробництво»	652 «За соціальним страхуванням»	125
	В) збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	23 «Виробництво»	653 «За страхуванням на випадок безробіття»	125
	Г) збір на обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві (1,3 %)	23 «Виробництво»	656 «За соціальним страхуванням від нещасного випадку»	65
3	Проведено утримання з заробітної плати А) прибутковий податок	661 «Розрахунки за заробітною платою»	641 «Розрахунки за податками»	1000
	Б) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	661 «Розрахунки за заробітною платою»	651 «За пенсійним забезпеченням»	100
	В) збір на обов'язкове соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності	661 «Розрахунки за заробітною платою»	652 «За соціальним страхуванням»	25
	Г) збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	661 «Розрахунки за заробітною платою»	653 «За страхуванням на випадок безробіття»	25
4	Нарахування допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю	652 «За соціальним страхуванням»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	125
5	Нарахування заробітної плати робітникам основного виробництва	661 «Розрахунки за заробітною платою»	301 «Каса у національній валюті»	3500
6	Депоновано невидану заробітну плату	661 «Розрахунки за заробітною платою»	662 «Розрахунки з депонентами»	1000

На суму нарахованих відпускних робиться бухгалтерський запис по дебету рахунків об'єктів обліку витрат та інших (23, 91 та ін.) і кредиту рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці». При використанні рахунків класу 8 «Витрати за елементами» спочатку суми нарахованих відпускних відносять на дебет рахунка 81 «Витрати на оплату праці» з кредиту рахунка 66 і одночасно списують на рахунки об'єктів обліку: дебет рахунка 23 та ін., кредит рахунка 81.

Утримання і виплата заробітної плати. Утримання із заробітної плати можуть провадитися тільки у випадках, передбачених законодавством.

При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх утримань не може перевищувати 20 %, а у випадках, передбачених законодавством, — 50 % заробітної плати, що належить до виплати працівникам. Установлені обмеження не поширюються на утримання із заробітної плати при відбуванні покарання у вигляді виправних робіт і при стягненні аліментів на неповнолітніх дітей.

Не допускаються утримання із вихідної допомоги, компенсаційних та інших виплат, на які згідно із законодавством стягнення не звертаються.

Заробітна плата виплачується, як правило, за місцем роботи. За особистою письмовою згодою працівника виплата заробітної плати може здійснюватися через установи банків, поштовими переказами на вказаний ними рахунок (адресу) з обов'язковою оплатою цих послуг за рахунок власника або уповноваженого ним органу.

Нижче наведені бухгалтерські записи з обліку утримань і виплати заробітної плати.

1. Утриманий із заробітної плати прибутковий податок:
Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 641 «Розрахунки за податками».
2. Утримані із заробітної плати внески до Пенсійного фонду:
Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 651 «За пенсійним забезпеченням».
3. Утримані із заробітної плати внески на соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності:
Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 652 «За соціальним страхуванням».
4. Утримані із заробітної плати внески на соціальне страхування на випадок безробіття:
Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 653 «За страхуванням на випадок безробіття».
5. Утримані із заробітної плати профспілкові внески:

- Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».
4. Утримані із заробітної плати суми за виконавчими листами:
Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».
7. Утримані із заробітної плати не повернуті вчасно підзвітні суми:
Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 372 «Розрахунки з підзвітними особами».
8. Утримані із заробітної плати позики, раніше видані працівникам підприємства:
Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».
9. Утримані із заробітної плати суми допущеного браку:
Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 24 «Брак у виробництві».
10. Утримані із заробітної плати суми завданого підприємству збитку:
Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».
11. Депонована заробітна плата:
Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 662 «Розрахунки з депонентами».
12. Видана з каси заробітна плата:
Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 30 «Каса».
13. Видана заробітна плата у натуральній формі (продукція, товари):
Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 70 «Доходи від реалізації».
14. Перераховані кошти з поточних рахунків у банку на особові рахунки працівників:
Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
Кредит 31 «Рахунки в банках».
- Залишок заборгованості за розрахунками з оплати праці відображається у Пасиві Балансу по рядку 580, зі страхування — по рядку 570.

3.3.12. ОБЛІК ВИПЛАТ ВІДПУСТОК

Згідно з Кодексом законів про працю України (а. 74), громадяни, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності,

виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи, мають право на щорічні основну та додаткові відпустки зі збереженням на їх період місця роботи (посади) і середнього заробітку.

Законом України від 15.11 96 р. № 504/96-ВР «Про відпустки» (а. 4) установлюються такі види відпусток:

- щорічні основна і додаткова відпустки;
- додаткова відпустка у зв'язку з навчанням,
- творча відпустка;
- соціальні відпустки;
- відпустка без збереження заробітної плати

Щорічні основні та додаткові відпустки у перший рік роботи надаються працівникам після закінчення шести місяців безперервної роботи на даному підприємстві. Щорічні відпустки за другий та наступні роки роботи можуть бути надані працівникові в будь-який час відповідного робочого року.

Щорічна основна відпустка надається працівникам тривалістю не менше як 24 календарних дні за відпрацьований робочий рік, який відлічується з дня укладення трудового договору. Деяким категоріям працівників згідно із законодавством установлюється більш тривалий строк основної щорічної відпустки (наприклад, військовослужбовцям-інвалідам, а також учасникам бойових дій і прирівняним до них особам, народним депутатам — 45 днів, керівним, педагогічним і науково-педагогічним працівникам — 56 днів).

Приклад. Працівнику надається щорічна основна відпустка тривалістю 24 календарних дні у період з 3 по 26 липня 2005 року. Сума відпусткових — 960 грн. Одночасно з нарахуванням відпусткових у бухгалтерії підприємства повинен бути проведений розрахунок суми обов'язкових нарахувань і утримань податків і зборів.

1. Платежі до Пенсійного фонду:

утримання 2 % із заробітної плати працівника: $960 \cdot 2 \% = 19,20$ грн.

2. Збір на обов'язкове страхування на випадок безробіття:

утримання 0,5 % із заробітної плати працівника: $960 \cdot 0,5 \% = 4,80$ грн.

3. Прибутковий податок із суми відпусткових працівника дорівнює $960 \cdot 13 \% = 124,80$ грн.

4. Профспілкові внески утримуються бухгалтерією за заявою працівників-членів профспілки у розмірі 1 % із заробітної плати працівника: $960 \cdot 1 \% = 9,60$ грн.

5. Збір на обов'язкове страхування у зв'язку з тимчасовою втраченою працездатності:

утримання 0,5 % із заробітної плати працівника: $960 \cdot 0,5 \% = 4,80$ грн.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку розглянутих операцій залежить від того, чи створює підприємство забезпечення виплат відпусток, а також від обраного підприємством порядку обліку витрат із застосуванням рахунків лише класу 8, 8 і 9, чи тільки класу 9.

З метою рівномірного включення витрат на оплату відпусток до складу витрат звітного періоду підприємство повинне резервувати кошти для забезпечення майбутніх платежів. Облік руху і залишків коштів на оплату чергових відпусток працівників ведеться на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», субрахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток». По кредиту цього субрахунка відображається нарахування забезпечення, по дебету — його використання.

При використанні рахунків 8-го і 9-го класів нарахування резерву для забезпечення оплати чергових відпусток відображається записами:

Дебет 814 «Оплата відпусток»;

Кредит 471 «Забезпечення виплат відпусток»,

з наступним перенесенням елементів витрат на відповідні витрати видів діяльності

Дебет 23 «Виробництво»;

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»;

Дебет 92 «Адміністративні витрати»;

Дебет 93 «Витрати на збут»;

Кредит 814 «Оплата відпусток».

Нарахування заробітної плати за час відпустки за рахунок створеного забезпечення відображається записом:

Дебет 471 «Забезпечення виплат відпусток»;

Кредит 661 «Розрахунки із заробітної плати».

За дебетом субрахунка 471 також відображаються обов'язкові відрахування; на соціальні заходи у кореспонденції з кредитом рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням» за відповідними субрахунками.

Розглянемо нарахування відпусткових, відрахувань та утримань із цих сум, із застосуванням рахунків класів 8 і 9, з використанням даних вищенаведеного прикладу.

При нарахуванні відпусткових (на суму 960 грн) здійснюються бухгалтерські записи:

Дебет 814 «Оплата відпусток»;

Кредит 66 «Розрахунки з оплати праці».

Після цього елементи витрат (8-й клас) списуються на:
Дебет 23 «Виробництво»;
або
Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»;
Дебет 92 «Адміністративні витрати»;
Дебет 93 «Витрати на збут» (залежно від місця роботи і виду діяльності, якою займається працівник);
Кредит 814 «Оплата відпусток».
Платежі до Пенсійного фонду відображаються записами:
а) на суму 307,20 грн (32 % від нарахованої суми відпусткових):
Дебет 821 «Відрахування на пенсійне забезпечення»;
Кредит 651 «За пенсійним забезпеченням».
після чого субрахунок 821 закривається:
Дебет 23 «Виробництво»;
Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»;
Дебет 92 «Адміністративні витрати»;
Дебет 93 «Витрати на збут»;
Кредит 821 «Відрахування на пенсійне забезпечення».
б) на суму 19,20 грн (2 % — за рахунок працівника):
Дебет 66 «Розрахунки з оплати праці»;
Кредит 651 «За пенсійним забезпеченням».
Платежі до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності відображаються записами:
а) на суму 24,00 грн (2,5 % від нарахованої суми відпусткових):
Дебет 822 «Відрахування на соціальне страхування»;
Кредит 652 «За соціальним страхуванням».
Закриття субрахунка 822 відображається записом:
Дебет 23 «Виробництво»;
Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»;
Дебет 92 «Адміністративні витрати»;
Дебет 93 «Витрати на збут»;
Кредит 822 «Відрахування на соціальне страхування».
б) на суму 4,80 грн (0,5 % — за рахунок працівника):
Дебет 66 «Розрахунки з оплати праці»;
Кредит 652 «За соціальним страхуванням».
Збір на обов'язкове страхування на випадок безробіття відображається записами:
а) на суму 19,20 грн (2,0 % від суми нарахованих відпусткових):
Дебет 823 «Страхування на випадок безробіття»;
Кредит (63 «За страхуванням на випадок безробіття».

Закриття субрахунка 823:

Дебет 23 «Виробництво»;

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»;

Дебет 92 «Адміністративні витрати»;

Дебет 93 «Витрати на збут»;

Кредит 823 «Страховання на випадок безробіття».

б) на суму 4,80 грн (0,5 % за рахунок працівника):

Дебет 66 «Розрахунки з оплати праці»;

Кредит 653 «За страхуванням на випадок безробіття».

Прибутковий податок — утримується на суму 124,80 грн:

Дебет 66 «Розрахунки з оплати праці»;

Кредит 641 «Розрахунки за податками».

Профспілкові внески — утримуються в сумі 9,60 грн:

Дебет 66 «Розрахунки з оплати праці»;

Кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

«Платежі до фонду соціального страхування від нещасних випадків — на суму, визначену відповідно до встановлених страхових тарифів залежно від класів професійного ризику виробництва:

Дебет 822 «Відрахування на соціальне страхування»;

Кредит 652 «За соціальним страхуванням».

Закриття субрахунка 822 відображається записом:

Дебет 23 «Виробництво»;

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»;

Дебет 92 «Адміністративні витрати»;

Дебет 93 «Витрати на збут»;

Кредит 822 «Відрахування на соціальне страхування».

Забезпечення виплат відпусток. Відпустки працівникам звичайно надаються впродовж року нерівномірно з метою запобігання впливу фактично нарахованої заробітної плати за період відпустки на витрати і фінансовий результат звітного періоду підприємства створюють забезпечення виплат відпусток. Такі забезпечення нараховуються за встановленим відсотком і включаються у витрати звітного періоду у визначеній сумі незалежно від фактичної суми нарахованих відпусткових. Наприкінці року необхідно проводити інвентаризацію таких забезпечень, у результаті якої розрахована сума забезпечення коригується: сторнується надлишок або донараховується недостатня сума забезпечення.

Щомісячна сума забезпечення виплат відпусток визначається як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і коефіцієнта, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Облік коштів на оплату чергових відпусток працівників ведеться на субрахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток». На цьому субрахунку також узагальнюється Інформація про обов'язкові відрахування (збори) від забезпечення виплат відпусток, на збори на обов'язкове державне пенсійне страхування, обов'язкове соціальне страхування, обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо

3.3.13. ОБЛІК ДОПОМОГИ ПО ТИМЧАСОВІЙ НЕПРАЦЕЗДАТНОСТІ

Допомога по тимчасовій непрацездатності працівника, що виникла внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, і надається у такому порядку:

- перші п'ять днів непрацездатності оплачуються власником або уповноваженим ним органом за рахунок коштів підприємства, установи, організації за основним місцем роботи;
- решта днів непрацездатності оплачуються за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Допомога по тимчасовій непрацездатності нараховується застрахованим особам залежно від страхового стажу у розмірах:

- 60 % середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають страховий стаж до 5 років;
- 80 % середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають страховий стаж від 5 до 8 років;
- 100 % середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають страховий стаж понад 8 років;
- 100 % середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, віднесеним до 1—4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; одному з батьків або особі, яка їх заміняє та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи; ветеранам війни та особам, на яких поширюється чинність Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту».

Приклад. За попередні два місяці сумарний заробіток працівника становив 2300 грн, кількість робочих днів у лютому — березні 43, посадовий оклад працівника — 1100 грн, загальний страховий стаж — 7 років.

Визначимо розмір допомоги по тимчасовій непрацездатності: середньоденний фактичний заробіток складає 2300 грн: 43 дні =

= 53,48 грн. Він не повинен перевищувати подвійного посадового окладу, що дорівнює $1100 \text{ грн} \cdot 2 \text{ міс.} : 43 \text{ дні} = 51,16 \text{ грн}$; кількість робочих днів тимчасової непрацездатності — 8; коефіцієнт, що враховує загальний страховий стаж працівника — 80 %.

Отже, розмір допомоги по тимчасовій непрацездатності складає 327,42 грн, в тому числі, що оплачуються:

— за рахунок коштів підприємства $51,16 \cdot 5 \cdot 0,80 = 204,64 \text{ грн}$;

— за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності $51,16 \cdot 3 \cdot 0,80 = 122,78 \text{ грн}$.

На суму нарахованої допомоги здійснюються бухгалтерські записи:

а) на суму 204,64 грн: Дебет 23 «Виробництво»;

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»;

Дебет 92 «Адміністративні витрати»;

Дебет 93 «Витрати на збут»;

Кредит 66 «Розрахунки з оплати праці».

б) на суму 122,78 грн:

Дебет 652 «За соціальним страхуванням»;

Кредит 66 «Розрахунки з оплати праці».

3.3.14. ОБЛІК ДОДАТКОВОГО ПЕНСІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

З метою поліпшення соціального захисту своїх працівників підприємства можуть створювати забезпечення для виплати додаткових пенсій.

Облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення ведеться на субрахунок 472 «Додаткове пенсійне забезпечення».

Приклад. Здійснене відрахування на додаткове пенсійне забезпечення за пенсійною програмою підприємства, грн:

а) за рахунок витрат підприємства — 9550;

б) за рахунок внесків працівників — 2200.

Ця операція буде відображена в бухгалтерському обліку записами, грн:

Дебет рахунків відповідних витрат підприємства — 9550;

Дебет 66 «Розрахунки з оплати праці» — 2200;

Кредит 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» — 11 750.

Нарахування додаткових пенсій відображається записом: Дебет 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» Кредит 66 «Розрахунки з оплати праці».

Забезпечення виплат персоналу відображаються у рядку 400 розділу II Пасиву Балансу.

3.3.15. РОЗРАХУНКИ ЗА ІНШИМИ ОПЕРАЦІЯМИ

Для обліку розрахунків за іншими операціями, що не можуть бути відображені на рахунках 63—67, призначений рахунок 68 «Розрахунки за іншими операціями», до якого відкривають такі субрахунки: 681 «Розрахунки за авансами одержаними», 682 «Внутрішні розрахунки», 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки», 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Рахунок 68 є пасивним — на суми збільшення (виникнення) кредиторської заборгованості субрахунок 68 буде кредитуватись, а на суми зменшення (погашення) кредиторської заборгованості — дебетуватися в кореспонденції з іншими рахунками.

Приклад. 8 жовтня поточного року на поточний рахунок кооперативу «Дністер» надійшло 60 000 грн від підприємства «Збруч» під майбутню поставку готової продукції. Відвантаження її відбулося 15 жовтня на всю суму сплаченого авансу.

Відобразимо ці операції в бухгалтерському обліку.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	На поточний рахунок надійшов аванс від покупця	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	60 000
2	Відвантажено готову продукцію покупцю	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	60 000
3	Відображено суму ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	10 000
4	Списано собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	35 000
5	Визначено фінансовий результат від реалізації	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	791 «Результат основної діяльності»	50 000
		791 «Результат основної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	35 000
6	Закрито розрахунки по авансах	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	60 000

Аналітичний облік розрахунків за іншими операціями ведуть окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки, у Відомості 3.5 аналітичного обліку розрахунків. Підсумкові дані цієї відомості за рахунком 68 «Розрахунки за іншими операціями» в кінці місяця переносять у Журнал 3, а кредитові обороти даного рахунка із Журналу 3 — у Головну книгу.

Резюме



1. Актив як економічний потенціал може існувати у формі: грошових коштів; еквівалентів грошових коштів; фінансових інвестицій; виробничих засобів, що використовуються у господарській діяльності підприємства (основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів тощо); незавершеного виробництва; запасів готової продукції; дебіторської заборгованості юридичних або фізичних осіб.

2. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

3. Нематеріальними активами визнаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

4. Фінансові вкладення (інвестиції) — це вкладення коштів підприємства в цінні папери та статутні капітали інших підприємств. У бухгалтерському обліку розрізняють: довгострокові (термін повернення більше 1 року); короткострокові (поточні) фінансові вкладення (до 1 року). Облік довгострокових фінансових інвестицій здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», 2 «Баланс», інших національних стандартів, законодавчих актів і нормативних документів з організації і ведення бухгалтерського обліку.

5. Капітальні інвестиції підприємства обліковують на одному балансі з основною діяльністю, але з обов'язковим розподілом в обліку витрат, що пов'язані з виробництвом та збутом продукції (робіт, послуг), які є метою створення даного підприємства, і капітальних затрат.

6. Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума. Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються відсотки, відображається в балансі за їхньою теперішньою вартістю.

7. Найбільш важливою і значною частиною активів підприємства є Запаси, які посідають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємства різних сфер діяльності; при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

8. До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена і яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів, відповідає затвердженим стандартам, пройшла технічний контроль підприємства і здана на склад або замовнику (покупцю) згідно з діючим порядком прийняття продукції. Для обліку виготовленої продукції Планом рахунків передбачено два синтетичних рахунки 26 «Готова продукція» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», які є активними, балансовими, призначеними для обліку господарських засобів.

Контрольні запитання



1. У чому полягає сутність активів підприємства і їх структура?
2. Як відображаються активи в бухгалтерському обліку і балансі?
3. Що визначає операційний цикл діяльності?
4. Які методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи?
5. Як класифікуються і обліковуються основні засоби?
6. Які є способи оцінки основних засобів?
7. Як здійснюється облік зносу основних засобів?
8. Які методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи?
9. Сутність, визначення і облік гудвілу.
10. Як оцінюються і обліковуються фінансові інвестиції?

11. Як оцінюються і обліковуються капітальні інвестиції?
12. Які методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності?
13. Як здійснюється облік довгострокової дебіторської заборгованості?
14. Як здійснюється облік відстрочених податкових активів?
15. Яка структура оборотних активів?
16. Як здійснюється облік виробничих запасів?
17. Як здійснюється облік тварин на вирощуванні і відгодівлі?
18. Як здійснюється облік малоцінних та швидкозношуваних предметів?
19. Як здійснюється облік процесу виробництва?
20. Як здійснюється облік браку у виробництві?
21. Як здійснюється облік напівфабрикатів, готової продукції та товарів?
22. Як здійснюється облік коштів та розрахункових процесів на підприємстві?
23. Як здійснюється облік розрахунків з постачальниками і підрядниками?
24. Як здійснюється облік забезпечення майбутніх витрат і платежів?
25. Як здійснюється облік коштів цільового призначення?
26. Як здійснюється облік страхових резервів?
27. Як здійснюється облік податкових розрахунків і платежів?
28. Як здійснюється облік страхових розрахунків і платежів?
29. Як здійснюється облік заробітної плати та відрахувань з неї?
30. Як здійснюється облік виплат відпусток?
31. Як здійснюється облік допомоги по тимчасовій непрацездатності?
32. Як здійснюється облік додаткового пенсійного забезпечення?

Тестові завдання



1. Що таке активи підприємства?

- 1) матеріальні і грошові кошти, що активно задіяні в господарському процесі;
- 2) майнові об'єкти, які використовуються безпосередньо у виробництві основних видів продукції;

3) матеріальні або нематеріальні носії вартості, які отримані в результаті попередніх господарських процесів та мають властивість приносити у майбутньому вигоду;

4) матеріальні або нематеріальні об'єкти, які є основною частиною економічного потенціалу підприємства.

2. У якій формі може існувати актив як економічний потенціал?

1) грошових коштів; трудових ресурсів, власного капіталу, додаткового капіталу, виробничих засобів;

2) грошових коштів, еквівалентів грошових коштів, фінансових інвестицій, виробничих засобів;

3) грошових коштів; додаткового капіталу, трудових ресурсів, виробничих засобів;

4) виробничих засобів, фінансових інвестицій; власного капіталу, додаткового капіталу.

3. Які існують методи оцінювання активів у грошовому виразі для відображення в бухгалтерському обліку і балансі?

1) історична собівартість, поточна собівартість, вартість продажу, теперішня вартість;

2) реальна вартість, історична собівартість, вартість продажу, теперішня вартість;

3) потенційна вартість, історична собівартість, поточна собівартість, реальна вартість,

4) дійсна вартість, реальна вартість, потенційна вартість, історична собівартість.

4. Які основні чинники характеризують відмінність між необоротними і оборотними активами?

1) характер і спосіб використання;

2) вартість і місце використання;

3) мета і напрями використання;

4) вартість і строк їх використання.

5. Що таке основні засоби?

1) матеріальні активи, які призначені для основного виробництва протягом всього їх амортизаційного терміну;

2) матеріальні активи, які використовуються підприємством для виробництва основних видів продукції до повного їх зносу;

3) матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва з очікуваним строком корисного використання (експлуатації) більше одного року;

4) матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в основних галузях з терміном не менше 1 року.

6. Що таке оборотні активи?

1) матеріальні активи, вартість, яких не перевищує 1 тис. грн, з терміном окупності не більше одного року;

2) грошові кошти та їх еквіваленти, які переносять свою вартість на вартість товару протягом операційного циклу;

3) грошові кошти та їх еквіваленти, не обмежені у використанні, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу з дати балансу;

4) матеріальні активи, які призначені для обслуговування виробництва з терміном використання протягом операційного циклу з дати балансу.

7. Які операції відображаються по дебету рахунка 10 «Основні засоби»?

1) надходження основних засобів на баланс підприємства;

2) вибуття основних засобів з балансу підприємства;

3) залучення основних засобів до процесу виробництва;

4) вилучення основних засобів з процесу виробництва.

8. Що характеризує відмінність між первісною і залишковою вартістю основних засобів?

1) рівень використання основних засобів;

2) рівень оцінки основних засобів;

3) рівень зносу основних засобів;

4) рівень зберігання основних засобів.

9. Підприємство придбало технологічну лінію для виготовлення одноразової тари за ціною 12 тис. грн (в т. ч. ПДВ — 2000 грн). Сума реєстраційних зборів та розмір державного мита склали відповідно 650 грн та 200 грн. За установку та монтаж лінії підприємство заплатило 820 грн. За якою вартістю об'єкт основних засобів був прийнятий на баланс?

1) 11 470 грн;

2) 12 8200 грн;

3) 12 850 грн;

4) 13 470 грн.

10. За яких умов виникає необхідність переоцінки основних засобів?

1) якщо їх справедлива вартість суттєво (більше ніж на 10 відсотків) відрізняється від балансової вартості;

2) для об'єктивної оцінки рівня інфляції виробництва;

3) при фактах неповноцінного використання основних засобів;

4) при зміні технології виробництва.

11. Як визначається індекс переоцінки основних засобів?

- 1) діленням залишкової вартості об'єкта, який переоцінюється, на його справедливу вартість;
- 2) діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість;
- 3) відніманням від справедливої вартості об'єкта його залишкової вартості і ділення одержаної різниці на залишкову вартість;
- 4) відніманням від справедливої вартості об'єкта його залишкової вартості і ділення одержаної різниці на справедливу вартість.

12. На балансі підприємства обліковується об'єкт основних засобів, первісна вартість якого — 3000 грн, сума нарахованого зносу — 500 грн, справедлива вартість об'єкта становить 4000 грн. Яке правильне значення матиме індекс переоцінки?

- 1) 1,5;
- 2) 1,6;
- 3) 1,7;
- 4) 1,8.

13. Як правильно визначається переоцінена сума первісної вартості та зносу об'єкта основних засобів?

- 1) як добуток залишкової вартості та індексу переоцінки;
- 2) як добуток справедливої вартості та індексу переоцінки;
- 3) як добуток реальної вартості та індексу переоцінки;
- 4) як добуток первісної вартості або зносу та індексу переоцінки.

14. Як правильно відобразити суму дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів?

- 1) дебет 423 «Дооцінка активів»
кредит 10 «Основні засоби»;
- 2) дебет 10 «Основні засоби»
кредит 423 «Дооцінка активів»;
- 3) дебет 152 «Придбання (створення) основних засобів»
кредит 10 «Основні засоби»;
- 4) дебет 10 «Основні засоби»
кредит 152 «Придбання (створення) основних засобів».

15. Як правильно відобразити суму уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів?

- 1) дебет 131 «Знос основних засобів»
кредит 10 «Основні засоби»;
- 2) дебет 10 «Основні засоби»
кредит 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;

- 3) дебет 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»
кредит 10 «Основні засоби»;
4) дебет 10 «Основні засоби»
кредит 131 «Знос основних засобів».

16. Як відобразити заміну двигуна на автомобілі постачальником?

- 1) дебет 207 «Запасні частини»
кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;
2) дебет 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»
кредит 207 «Запасні частини»;
3) дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
кредит 207 «Запасні частини»;
4) дебет 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»
кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

17. Як правильно відобразити введення в експлуатацію столів та стільців?

- 1) дебет 10 «Основні засоби»
кредит 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
2) дебет 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»
кредит 10 «Основні засоби»;
3) дебет 153 «Придбання інших необоротних матеріальних активів»
кредит 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;
4) дебет 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»
кредит 153 «Придбання інших необоротних матеріальних активів».

18. Що таке амортизація основних засобів?

- 1) поступове зменшення вартості об'єкта, що амортизується;
2) систематичний розподіл вартості, яка амортизується, протягом строку корисного використання активу;
3) поступове знецінення вартості об'єкта, що амортизується;
4) створення амортизаційного фонду за рахунок поступового зменшення вартості об'єкта.

19. Що таке знос основних засобів?

- 1) сума амортизації об'єкта основних засобів, накопичена з початку строку їх корисного використання;
2) поступове знецінення вартості об'єкта, що амортизується;
3) поступове зменшення вартості об'єкта;
4) нагромадження коштів за рахунок поступового знецінення вартості об'єкта, що амортизується.

20. Що таке нематеріальні активи?

1) немонетарні активи без відповідної вартості, які використовуються підприємством для здійснення господарської діяльності;

2) активи без відповідної вартості, що обслуговують виробництва, з терміном використання не менше одного року;

3) немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання більше одного року;

4) оборотні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання більше одного року.

21. Який максимальний термін корисного використання (амортизації) нематеріальних активів?

1) не більше 10 років;

2) не більше 15 років;

3) не більше 20 років;

4) не більше 25 років.

22. Як правильно відобразити оприбуткування безоплатно отриманого нематеріального актива?

**1) дебет 12 «Нематеріальні активи» (за субрахунками)
кредит 42 «Додатковий капітал»;**

2) дебет 42 «Додатковий капітал»

кредит 12 «Нематеріальні активи» (за субрахунками);

3) дебет

кредит 12 «Нематеріальні активи» (за субрахунками);

4) дебет 12 «Нематеріальні активи» (за субрахунками)

кредит.

23. Що таке гудвіл?

1) нематеріальний актив з визначеним терміном використання, який стимулює ефективність господарської діяльності;

2) перевищення вартості придбання ідентифікованих активів та зоб'язань над часткою покупця у справедливій вартості на дату придбання;

3) оборотний актив, який відображає імідж підприємства і поступово переносить свою вартість на продукцію, що виробляється;

4) необоротний актив, який визначається за результатами річної господарської діяльності підприємства і відображає його імідж.

24. Як правильно відобразити негативний гудвіл, коли частка покупця у справедливій вартості придбаних іденти-

фікованих активів та зобов'язань на дату придбання менша від вартості придбання?

- 1) **дебет 37 «Розрахунки з різними дебіторами»**
кредит 19 «Негативний гудвіл»;
- 2) **дебет 74 «Інші доходи»**
кредит 19 «Негативний гудвіл»;
- 3) **дебет 19 «Негативний гудвіл»**
кредит 37 «Розрахунки з різними дебіторами»;
- 4) **дебет 19 «Негативний гудвіл»**
кредит 31 «Рахунки в банку».

25. Що таке фінансові вкладення (інвестиції)?

- 1) вкладення коштів підприємства в розвиток його основного капіталу;
- 2) інвестиції фінансових структур, які направляються на розвиток підприємницьких формувань;
- 3) **вкладення коштів підприємства в цінні папери та статутні капітали інших підприємств;**
- 4) фінансові інвестиції для забезпечення інноваційного розвитку підприємств.

26. Як правильно відобразити одержання довгострокових фінансових інвестицій від засновників як внесок до статутного капіталу?

- 1) **дебет 40 «Статутний капітал»**
кредит 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- 2) **дебет 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»**
кредит 46 «Неоплачений капітал»;
- 3) **дебет 46 «Неоплачений капітал»**
кредит 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- 4) **дебет 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»**
кредит 40 «Статутний капітал».

27. Як правильно відображено витрати на проведення будівельних робіт за рахунками підрядників?

- 1) **дебет 31 «Рахунки в банку»**
кредит 15 «Капітальні інвестиції»;
- 2) **дебет 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»**
кредит 15 «Капітальні інвестиції»;
- 3) **дебет 15 «Капітальні інвестиції»**
кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 4) **дебет 15 «Капітальні інвестиції»**
кредит 31 «Рахунки в банку».

28. У чому полягає відмінність між довгостроковою та поточною дебіторською заборгованістю?

1) довгострокова дебіторська заборгованість виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу, а поточна дебіторська заборгованість не виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу;

2) довгострокова дебіторська заборгованість не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу, а поточна дебіторська заборгованість виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу;

3) довгострокова дебіторська заборгованість не має визначень дати погашення, а поточна дебіторська заборгованість, що виникає в ході нормального операційного циклу має конкретно визначену дату погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу;

4) довгострокова дебіторська заборгованість не виникає в ході нормального операційного циклу, тому не має визначень дати погашення, а поточна дебіторська заборгованість має конкретно визначену дату погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

29. У чому полягає відмінність між простим і переказним векселями?

1) простий вексель виписується кредитором із вимогою до позичальника сплатити борг, а переказний вексель — це зобов'язання позичальника перед кредитором сплатити кошти третій особі — ремітенту;

2) простий вексель виписується позичальником із зобов'язанням сплатити борг кредитору, а переказний вексель — це встановлений кредитором термін позичальнику сплатити кошти;

3) простий вексель виписується позичальником із зобов'язанням сплатити борг кредитору, а переказний вексель виписується кредитором третій особі — ремітенту отримати від позичальника кошти;

4) простий вексель виписується позичальником із зобов'язанням сплатити борг кредитору, а переказний вексель — це вимога кредитора до позичальника сплатити кошти третій особі — ремітенту.

30. Як правильно відобразити отримання довгострокового векселя від покупця в погашення заборгованості?

1) дебет 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
кредит 162 «Довгострокові векселі одержані»;

**2) дебет 162 «Довгострокові векселі одержані»
кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;**

3) дебет 311 «Рахунки в національній валюті»
кредит 162 «Довгострокові векселі одержані»;

4) дебет 162 «Довгострокові векселі одержані»
кредит 311 «Рахунки в національній валюті».

31. Що відображають у дебеті рахунка 17 «Відстрочені податкові активи»?

1) суму перевищення податку на прибуток, що підлягає сплаті в поточному звітному періоді, над витратами, пов'язаними з нарахуванням податку на прибуток у поточному звітному періоді;

2) суму зменшення відстрочених податкових активів за рахунок витрат, пов'язаних з нарахуванням податків на прибуток у поточному звітному періоді;

3) суму різниці прибутку, що виникла за рахунок відмінності за даними бухгалтерського і податкового обліку;

4) суму відстроченого податкового актива.

32. Як правильно відобразити надходження запасів на підприємство?

1) дебет 20 «Виробничі запаси»

кредит 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;

2) дебет 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

кредит 20 «Виробничі запаси»

3) дебет 311 «Рахунки в національній валюті»

кредит 20 «Виробничі запаси»;

4) дебет 20 «Виробничі запаси»

кредит 311 «Рахунки в національній валюті».

33. Які види тварин обліковують на рахунку 10 «Основні засоби»?

1) дорослі тварини на відгодівлі;

2) молодняк усіх видів до моменту переведення в основне стадо;

3) продуктивна худоба;

4) приплід молодняка продуктивної й робочої худоби.

34. У чому полягає відмінність між малоцінними і швидкозношуваними предметами та малоцінними необоротними матеріальними активами;

1) малоцінні і швидкозношувані предмети списуються зразу на виробництво, а малоцінні необоротні матеріальні активи протягом року;

2) строк експлуатації малоцінних і швидкозношуваних предметів менше одного року, а малоцінних необоротних матеріальних активів — більше одного року;

3) вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів до 1 тис. грн, а малоцінних необоротних матеріальних активів — понад 1 тис. грн;

4) затрати малоцінних і швидкозношуваних предметів включаються до суми загальновиробничих витрат, а малоцінних необоротних матеріальних активів — до суми амортизації необоротних матеріальних активів.

35. Як правильно відобразити списання на виробництво виробничих запасів?

- 1) дебет 20 «Виробничі запаси»
кредит 23 «Виробництво»;
- 2) дебет 23 «Виробництво»
кредит 20 «Виробничі запаси»;**
- 3) дебет 20 «Виробничі запаси»
кредит 26 «Готова продукція»;
- 4) дебет 26 «Готова продукція»
кредит 20 «Виробничі запаси».

36. У чому полягає відмінність між постійними і змінними загальновиробничими витратами?

- 1) змінні витрати можуть змінюватися протягом року стосовно запланованих сум, а постійні витрати залишаються не змінними протягом року щодо запланованих сум;
- 2) змінні витрати не контролюються в процесі виробництва, а постійні витрати є константою і не можуть змінюватися протягом року;
- 3) змінні витрати змінюються прямо — (або майже) прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності, а постійні витрати залишаються не змінними при зміні обсягу діяльності;**
- 4) змінні витрати не є об'єктом планування господарської діяльності, а постійні витрати закладаються у фінансовому плані підприємства.

37. Як правильно відобразити вартість виявленого браку у процесі виробництва?

- 1) дебет 23 «Виробництво»
кредит 24 «Брак у виробництві»;
- 2) дебет 24 «Брак у виробництві»
кредит 23 «Виробництво»;**
- 3) дебет 26 «Готова продукція»
кредит 24 «Брак у виробництві»;
- 4) дебет 24 «Брак у виробництві»
кредит 26 «Готова продукція».

38. У чому полягає відмінність між товаром і готовою продукцією?

- 1) готова продукція характеризує завершення виробництва, а товар — початок реалізації;
- 2) товар — це є вже продукт, готовий до продажу або обміну, а готова продукція є показником завершення виробничого процесу;
- 3) товар має ціну реалізації, а готова продукція оцінюється її собівартістю;
- 4) місцезнаходження товару в торговельній мережі, а готової продукції — на складі підприємства.

39. Як правильно оприбуткувати товари, що надійшли від постачальника?

- 1) дебет 26 «Готова продукція»
кредит 281 «Товари на складі»;
- 2) дебет 281 «Товари на складі»
кредит 26 «Готова продукція»;
- 3) **дебет 281 «Товари на складі»**
кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;
- 4) дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
кредит 281 «Товари на складі».

40. Який встановлено ліміт суми платежу готівкою між суб'єктами підприємницької діяльності протягом одного дня?

- 1) 1000 грн;
- 2) 2000 грн;
- 3) **3000 грн;**
- 4) 4000 грн.

41. Як правильно відобразити господарську операцію «реалізовано продукцію»?

- 1) **дебет 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»**
кредит 701 «Доходи від реалізації»;
- 2) дебет 701 «Доходи від реалізації»;
кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
- 3) дебет 26 «Готова продукція»;
кредит 701 «Доходи від реалізації»
- 4) дебет 281 «Товари на складі»
кредит 701 «Доходи від реалізації».

42. Як правильно списати безнадійні дебіторські заборгованості, пов'язані з розрахунками за товари, роботи, послуги?

- 1) дебет 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
кредит 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;
- 2) дебет 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
кредит 38 «Резерв сумнівних боргів»;
- 3) **дебет 38 «Резерв сумнівних боргів»**
кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;
- 4) дебет 944 «Сумнівні та безнадійні борги»
кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

43. Як правильно відобразити в обліку виявлену нестачу матеріальних цінностей при їх надходженні?

- 1) дебет 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;
кредит 374 «Розрахунки за претензіями»;

- 2) дебет 26 «Готова продукція»;
- кредит 374 «Розрахунки за претензіями»;
- 3) дебет 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- кредит 374 «Розрахунки за претензіями»;
- 4) дебет 374 «Розрахунки за претензіями»;**
- кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».**

44. Як правильно оприбуткувати мінеральні добрива?

- 1) дебет 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
- кредит 26 «Готова продукція»;
- 2) дебет 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
- кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;
- 3) дебет 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»**
- кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;**
- 4) дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
- кредит 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

45. Як правильно відобразити ПДВ як податковий кредит?

- 1) дебет 644 «Податковий кредит»
- кредит 6411 «Розрахунки по ПДВ»;
- 2) дебет 6411 «Розрахунки по ПДВ»**
- кредит 644 «Податковий кредит»;**
- 3) дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
- кредит 644 «Податковий кредит»;
- 4) дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
- кредит 6411 «Розрахунки по ПДВ».

46. Як правильно відобразити в обліку нарахування податку на прибуток?

- 1) дебет 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»
- кредит 79 «Фінансові результати»;
- 2) дебет 641 «Розрахунки за податками»
- кредит 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»;
- 3) дебет 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»;**
- кредит 641 «Розрахунки за податками»**
- 4) дебет 79 «Фінансові результати»
- кредит 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності».

47. Як правильно відобразити в обліку реалізацію продукції?

- 1) дебет 701 «Доходи від реалізації»
- кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;
- 2) дебет 702 «Дохід від реалізації товарів»
- кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 3) дебет 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»**
- кредит 701 «Доходи від реалізації»;**

4) дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
кредит 702 «Дохід від реалізації товарів».

48. Як правильно відобразити в обліку отримання грошових коштів за продані товари?

1) дебет 311 Поточні рахунки в національній валюті»
кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;
2) дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
кредит 702 «Дохід від реалізації товарів»;
3) дебет 702 «Дохід від реалізації товарів»
кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
4) **дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»**
кредит 702 «Дохід від реалізації товарів».

49. Як правильно відобразити в обліку списання безнадійної дебіторської заборгованості покупця?

1) дебет 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
кредит 38 «Резерви сумнівних боргів»;
2) дебет 944 «Сумнівні і безнадійні борги»
кредит 38 «Резерви сумнівних боргів»;
3) **дебет 38 «Резерви сумнівних боргів»**
кредит 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
4) дебет 38 «Резерви сумнівних боргів»
кредит 944 «Сумнівні і безнадійні борги».

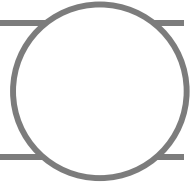
50. Як правильно відобразити в обліку нарахування заробітної плати робітникам основного виробництва?

1) **дебет 23 «Виробництво»**
кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
2) дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»
кредит 23 «Виробництво»;
3) дебет 301 «Каса у національній валюті»
кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
4) дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»
кредит 301 «Каса у національній валюті».



Розділ 4

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА ЗА СТАТТЯМИ ПАСИВУ БАЛАНСУ



- 4.1. Сутність терміна «пасив» у бухгалтерському балансі.
- 4.2. Визначення власного капіталу, його структура та призначення.
- 4.3. Особливості обліку розрахунків при формуванні власного капіталу.
- 4.4. Облік розрахунків при нарахуванні і виплаті дивідендів.
- 4.5. Особливості обліку розрахунків при зміні власного капіталу.
- 4.6. Облік змін статутного капіталу.

Ключові поняття і терміни: Пасив, власний капітал, статутний капітал, неоплачений капітал, додатковий внесений капітал, інший додатковий капітал, нерозподілений прибуток, резервний капітал, вилучений капітал, викуплені акції.

Після вивчення теми студент повинен:

Знати:

- визначення сутності пасиву в бухгалтерському балансі;
- структуру власного капіталу і джерела його формування;
- порядок обліку статутного капіталу;
- порядок обліку додаткових джерел власного капіталу.

Вміти:

- охарактеризувати статті пасиву бухгалтерського балансу;
- дати оцінку джерел формування власного капіталу власного капіталу;
- здійснювати облік статутного капіталу і розрахунків з учасниками;
- здійснювати облік інших додаткових джерел.

4.1. СУТНІСТЬ ТЕРМІНА «ПАСИВ» У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ БАЛАНСІ

Будь-яке господарство з погляду ринкових суспільних відносин має двояку (подвійну) характеристику: з одного боку, це сукупність активів, тобто майнових об'єктів — носіїв характе-

ристик вартості, та об'єктів (суб'єктів) права власності; з іншого — це сукупність пасивів — об'єктів обліку як суб'єктів — носіїв права власності на активи (фізичні або юридичні особи).

З погляду обліку об'єктів — носіїв права власності на активи — в бухгалтерському обліку виникають дві характеристики:

1) вкладення засновників (власників) господарства (власний капітал);

2) залучені до господарювання чужі кошти, тобто зобов'язання підприємства щодо інших фізичних чи юридичних осіб або держави (чужий капітал).

У бухгалтерському обліку мають чітко розмежуватися поняття власного капіталу (власності засновників) та чужого (залученого) капіталу, тобто власності інших суб'єктів власності. За залучений зовні капітал потрібно платити відсотки, незалежно від того, прибуткове чи збиткове підприємство. За власний капітал засновники після сплати податків одержують дохід (дивіденди, відсотки тощо), а в разі збитковості їх капітал втрачає в ціні на суму збитків. Тому засновники, незалежно від розміру частки власних внесків, мають право участі в управлінні підприємством.

Дослідженням сутності терміна «пасив» встановлено, що видатні економісти Ж. Б. Сей, А. Смітт, Д. Рікардо, К. Маркс та інші використовували його у значенні «капіталу» — як визначення власності, і підкреслювали, що право власності на майно означає термін «капітал». Пасиви — це капітал (власність), визначене у вартості (грошах) боргове зобов'язання підприємства (юридичної особи) або громадянина (фізичної особи) стосовно до іншого підприємства (юридичної особи) або громадянина (фізичної особи).

Пасиви показують джерело утворення активів — майна підприємства або громадянина, тобто показують, кому винне підприємство або громадянин за все майно, яке вони мають у своєму розпорядженні. І тому якщо під терміном «пасив» в усьому світі визначають насамперед «власний капітал», то термін «зобов'язання» має означати «чужий капітал», тобто позичений, взятий у тимчасове користування. Таким чином, **пасиви — це вираз права власності на активи (майно) відповідних юридичних або фізичних осіб, які передали це майно у користування.**

Пасиви-капітал поділяються на:

а) капітал засновників (капітал власників підприємства);

б) капітал учасників (капітал юридичних або фізичних осіб), які передали свій капітал або майно у формі грошей, засобів праці, предметів праці тощо у тимчасове користування підприємству або громадянину, яке вони (юридична або фізична особа) мають

повернути у визначені за контрактом строки та виконавши його умови, або набули права власності на частку майна підприємства внаслідок розподілу(чи перерозподілу) національного доходу (через бюджет, пенсійний фонд, дивіденди, страховий фонд тощо).

Згідно зі статтею 2 Закону України «Про власність», «право власності — це врегульовані законом суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження майном». Законом визначено три форми власності: приватна, колективна, державна. Усі три форми власності є рівноправними. Водночас законом визначено чотири суб'єкти власності: народ України, її громадяни, юридичні особи та держава.

У бухгалтерському обліку має бути чітко відображено право власності кожного суб'єкта на підставі відповідних доказів (документів) згідно з чинним законодавством.

Закон про власність допускає об'єднання майна, що є власністю громадян, юридичних осіб і держави, та створення на цій основі змішаних форм власності, зокрема власності спільних підприємств за участю юридичних осіб і громадян інших держав.

З погляду балансової інтерпретації власності засновники формують перший розділ пасиву балансу господарства, в другому відображають забезпечення наступних затрат і платежів, а у п'ятому — доходи майбутніх періодів.

Другий, третій, четвертий та п'ятий розділи — це зобов'язання (довгострокові — третій, короткострокові — четвертий) перед контрагентами (постачальниками, банками, бюджетом, страховими компаніями тощо).

4.2. ВИЗНАЧЕННЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ, ЙОГО СТРУКТУРА ТА ПРИЗНАЧЕННЯ

Для початку господарської діяльності будь-яке підприємство потребує власних джерел її фінансування. У момент створення підприємства таку функцію виконує його початковий капітал, який за своїм матеріальним складом є сукупністю активів, інвестованих засновниками (учасниками). На цьому етапі підприємство ще не має зовнішньої заборгованості, тому його власний капітал дорівнює вартості активів підприємства.

Під час здійснення господарської діяльності підприємство вступає у відносини зі своїми контрагентами (постачальниками, підрядниками), утворюючи при цьому поточні зобов'язання за взаємними розрахунками та заробітною платою, а також перед

державою — за податками. Крім поточних зобов'язань, підприємство може використовувати довгострокові залучені кошти (кредити, облігаційні позики тощо).

Таким чином, для визначення вартості власного капіталу (тобто капіталу, який належить власникам підприємства), необхідно вирахувати з вартості його активів суму зобов'язань підприємства:

Власний капітал = Активи підприємства – Зобов'язання підприємства

Це рівняння показує визначену на конкретну дату вартість частки активів підприємства, яка залишиться у власності його засновників (учасників) за умови погашення боргів підприємства і є основним для загального визначення поняття власного капіталу.

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

Власний капітал відображається в Балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які приводять до його зміни.

Сума власного капіталу, відображена у фінансовій звітності, показує лише облікову, а не ринкову вартість прав власників підприємства, оскільки цілком залежить від застосованих методів оцінки активів та зобов'язань підприємства.

Власний капітал є основним початковим та умовно безстроковим джерелом фінансування господарської діяльності підприємства, а також джерелом погашення збитків підприємства. Він є одним з найвагоміших показників, що використовуються при оцінці фінансового стану підприємства, оскільки показує, з одного боку, ступінь фінансової самостійності підприємства (його незалежності від зовнішніх джерел фінансування), а з іншого — ступінь кредитоспроможності підприємства (забезпеченості вимог кредиторів фактично наявним у підприємства капіталом засновників).

Формула, застосована при визначенні вартості власного капіталу, не дає інформації про структуру самого власного капіталу, оскільки визначає непрямий метод його обчислення на підставі показників активів і зобов'язань підприємства, які не є складовими частинами власного капіталу.

Залежно від джерела формування власний капітал можна поділити на вкладений капітал і накопичений капітал.

1. Вкладений капітал — це капітал, внесений власниками підприємства (статутний капітал, пайовий капітал, додатково оплачений капітал). Сума вкладеного капіталу може збільшуватися також унаслідок конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки (паї).

2. Накопичений капітал — це капітал, отриманий у процесі діяльності підприємства. Він включає:

— **капітал від переоцінки** — додатковий капітал, сформований унаслідок дооцінки активів, яка здійснюється у випадках, передбачених чинним законодавством, та відповідно до положень бухгалтерського обліку;

— **дарчий капітал** — додатковий капітал, отриманий підприємством від інших осіб у вигляді безоплатно одержаних активів (додатково отриманий капітал);

— **нерозподілений прибуток** — частина чистого прибутку, що не була розподілена між власниками.

За ступенем фіксації власний капітал можна поділити на:

1. Зареєстрований капітал — умовно постійний капітал, сума якого визначається в установчих документах (статутний капітал, пайовий капітал).

2. Незареєстрований капітал — умовно змінний капітал, який включає додатковий капітал та нерозподілений прибуток.

За окремими видами підприємств існують законодавчо закріплені мінімальні розміри зареєстрованого капіталу.

За критерієм персоніфікації зареєстрований капітал є персоніфікованим капіталом (тобто капіталом з визначеними частками та їх власниками), а незареєстрований капітал є неперсоніфікованим (тобто визначеним лише = загальній вартості окремих його елементів та належним усім співвласникам підприємства).

Персоніфікація зареєстрованого капіталу за власниками може бути постійною чи тимчасовою. Постійна персоніфікація передбачає безперервний облік складу власників підприємства, тимчасова — лише для здійснення окремих дій на визначені дати.

Власний капітал відповідно до П(С)БО 2 «Баланс» включає такі основні елементи:

- статутний капітал;
- пайовий капітал;
- додатковий вкладений капітал;
- інший додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Крім цих основних складових елементів власного капіталу, П(С)БО 2 визначає також коригуючі показники, які відображають рух власного капіталу в процесі його формування та управління цим капіталом.

До коригуючих показників власного капіталу відносяться:

- неоплачений капітал;
- вилучений капітал.

Статутний капітал відображає зафіксовану в установчих документах загальну вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

Облік статутного капіталу здійснюється на рахунку 40 «Статутний капітал».

Записи по рахунку 40 виконуються тільки у разі збільшення або зменшення статутного капіталу, які здійснюються в установленому порядку, та після внесення відповідних змін в установчі документи підприємства. За кредитом рахунка відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом — його зменшення, а у Балансі — сальдо по цьому рахунку.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу (наприклад, види акцій) і по кожному засновнику (учаснику), акціонеру.

Пайовий капітал відображає суму пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами.

Таким чином, пайовий капітал — це сукупність коштів фізичних та юридичних осіб, добровільно вкладених у здійснення спільної фінансово-господарської діяльності.

Облік пайового капіталу здійснюється на рахунку 41 «Пайовий капітал».

Рахунок 41 застосовується підприємствами, у яких частина власного капіталу формується у вигляді пайових внесків. До таких підприємств, зокрема, належать: підприємства споживчої кооперації, колективні сільськогосподарські підприємства, житлово-будівельні кооперативи, кредитні спілки, інвестиційні фонди та інші. Цей рахунок призначений для обліку та узагальнення інформації про суми пайових внесків, передбачених установчими документами таких підприємств.

По кредиту рахунка відображається збільшення пайового капіталу, по дебету — його зменшення, а у Балансі — сальдо по цьому рахунку.

Аналітичний облік за рахунком 41 ведеться за видами капіталу та власниками.

Додатковий вкладений капітал відображає суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість.

Облік додаткового вкладеного капіталу здійснюється на відповідних субрахунках рахунка 42 «Додатковий капітал».

Для акціонерних товариств різниця між вартістю реалізації випущених ними акцій та їх номінальною вартістю має назву «Емісійний дохід». Емісійний дохід буде облічуватися на відповідному субрахунку 421, який відкривається до рахунка 42.

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

Облік додаткового вкладеного капіталу здійснюється на відповідних субрахунках рахунка 42 «Додатковий капітал».

Підприємства (крім акціонерних товариств), які формують статутний капітал, показують вкладений засновниками капітал та інші внески понад розмір статутного капіталу, що вносяться без прийняття рішень про зміну розміру статутного капіталу, на субрахунку 422 «Інший вкладений капітал».

Підприємства, які формують пайовий капітал (у тому числі шляхом випуску пайових цінних паперів (крім акцій), показують вкладений засновниками капітал та інші внески понад розмір визначеного пайового капіталу, на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал»

На субрахунку 423 «Дооцінка активів» відображається сума дооцінки (уцінки) активів, яка здійснюється у випадках, передбачених законодавством та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

На субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб.

Інші види додаткового капіталу відображаються на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал».

По кредиту рахунка 42 відображається збільшення додаткового капіталу, по дебету — його зменшення.

Резервний капітал відображає суму резервів, створених за рахунок чистого прибутку підприємства відповідно до чинного законодавства або установчих документів.

Для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного згідно з діючим законодавством та засновницькими документами за рахунок нерозподіленого прибутку, використовується рахунок 43 «Резервний капітал».

По кредиту рахунка 43 відображається створення резервів, по дебету — їх використання. Сальдо цього рахунка відображає залишок резервного капіталу на кінець звітнього періоду.

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

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

Нерозподілений прибуток є складовою частиною власного капіталу, тобто це прибуток, який залишається у розпорядженні підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу. У бухгалтерському обліку нерозподілений прибуток або (залежно від результатів господарської діяльності) непокриті збитки відображаються на субрахунках рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»: 441 «Прибуток нерозподілений» або 442 «Непокриті збитки». Розподіл прибутку в поточному періоді відображається на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». По кредиту рахунка 44 відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, по дебету — збитки та використання прибутку.

Оскільки на рахунку 44 може бути як кредитове, так і дебетове сальдо, у балансі може бути відображений як додатний, так і від'ємний показник.

При цьому сума непокритих збитків вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Неоплачений капітал відображає суму заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства.

Ця сума відображає ту частку статутного капіталу, яка ще не внесена учасниками, а тому вираховується при визначенні величини власного капіталу.

Для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу, підприємства використовується рахунок 46 «Неоплачений капітал».

За дебетом рахунка 46 відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до капіталу підприємства, вартість яких визначена відповідними угодами. Цей показник формується в момент реєстрації статутного капіталу підприємства та зменшується при здійсненні учасниками внесків. Погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу, відображається по кредиту цього рахунка. Після здійснення всіх внесків учасниками сальдо на рахунку 46 не залишиться.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

Вилучений капітал відображає фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників.

Облік вилученого капіталу здійснюється на рахунку 45 «Вилучений капітал» у випадках:

- викупу власних акцій (часток) у акціонерів (учасників) з метою їх перепродажу;
- анулювання акцій (часток) (зменшення статутного капіталу).

По дебету рахунку 45 відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його акціонерів (учасників по кредиту — вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Показник вилученого капіталу має від’ємне значення та вираховується при визначенні величини власного капіталу підприємства.

Загальні визначення елементів власного капіталу набувають специфічних особливостей залежно від організаційної форми відповідного підприємства. Ці особливості зумовлені насамперед нормами законодавства, якими встановлено організаційні форми підприємств, та вимогами щодо порядку формування та руху власного капіталу цих підприємств.

Відповідно до встановленого порядку розміщення акцій та визначення статутного капіталу облік його формування здійснюється в такій послідовності:

— спочатку в обліку відображається фактичне надходження активів від засновників закритого акціонерного товариства після підписання установчого договору (або від засновників та учасників відкритого акціонерного товариства по підписці на акції після реєстрації інформації про їх випуск);

— кошти засновників та передплатників, що залучаються до реєстрації випуску акцій, повинні відобразитися по дебету рахунків з обліку активів, переданих акціонерами відповідно до укладених договорів, та по кредиту рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» (субрахунок «Розрахунки з іншими кредиторам») за кожним учасником (засновником) окремо;

— на суму внесених активів складається запис:

Дебет 10 «Основні засоби»;

Дебет 12 «Нематеріальні активи»;

Дебет 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;

Дебет 20 «Виробничі запаси»;

Дебет 30 «Каса»;

Дебет 31 «Рахунки в банках»;

Дебет 35 «Поточні фінансові інвестиції»;

тощо;

Кредит 68 «Розрахунки за іншими операціями».

У випадку, коли особа, яка підписалася на акції, розірвала договір, їй повертаються зроблені нею внески.

Також у випадку коли після закінчення терміну підписки за рішенням установчих зборів зайва підписка була повністю або частково відхилена, кошти, внесені особами, яким було відмовлено в підписці, повертаються.

На суму повернених коштів складається запис:

Дебет 68 «Розрахунки за іншими операціями»;

Кредит 30 «Каса»;

Кредит 31 «Рахунки в банках».

У разі повернення інших активів на їх оцінну вартість складається запис:

Дебет 68 «Розрахунки за іншими операціями»;

Кредит 15 «Капітальні інвестиції»;

Кредит 20 «Виробничі запаси» тощо.

Після проведення установчих зборів та реєстрації випуску акцій та статуту товариства в установленому чинним законодавством порядку товариство відображає в обліку фактично сформований статутний капітал.

Облік статутного капіталу здійснюється на рахунок 40 «Статутний капітал», який призначено для обліку та узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу підприємства. Сальдо на цьому рахунок має відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства, і дорівнювати сумарній номінальній вартості випущених акцій товариства.

Сума зареєстрованого статутного капіталу відображається записом:

Дебет 46 «Неоплачений капітал»;

Кредит 40 «Статутний капітал».

Приклад. Громадяни А, Б, В та приватне підприємство «Збруч» вирішили заснувати відкрите акціонерне товариство «Поділля» (ВАТ «Поділля»). Ними було зареєстровано інформацію про випуск акцій ВАТ «Поділля» та оголошено передплату терміном на 6 місяців на 1 000 000 акцій номінальною вартістю однієї акції 1 грн з розміщенням акцій за номінальною вартістю.

Внески засновників в оплату 280 000 акцій було здійснено в повному обсязі:

- засновником А як внесок до статутного капіталу внесено грошові кошти в національній валюті готівкою на суму 30 000 грн;

- засновником Б як внесок до статутного капіталу внесені відповідним чином і оформлені права на винахід за оцінною вартістю 50 000 грн;

- засновником В як внесок до статутного капіталу внесені відповідним чином оформлені акції ВАТ «Дністер» у кількості 1000 шт. (номінальною вартістю 10 грн кожна) за сумарною оцінною вартістю 50 000 грн;

- засновником ПП «Збруч» як внесок до статутного фонду внесені за оцінною вартістю верстати на суму 100 000 грн та сировина на суму 50 000 грн.

Передплатникам акцій було визначено умову внесення па момент підписки 30 % вартості акцій грошовими коштами.

1. Відображений внесок засновника А у вигляді грошових коштів, грн:

Дебет 301 «Каса в національній валюті» — 30 000;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (аналітичний рахунок засновника А) — 30 000.

2. Відображений внесок засновника Б у вигляді прав на винахід (за оцінною вартістю), грн:

Дебет 124 «Права на об'єкти промислової власності» — 50 000;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (аналітичний рахунок засновника Б) — 50 000.

3. Відображений внесок засновника В у вигляді акцій ВАТ «Дністер» (за оцінною вартістю), грн:

Дебет 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» — 50 000;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (аналітичний рахунок засновника В) — 50 000.

4. Відображений внесок засновника ПП «Збруч» у вигляді:

а) сировини, грн:

Дебет 201 «Сировина й матеріали» 50 000;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (аналітичний рахунок засновника ПП «Збруч») — 50 000.

а) верстатів, грн:

Дебет 104 «Машини та обладнання» — 100 000;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (аналітичний рахунок засновника ПП «Збруч») — 100 000.

За період передплати, крім акцій засновників, було підписано 1 025 000 акцій. Передплатниками акцій було внесено на момент підписки 30 % вартості акцій грошовими коштами в національній

валюти готівкою (7500 грн) та безготівковими розрахунками (300 000 грн).

5. Відображений внесок передплатників у вигляді грошових коштів», грн:

Дебет 301 «Каса в національній валюті» — 7500;

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — 300 000;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

(аналітичні рахунки в розрізі передплатників) — 307 500.

Після закінчення терміну підписки за рішенням установчих зборів зайва підписка була частково відхилена на 300 000 акцій та кошти, внесені особами, яким було відмовлено в підписці, були повернені.

6. Відображені кошти, повернені особам, яким було відмовлено у підписці, грн:

Дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

(аналітичні рахунки в розрізі осіб, яким було відмовлено у підписці) — 90 000;

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — 90 000.

Після проведення установчих зборів і реєстрації випуску акцій та статуту товариства із зазначенням фактично сформованого статутного капіталу в обліку було відображено статутний капітал ВАТ «Поділля».

7. Відображений зареєстрований статутний капітал ВАТ «Поділля», грн:

Дебет 46 «Неоплачений капітал» — 1 005 000;

(аналітичні рахунки в розрізі засновників (акціонерів) товариства)

Кредит 40 «Статутний капітал» — 1 005 000.

Підприємства різних організаційно-правових форм мають свої особливості щодо формування власного капіталу. Розглянемо на прикладі порядок відображення в обліку процедури створення статутного капіталу в найбільш поширеному сьогодні виді підприємства — товаристві з обмеженою відповідальністю.

Приклад. До моменту державної реєстрації ТзОВ «Топільче» кожен з учасників повинен внести не менше 30 % внеску, вказаного в установчих документах, і затверджується (у випадку, коли внесок здійснюється грошовими коштами через банк) документами, виданими банком. У зв'язку з цим, починаючи з дня реєстрації підприємства, в реєст-

рах бухгалтерського обліку повинні бути здійснені наступні записи:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Зареєстровано статут зі статутним капіталом	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2	Відображено внески до статутного капіталу: — грошовими коштами; — основними засобами; — іншими необоротними активами; — нематеріальними активами; — запасами	30 «Каса», 31 «Рахунки в банку» 10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи» 12 «Нематеріальні активи» 20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 28 «Товари»	46 «Неоплачений капітал»

Після того, як підприємство зареєстроване і засновники внесли (кожен) по 30 % своїх внесків, ТзОВ може розпочинати здійснення господарської діяльності, практично не звертаючи увагу на статутний капітал протягом року з дня державної реєстрації. Але при цьому керівники підприємства (засновники) зобов'язані пам'ятати про те, що протягом року з дня реєстрації статутний капітал повинен бути сформований повністю. Якщо дана вимога не буде виконана, то до учасників може бути застосована санкція, згідно з якою вони сплачують за час прострочки 10 % річних від недовнесеної суми, якщо інше не передбачено засновницькими документами.

Подальше формування статутного капіталу товариства в бухгалтерському обліку повинно відображатися такими записами.

Для узагальнення інформації про формування і використання фінансових результатів господарської діяльності підприємства використовується рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На цьому рахунку ведеться облік нерозподілених прибутків, чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

По кредиту рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, по дебету — збитки та використання прибутку.

Процес визначення прибутку чи збитку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) складається з двох етапів. На першому етапі визначається дохід від реалізації продукції (товарів, робіт чи послуг), який зменшується на суму податку на додану вартість (акцизного збору). На другому етапі чистий дохід, тобто дохід за мінусом ПДВ (акцизного збору) списується на фінансовий результат. Потім на фінансовий результат списується собівартість реалізованої готової продукції (товарів, робіт і послуг), адміністративні витрати, витрати на збут та нараховані податки. Різниця між чистим доходом і переліченими вище затратами буде складати нерозподілений прибуток або непокриті збитки. Отже, нерозподілений прибуток після сплати податків і є елементом власного капіталу.

Фінансовий результат визначають на рахунку 79 «Фінансові результати». Після чого прибуток списують в кредит рахунка 441 «Прибуток нерозподілений», а збиток — в дебет рахунка 442 «Непокриті збитки».

Остаточний фінансовий результат — нерозподілений прибуток (непокритий збиток) — визначається як різниця між нерозподіленим прибутком і збитком, використаним у звітному періоді.

При складанні квартальних звітів порівнюються залишки по рахунках 441 і 443, і якщо по рахунку 441 буде кредитове сальдо, то підприємство на цю суму різниці має нерозподілений прибуток поточного року, який відображається в рядку 350 пасиву Балансу (форма № 1), а якщо сума прибутку, використаного у звітному році, перевищує суму нерозподіленого прибутку, то цю різницю відображають на рахунку 442 і відображають в балансі в рядку 350.

4.3. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ПРИ ФОРМУВАННІ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Розрахунки з учасниками. Для обліку розрахунків з учасниками та засновниками підприємства (акціонерами, членами кооперативу) по вкладях в статутний капітал, нарахованих дивідендах використовують рахунок 67 «Розрахунки з учасниками», який має такі субрахунки: 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами», 672 «Розрахунки за іншими виплатами».

На субрахунок 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» обліковують дивіденди, нараховані власникам простих та привіле-

йованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел.

На субрахунок 672 «Розрахунки за іншими виплатами» ведуть облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства.

За кредитом рахунка 67 «Розрахунки з учасниками» відображають збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства в кореспонденції з дебетом рахунків: 40 — зменшення номінальної вартості акцій за рішенням зборів акціонерів; 41 — зменшення пайового капіталу учасників (при виході із членів товариства); 44 — нарахування дивідендів.

За дебетом рахунка 67 «Розрахунки з учасниками» обліковують зменшення (погашення) заборгованості перед учасниками і засновниками, в тому числі реінвестування доходів у кореспонденції з кредитом рахунків: 30, 31 — виплата дивідендів учасникам готівкою та через банк; 40 — проведено реінвестування доходів у збільшення часток в капіталі; 41 — нараховані дивіденди направлено у пайовий капітал; 46 — проведено внески до статутного капіталу за рахунок нарахованих дивідендів; 64, 65 — нарахування податків та відрахувань з доходу (дивідендів); 70, 71, 74 — видача дивідендів продукцією, іншими оборотними і необоротними активами та ін.

Аналітичний облік розрахунків з учасниками ведуть за кожним засновником та учасником та за видами виплат.

Для обліку розрахунків з учасниками призначений Журнал 3 (Журнал-ордер № 8 с. г. та відомість до нього — у сільськогосподарських підприємствах). Підсумкові дані Журналу 3 (Журналу-ордера № 8 с. г.) за кредитом рахунка 67 в кінці місяця переносять до Головної книги.

Неоплачений капітал. Ураховуючи те, що після проведення установчих зборів та реєстрації випуску акцій та статуту товариства в установленому чинним законодавством порядку попередні внески передплатників переходять з розряду заборгованості до категорії власного капіталу створеного акціонерного товариства, а самі передплатники набувають статусу акціонера і втрачають можливість вимагати свої внески у товариства. Ця зміна взаємних прав та обов'язків відображається в обліку шляхом списання кредиторської заборгованості товариства перед передплатниками на зменшення їх заборгованості як акціонерів

по сплаті внесеного капіталу товариства, яка облічується на рахунку 46 «Неоплачений капітал».

Списання сум, отриманих за підпискою на зменшення неоплаченого капіталу, відображається записом:

Дебет 68 «Розрахунки за іншими операціями»

Кредит 46 «Неоплачений капітал»

Рахунок 46 «Неоплачений капітал» призначений для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства. По дебету рахунка відображається заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства, а також номінальна вартість розміщених несплачених акцій; по кредиту — погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу і номінальна вартість сплачених акцій. Сальдо рахунка відображає заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства на кінець звітнього періоду і вираховується при визначенні підсумкової суми власного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщення неоплачених акцій і кожним засновником (учасником) підприємства.

Приклад. Суми, фактично внесені засновниками (у сумі 280 000 грн) та передплатниками акцій ВАТ «Поділля» (у сумі 217 500 грн) списані на зменшення їх заборгованості з формування власного капіталу ВАТ «Поділля»:

Списання сум, отриманих за підпискою на зменшення неоплаченого капіталу, відображається записом, грн:

Дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

(аналітичні рахунки в розрізі засновників (акціонерів)) — 497 500;

Кредит 46 «Неоплачений капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі засновників (акціонерів)) — 497 500.

Згідно із чинним законодавством акціонер у строки, установлені установчими зборами, але не пізніше року після реєстрації акціонерного товариства зобов'язаний оплатити повну вартість акцій. У разі несплати у встановлений строк акціонер, якщо інше не передбачено статутом товариства, сплачує за час прострочення 10 відсотків річних від суми простроченого платежу. При несплаті протягом 3 місяців після встановленого строку платежу акціонерне товариство має право реалізувати ці акції в порядку, установленому статутом товариства.

Фактичне надходження внесків засновників та учасників акціонерного товариства зменшує їх заборгованість за акції, на які вони підписались, і в обліку відображається по кредиту рахунка 46. Дебетуються при цьому рахунки активів відповідно до форми здійснених внесків.

Акції можуть бути видані одержувачу (покупцю) тільки після повної оплати їх вартості.

Погашення заборгованості засновників та акціонерів з підписки відображається записом:

Дебет 10 «Основні засоби»;

Дебет 12 «Нематеріальні активи»;

Дебет 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;

Дебет 30 «Каса в національній валюті»;

Дебет 35 «Поточні фінансові інвестиції»;

Дебет 201 «Сировина й матеріали»;

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

Дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» тощо;

Кредит 46 «Неоплачений капітал».

Приклад. Передплатники акцій ВАТ «Поділля» своєчасно погасили заборгованість за підписані акції (у сумі 507 500 грн) грошовими коштами безготівковим розрахунком, грн:

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — 507 500;

Кредит 46 «Неоплачений капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі засновників (акціонерів)) — 507 500.

Сальдо рахунка 46 після закінчення розрахунків дорівнюватиме нулю.

Додатковий внесений капітал. Розміщення акцій товариства завжди відбувається за номінальною вартістю. Особливо це характерно для розміщення акцій другого і наступних випусків, коли акціонерне товариство вже продемонструвало результати своєї господарської діяльності і його акції отримали ринкову вартість. Ринкова ціна акцій товариства відбиває рівень оцінки інвесторами привабливості інвестицій у власний капітал конкретного товариства. Безумовно вплив інформації про діяльність товариства може бути як позитивним, так і негативним. Відповідно ринкова вартість акцій може коливатися і бути як вищою від номінальної вартості, так і нижчою.

Із двох можливих відхилень ринкової вартості акцій від їх номінальної вартості передбачена тільки додатна різниця, яка називається емісійним доходом. **Емісійний дохід** — це сума,

на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість.

Найбільш поширеними є операції із цінними паперами власного випуску, що приводять до зміни в додатково внесеному капіталі:

Операції, що приводять до зменшення додатково внесеного капіталу	Операції, що призводять до збільшення додатково внесеного капіталу
1. Розміщення акцій за вартістю, нижчою від номінальної	1 Розміщення акцій за вартістю, вищою від номінальної
2. Придбання чи продаж викуплених акцій за ціною, вищою від номінальної вартості чи/або попередньо виплаченої вартості	2. Придбання чи продаж викуплених акцій, з г ціною, нижчою від номінальної вартості чи/або попередньо виплаченої вартості (проведенні обліку методом номінальної вартості
3. Продаж викуплених акцій за ціною, нижчою від вартості придбання (при веденні обліку методом затрат)	3. Продаж викуплених акцій за ціною, вищою від вартості придбання (при веденні обліку методом затрат)
	4. Отримання в дарунок раніше розміщених акцій чи інших активів
Операції, що можуть призводити до зменшення додатково внесеного капіталу	Операції, що можуть приводити до збільшення додатково внесеного капіталу
1. Конвертація конвертованих привілейованих акцій	1. Конвертація конвертованих привілейованих акцій
2. Анулювання відкличних привілейованих акцій	2. Анулювання відкличних привілейованих акцій
	3. Конвертація конвертованих облігацій

Таким чином, при підписці на акції за ціною, вищою за номінальну облік розрахунків після реєстрації статутного капіталу буде мати додаткове відображення різниці між номінальною вартістю розміщених акцій та ціною їх придбання акціонерами.

Облік емісійного доходу здійснюється на субрахунку 421 «Емісійний дохід».

Сума емісійного доходу (згідно з договорами із засновниками) відображається записом:

Дебет 46 «Неоплачений капітал».

Кредит 421 «Емісійний дохід».

Приклад. Відкрите акціонерне товариство «Поділля» (ВАТ «Поділля») на третьому році своєї діяльності збільшує статутний

капітал на суму 1 000 000 грн. Ним зареєстрована інформація про випуск акцій ВАТ «Поділля» та оголошено передплату терміном 6 місяців па 1 000 000 акцій номінальною вартістю однієї акції 1 грн з розміщенням акцій за вартістю, яка дорівнює 1,5 номінальної вартості акцій.

Внески засновників в оплату 280 000 акцій було здійснено в повному обсязі:

— передплатникам акцій було визначено умову внесення на момент підписки 50 % вартості акцій грошовими коштами;

— за період передплати було підписано всі акції. Передплатниками акцій було внесено на момент підписки 50 % вартості акцій грошовими коштами в національній валюті (750 000 грн) безготівковими розрахунками.

1. Внесок передплатників грошовими коштами відображається записом, грн.

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — 750 000.

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

(аналітичні рахунки в розрізі передплатників) — 750 000.

Після проведення зборів акціонерів та реєстрації випуску акцій і статуту товариства із зазначенням фактично сформованого статутного капіталу в сумі 2 005 000 грн в обліку було відображено збільшення статутного капіталу ВАТ «Поділля».

2. Збільшення зареєстрованого статутного капіталу ВАТ «Поділля» відображається записом, грн:

Дебет 46 «Неоплачений капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі засновників (акціонерів) товариства) — 1 000 000.

Кредит 40 «Статутний капітал» — 1 000 000.

Різниця між номінальною вартістю розміщених акцій та ціною їх придбання акціонерами відображена як емісійний дохід.

3. Сума емісійного доходу згідно з договорами із засновниками (передплатниками) відображається записом, грн:

Дебет 46 «Неоплачений капітал» — 500 000.

Кредит 421 «Емісійний дохід» — 500 000.

Суми, фактично внесені передплатниками акцій ВАТ «Поділля» (750 000), списані на зменшення їх заборгованості з формування власного капіталу ВАТ «Поділля».

4. Списання сум, отриманих за підпискою, на зменшення неоплаченого капіталу відображається записом, грн:

Дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

(аналітичні рахунки в розрізі засновників (акціонерів)) — 750 000.

Кредит 46 «Неоплачений капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі засновників (акціонерів)) — 750 000.

Передплатники акцій ВАТ «Поділля» своєчасно погасили заборгованість за підписані акції (у сумі 750 000) грошовими коштами безготівковим розрахунком.

5. Погашена заборгованість акціонерів за підпискою відображається записом, грн:

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — 750 000.

Кредит 46 «Неоплачений капітал» — 750 000.

Сальдо рахунка 46 після закінчення розрахунків дорівнюватиме нулю.

Інший додатковий капітал. Облік іншого додаткового капіталу ведеться на рахунку 42 «Додатковий капітал». Цей рахунок пасивний, за кредитом відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом — зменшення.

На субрахунку 422 «Інший вкладений капітал» облічують інший капітал, вкладений засновниками понад розмір статутного капіталу, зокрема додаткові внески тощо.

На субрахунку 423 «Дооцінка активів» відображається сума дооцінки (уцінки) активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством.

На субрахунку 424 «Безкоштовно одержані необоротні активи» відображається вартість активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб.

На субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» облічують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків

Нерозподілений прибуток. Однією з найважливіших складових частин власного капіталу господарського товариства є нерозподілений прибуток.

Нерозподілений прибуток — це частина чистого прибутку товариства, не виплачена у вигляді дивідендів його акціонерам.

Нерозподілений прибуток поділяється на асигновану й неасигновану частини:

- асигнована частина (або її ще називають авторизований нерозподілений прибуток) має певне цільове призначення (наприклад, для фінансування розвитку компанії, проведення цільових програм тощо);

- неасигнована частина (неавторизований нерозподілений прибуток) не має конкретного призначення.

У зарубіжних корпораціях часто встановлюються обмеження, які накладаються на суму нерозподіленого прибутку. Такі обме-

ження тимчасово видаляють певну суму нерозподіленого прибутку із суми, яка б могла бути сплачена у вигляді дивідендів. Коли обмеження знімаються, ця сума може бути сплачена у вигляді дивідендів та використана в інший спосіб.

Обмеження нерозподіленого прибутку можуть бути добровільними або вимушеними.

Одним з найбільш поширених добровільних обмежень є обмеження на нерозподілений прибуток з метою розширення підприємства. Це обмеження може бути зняте керівництвом товариства в будь-який момент.

Облік нерозподілених прибутків та непокритих збитків, а також суми прибутку поточного та минулого років, що використаний у звітному році, ведеться на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». По кредиту рахунка відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, по дебету — сума непокритого збитку та використання прибутку.

Резервний капітал. Розподіляючи прибуток, акціонерне товариство повинне дотримуватися чинного законодавства, яким визначено, що товариство повинне створити резервний (страховий) капітал у розмірі, передбаченому його установчими документами, але не менше 25 % від розміру статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу визначається установчими документами товариства в розмірі не менше ніж 5 % прибутку після сплати податку на прибуток.

Облік резервного капіталу здійснюється на рахунку 43 «Резервний капітал», який призначений для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку.

Рахунок пасивний, за кредитом відображається створення резервів, за дебетом — їх використання. Сальдо цього рахунка кредитове і відображає залишок резервів на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами, джерелами їх утворення та напрямками використання.

Сума відрахування від прибутку в установленому розмірі на створення (поповнення) резервного капіталу відображається записом:

Дебет 441 «Прибуток нерозподілений»;

Кредит 43 «Резервний капітал».

Основними напрямками використання резервного капіталу є:

а) покриття збитків звітного періоду, не покритих нерозподіленим прибутком;

б) виплата дивідендів по привілейованих акціях у разі нестачі нерозподіленого прибутку.

Сума коштів резервного капіталу, спрямована на покриття збитків звітного періоду, відображається записом:

Дебет 43 «Резервний капітал»;

Кредит 442 «Непокриті збитки».

Сума коштів резервного капіталу, використана на виплату дивідендів за привілейованими акціями, відображається записом:

Дебет 43 «Резервний капітал»;

Кредит 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами».

4.4. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ПРИ НАРАХУВАННІ І ВИПЛАТІ ДИВІДЕНДІВ

Акціонери (засновники та учасники) мають право брати участь у розподілі прибутку й отримувати його частку (дивіденди).

Однак слід зазначити, що визначення дивідендів, джерел та порядку їх нарахування і сплати в українському законодавстві є суперечним та неповним.

Дивіденди — це частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до часток їхньої участі у власному капіталі підприємства.

Відповідно до Закону України від 18.06.91 р. № 1201-ХІІ «Про цінні папери і фондову біржу» (зі змінами і доповненнями) основним джерелом сплати дивідендів за акціями є чистий прибуток товариства.

Дивіденди за акціями виплачуються один раз на рік за підсумками календарного року в порядку, передбаченому статутом акціонерного товариства, за рахунок прибутку, що залишається у його розпорядженні після сплати встановлених законодавством податків, інших платежів до бюджету та процентів за банківський кредит.

Нараховані оголошені дивіденди за рахунок нерозподіленого прибутку відображаються записом:

Дебет 441 «Прибуток нерозподілений»;

Кредит 443 «Прибуток, використаний у звітному році»
(нарахований фонд дивідендів).

Додатковим джерелом сплати дивідендів (лише для привілейованих акцій) є резервний капітал. У тому разі, коли прибуток

відповідного року є недостатнім, виплата дивідендів за привілейованими акціями провадиться за рахунок резервного капіталу.

Нараховані оголошені дивіденди за привілейованими акціями за рахунок резервного капіталу відображаються записом:

Дебет 43 «Резервний капітал»;

Кредит 443 «Прибуток, використаний у звітному році»
(нарахований фонд дивідендів).

Таким чином, для нарахування дивідендів за привілейованими акціями існує два потенційних джерела: нерозподілений прибуток та резервний капітал, а для простих акцій лише одне джерело — нерозподілений прибуток.

Отже, привілейовані акції завжди мають привілей при розподілі поточних дивідендів, тобто в першу чергу необхідно задовольнити вимоги власників привілейованих акцій, і тільки опісля залишок загальних дивідендів може бути розподілений між простими акціями. Відповідно до українського законодавства привілейовані акції можуть випускатися із фіксованим у відсотках до їх номінальної вартості щорічно виплачуваним дивідендом. Виплата дивідендів провадиться у розмірі, зазначеному в акції, незалежно від розміру одержаного товариством прибутку у відповідному році. У тому разі коли прибуток відповідного року є недостатнім, виплата дивідендів по привілейованих акціях провадиться за рахунок резервного фонду. Порядок здійснення переважного права на одержання дивідендів визначається статутом акціонерного товариства.

Найбільш поширеними є привілеї кумулятивних дивідендів привілейованих акцій та привілеї некумулятивних дивідендів привілейованих акцій:

Кумулятивна привілейована акція має привілей, який означає, що коли весь поточний дивіденд або його частину не сплачено, то несплачена сума стає заборгованими дивідендами. Відповідно якщо привілейовані акції кумулятивні, то суму будь-яких заборгованих привілейованих дивідендів має бути сплачено до сплати будь-яких дивідендів по простих акціях.

Некумулятивні привілейовані акції не передбачають утворення заборгованості по дивідендах, тому будь-які пропущені дивіденди постійно втрачаються власниками цих привілейованих акцій.

По деяких привілейованих акціях можуть сплачуватися дивіденди, які більші за гарантовану при випуску мінімальну суму. Привілейовані акції можуть брати участь у розподілі прибутків повністю, частково або не брати взагалі. Це стосується дивіден-

дів, які можуть бути сплачені після заборгованих дивідендів і після привілею поточного дивіденду. Українським законодавством передбачено, що коли розмір дивідендів, що виплачуються акціонерам, по простих акціях перевищує розмір дивідендів по привілейованих акціях, власникам останніх може провадитися доплата до розміру дивідендів, виплачених іншим акціонерам.

Ухвалення рішення про виплату дивідендів віднесено до виняткових повноважень вищого органу акціонерного товариства — загальних зборів акціонерів. Пропозиції щодо розміру фонду дивідендів готуються до розгляду на зборах Спостережною радою товариства або правлінням.

Відповідно до діючого законодавства статут акціонерного товариства повинен містити відомості про строк та порядок виплати частки прибутку (дивідендів) один раз на рік за підсумками календарного року.

Це не є загальноприйнятою у світі нормою. Звичайною нормою є виплата дивідендів один раз на півроку або у квартал, рідше — один раз на місяць. Як правило, акціонерні товариства намагаються виплачувати дивіденди навіть якщо їх розмір невеликий. Це пов'язане з тим, що чекання майбутніх дивідендів є одним з найбільш значимих чинників, що впливають на вирішення інвестора про придбання акцій.

Дивіденди, як правило, визначаються у певній грошовій сумі на акцію або як відсоток від її номінальної вартості. Повідомлення про розмір дивідендів і порядок їх виплати товариство повинне довести до відома акціонерів. Сума дивідендів одного акціонера визначається шляхом помноження дивіденду, що припадає на одну акцію, на число належних йому і цілком оплачених акцій.

Дивіденди нараховуються на акції, що випущені і знаходяться в обігу, за винятком власних акцій, придбаних товариством. Товариство зобов'язане продати або анулювати власні акції не пізніше одного року з моменту їх придбання. Протягом цього часу розподіл прибутку, а також голосування та визначень кворуму на загальних зборах акціонерів проводяться без урахування власних акцій, придбаних товариством.

Під час виплати дивідендів для їх бухгалтерського обліку необхідно брати до уваги три дати:

- дату, на яку товариство оголошує про виплату дивідендів (публічне оголошення дивідендів уже неможливо скасувати, тому зобов'язання по дивідендах виникає негайно після їх оголошення);

- дату реєстрації (дата, станом на яку визначається перелік акціонерів, які мають право на отримання дивідендів);
- дату початку виплати дивідендів (починаючи з якої акціонери можуть отримувати дивіденди).

В Україні право на отримання дивідендів мають особи, що є акціонерами даного товариства на початок строку виплати дивідендів. Дивіденди мають бути сплачені тільки тим власникам акцій, які зареєстровані на цю дату.

Персоніфіковані нараховані дивіденди по отримувачах (акціонерах) на початок виплати (за реєстром власників акцій) відображаються записом:

Дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному році»

(нарахований фонд дивідендів);

Кредит 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

(аналітичні рахунки в розрізі отримувачів дивідендів).

Отже, зміна власника акцій товариства до цієї дати приведе до того, що дивіденди буде сплачено новому власнику. Якщо зміна відбудеться після цієї дати, то дивіденди буде сплачено колишньому власникові, новий же отримає всі наступні дивіденди (такі акції отримали назву «екс-дивіденд», тобто «після дивідендів»). Визначення ціни купівлі-продажу акцій «екс-дивіденд» здійснюється з урахуванням відсутності права на отримання дивідендів, що сплачуються за минулий рік.

Дивіденди, що сплачуються резидентами, обкладаються податком на дивіденди у джерела виплати в розмірі 30 % від нарахованої суми дивідендів. При цьому підприємство, яке сплачує дивіденди, має право зменшити власні податкові зобов'язання з податку на прибуток на суму утриманого та перерахованого податку на дивіденди.

Дивіденди, що сплачуються нерезидентами, обкладаються податком у розмірі 15 % від нарахованої суми дивідендів. Цей податок сплачується нерезидентом, що отримав дивіденди, якщо інше не передбачено міжнародними угодами.

Нарахований податок на дивіденди відображається записом:

Дебет 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

(аналітичні рахунки в розрізі отримувачів дивідендів);

Кредит 641 «Розрахунки за податками».

Сплата грошових дивідендів зменшує активи (гроші) та власний капітал (нерозподілений прибуток) на загальну суму дивідендів.

Сплата грошових дивідендів відображається записом:

Дебет 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

(аналітичні рахунки в розрізі отримувачів дивідендів);

Кредит 30 «Каса»;

Кредит 31 «Рахунки в банках».

Існує дві основні вимоги щодо сплати грошових дивідендів:

- достатній нерозподілений прибуток — товариство має накопичити достатню суму нерозподіленого прибутку (а також, за потреби, резервного капіталу) для нарахування дивідендів;

- наявність достатньої кількості грошових коштів — велике кредитове сальдо рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» не гарантує можливості оголосити і виплатити дивіденди готівкою. Взаємозв'язку між залишками нерозподіленого прибутку і залишком готівки на будь-яку дату не існує.

Відсутність необхідної суми грошових коштів є регульованою вимогою. Деякі товариства вирішують цю проблему позичанням грошей для сплати дивідендів. Натомість, відсутність джерела нарахування дивідендів — нерозподіленого прибутку — обминути неможливо.

Дивіденди можуть сплачуватися негрошовими активами або акціями товариства. У цьому випадку вибуття відповідних активів, спрямованих на сплату дивідендів, у бухгалтерському обліку відображається як їх реалізація з одночасним зарахуванням взаємної заборгованості між акціонерним товариством і акціонером (по нарахованих дивідендах та по розрахунках з акціонером як покупцем актива).

Приклад. Загальними зборами акціонерів ВАТ «Поділля» було прийнято рішення про грошову виплату дивідендів за підсумками 2005 року. В обігу знаходилися всі випущені товариством акції (2 005 000 шт.), з яких:

100 000 акцій — привілейовані з фіксованим дивідендом 0,5 грн на одну акцію;

1 905 000 акцій — прості.

Нерозподілений прибуток товариства після сплати податків на дату оголошення дивідендів становив 40 000 грн.

Сформований резервний капітал становив 200 000 грн.

Визначено суму дивідендів до сплати по привілейованих акціях:

$$100\,000 \cdot 0,5 = 50\,000 \text{ грн.}$$

1. Нарахування фіксованих дивідендів по привілейованих акціях за рахунок нерозподіленого прибутку відображається записом, грн:

Дебет 441 «Прибуток нерозподілений» — 40 000;

Кредит 443 «Прибуток, використаний у звітному році»
(нарахований фонд дивідендів) — 40 000.

2. Нарахування оголошених дивідендів по привілейованих акціях за рахунок резервного капіталу відображається записом, грн:

Дебет 43 «Резервний капітал» — 10 000;

Кредит 443 «Прибуток, використаний у звітному році»
(нарахований фонд дивідендів) — 10 000.

3. Нарахування персоніфікованих дивідендів по отримувачах (акціонерах) на початок виплати (за реєстром власників привілейованих акцій) відображається записом, грн:

Дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному році»
(нарахований фонд дивідендів) — 50 000;

Кредит 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
(аналітичні рахунки в розрізі отримувачів дивідендів) — 50 000.

Нарахований податок на дивіденди:

$$50\,000 \cdot 0,3 = 15\,000 \text{ (грн).}$$

4. Нарахування податку на дивіденди відображається записом, грн:

Дебет 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
(аналітичні рахунки в розрізі отримувачів дивідендів) — 15 000;

Кредит 641 «Розрахунки по податках» — 15 000.

5. Сплата грошових дивідендів наявними грошовими коштами безготівковим розрахунком відображається записом, грн.

Дебет 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
(аналітичні рахунки в розрізі отримувачів дивідендів) — 35 000;

Кредит 31 «Рахунки в банках» — 35 000.

При відсутності джерела сплати дивіденди по простих акціях за 2005 рік не нараховуються.

4.5. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ПРИ ЗМІНІ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Викуп акцій. Акціонерне товариство може розміщувати акції серед акціонерів, а потім викупувати їх. Такі акції іноді називають «казначейськими», або резервними. Викуп акцій у резерв товариства не означає скорочення числа випущених акцій, а впливає тільки на кількість акцій в обігу.

Викуплені власні акції — це прості або привілейовані акції, що були продані, а потім викуплені емітентом (акціонерним то-

вариством, що їх випустило) та не були повторно випущені ним в обіг або анульовані.

Згідно із чинним законодавством акціонерне товариство може викуповувати в акціонера акції, що належать йому, для їх наступного перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників або анулювання. Ці акції повинні бути реалізовані або анульовані у строк не більше одного року. Протягом цього періоду розподіл прибутку, а також голосування і визначення кворуму на загальних зборах акціонерів провадиться без урахування придбаних акціонерним товариством власних акцій.

Акціонерне товариство має право викупити в акціонера оплачені ним акції тільки за рахунок сум, що перевищують статутний капітал. Вирішення питань про викуп товариством акцій власного випуску здійснюється загальними зборами акціонерного товариства, якщо ці повноваження не були передані зборами іншим органам товариства (Спостережній раді або правлінню).

Викуп товариством власних акцій може переслідувати декілька цілей, серед яких найбільш характерними є:

- стабілізація або підвищення ринкового курсу акцій;
- наступний перепродаж викуплених акцій співробітникам компанії (або преміювання їх цими акціями);
- використання викуплених акцій як засобу оплати для придбання інших цінних паперів;
- підвищення у майбутньому прибутку на одну акцію;
- скорочення дивідендних виплат за рахунок зниження числа акцій в акціонерів;
- запобігання поглинання товариства за допомогою скупки його акцій.

Викуплені акції не є активом. З точки зору бухгалтерського обліку викуп акцій у резерв означає одночасно і зменшення капіталу власників компанії, і скорочення її активів, у той час як випуск акцій означає збільшення і того, й іншого.

Викуплені власні акції облічуються за фактичною вартістю їх придбання. Ця операція зменшує як активи, так і власний капітал товариства.

Облік викуплених акцій власного випуску здійснюється товариством за дебетом субрахунка 451 «Вилучені акції» рахунка 45 «Вилучений капітал». Рахунок 45 ніколи не має кредитового сальдо. Дебетове сальдо цього рахунка показує вартість придбання акцій, якими продовжує володіти товариство на дату складання бухгалтерського балансу, і відображається в Балансі від'ємними

числами. Аналітичний облік вилученого капіталу в цьому випадку ведеться за видами акцій.

Викуп повністю оплачених акцій в акціонерів самим акціонерним товариством відображається записом:

Дебет 451 «Вилучені акції»;

Кредит 672 «Розрахунки за іншими виплатами» (викуп акцій — за аналітичними рахунками в розрізі відповідних акціонерів).

Розрахунок з акціонерами, які продали належні їм акції товариству, здійснюється в порядку, визначеному укладеними з ними угодами.

Здійснення розрахунку за викуплені товариством акції власного випуску відображається записом:

Дебет 672 «Розрахунки за іншими виплатами» (викуп акцій — за аналітичними рахунками в розрізі відповідних акціонерів);

Кредит 30 «Каса»;

Кредит 31 «Рахунки в банках».

Приклад. Після закінчення дворічного терміну володіння акціями ВАТ «Поділля» один із засновників (громадянин А) вирішив продати належні йому акції товариству. Згідно із статутом товариства вирішення питань про придбання акцій власного випуску віднесена до компетенції правління товариства. З акціонером А була укладена угода про викуп належних йому акцій у кількості 30 000 шт. загальною номінальною вартістю 30 000 грн за ціною викупу 1,5 номінальної вартості зі сплатою грошовими коштами безготівковим розрахунком протягом 30 днів з моменту передачі акцій, про що була укладена відповідна угода.

1. Передача акцій засновником А у власність акціонерного товариства відображається записом, грн:

Дебет 451 «Вилучені акції» — 45 000;

Кредит 672 «Розрахунки за іншими виплатами» (викуп акцій — за аналітичним рахунком засновника А) — 45 000;

Розрахунок із засновником А на 30-й день з дати передачі ним акцій акціонерному товариству.

2. Здійснення розрахунку за викуплені товариством акції власного випуску відображається записом, грн:

Дебет 672 «Розрахунки за іншими виплатами» (викуп акцій — за аналітичним рахунком засновника А) — 45 000;

Кредит 31 «Рахунки в банках» — 45 000.

Операції з викупленими акціями. Акціонерне товариство може викупувати в акціонера акції, що належать йому, для:

- наступного перепродажу;
- розповсюдження серед своїх працівників;
- анулювання.

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

З перелічених операцій з викупленими акціями лише анулювання цих акцій змінює (зменшує) кількість випущених акцій і, відповідно, статутний капітал акціонерного товариства, тому це питання буде розглянуте при описі порядку зменшення статутного капіталу акціонерного товариства.

Усі інші операції з викупленими акціями не приводять до зміни кількості випущених акцій та розміру статутного капіталу і спричиняють лише зміни у структурі власного капіталу за іншими його складовими частинами.

Основною операцією товариства з викупленими акціями власного випуску є їх наступний перепродаж.

При цьому основною відмінністю перепродажу від первинного розміщення акцій є те, що викуплені акції можуть бути випущені знову по ціні як вищій, так і нижчій від номінальної вартості, у той час коли при первинному випуску акції розміщення нижче номінальної вартості в Україні остаточно не врегульоване, а в деяких країнах навіть заборонене.

Отримання коштів в оплату повторно розміщуваних акцій відображається записом:

Дебет 30 «Каса»;

Дебет 31 «Рахунки в банках»;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
(аналітичні рахунки в розрізі покупців акцій).

Вартість перепроданих акцій відображається за кредитом субрахунка 451 «Вилучені акції».

Списані повторно розміщені викуплені акції за ціною зворотного викупу відображаються записом:

Дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
(аналітичні рахунки в розрізі покупців акцій);

Кредит 451 «Вилучені акції».

Операції товариства з продажу, зворотного викупу і перепродажу його акцій безпосередньо не впливають на рівень чистого прибутку за обліковий період. Будь-яка різниця між сумою сплачених та отриманих коштів при здійсненні операції зі зворотного викупу та перепродажу акцій повинна відобразитися коригувальною проводкою по рахунку додатково оплаченого (внесеного) капіталу.

Списане перевищення ціни повторного розміщення викуплених акцій над ціною зворотного викупу відображається записом:

Дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
(аналітичні рахунки в розрізі покупців акцій);

Кредит 425 «Інший додатковий капітал».

Якщо викуплені акції випущені повторно за ціною, нижчою від вартості зворотного викупу, то різниця відраховується із сальдо рахунка 42 «Додатковий капітал». Якщо ж сальдо такого рахунка не існує або його недостатньо для покриття надлишку вартості зворотного випуску над ціною повторного випуску, то цей надлишок записується на рахунок використання прибутку у звітному періоді, тобто в будь-якому випадку збиток не фіксується.

Сума перевищення ціни зворотного викупу над ціною повторного розміщення відображається записом:

Дебет 421 «Емісійний дохід»;

Дебет 425 «Інший додатковий капітал»;

Дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

(аналітичні рахунки в розрізі покупців акцій).

З точки зору бухгалтерського обліку операції з розповсюдження товариством серед своїх працівників викуплених акцій власного випуску повністю підпадають під усі вимоги щодо обліку перепродажу таких акцій. Єдиною відмінністю операції з розповсюдження від операції з перепродажу є те, що погашення заборгованості робітника за отримані акції відбувається за рахунок зустрічного погашення заборгованості товариства перед цим робітником по нарахованій заробітній платі та преміях, відображених по кредиту субрахунка другого порядку 661 «Розрахунки за заробітною платою» (аналітичні рахунки в розрізі працівників—отримувачів акцій).

При цьому слід ураховувати, що діючим податковим законодавством передбачене звільнення від обкладення прибутковим податком з громадян доходів, спрямованих ними у джерела виплати на придбання акцій товариства, у якому вони працюють.

Приклад. ВАТ «Поділля» здійснює повторне розміщення раніше викуплених у засновника акцій у кількості 20 000 шт. номінальною вартістю 1 грн за акцію загальною балансовою вартістю 30 000 грн за грошові кошти безготівковим розрахунком.

При цьому придбано:

покупцем 1 — 5000 акцій за ціною, яка дорівнює ціні викупу;

покупцем 2 — 10 000 акцій за ціною, яка дорівнює 0,8 номінальної вартості акцій;

покупцем 3 — 5000 акцій за ціною, яка дорівнює 1,6 номінальної вартості акцій.

Отримані кошти в оплату повторно розміщуваних акцій від Покупця 1 ($5000 \cdot 1,5 - 7500$ (грн)).

1. Отримання коштів в оплату повторно розміщуваних акцій від Покупця 1 відображається записом, грн:

Дебет 31 «Рахунки в банках» — 7500;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (аналітичний рахунок Покупця 1) — 7500.

2. Списання повторно розміщених викуплених акцій за ціною зворотного викупу відображається записом, грн:

Дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (аналітичний рахунок Покупця 1) — 7 500;

Кредит 451 «Вилучені акції» — 7500.

Отримані кошти в оплату повторно розміщуваних акцій від Покупця 2 ($10\,000 \cdot 0,8 = 8000$ (грн)).

3. Отримання коштів в оплату повторно розміщуваних акцій від Покупця 2 відображається записом, грн:

Дебет 31 «Рахунки в банках» — 8000;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (аналітичний рахунок Покупця 2) — 8000.

4. Списання повторно розміщених викуплених акцій за ціною зворотного викупу відображається записом, грн:

Дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (аналітичний рахунок Покупця 2) — 15 000;

Кредит 451 «Вилучені акції» — 15 000.

5. Списання перевищення ціни зворотного викупу над ціною повторного розміщення відображається записом, грн:

Дебет 421 «Емісійний дохід» — 7000;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (аналітичний рахунок Покупця 2) — 7000.

Отримані кошти в оплату повторно розміщуваних акцій від Покупця

($5000 \cdot 1,6 = 8000$ (грн)).

6. Отримання коштів в оплату повторно розміщуваних акцій від Покупця 3 відображається записом, грн:

Дебет 31 «Рахунки в банках» — 8000;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (аналітичний рахунок Покупця 3) — 8000.

7. Списання повторно розміщених викуплених акцій за ціною зворотного викупу відображається записом, грн:

Дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (аналітичний рахунок Покупця 3) — 7500;

Кредит 451 «Вилучені акції» — 7500.

8. Списання перевищення ціни повторного розміщення викуплених акцій над ціною зворотного викупу відображається записом, грн:

Дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (аналітичний рахунок Покупця 3) — 500;

Кредит 425 «Інший додатковий капітал» — 500.

4.6. ОБЛІК ЗМІН СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ

Збільшення статутного капіталу. Акціонерне товариство має право збільшувати статутний капітал, якщо всі раніше випущені акції повністю сплачені за вартістю, не нижчою від номінальної.

Збільшення статутного капіталу здійснюється в порядку, установленому Державною комісією із цінних паперів та фондового ринку шляхом:

- випуску нових акцій;
- обміну облігацій на акції;
- збільшення номінальної вартості акцій.

Збільшення статутного капіталу здійснюється за рішенням загальних зборів акціонерів. Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства не більше як на 1/3 може бути здійснене за рішенням правління, за умови, що це передбачено статутом.

Додатковий випуск акцій. Додатковий випуск акцій можливий у тому разі, коли попередні випуски акцій були зареєстровані і всі раніше випущені акції повністю оплачені за вартістю, не нижчою від номінальної. Додаткові акції випускаються з тією ж самою номінальною вартістю, що й акції попередніх випусків. Підписка на додатково випущені акції провадиться на загальних засадах.

Акціонери користуються переважним правом на придбання додатково випущених акцій. Зміни статуту, пов'язані зі збільшенням статутного капіталу, повинні бути зареєстровані органом, що зареєстрував статут акціонерного товариства, після реалізації додатково випущених акцій.

Таким чином, облік будь-якого додаткового випуску акцій із залученням додаткових коштів акціонерів (передплатників) здійснюється аналогічно обліку першого випуску акцій товариства.

Збільшення номінальної вартості акцій. З метою збільшення статутного капіталу з одночасним збереженням кількості ви-

пущених акцій, складу акціонерів та підвищення ринкової вартості акцій товариства можливе здійснення збільшення номінальної вартості акцій товариства.

Ця операція, на перший погляд, подібна до консолідації акцій, однак має зовсім інший економічний зміст. На відміну від консолідації, при якій статутний капітал залишається незмінним, а зменшується лише кількість акцій, яким він оформлений (з пропорційним збільшенням їх номінальної вартості). збільшення номінальної вартості акцій викликане залученням додаткових коштів акціонерів у статутний капітал і відповідно збільшення розміру самого статутного капіталу без зменшення кількості випущених акцій.

При цьому випуск попередніх акцій анулюється і вони обмінюються на акції нового випуску з більшою номінальною вартістю у співвідношенні «один до одного». Наприклад, збільшивши статутний капітал удвічі, товариство повинне замість однієї старої акції номінальною вартістю 1 грн видати акціонеру одну нову акцію номінальною вартістю 2 грн.

Збільшення статутного капіталу, незалежно від того, як воно оформлене (додатковим випуском акцій чи збільшенням номінальної вартості акцій), відбувається за наявності джерел збільшення статутного капіталу.

До основних джерел збільшення статутного капіталу відносяться:

- додаткові внески акціонерів (передплатників);
- реінвестування нарахованих дивідендів (виплата дивідендів акціями) або прибутку;
- суми дооцінки основних засобів товариства.

Таким чином, лише залучення додаткових внесків приводить до збільшення власного капіталу товариства. Реінвестування дивідендів (або прибутку) та використання сум дооцінки основних засобів приводять лише до зміни структури власного капіталу (збільшення статутного капіталу за рахунок відповідного зменшення нерозподіленого прибутку або додаткового капіталу у вигляді дооцінки активів).

Реінвестування дивідендів. Акціонерне товариство може оголосити дивіденди, що сплачуються акціями, з метою:

- збереження оборотного капіталу товариства (за рахунок уникнення грошових виплат);
- зниження ринкової ціни акції, збільшивши кількість акцій, які знаходяться в обігу (хоча цієї мети як такої легше досягти роздрібненням акцій);

- уникнення подвійного оподаткування, тому що подібний розподіл, якщо відповідає визначеним умовам, не розглядається як прибуток і відповідно обкладається податком;
- збільшення зареєстрованого капіталу товариства за рахунок перерозподілу нерозподіленого прибутку (незареєстрованої частини власного капіталу).

Дивіденди, сплачені акціями, як правило, складаються з простих акцій, випущених для власників простих акцій. При цьому здебільшого виплата дивідендів акціями здійснюється на пропорційній основі. Пропорційна основа означає, що кожний акціонер одержує додаткові акції відповідно до відсотка акцій якими він уже володіє. Акціонер, який має 10 відсотків акцій в обігу, одержить 10 відсотків будь-яких додаткових акцій, випущених як дивіденди. Завдяки цьому, дивіденди, сплачені акціями, не змінюють пропорційної частки власності кожного акціонера, а також не впливають на загальний власний капітал товариства емітента (при повному реінвестуванні дивідендів).

Зокрема, в Україні стимулюється саме пропорційна основа виплати дивідендів акціями. Законом України «Про оподаткування прибутку підприємства» передбачене звільнення дивідендів, сплачених акціями від податку на дивіденди лише за умови пропорційної основи їх виплати.

Твердження про те, що реінвестування дивідендів не змінює вартості власного капіталу, а лише змінює його структуру, є не зовсім коректним, але в багатьох випадках допустимим. Справа в тому, що дивіденди після їх оголошення перестають бути часткою нерозподіленого прибутку і стають заборгованістю, що зменшує власний капітал товариства на суму прибутку, розподіленого на виплату дивідендів. Таким чином, абстрактно будь-яке реінвестування дивідендів буде приводити до відповідного збільшення власного капіталу. Однак на практиці у випадку реінвестування дивідендів акціонерне товариство одразу оголошує про виплату дивідендів повністю або частково акціями. Таким чином, нарахування заборгованості по реінвестованих дивідендах є умовним та тимчасовим. Тому цим проміжним етапом реінвестування інколи нехтують при прогнозуванні динаміки власного капіталу.

Облік виплати дивідендів акціями здійснюється подібно до збільшення статутного капіталу при випуску додаткових акцій.

Сума збільшення зареєстрованого статутного капіталу товариства відображається записом:

Дебет 46 «Неоплачений капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі акціонерів товариства);

Кредит 40 «Статутний капітал».

Різниця між номінальною вартістю розміщених акцій та ціною їх придбання акціонерами відображається як емісійний дохід:

Дебет 46 «Неоплачений капітал»;

Кредит 421 «Емісійний дохід».

Сторнування податку на дивіденди, нарахованого на дивіденди, що реінвестуються, відображається записом:

Дебет 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
(аналітичні рахунки в розрізі засновників (акціонерів));

Кредит 641 «Розрахунки за податками».

Суми нарахованих дивідендів, списаних на зменшення заборгованості акціонерів з формування власного капіталу товариства, відображаються записом:

Дебет 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
(аналітичні рахунки в розрізі засновників (акціонерів));

Кредит 46 «Неоплачений капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі засновників (акціонерів)).

Приклад. Загальними зборами акціонерів ВАТ «Поділля» було прийняте рішення про нарахування дивідендів за підсумками 2005 року на всю суму нерозподіленого прибутку. В обігу знаходилися всі випущені товариством акції: 2 000 000 простих акцій номінальною вартістю 1 грн/акція.

Нерозподілений прибуток товариства після сплати податків на дату оголошення дивідендів становив 100 000 грн.

Загальними зборами акціонерів прийняте рішення про виплату дивідендів акціями нового випуску (реінвестування дивідендів) наполовину від суми нарахованих дивідендів — 50 000 грн). Акції реалізуються за курсовою вартістю 2 грн за акцію номінальною вартістю 1 грн.

1. Нарахування дивідендів за рахунок нерозподіленого прибутку відображається записом, грн:

Дебет 441 «Прибуток нерозподілений» — 100 000;

Кредит 443 «Прибуток, використаний у звітному році»
(нарахований фонд дивідендів) — 100 000.

Визначено коло власників акцій, які мають право на отримання дивідендів (усі власники — резиденти).

2. Нарахування персоніфікованих дивідендів по отримувачах (акціонерах) на початок виплати (за реєстром власників привілейованих акцій) відображається записом, грн:

Дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному році»
(нарахований фонд дивідендів) — 100 000;

Кредит 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» (аналітичні рахунки в розрізі отримувачів дивідендів) — 100 000.

3. Нарахування податку на дивіденди ($100\,000 \cdot 0,3 = 30\,000$ (грн) відображається записом, грн:

Дебет 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» (аналітичні рахунки в розрізі отримувачів дивідендів) — 30 000;

Кредит 641 «Розрахунки за податками» — 30 000.

4. Сторнування податку на дивіденди ($50\,000 \cdot 0,3 = 15\,000$ (грн), відображається записом, грн:

Дебет 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» (аналітичні рахунки в розрізі засновників (акціонерів)) — 15 000.

Кредит 641 «Розрахунки за податками» — 15 000.

5. Реєстрація випуску додаткових акцій та збільшення статутного капіталу на номінальну вартість випущених акцій відображається записом, грн:

Дебет 46 «Неоплачений капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі акціонерів товариства) — 25 000;

Кредит 40 «Статутний капітал» — 25 000.

6. Різниця між номінальною вартістю розміщених акцій та ціною їх придбання акціонерами відображена як емісійний дохід, грн:

Дебет 46 «Неоплачений капітал» — 25 000;

Кредит 421 «Емісійний дохід» — 25 000.

7. Списання сум нарахованих дивідендів на зменшення заборгованості акціонерів з формування власного капіталу товариства відображається записом, грн:

Дебет 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

(аналітичні рахунки в розрізі засновників (акціонерів)) — 50 000;

Кредит 46 «Неоплачений капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі засновників (акціонерів)) — 50 000.

8. Сплата грошової частки дивідендів наявними грошовими коштами безготівковим розрахунком відображається записом, грн:

Дебет 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

(аналітичні рахунки в розрізі отримувачів дивідендів) — 35 000;

Кредит 31 «Рахунки в банках» — 35 000.

Збільшення статутного капіталу за рахунок індексації балансової вартості основних засобів. Акціонерне товариство, яке відповідно до постанов Кабінету Міністрів України провело індексацію балансової вартості основних засобів, має право збільшити

статутний капітал на суму, що не перевищує суми індексації балансової вартості основних засобів, зменшеної на суму індексації зносу по них шляхом випуску акцій нової номінальної вартості або додаткової кількості акцій існуючої номінальної вартості. При випуску акцій у зв'язку зі збільшенням статутного капіталу за рахунок індексації основних засобів відкритий продаж акцій не здійснюється, інформація про випуск акцій реєстрації не підлягає.

Для збільшення статутного капіталу акціонерне товариство приймає рішення про збільшення статутного капіталу на суму індексації основних засобів шляхом випуску акцій нової номінальної вартості або додаткової кількості акцій існуючої номінальної вартості; публікує в установленому порядку повідомлення про збільшення статутного капіталу товариства; вносить зміни до статуту, пов'язані зі збільшенням статутного капіталу, та реєструє такі зміни в установленому порядку, а також реєструє в органах Державної комісії із цінних паперів та фондового ринку випуск акцій.

При збільшенні статутного капіталу шляхом емісії додаткової кількості акцій здійснюється випуск акцій тієї самої номінальної вартості, яка визначена раніше випущеними акціями. Додаткова кількість акцій розподіляється серед акціонерів пропорційно до їх частки у статутному фонді акціонерного товариства.

При збільшенні статутного капіталу шляхом емісії акцій нової номінальної вартості акції попередніх випусків обмінюються на акції нової номінальної вартості відповідно до кількості акцій, якими володіє акціонер.

У разі здійснення емісії акцій нової номінальної вартості або додаткової кількості акцій існуючої номінальної вартості реєстрація попередніх випусків акцій анулюється, і реєструвальний орган видає свідоцтво про реєстрацію випуску акцій з урахуванням останньої емісії.

Обмеження терміну обміну акцій та отримання акціонерами додаткової кількості акцій не допускаються.

Таким чином, спрощений порядок реєстрації випуску акцій у зв'язку зі збільшенням статутного капіталу на суму дооцінки основних засобів дозволяє здійснювати спрощений облік такої операції.

Видача додаткових акцій (або обмін попередніх акцій на акції з новою номінальною вартістю) відображається записом:

Дебет 423 «Дооцінка активів»;

Кредит 40 «Статутний капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі акціонерів та видів акцій).

Конвертація облігацій в акції. Конвертація облігацій є одним з методів управління капіталом та обіговими коштами акціо-

нерного товариства. З одного боку, товариство залучає довгострокові позикові кошти (які за рахунок додаткової можливості конвертації у власний капітал товариства є більш дешевими, ніж у середньому на фінансовому ринку), з іншого боку, товариство отримує можливість конвертувати строкові та платні позикові ресурси (заборгованість) у безстроковий та умовно платний власний капітал (статутний капітал та емісійний дохід).

Здійснення конвертації облігацій в акції дозволяє акціонерному товариству:

- зберегти обігові кошти (за рахунок уникнення погашення зобов'язань за облігаціями);
- погасити кредиторську заборгованість за облігаціями;
- збільшити власний капітал;
- покращити структуру балансу товариства та підвищити його кредитоспроможність

Умови конвертації облігацій в акції, які є додатком до загальних зобов'язань емітента за цим борговим цінним папером, визначаються при їх випуску та стандартно включають: термін, протягом якого можна здійснити обмін, коефіцієнт (курс) обміну облігацій на акції, вид акцій, на які може бути обміняна облігація.

Конвертація облігацій в акції є правом, але не обов'язком власника облігації. Для емітента виконання умов конвертації за бажанням власника облігації є обов'язковим.

Облік конвертації облігацій в акції здійснюється подібно до збільшення статутного капіталу при випуску додаткових акцій. При цьому заборгованість власників облігацій за придбані акції погашається шляхом зарахування заборгованості перед ними по облігаціях.

Сума збільшення зареєстрованого статутного капіталу товариства відображається записом:

Дебет 46 «Неоплачений капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі власників облігацій, які стали акціонерами товариства);

Кредит 40 «Статутний капітал».

Різниця між номінальною вартістю розміщених акцій та ціною їх придбання власниками облігацій (у випадку, коли курс акцій при обміні перевищує їх номінальну вартість) відображається як емісійний дохід:

Дебет 46 «Неоплачений капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі власників облігацій, які стали акціонерами товариства);

Кредит 421 «Емісійний дохід».

Списання сум зобов'язань товариства за облігаціями на зменшення заборгованості власників облігацій з формування власного капіталу товариства відображається записом:

Дебет 521 «Зобов'язання за облігаціями»

(аналітичні рахунки в розрізі власників облігацій);

Кредит 46 «Неоплачений капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі власників облігацій, які стали акціонерами товариства).

Приклад. ВАТ «Поділля» було випущено 500 000 конвертованих облігацій на загальну номінальну вартість 500 000 грн терміном обігу 2 роки.

Умови конвертації облігацій в акції, визначені при їх випуску, передбачали можливість здійснити обмін цих облігацій на прості акції товариства на момент закінчення терміну обігу облігацій з коефіцієнтом (курсом) обміну облігацій на акції — одна акція на дві облігації.

На момент погашення облігацій бажання здійснити обмін виявили власники 10 000 облігацій.

ВАТ «Поділля» здійснило додатковий випуск 5 000 акцій номінальною вартістю 1 грн для обміну їх на облігації та зареєструвало збільшення статутного капіталу.

1. Сума збільшення зареєстрованого статутного капіталу товариства відображається записом, грн:

Дебет 46 «Неоплачений капітал» — 5 000

(аналітичні рахунки в розрізі власників облігацій, які стали акціонерами товариства);

Кредит 40 «Статутний капітал» — 5 000.

2. Різниця між номінальною вартістю розміщених акцій та ціною їх придбання власниками облігацій буде відображена як емісійний дохід, грн:

Дебет 46 «Неоплачений капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі власників облігацій, які стали акціонерами товариства) — 5000;

Кредит 421 «Емісійний дохід» — 5000.

3. Списання сум зобов'язань товариства за облігаціями, поданими до обміну, на зменшення заборгованості власників облігацій по формуванню власного капіталу товариства відображається записом, грн:

Дебет 521 «Зобов'язання за облігаціями»

(аналітичні рахунки в розрізі власників облігацій) — 10 000;

Кредит 46 «Неоплачений капітал»

(аналітичні рахунки в розрізі власників облігацій, які стали акціонерами товариства) — 10 000.

Зменшення статутного капіталу. Рішення про зменшення статутного капіталу акціонерного товариства приймається у тому ж порядку, що і про його збільшення. Зменшення статутного капіталу здійснюється шляхом:

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

Рішенням акціонерного товариства про зменшення розміру статутного капіталу акції, не подані для анулювання, визнаються недійсними, але не раніше як через шість місяців після доведення до відома про це всіх акціонерів передбаченим статутом способом.

Анулювання викуплених акцій. Повне або часткове анулювання викуплених акцій призводить до зменшення статутного капіталу та супроводжується внесенням відповідних змін до статуту акціонерного товариства.

При анулюванні викуплених акцій номінальна вартість анульованих акцій відображається записом:

Дебет 40 «Статутний капітал»
(субрахунки за видами акцій);
Кредит 451 «Вилучені акції»
(субрахунки за видами акцій).

Якщо ціна викупу акцій, що підлягають анулюванню, перевищує їх номінальну вартість, то сума перевищення ціни викупу відноситься на дебет рахунка додаткового вкладеного капіталу (тобто зменшує його). Якщо ж при цьому сума різниці перевищує сальдо цього рахунка, її залишок відноситься на рахунок нерозподіленого прибутку.

Списання анульованих акцій у цьому випадку відображається записом:

Дебет 421 «Емісійний дохід»;
Дебет 425 «Інший додатковий капітал»;
Дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»;
Кредит 451 «Вилучені акції».

При зворотній ситуації (викупі акцій, що підлягають анулюванню, нижче від номінальної вартості) різниця відноситься на збільшення додатково вкладеного капіталу (по кредиту відповідного рахунка).

Сума, на яку ціна викупу акцій нижче їх номінальної вартості, відображається записом:

Дебет 451 «Вилучені акції»;
Кредит 425 «Інший додатковий капітал».

Приклад. На обліку ВАТ «Поділля» знаходяться викуплені в попередньому році 5000 простих акцій номінальною вартістю 1 грн, викуплені за курсовою вартістю 2 грн за акцію. Загальними зборами ВАТ «Поділля» прийняте рішення про анулювання викуплених акцій та зменшення статутного капіталу товариства.

1. Зменшення статутного капіталу на номінальну вартість анульованих акцій відображається записом, грн:

Дебет 40 «Статутний капітал» — 5000;

Кредит 451 «Вилучені акції» — 5000.

2. Списання суми перевищення ціни викупу над номінальною вартістю за рахунок наявного емісійного доходу відображається записом, грн:

Дебет 421 «Емісійний дохід» — 5000;

Кредит 451 «Вилучені акції» — 5000.

Зменшення номінальної вартості акцій. У випадку зменшення статутного капіталу шляхом зменшення номінальної вартості акцій випуск попередніх акцій анулюється і вони обмінюються на акції нового випуску з меншою номінальною вартістю у співвідношенні «один до одного». Наприклад, зменшивши статутний капітал удвічі, товариство повинне замість однієї старої акції номінальною вартістю 2 грн видати акціонеру одну нову акцію номінальною вартістю 1 грн.

Ця операція, на перший погляд, подібна роздрібненню акцій, однак на відміну від роздрібнення, при якому статутний капітал залишається незмінним, а кількість акцій, яким він оформлений, збільшується (з пропорційним зменшенням їх номінальної вартості), зменшення номінальної вартості акцій спричинене зменшенням розміру самого статутного капіталу із збереженням загальної кількості випущених акцій.

При цьому акціонерне товариство відшкодовує власнику акцій збитки, пов'язані зі змінами статутного фонду. Спори щодо відшкодування цих збитків вирішуються судом або арбітражним судом.

Капітал, який на вимогу учасника акціонерного товариства має бути повернений у разі зменшення номінальної вартості акцій, облічується на субрахунок 672 «Розрахунки за іншими виплатами».

Сума зменшення статутного капіталу за рахунок зменшення номінальної вартості акцій відображається записом:

Дебет 40 «Статутний капітал»;

Кредит 672 «Розрахунки за іншими виплатами».

Існуюча в Україні практика відшкодування збитків акціонерам у зв'язку зі зменшенням статутного капіталу шляхом зменшення номінальної вартості випущених ним акцій обмежується лише виплатою акціонерами різниці між старим (більшим) та новим (меншим) номіналами акцій товариства.

Сума компенсації акціонерам відображається записом:

Дебет 672 «Розрахунки за іншими виплатами»;

Кредит 30 «Каса», Кредит 31 «Рахунки в банках».

Приклад. Загальні збори ВАТ «Поділля» прийняли рішення про зменшення статутного капіталу з 2 000 000 грн до 1 000 000 грн шляхом зменшення номінальної вартості випущених акцій з 1 грн до 50 коп. за одну акцію.

Здійснене анулювання попереднього випуску акцій, реєстрація акцій нового випуску з номіналом 50 коп. та зареєстровані зміни статутного капіталу. Нараховане відшкодування власникам акцій та здійснено обмін анульованих акцій на акції нового випуску.

1. Сума зменшення статутного капіталу за рахунок зменшення номінальної вартості акцій відображається записом, грн:

Дебет 40 «Статутний капітал» — 1 000 000;

Кредит 672 «Розрахунки за іншими виплатами» — 1 000 000.

2. Сплатена компенсація власникам акцій безготівковим розрахунком буде відображатися записом, грн:

Дебет 672 «Розрахунки за іншими виплатами» — 1 000 000;

Кредит 31 «Рахунки в банках» — 1 000 000.

Резюме



1. Пасиви — це вираз права власності на активи (майно) відповідних юридичних або фізичних осіб, які передали це майно у користування.

2. Власний капітал — це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Залежно від джерела формування власний капітал можна поділити на вкладений капітал і накопичений капітал. Він є основним початковим та умовно безстроковим джерелом фінансування господарської діяльності підприємства, а також джерелом погашення збитків підприємства.

3. Накопичений капітал — це капітал, отриманий у процесі діяльності підприємства. Він включає: капітал від переоцінки — додатковий капітал, сформований унаслідок доо-

цінки активів, яка здійснюється у випадках, передбачених чинним законодавством, та відповідно до положень бухгалтерського обліку; дарчий капітал — додатковий капітал, отриманий підприємством від інших осіб у вигляді безоплатно одержаних активів (додатково отриманий капітал); нерозподілений прибуток — частина чистого прибутку, що не була розподілена між власниками.

4. Облік статутного капіталу здійснюється на рахунок 40 «Статутний капітал». Облік пайового капіталу здійснюється на рахунок 41 «Пайовий капітал». Облік додаткового вкладеного капіталу здійснюється на відповідних субрахунках рахунка 42 «Додатковий капітал». Резервний капітал підприємства, створений згідно з діючим законодавством та засновницькими документами за рахунок нерозподіленого прибутку, обліковується на рахунок 43 «Резервний капітал». Нерозподілений прибуток або (залежно від результатів господарської діяльності) непокриті збитки відображаються на субрахунках рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Облік вилученого капіталу здійснюється на рахунок 45 «Вилучений капітал». Для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу, підприємства використовується рахунок 46 «Неоплачений капітал».

Контрольні запитання



1. Що характеризує термін «пасив» в бухгалтерському балансі?
2. Що таке власний капітал і як він визначається?
3. Як поділяється власний капітал залежно від джерел формування?
4. Як отримуються накопичений капітал і які джерела він включає?
5. Які основні елементи включає власний капітал?
6. Які існують основні коригуючі показники власного капіталу?
7. Як обліковується основний капітал?
8. Що включає пайовий капітал і як він обліковується?
9. Що відображає додатковий вкладений капітал і як він обліковується?
10. Що таке емісійний дохід, як він визначається і обліковується?
11. Що таке інший додатковий капітал і як він обліковується?

12. Що відображає нерозподілений прибуток (непокритий збиток) і як він обліковується?

13. Що відображає неоплачений капітал і як він обліковується?

14. Що відображає Вилучений капітал і як він обліковується?

15. Як формується і обліковується статутний капітал?

16. Як обліковуються розрахунки з учасниками та засновниками підприємства?

17. З якою метою формується і як обліковується резервний капітал?

18. Як обліковуються розрахунки при нарахуванні і виплаті дивідендів?

19. Які особливості обліку розрахунків при зміні власного капіталу?

Тестові завдання



1. Що характеризують собою пасиви в бухгалтерському обліку?

- 1) кошти, які відіграють пасивну роль в господарській діяльності;
- 2) заморожені кошти засновників підприємства;
- 3) **об'єкти обліку як суб'єкти — носії права власності на активи;**
- 4) вилучені з процесу господарської діяльності матеріально-грошові засоби.

2. Що таке власний капітал підприємства?

- 1) капітал, що знаходиться на балансі підприємства;
- 2) **частина в активах підприємства, що залишається після вирачування його зобов'язань;**
- 3) грошова частина активів підприємства;
- 4) ринкова вартість грошово-матеріальних цінностей, внесених в статутний фонд засновниками підприємства.

3. Що включає накопичений капітал?

- 1) капітал від економії виробництва, від заощаджень в банку, дарчий капітал;
- 2) капітал від зниження собівартості, від спонсорів, нерозподілений прибуток;
- 3) **капітал від переоцінки, дарчий капітал, нерозподілений прибуток;**
- 4) капітал від завищених цін, від зростання попиту на товар, дарчий капітал.

4. Що таке емісійний дохід акціонерного товариства?

- 1) дохід товариства від випущених акцій;
- 2) дохід від залучених до товариства учасників;
- 3) різниця між вартістю статутного фонду на кінець і на початок року;
- 4) різниця між вартістю реалізації випущених ними акцій та їх номінальною вартістю.

5. Як правильно відобразити в обліку реєстрацію статуту з визначеним статутним капіталом?

- 1) дебет 40 «Статутний капітал»
кредит 46 «Неоплачений капітал»;
- 2) дебет 46 «Неоплачений капітал»;
кредит 40 «Статутний капітал»;
- 3) дебет 43 «Резервний капітал»,
кредит 40 «Статутний капітал»;
- 4) дебет 40 «Статутний капітал»
кредит 45 «Вилучений капітал».

6. Як правильно відобразити в обліку внески до статутного капіталу грошовими коштами?

- 1) дебет 31 «Рахунки в банку»
кредит 46 «Неоплачений капітал»;
- 2) дебет 46 «Неоплачений капітал»
кредит 31 «Рахунки в банку»;
- 3) дебет 40 «Статутний капітал»
кредит 31 «Рахунки в банку»;
- 4) дебет 31 «Рахунки в банку»
кредит 40 «Статутний капітал».

7. Як правильно відобразити в обліку суму емісійного доходу (згідно з договорами із засновниками)?

- 1) дебет 40 «Статутний капітал»
кредит 421 «Емісійний дохід»;
- 2) дебет 421 «Емісійний дохід»
кредит 46 «Неоплачений капітал»;
- 3) дебет 46 «Неоплачений капітал»
кредит 421 «Емісійний дохід»;
- 4) дебет 421 «Емісійний дохід»
кредит 40 «Статутний капітал».

8. Як правильно відобразити в обліку суму збільшення зареєстрованого статутного капіталу товариства?

- 1) дебет 40 «Статутний капітал»
кредит 31 «Рахунки в банку»;

- 2) дебет 31 «Рахунки в банку»
кредит 46 «Неоплачений капітал»;
3) дебет 46 «Неоплачений капітал»
кредит 40 «Статутний капітал»;
4) дебет 31 «Рахунки в банку»
кредит 40 «Статутний капітал».

9. Як правильно відобразити в обліку нарахування дивідендів за рахунок нерозподіленого прибутку?

- 1) дебет 441 «Прибуток нерозподілений»
кредит 443 «Прибуток, використаний у звітному році» (нарахований фонд дивідендів);
2) дебет 441 «Прибуток нерозподілений»
кредит 31 «Рахунки в банку»;
3) дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному році» (нарахований фонд дивідендів);
кредит 40 «Статутний капітал»
4) дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному році» (нарахований фонд дивідендів)
кредит 441 «Прибуток нерозподілений».

10. Як правильно відобразити в обліку нарахування персоналізованих дивідендів по отримувачах (акціонерах) на початок виплати (за реєстром власників привілейованих акцій)?

- 1) дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному році» (нарахований фонд дивідендів)
кредит 40 «Статутний капітал»;
2) дебет 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» (аналітичні рахунки в розрізі отримувачів дивідендів)
кредит 443 «Прибуток, використаний у звітному році» (нарахований фонд дивідендів);
3) дебет 443 «Прибуток, використаний у звітному році» (нарахований фонд дивідендів);
кредит 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» (аналітичні рахунки в розрізі отримувачів дивідендів);
4) дебет 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» (аналітичні рахунки в розрізі отримувачів дивідендів)
кредит 40 «Статутний капітал».

11. Як правильно відобразити в обліку суму зменшення статутного капіталу за рахунок зменшення номінальної вартості акцій?

- 1) дебет 40 «Статутний капітал»
кредит 672 «Розрахунки за іншими виплатами»;

- 2) дебет 40 «Статутний капітал»
кредит 451 «Вилучені акції»;
- 3) дебет 40 «Статутний капітал»
кредит 425 «Інший додатковий капітал»;
- 4) дебет 672 «Розрахунки за іншими виплатами»
кредит 40 «Статутний капітал».

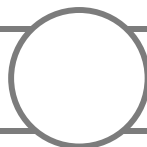
12. Як правильно відобразити в обліку суму зменшення статутного капіталу на номінальну вартість анульованих акцій?

- 1) дебет 46 «Неоплачений капітал»
кредит 40 «Статутний капітал»;
- 2) дебет 40 «Статутний капітал»
кредит 46 «Неоплачений капітал»;
- 3) дебет 40 «Статутний капітал»
кредит 451 «Вилучені акції»;**
- 4) дебет 451 «Вилучені акції»
кредит 40 «Статутний капітал».



Розділ 5

ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ



- 5.1. *Визнання, оцінка та класифікація зобов'язань.*
- 5.2. *Облік довгострокових кредитів банку.*
- 5.3. *Облік інших довгострокових фінансових зобов'язань.*
- 5.4. *Облік поточних зобов'язань.*
- 5.5. *Облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень.*
- 5.6. *Бухгалтерський облік гуманітарної допомоги.*
- 5.7. *Облік інших забезпечень.*
- 5.8. *Облік інших поточних зобов'язань.*

Ключові поняття і терміни: Облік, розрахунки, зобов'язання, довгострокові позики, короткострокові позики, виплата відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, кошти цільового фінансування і цільових надходжень, конвертовані облігації, векселі, поточні зобов'язання, допомога з тимчасової непрацездатності, виплата заробітної плати, доходи майбутніх періодів.

Після вивчення теми студент повинен:

Знати:

- сутність і структуру зобов'язань;
- порядок обліку довгострокових кредитів банку;
- порядок обліку короткострокових кредитів банку;
- порядок обліку інших довгострокових і короткострокових зобов'язань.

Вміти:

- дати визначення зобов'язанням і здійснити їх групування;
- здійснити облік довгострокових зобов'язань;
- здійснити облік короткострокових зобов'язань;
- обліковувати кошти цільового фінансування і цільових надходжень.

5.1. ВИЗНАННЯ, ОЦІНКА ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Зобов'язання виникають внаслідок здійснення підприємством господарських операцій, пов'язаних з отриманням кредитів, а також товарів і послуг з відстроченням платежу. Майнові

відносини між суб'єктами господарювання, що виникають у результаті здійснення таких операцій, набувають характеру цивільно-правових зобов'язань.

Стаття 151 Цивільного кодексу України наголошує: «У силу зобов'язання одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь іншої сторони (кредитора) певну дію, як-от: передати майно, виконати роботу, сплатити гроші та інше або утриматися від певної дії. а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку». Із цього визначення випливає, що в будь-якому зобов'язанні розрізняються:

- суб'єкти;
- об'єкти;
- зміст зобов'язання, що забезпечує індивідуалізацію зобов'язання у кожному конкретному випадку.

Суб'єктами зобов'язання можуть виступати як фізичні, так і юридичні особи. Це:

кредитор — особа, якій належить право вимоги;

боржник — особа, яка несе обов'язок, що відповідає праву вимоги кредитора.

Кожний із суб'єктів зобов'язання має права й обов'язки, юридично однакове положення і не підпорядкований іншому.

У деяких зобов'язаннях один із суб'єктів виступає виключно як кредитор, інший — виключно як боржник. Однак здебільшого кожен з учасників зобов'язання є водночас і кредитором, і боржником, оскільки обидві сторони можуть мати права й обов'язки одна перед іншою.

Об'єктом зобов'язання є те, на що спрямовані права й обов'язки суб'єктів. Так, кредитор має право вимагати від боржника, а боржник зобов'язаний вчинити на користь кредитора певну дію: передати майно, виконати роботу, сплатити гроші. Отже, об'єктами зобов'язань є дії. Наприклад, у договорі купівлі-продажу продавець зобов'язаний передати майно, а покупець — оплатити його.

Зміст зобов'язання становлять права, вимоги кредитора й обов'язки боржника. За змістом виділяють зобов'язання, спрямовані на:

- 1) тимчасове користування на підставі договорів майнового найму, найму житлового приміщення, безоплатного користування майном;
- 2) виконання робіт на підставі замовлення чи договорів про спільну діяльність або підяду;
- 3) надання послуг на підставі договорів перевезення, страхування, доручення, комісії;

4) сплату грошей на підставі договорів позики, кредитних договорів, договорів банківського вкладу і банківського рахунка;

5) відшкодування втрат, заподіяних у результаті протиправних дій;

б) повернення безпідставно придбаного майна.

Переважна більшість зобов'язань виникає з договорів. Договір — це згода двох і більше осіб, спрямована на виникнення, зміну або припинення взаємних прав і обов'язків. Договори, угоди, контракти — основні документи, що передбачають права й обов'язки сторін Вони є підставами виникнення зобов'язань.

Для правильної організації бухгалтерського обліку зобов'язань важливим є визначення моменту виникнення зобов'язання, оскільки юридичні та економічні аспекти цього питання не збігаються.

Так, у момент підписання угоди на поставку товарів виникає юридичне зобов'язання, суть якого полягає в тому, що воно підлягає виконанню у майбутньому. У бухгалтерському обліку таке зобов'язання не знаходить відображення, оскільки воно не є борговим.

У бухгалтерському обліку зобов'язання реєструється лише тоді, коли у зв'язку з ним виникає заборгованість. Як правило, заборгованість виникає після одержання прав використання товарів і послуг. Разом з тим, невиконання укладеної угоди може привести до штрафних санкцій, заборгованість за якими також має відображатись у бухгалтерському обліку.

Визначення та визнання зобов'язань. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та розкриття її у фінансовій звітності визначаються П(С)БО «Зобов'язання». Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форми власності, крім бюджетних установ.

Визначення, визнання, порядок оцінки та розкриття інформації щодо зобов'язань регламентуються також Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 2 «Баланс». 13 «Фінансові інструменти».

Зобов'язання — це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Зобов'язання містять у собі ймовірність майбутнього вилучення коштів підприємства і втрати економічної вигоди внаслідок прийнятих у минулому обов'язків. Водночас підприєм-

ство може мати обов'язок діяти певним чином, але це не обов'язково призводить до відображення у його бухгалтерському обліку і фінансовій звітності певного зобов'язання.

Обов'язки підприємства розглядаються як його зобов'язання, якщо вони:

1. існують на даний момент і є наслідком минулих господарських операцій (наприклад, придбання товарів чи послуг) або подій (понесені чи передбачувані збитки, за які підприємство несе відповідальність). Як правило, зобов'язання виникає тільки тоді, коли актив отримано або коли підприємство укладає невідомну угоду придбати актив — тобто в результаті минулих операцій або інших минулих подій. Так, придбання товарів і отримання послуг з відстроченням платежу приводить до виникнення кредиторської заборгованості, а одержання позики банку приводить до зобов'язання повернути її.

2. Пов'язані з необхідністю майбутніх платежів з метою збереження господарських зв'язків підприємства або зі здійсненням нормальної підприємницької діяльності.

3. Мають бути виконані неминуче. Економічні наслідки невиконання зобов'язання, наприклад у зв'язку зі штрафними санкціями, не дадуть підприємству можливості уникнути вибуття ресурсів на користь іншої сторони.

4. Мають визначений строк виконання, хоча точна дата може бути невідомою.

5. Прийняті стосовно суб'єктів (юридичних чи фізичних осіб або їх групи), які можуть бути ідентифіковані, якщо не в момент прийняття зобов'язання, то в момент його виконання.

Зобов'язання визнається і відображається у бухгалтерському обліку за умови, що: його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Відповідно до П(С)БО 11 з метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на: довгострокові, поточні; забезпечення; непередбачені зобов'язання.

Залежно від порядку визначення суми зобов'язання можна поділити на реальні та потенційні.:

Реальні зобов'язання виникають на основі договору, контракту, одержаного рахунка. Як правило, сума заборгованості по них є конкретною, вона відома і прямо вказується у відповідних до-

кументах або розраховується на підставі встановлених правил (ставок, норм, тарифів тощо).

Залежно від строку погашення реальні зобов'язання поділяють на поточні (короткострокові) та довгострокові. Згідно з П(С)БО 2 «Баланс» зобов'язання класифікуються як **поточні**, якщо вони: будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців починаючи з дати балансу. Усі інші зобов'язання є довгостроковими.

Поточні зобов'язання включають: короткострокові кредити банків, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; короткострокові векселі видані; кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги; поточну заборгованість за розрахунками з одержаних авансів, з бюджетом, з позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками із внутрішніх розрахунків; інші поточні зобов'язання.

Поточні зобов'язання відображаються в Балансі за сумою погашення. Сума погашення — це дисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, що, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства. У разі віднесення заборгованості до складу поточних зобов'язань застосовують підхід, аналогічний визначенню поточних активів.

Зобов'язання, пов'язані з витратами, які виникають у ході нормального операційного циклу (внаслідок придбання товарно-матеріальних цінностей, нарахування комунальних послуг, заробітної плати персоналу тощо), є поточними навіть тоді, коли термін їх погашення настає після 12 місяців від дати балансу.

Зобов'язання, що прямо не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (кредити банку, оголошені дивіденди, податок на прибуток, що підлягає сплаті), вважають поточними лише за умови, що їх потрібно погасити протягом 12 місяців з дати балансу.

5.2. ОБЛІК ДОВГОСТРОКОВИХ КРЕДИТІВ БАНКУ

Кредит — це надання банком грошових коштів юридичним та фізичним особам у тимчасове користування на визначених умовах.

Банківський кредит надається суб'єктам кредитування всіх форм власності на комерційній договірній основі за умови дотримання принципів: забезпеченості; повернення; строковості. платності; цільового використання.

Комерційні банки можуть надавати кредити всім суб'єктам господарської діяльності незалежно від їх галузевої належності, статусу і форми власності за умови наявності у них реальних можливостей та правових форм забезпечення своєчасного повернення позики та сплати відсотків (комісійних) за користування кредитом.

Кредити видаються суб'єктам господарської діяльності у безготівковій формі шляхом: 1) сплати платіжних документів з позичкового рахунка як у національній, так і в іноземній валюті; 2) перерахування на поточний рахунок позичальника, а також у готівковій формі для розрахунків із здавачами сільськогосподарської продукції.

Забороняється надання кредитів на: покриття збитків господарської діяльності позичальника; формування та збільшення статутного капіталу комерційних банків та інших господарських товариств; придбання цінних паперів будь-яких підприємств.

Форми та види кредитів визначені Положенням Національного банку України «Про кредитування», відповідно до якого кредити, що видаються банками, за строками користування поділяються на:

- а) короткострокові — до 1 року;
- б) середньострокові — до 3 років;
- в) довгострокові — понад 3 роки.

Взаємовідносини між банком і позичальником регламентуються кредитним договором, що укладається у письмовій формі. У кредитному договорі визначаються права, обов'язки та відповідальність сторін, які не можуть бути змінені в односторонньому порядку. За кредитним договором банк бере на себе зобов'язання надати у розпорядження позичальника на узгоджений термін певну суму коштів, а позичальник бере на себе зобов'язання використай-кошти на цілі, обумовлені договором, повернути банку основну суму боргу: відсотки в узгоджений строк, а також сплатити збори і комісійні, пов'язані з отриманням кредиту.

Кредитним договором визначаються:

- сторони договору;
- основні обов'язки сторін;
- сума кредиту;
- графік погашення кредиту і відсотків;
- ставка відсотка та умови, за яких вона може бути змінена;
- умови використання кредиту позичальником;
- вид забезпечення кредиту;

- відповідальність позичальника за невиконання в зазначений строк своїх зобов'язань за кредитним договором;
- зобов'язання позичальника надавати банку інформацію і необхідні документи, що підтверджують фінансовий і діловий стан підприємства;
- право банку проводити перевірку цільового використання кредиту та наявність і умови зберігання заявленого майна;
- порядок припинення дії кредитного договору.

Необхідні відомості про позичальника та інформація, отримана банком при оформленні кредиту, систематизуються у кредитній справі позичальника, у якій документи групуються таким чином:

- 1) матеріали з надання кредиту (кредитний договір, боргові зобов'язання. Гарантійні листи тощо);
- 2) фінансово-економічна інформація (бухгалтерські баланси, звіти про фінансові результати, бізнес-плани тощо);
- 3) матеріали про кредитоспроможність позичальника (довідки, отримані від інших банків, запити, планування, звіти аудиторських фірм тощо).

Як правило, банк вимагає, щоб вартість забезпечення щонайменше вдвічі перевищувала суму кредиту.

Відповідно до діючого законодавства забезпечення кредиту оформляється окремим договором.

Об'єктами довгострокового банківського кредитування можуть бути капітальні витрати на реконструкцію, модернізацію та розширення діючих основних фондів, на нове будівництво, на приватизацію та інше.

Згідно з П(С)БО 2 «Баланс» довгострокові кредити банків — це сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погоди-вся не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;
- не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами, що не є поточними зобов'язаннями, ведеться на рахунку 50 «Довгострокові позики».

За кредитом рахунка 50 «Довгострокові позики» відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення до їх складу короткострокових (відстрочених) позик, за дебетом — погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Рахунок 50 «Довгострокові позики» має такі субрахунки:

501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»;

502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»;

504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»;

506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті».

На субрахунках 505, 506 відображаються суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків). Нижче наведені бухгалтерські записи з обліку довгострокових кредитів:

1 Отримана на поточний рахунок довгострокова позика банку в національній валюті:

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

Кредит 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті».

2. Отримана на поточний рахунок довгострокова позика банку в іноземній валюті:

Дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

Кредит 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті».

3. Нараховані відсотки за отриманий кредит:

Дебет 951 «Відсотки за кредит»;

Кредит 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

4. У кінці звітнього періоду списані нараховані відсотки за отриманий кредит:

Дебет 792 «Результат фінансових операцій»;

Кредит 951 «Відсотки за кредит».

5. Погашення заборгованості перед банком за:

а) нарахованими відсотками:

Дебет 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;

Кредит 31 «Рахунки в банках».

б) довгостроковими позиками:

Дебет 50 «Довгострокові позики»;

Кредит 31 «Рахунки в банках».

6. Переведення частини довгострокової заборгованості у поточну:
Дебет 50 «Довгострокові позики»;
Кредит 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

7. Погашення поточної частини довгострокової заборгованості:
Дебет 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»;
Кредит 31 «Рахунки в банках».

Аналітичний облік по кредиту рахунка 50 «Довгострокові позики» ведеться в розрізі за кожним позикодавцем окремо по кожному кредиту та строку його повернення. Для синтетичного обліку призначений Журнал 2, який відкривається на місяць. Наприкінці місяця обороти по кредиту переносять до Головної книги.

Приклад. Підприємство отримало кредит (3 роки) на суму 200 000 грн для модернізації виробничого обладнання. Відсоток по кредиту — 25 % річних.

За умови, що відсотки сплачуються щорічно, а сума кредиту повертається в кінці строку використання, проведемо наступні розрахунки:

Сума відсотків до сплати (в рік) $200\,000 \cdot 0,25 = 50\,000$ грн.

Наприкінці першого і другого років сума позики (200 000 грн) відображається в розділі III «Довгострокові зобов'язання» пасиву балансу. Наприкінці третього року сума переміститься в статтю «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» розділу IV.

Для узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових при настанні строку погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу призначено рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», який має субрахунки:

611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті» та

612 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті».

За кредитом рахунка 61 відображається та частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом — погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

Аналітичний облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями ведеться за кредиторами та видами заборгованості.

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

Довгострокові зобов'язання відображаються у Балансі підприємства за теперішньою вартістю.

5.3. ОБЛІК ІНШИХ ДОВГОСТРОКОВИХ ФІНАНСОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Інші довгострокові фінансові зобов'язання — сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язань із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки.

Прикладом інших довгострокових фінансових зобов'язань можуть бути зобов'язання підприємств за довгостроковими облігаціями та довгостроковими векселями виданими.

Облігаційні позики, що випускаються великими компаніями, є одним з основних традиційних способів залучення капіталу в економічно розвинених країнах. В Україні цей спосіб ще не набув поширення. Проте можливість випуску облігацій підприємством передбачена законодавством.

При придбанні облігацій кредитори не отримують права голосу, що дозволяє підприємству — емітенту облігацій залучити кошти і зберегти контроль над капіталом. Крім того, на відміну від дивідендів, виплата відсотка за облігаціями відноситься до витрат, що вираховуються з доходів при визначенні оподаткованого прибутку.

До вад облігаційних позик відносять те, що виплати відсотка повинні здійснюватися в зазначені дати незалежно від доходу позичальника, у момент погашення облігацій має бути сплачена значна сума коштів.

В економічно розвинених країнах широко використовуються різні види облігаційних позик, які мають особливості в розміщенні на ринку, обігу і вилученні, у визначенні ринкової вартості, що впливає на їх облік.

Оцінка ринкової вартості облігацій ураховує ринкову ставку відсотка і відомості, що вказуються на самому цінному папері:

- номінальну вартість облігації, що звичайно дорівнює сумі, за якою вона погашається при настанні терміну погашення;
- термін погашення;

- номінальну ставку відсотка, що сплачується кредиторам протягом дії облігації через обумовлені проміжки часу;
- дати випуску облігації і сплати відсотків.

При придбанні облігації інвестор розраховує на два типи майбутніх грошових доходів: поточні виплати відсотків і одноразове погашення боргу. Ринкова реальна вартість облігації і являє дисконтовану за ринковою ставкою вартість цих розподілених у часі майбутніх грошових надходжень.

Для реєстрації розміщення облігацій і нарахування відсотків за ними компанії ведуть спеціальний журнал розміщення облігацій. Облігаційну позику в цілому характеризують:

- сума позики;
- номінальна ставка відсотка і терміни виплати відсотків;
- строк позики і графік її погашення.

Обліковий підхід до облігацій ґрунтується, головним чином, на принципах вартості і погодженості. Відображення облігаційної позики в обліку здійснюється за поточною (теперішньою) ринковою вартістю і тому залежить від співвідношення номінальної і ринкової ставок відсотка. Якщо номінальна ставка відсотка нижча від ринкової, то номінальна вартість облігації перевищує поточну. Тому, щоб урівняти дохід від облігації з доходом за ринковою ставкою, остання продається зі знижкою. Якщо ж номінальна ставка відсотка перевищує ринкову, то номінальна вартість облігації менша поточної і реалізується з премією.

Заборгованість за облігаціями, а також непогашені знижки і премії відображаються в Балансі як довгострокові зобов'язання.

Облік довгострокових облігацій ведеться на рахунку 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями», який призначено для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу.

Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» має такі субрахунки:

- 521 «Зобов'язання за облігаціями»;
- 522 «Премія за випущеними облігаціями»;
- 523 «Дисконт за випущеними облігаціями».

За кредитом субрахунка 521 «Зобов'язання за облігаціями» ведеться облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій.

За кредитом субрахунка 522 «Премія за випущеними облігаціями» відображаються нарахування сум премій за випущеними

облігаціями, за дебетом — погашення заборгованості з нарахованих премій за облігаціями.

За дебетом субрахунка 523 «Дисконт за випущеними облігаціями» ведеться облік сум дисконту за випущеними облігаціями, за кредитом — списання нарахованих сум.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їх видами та термінами погашення.

Існує низка проблем, пов'язаних з обліком довгострокових облігацій. Ми розглянемо найбільш типові. Це: облік облігацій, випущених за номіналом, з дисконтом або премією, випущених між датами виплати відсотків, у день нарахування відсотка, що не збігається з кінцем фінансового року; облік дострокового погашення облігацій, конвертації облігацій в акції, фонду погашення, витрат на розміщення позики.

Розглянемо класичну облігаційну позику з постійною ставкою відсотка, що дорівнює ринковій.

Приклад. ВАТ «Товари» 2.01.2006 р. випустило облігації позики на 3 млн грн. Номінальна й емісійна вартості облігації — 100 грн, заявлена ставка — 10 % річних і дорівнює ринковій, строк — 8 років. Відсотки сплачуються один раз на рік 31 грудня. Дата погашення — 31.12.2013 р.

При продажу облігацій ВАТ зробить записи, грн:

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — 3 000 000;

Кредит 521 «Зобов'язання за облігаціями» — 3 000 000.

Подальші після розміщення позики зміни ринкової ставки відсотка при веденні її обліку не приймаються до уваги. У балансах ВАТ на 31.12.2006—2012 рр. будуть аналогічні записи: довгострокове зобов'язання в сумі 3 000 000 грн та відповідна сума грошових коштів.

У Балансі ВАТ «Товтри» на кінець 2012 року зобов'язання в 3 млн грн повинне бути перекваліфіковане з довгострокового у короткострокове, грн:

Дебет 521 «Зобов'язання за облігаціями» — 3 000 000;

Кредит 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» — 3 000 000.

Щорічна виплата відсотків протягом строку позики і погашення основної заборгованості будуть відображені записами:

1. Нараховані відсотки за облігаціями, грн:

Дебет 952 «Інші фінансові витрати» — 300 000;

Кредит 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» — 300 000.

2. Сплачені відсотки за облігаціями, грн:

Дебет 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» — 300 000;

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — 300 000.

3. Погашення основного боргу, грн:

Дебет 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» — 300 000;

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — 300 000.

Довгострокові облігації, випущені зі знижкою (дисконтом) при емісії. Емітенти зменшують ціну продажу облігації проти номінальної вартості, щоб компенсувати інвесторам різницю між ринковою та встановленою за облігацією дохідністю подібних цінних паперів. До цього прийому вдаються, коли при розміщенні позики ринкова ставка перевищує номінальну.

Приклад. Припустимо, що у попередньому прикладі з облігацією, номінальна й емісійна вартість якої становить 100 грн і купонна ставка — 10 % річних, ринкова ставка відсотків становить 12 %. Погашення облігацій — у кінці строку.

Для визначення продажної ціни облігації необхідно розрахувати теперішню вартість за ринковою ставкою двох майбутніх грошових потоків, пов'язаних з облігацією:

1) номінальної вартості облігації, що погашається у кінці 8-го року

$$(n - 8; i - 12 \%);$$

2) відсотків, що сплачуються кожний рік протягом 8 років

$$(n - 8; i - 12 \%).$$

Для розрахунку першої величини використаємо таблицю теперішньої вартості одноразового платежу, другої — таблицю теперішньої вартості звичайного ануїтету.

Теперішня вартість, грн.

1) основна сума: $100 \cdot 0,40388$ 40,388;

2) відсотки: $10 \cdot 4,96764$ 49,676;

3) Продажна ціна облігації 90,064.

Отже, сума 2 702 000 грн ($90,065 \cdot 30\ 000$) є дисконтованою вартістю зобов'язань АТ по облігаційній позиці, дисконт становить 298 000 грн.

$$(3\ 000\ 000 - 2\ 702\ 000).$$

При продажу облігацій АТ зробить записи:

1. Випущені облігації з дисконтом на строк більше від одного року:

а) отримано грошові кошти, грн:

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — 2 702 000;

Кредит 521 «Зобов'язання за облігаціями» — 2 702 000.

б) дисконт за облігаціями, грн:

Дебет 523 «Дисконт за випущеними облігаціями» — 298 000;

Кредит 521 «Зобов'язання за облігаціями» — 298 000.

ВАТ отримало грошових коштів менше, ніж зобов'язань за позикою, але при погашенні воно повинне буде виплатити інвесторам суму, що перевищує ринкову ціну позики на величину знижки. Знижка додається до сплачуваних відсотків протягом дії позики. Відповідна частина знижки амортизується кожного облікового періоду, при цьому збільшуються щорічні витрати ВАТ на виплату відсотків, а поточна вартість облігацій буде постійно зростати. До дати погашення позики знижка буде повністю амортизована, балансовий залишок основної заборгованості (поточна вартість облігацій) зросте до суми, що підлягає погашенню (номінальної вартості). Загальні витрати на виплату відсотків складуть суму відсотків і знижки.

Як показано вище, субрахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті» дебетується на отриману суму (2,702 млн грн), субрахунок 521 «Зобов'язання за облігаціями» кредитується на суму номінальної вартості облігацій (3 млн грн), а різниця між ними (298 тис. грн) віднесена на дебет субрахунка 523 «Дисконт за випущеними облігаціями».

Щорічна сума витрат на відсотки за облігаціями визначається шляхом застосування постійної ринкової ставки, що діяла на момент випуску облігацій, до їх балансової вартості.

Балансова вартість облігацій на кінець звітного періоду і є дисконтованою вартістю довгострокового зобов'язання за облігаціями.

Наприкінці 2011 року в обліку ВАТ будуть зроблені такі записи: Нараховані відсотки за облігаціями, випущеними з дисконтом:

а) сума відсотків, грн:

Дебет 952 «Інші фінансові витрати» — 300 000;

Кредит 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» — 300 000.

б) сума амортизації дисконту, грн:

Дебет 952 «Інші фінансові витрати» — 24 240;

Кредит 523 «Дисконт за випущеними облігаціями» — 24 240.

Сплачені відсотки за облігаціями, грн:

Дебет 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» — 300 000;

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — 300 000.

Аналітичні записи на відповідні суми будуть зроблені в кінці кожного року.

У фінансовій звітності АТ за 2011 рік буде відображена:

1. Балансова вартість облігацій, грн:

Баланс (ряд. 450 «Інші довгострокові фінансові зобов'язання») — 2 726 240.

2. Витрати на сплату відсотків, грн:

Звіт про фінансові результати (ряд. 140 «Фінансові витрати») — 324 240.

Довгострокові облігації, випущені з премією. Коли при розміщенні позики ринкова ставка за подібними цінними паперами менша від заявленої, підприємства-емітенти продають облігації за ціною вищою, ніж номінальна вартість (з премією), щоб порівняти їх дохідність до середньо ринкової і зменшити при цьому свої витрати.

У бухгалтерському обліку показується як номінальна вартість позики, так і премія, що облічується на спеціальному субрахунку 522 «Премія за випущеними облігаціями». На розмір премії збільшується величина зобов'язань за позикою. Премія також розглядається як довгостроковий актив, що амортизується протягом строку позики.

Кожного року загальна сума заборгованості за позикою дорівнює сумі номінальної вартості облігацій і неамортизованої частини премії. У кінці строку позики премія повністю амортизується, а балансова вартість позики зрівнюється з номінальною.

Щорічна сума витрат на відсотки за облігаціями визначається шляхом застосування ринкової ставки відсотка, що діяла на момент випуску облігацій, до їх балансової вартості на початок облікового періоду. Сума щорічної амортизації премії розраховується як різниця між величиною виплачуваних відсотків і витратами на їх виплату. Залишок вартості премії за період дорівнює різниці між неамортизованою премією на початок періоду і сумою амортизації премії за цей період.

Балансова вартість облігації на кінець періоду дорівнює номінальній, збільшеній на суму неамортизованої премії відповідно до графіка погашення позики й амортизації премії.

Витрати на розміщення позики складаються із комісійних, юридичних витрат, друку облігацій та їх розповсюдження тощо. Ці витрати позичальника скорочують загальні надходження від позики. Але відповідно до МСБО вони не вираховуються з премії, не додаються до знижки, а відносяться до так званих відстрочених (відкладених) витрат, що є різновидом довгострокових активів.

Такий підхід обумовлений тим, що витрати на розміщення позики сприяють у майбутньому отриманню доходів. Тому, згідно з принципом відповідності доходів і витрат, вони списуються протягом строку дії позики. Для їх амортизації звичайно використовується рівномірний спосіб. З метою полегшення обліку списання цих витрат пов'язується з амортизацією знижок або премій.

Розглянемо систему бухгалтерських записів за операціями з облігацій.

Приклад. Підприємство випустило облігації з премією на строк більше одного року: номінальна вартість — 400 000 грн, премія за облігаціями — 80 000 грн. Сума відсотків за облігаціями становить 16 000 грн, сума амортизації премії — 8000 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку дані операції будуть відображені:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Випущено облігації з премією, кошти від яких надійшли на поточний рахунок	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	521 «Зобов'язання за облігаціями»	400 000
			522 «Премія за випущеними облігаціями»	80 000
2	Нараховано за випущеними облігаціями відсотки та амортизацію премії	95 «Фінансові витрати»	68 «Розрахунки за іншими операціями»	16 000
		522 «Премія за випущеними облігаціями»		8000
3	Сплачено суму відсотків та амортизації премії	68 «Розрахунки за іншими операціями»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	24 000

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведуть за їх видами та термінами погашення.

Синтетичний облік операцій на рахунку 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» ведуть у Журналі 3 та в Головній книзі.

Вилучення облігацій з обігу. Вилучення облігацій з обігу може здійснюватись їх погашенням. Досить часто зустрічається дострокове погашення заборгованості, що зумовлюється рядом причин:

- дострокове погашення збільшує частку власного капіталу у джерелах фінансування підприємства,
- значне підвищення ринкової ставки і зменшення при цьому поточної ціни облігацій дозволяє отримати підприємству прибуток;
- зменшення ринкової ставки підвищує ціну випущених позик і робить доцільним дострокове їх погашення і випуск замість них нових з меншою номінальною ставкою.

Найбільш поширеними способами дострокового погашення облігаційних позик є такі:

- викуп облігацій за готівку з ініціативи емітента: а) викуп за обумовленою відкличною ціною, б) придбання власних облігацій на фінансовому ринку і погашення їх;
- пред'явлення облігацій до погашення інвестором;
- погашення облігацій за рахунок випуску нових боргових зобов'язань;
- обмін облігацій на акції емітента-боржника.

Бухгалтерський облік дострокового погашення позики включає:

- підрахунок витрат на виплату відсотків, знижки або премії на дату дострокового погашення позики;
- закриття рахунків обліку даної позики або списання з них певної суми позики при її частковому достроковому погашенні;
- відображення передачі готівки або інших ресурсів чи боргових зобов'язань у рахунок дострокового погашення позики;
- відображення прибутку або збитку.

При випуску відкличних облігацій емітент має право погасити їх до встановленого терміну за обумовленою ціною, яка, звичайно, вища за номінальну.

Конвертовані облігації. При випуску конвертованих облігацій за бажанням власників їх можна обміняти на прості акції компанії. Умови обміну можуть бути застережені при випуску позики. Власники облігацій ідуть на це при зростанні ринкової ціни акцій. При конвертації облігацій у звичайні акції дотримуються таких облікових правил:

- акції відображаються за вартістю, що дорівнює поточній вартості заміненних облігацій. Ринкова вартість ні облігацій, ні акцій не наводиться;

• від цієї операції не визначається прибуток чи збиток. Самі облігації і відповідні премії чи знижки повністю списуються. Різниця між номіналом акцій та поточною вартістю облігацій показується на рахунку 42 «Додатковий капітал».

Приклад. Так, якщо б ВАТ 31.12.2009 р. вирішило не викупувати облігацій, а за рішенням акціонерів замінити їх за згодою власників облігацій на акції вартістю 10 грн із розрахунку 6 простих акцій за кожен облігацію номіналом 100 грн, цю операцію буде відображено записами:

1. Погашення зобов'язання за облігаціями, грн:

Дебет 521 «Зобов'язання за облігаціями» — 1 800 000;

Кредит 40 «Статутний капітал» — 1 800 000.

2. Перевищення вартості облігацій над номіналом акцій, грн:

3. Дебет 521 «Зобов'язання за облігаціями» — 1 200 000;

4. Кредит 425 «Інший додатковий капітал» — 1 200 000.

3. Неамортизована премія, грн:

Дебет 522 «Премія за випущеними облігаціями» — 198 716;

Кредит 425 «Інший додатковий капітал» — 198 716.

При такому обміні буде випущено за номіналом 180 000 акцій на 1,8 млн грн.

При обміні облігацій на акції зобов'язання по облігаціях погашається і не сплачується інвестору

При випуску конвертованих облігацій застережується ціна конвертації облігацій в акції або конвертаційний коефіцієнт (кількість акцій взамін однієї облігації) Ціна конвертації — це результат від ділення номінальної вартості облігації на коефіцієнт конвертації, тобто це частка номінальної вартості облігації у грн, що обмінюється на одну акцію.

Ціна конвертації звичайно встановлюється на 10—20 % більше вартості акції, щоб попередити негайну конвертацію облігацій в акції зі збитками для позичальника

На практиці конвертовані облігації продаються за ціною, нижчою від звичайної. Це дозволяє компанії знизити витрати на фінансування шляхом продажу акцій, оскільки в цьому випадку фірма отримує можливість віддати меншу кількість акцій за той самий обсяг інвестицій.

Крім того, позичальник може використати право відкликання облігацій при швидкому зростанні ринкової вартості своїх акцій, щоб не віддавати при конвертації облігацій в акції останні за нижчою ціною, ніж ринкова.

Перевагою конвертованих облігацій для інвестора є можливість отримання додаткового доходу при зростанні вартості акцій фірми-боржника.

Конвертовані облігації облічуються як довгострокове зобов'язання. Право конвертації позики не впливає на облік витрат по сплаті відсотків і амортизації знижки або премії. Графік амортизації розраховується, виходячи з повного строку дії позики, оскільки встановити дату конвертації заздалегідь неможливо. В обліку відображається лише факт конвертації

Фонд погашення облігацій. Щоб накопичити достатню суму грошей для погашення облігацій, підприємства можуть створювати спеціальні фонди. Фонд погашення облігацій належить до активів підприємства, яке вкладає у нього кошти протягом певного часу перед датою погашення. У Балансі він відображається як довгострокові інвестиції.

Найчастіше ці фонди створюються в комерційних банках, які сплачують відсотковий дохід, що додається до сальдо фонду погашення облігацій наприкінці кожного року. Підприємство може також утримувати цей фонд без права розподілу. Фонд може створюватися протягом усього строку дії позики або певного періоду.

Відсотки на кошти фонду відображаються як зростання фонду по дебету рахунка «Фонд погашення облігацій» і по кредиту відповідного рахунка доходів При погашенні облігацій кошти фонду використовуються для сплати суми основного боргу.

Нараховані на кошти фонду відсотки відображаються у Звіті про фінансові результати.

Ситуація на фінансовому ринку мінлива. І зрозуміло, що сума отриманих грошових коштів не буде збігатися із сумою заборгованості за облігаціями Будь-який надлишок повертається ВАТ, дефіцит погашається акціонерним товариством.

Фонд погашення облігацій може бути створений на самому підприємстві. Для цього на нерозподілений прибуток накладаються тимчасові обмеження. Певну величину нерозподіленого прибутку виділяють із суми, яка б могла бути використана в інший спосіб.

Принцип повного розкриття інформації вимагає, щоб обмеження щодо нерозподіленого прибутку відображались у фінансових звітах або в окремих примітках до них.

Інші довгострокові фінансові зобов'язання відображаються у розділі III Пасиву Балансу у рядку 450.

Облік довгострокових векселів виданих. Питання векселів та розрахунку ними вже розглядалося нами. Однак зупинялися

ми на ситуації, коли підприємство одержує векселі з короткостроковим терміном дії. Розглянемо особливості видачі довгострокових векселів.

На рахунку 51 «Довгострокові векселі видані» ведуть облік розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням.

За кредитом рахунка 51 «Довгострокові векселі видані» відображають видачу векселів в забезпечення кредиторської заборгованості за одержані матеріальні цінності, роботи і послуги та за іншими операціями в кореспонденції з дебетом рахунків:

63 — видача довгострокових векселів постачальникам і підрядникам в погашення заборгованості за одержані матеріальні цінності, роботи і послуги;

64 — видача векселів в погашення заборгованості перед бюджетом;

65 — видача векселів в погашення заборгованості перед органами страхування;

68 — видача векселів іншим кредиторам в погашення заборгованості; 94 — відображення курсової різниці за векселями в іноземній валюті.

За дебетом рахунка 51 «Довгострокові векселі видані» обліковують погашення кредиторської заборгованості, забезпеченої виданим векселем в кореспонденції з кредитом рахунків:

30 — погашення заборгованості готівкою за виданим векселем;

31 — погашення заборгованості шляхом перерахування коштів з рахунків банків за виданими довгостроковими векселями;

50, 60 — погашення заборгованості за векселями за рахунок позик банку та ін.

Аналітичний облік ведуть за кожним виданим векселем у Відомості 3.4 аналітичного обліку векселів, а синтетичний — у Журналі 3 та в Головній книзі.

Сільськогосподарські підприємства синтетичний та аналітичний облік за рахунком 51 ведуть у Журналі-ордері № 8 с. г. та у відомості до нього.

Облік довгострокових зобов'язань з оренди. До інших довгострокових зобов'язань належать довгострокові зобов'язання з оренди та зобов'язання за розрахунками з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням (відстрочена відповідно до законодавства заборго-

ваність з податків, зборів та обов'язкових платежів, фінансова допомога на поворотній основі тощо).

Основні засоби та інші необоротні активи можуть передаватись (приймагись) як в операційну, так і у довгострокову (фінансову) оренду. В результаті таких операцій виникають взаємовідносини між орендодавцем (суб'єктом, який передає об'єкт) і орендарем (суб'єктом, який приймає об'єкт).

Для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, призначений рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», який має такі субрахунки:

531 «Зобов'язання з фінансової оренди»;

532 «Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів».

За кредитом рахунка 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» відображається нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди, за дебетом — її погашення, переведення до короткострокових зобов'язань, списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів.

Для орендодавця рахунком обліку даних операцій буде субрахунок 161 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» рахунка 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість». За дебетом субрахунка 161 відображають виникнення (збільшення) дебіторської заборгованості, за кредитом — її погашення (списання).

Для обліку розрахунків з орендодавцем за необоротні активи, прийняті на умовах довгострокової оренди, орендар використовує рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди». За кредитом рахунка 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» обліковують нараховану заборгованість перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди, за дебетом — її погашення, переведення до короткострокових зобов'язань, списання тощо.

Орендар відображає прийняті об'єкти у фінансову оренду одночасно як актив і зобов'язання: дебет рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» і кредит рахунка 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди». Нараховану орендну плату за орендовані необоротні активи відображають на дебеті рахунка 95 «Фінансові витрати» і кредиті рахунка 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди».

Синтетичний облік довгострокової заборгованості з оренди ведуть у Журналі 3 та в Головній книзі.

Для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та за Іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням та облік яких не відображається на решті рахунків класу 5 «Довгострокові зобов'язання», призначено рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання». На ньому, зокрема, облічується відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на поворотній основі тощо.

За кредитом рахунка 55 «Інші довгострокові зобов'язання» відображається збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом — їх погашення, переведення до короткострокових, списання тощо.

Аналітичний облік інших довгострокових зобов'язань ведеться за кожним кредитором та видами залучених коштів.

Облік відстрочених податкових зобов'язань. Згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» відстроченим податковим зобов'язанням є сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

З облікової практики відомо, що величина балансового прибутку за даними бухгалтерського обліку не збігається з величиною прибутку, що підлягає оподаткуванню за даними податкового обліку. При нарахуванні податку на прибуток за даними бухгалтерського і податкового обліку величина його буде різна, а значить виникає різниця, яка повинна бути віднесена на відстрочені податкові зобов'язання, так як буде сплачуватись у майбутньому звітному періоді.

Приклад. Наприклад, на підприємстві балансовий прибуток за звітний період складає 60 000 грн, а оподатковуваний прибуток — 55 000 грн. При оподаткуванні прибутку за ставкою 30 % податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку складе 18 000 грн ($60000 \cdot 0,3$), за даними податкового обліку — 16 500 грн ($55000 \cdot 0,3$). Різниця в 1500 грн ($18000 - 16500$) буде погашатись у наступному звітному періоді і її суму необхідно віднести на рахунок відстрочених податкових зобов'язань.

Для цього використовують рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». За кредитом рахунка обліковують суму податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць.

У нашому прикладі на рахунках будуть зроблені такі записи:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено в обліку суму оподаткованого прибутку разом із сумою відстрочених податкових зобов'язань	98 «Податки на прибуток»	64 «Розрахунки за податками і платежами»	16 500
			54 «Відстрочені податкові зобов'язання»	1500

При настанні строків погашення відстрочених податкових зобов'язань їх зараховують до поточної заборгованості перед бюджетом: Д-т 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», К-т 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Облік відстрочених податкових зобов'язань ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства — у Журналі-ордері № 15 с. г.) та в Головній книзі.

Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями. На практиці в обліку має місце ситуація, коли частина довгострокової позики підлягає погашенню в терміни до 12 місяців з дати балансу. Такі суми переоформляють у поточну заборгованість. Для цього використовують рахунок 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», який дозволяє вести облік за різними видами зобов'язань — як в національній, так і в іноземній валюті.

За кредитом рахунка 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображають ту частину довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу в кореспонденції з дебетом рахунків:

50 — переведення довгострокових позик у поточну заборгованість;

51 — переоформлення виданого довгострокового векселя на поточну заборгованість;

52 — переоформлення довгострокових облігацій на поточну заборгованість;

53 — переоформлення довгострокових зобов'язань з оренди на поточну заборгованість;

55 — переоформлення інших довгострокових зобов'язань (відстрочених зобов'язань з податків, зборів, обов'язкових платежів) на поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями.

За дебетом рахунка 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображають погашення поточної заборгованості, її списання в кореспонденції з кредитом рахунків:

30, 31 — погашення поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями готівкою та шляхом перерахування коштів з рахунків банку;

37 — погашення поточної заборгованості за рахунок зменшення боргу дебіторів;

50, 60 — погашення поточної заборгованості за рахунок позик банку;

62 — видача короткострокового векселя на суму поточної заборгованості;

71 — списання поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями, її суму включено в інший операційний дохід.

Аналітичний облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями ведуть за кредиторами та видами заборгованості.

Облік операцій на рахунку 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» ведуть у Журналі 3 (сільськогосподарські підприємства — у Журналі-ордері № 8 с. г.) та в Головній книзі.

Облік інших довгострокових зобов'язань. Операційна діяльність підприємства досить різноманітна і не обмежується операціями, описаними вище. Розрахунки з іншими кредиторами, операції з якими не знайшли відображення на вищезазначених рахунках, можуть матеріалізуватися на рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання». Зокрема, на цьому рахунку відображається відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на поворотній основі тощо.

За кредитом рахунка 55 «Інші довгострокові зобов'язання» відображають збільшення довгострокових зобов'язань. За дебетом — погашення довгострокових зобов'язань, переведення до короткострокових, списання тощо. Аналітичний облік інших довгострокових зобов'язань ведуть за кожним кредитором та видами залучених коштів.

5.4. ОБЛІК ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Облік короткострокових кредитів банків. Короткострокові кредити банків — це сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками. Облік

розрахунків за кредитами банків у національній та іноземній валюті, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув, ведеться на рахунку 60 «Короткострокові позики».

За кредитом рахунка 60 «Короткострокові позики» відображаються суми одержаних кредитів (позик), за дебетом — сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

Рахунок 60 «Короткострокові позики» має такі субрахунки;

601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»;

602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»;

604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

605 «Прострочені позики в національній валюті»;

606 «Прострочені позики в іноземній валюті».

Бухгалтерські записи з обліку короткострокових кредитів наведені нижче:

1. Отримана на поточний рахунок короткострокова позика банку: Дебет 31 «Рахунки в банках»;

Кредит 60 «Короткострокові позики».

2. Нараховані відсотки за отриманий кредит:

Дебет 951 «Відсотки за кредит»;

Кредит 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

3. У кінці звітного періоду списані нараховані відсотки за отриманий кредит:

Дебет 792 «Результат фінансових операцій»;

Кредит 951 «Відсотки за кредит».

4. Погашення заборгованості перед банком за:

а) нарахованими відсотками:

Дебет 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;

Кредит 31 «Рахунки в банках».

б) короткостроковими позиками:

Дебет 60 «Короткострокові позики»;

Кредит 31 «Рахунки в банках».

5. Короткострокова позика банку спрямована на погашення заборгованості перед постачальниками:

Дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

Кредит 601 «Короткострокові кредити банку у національній валюті».

6. Короткостроковий кредит пролонговано і переведено у довгостроковий:

Дебет 601 «Короткострокові кредити банку у національній валюті»;

Кредит 603 «Відстрочені короткострокові кредити банку у національній валюті»

Одночасно:

Дебет 603 «Відстрочені короткострокові кредити банку у національній валюті»;

Кредит 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті».

7. Не оплачений у строк короткостроковий кредит переведено у прострочену позику:

Дебет 601 «Короткострокові кредити банку в національній валюті»;

Кредит 605 «Прострочені позики в національній валюті».

Операції будуть відображені на рахунках таким чином

1. Отриманий короткостроковий кредит, грн:

2. Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті — 150 000.

3. Кредит 601 «Короткострокові кредити банку в національній валюті» — 150 000.

2. Нараховані відсотки за отриманий кредит (з розрахунку 60 % річних) за поточний місяць, грн:

Дебет 951 «Відсотки за кредит» — 7500;

Кредит 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» — 7500.

3. Сплачені відсотки за кредит, грн:

Дебет 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

Дебет 05 «Гарантії та забезпечення надані».

5. Нараховані відсотки за кредит, грн:

Дебет 951 «Відсотки за кредит»;

Кредит 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

5. Сплачені відсотки за кредит, грн:

Дебет 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

6. Нараховані відсотки за кредит, грн:

Дебет 951 «Відсотки за кредит»;

Кредит 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

7. Сплачені відсотки за кредит, грн:

Дебет 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

8. Погашення кредиту, грн:

Дебет 601 «Короткострокові кредити банку в національній валюті»;

Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Аналітичний облік короткострокових кредитів банків ведеться за позикодавцями (банками) у розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення.

Заборгованість підприємства за короткостроковими кредитами банків відображається в Балансі у складі його поточних зоб'язань (розділ IV Пасиву, рядок 500).

Приклад. Підприємство отримало короткострокову позику 5000 грн для закупівлі сировини під 30 % річних, що сплачують-ся разом з погашенням кредиту.

Сума відсотків: $5000 \cdot 0,30 = 1500$ грн.

В балансі сума кредиту, що підлягає погашенню, відображається в IV розділі пасиву балансу.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Отримано на поточний рахунок короткострокову позику банку	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	60 «Короткострокові позики»	5000
2	Нараховано відсотки за використання позики	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	1500
3	Відображено відсотки за використані позики у складі фінансових результатів підприємства	792 «Результат фінансових операцій»	951 «Відсотки за кредит»	1500
4	Сплачено відсотки за використання позики	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1500
5	Погашено короткострокову позику	60 «Короткострокові позики»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	5000

Облік короткострокових векселів виданих. На практиці, коли вводиться означення «короткостроковий», мається на увазі термін погашення до 12 місяців незалежно від тривалості операційного циклу. Так і у випадку з виданими короткостроковими

векселями — вони забезпечують заборгованість постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам на строк менше 12 місяців.

Облік виданих короткострокових векселів ведуть на рахунок 62 «Короткострокові векселі видані». Цей рахунок пасивний, балансовий.

За кредитом рахунка 62 «Короткострокові векселі видані» відображають видачу векселів постачальникам та іншим кредиторам в кореспонденції з дебетом рахунків:

63, 68 — видача короткострокових векселів постачальникам та іншим кредиторам;

64 — видача векселів на суму заборгованості за податками й платежами;

65 — видача векселів на суму заборгованості за зборами і внесками на соціальні заходи та ін.

За дебетом рахунка 62 «Короткострокові векселі видані» відображають погашення заборгованості за виданими векселями, її списання тощо в кореспонденції з кредитом рахунків:

30, 31 — оплата векселів готівкою та через банк;

50, 60 — оплата векселів за рахунок одержаних позик банку;

71 — списання заборгованості за векселем і зарахування її до іншого операційного доходу та ін.

Аналітичний облік короткострокових векселів виданих ведуть за кожним виданим векселем та за строками їх погашення у Відомості 3.4, а синтетичний — у Журналі 3 та в Головній книзі. Сільськогосподарські підприємства синтетичний та аналітичний облік за рахунком 62 «Короткострокові векселі видані» ведуть у Журналі-ордері № 8 с. г. та відомості до нього, кредитові обороти якого в кінці місяця переносять до Головної книги.

5.5. ОБЛІК КОШТІВ ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ І ЦІЛЬОВИХ НАДХОДЖЕНЬ

Цільове фінансування і цільові надходження — це кошти, отримані підприємством для здійснення заходів цільового призначення, що зумовлює необхідність організації їх окремого обліку і контролю за використанням. Цільові кошти повинні використовуватися тільки за призначенням і відповідно до встановлених кошторисів.

До цільового фінансування та цільових надходжень відносять кошти, що отримуються підприємством на суворо визначені цілі: утримання дитячих установ, підготовку кадрів, науково-дослідні

роботи, що мають народногосподарське значення тощо. Їх фінансування здійснюється за рахунок асигнувань з бюджету, позабюджетних фондів, цільових внесків фізичних та юридичних осіб, гуманітарної допомоги, внесків батьків, плати за навчання, прибутку, що залишається в розпорядженні, коштів, отриманих від інших підприємств тощо.

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень витрачаються в суворій відповідності до встановлених кошторисів. Забороняється використання цільових коштів не за призначенням та направлення інших коштів на потреби, фінансування яких повинно здійснюватися тільки за рахунок цільових джерел.

Фонди цільового фінансування та цільових надходжень формуються за рахунок лише зовнішніх цільових надходжень (назва рахунка говорить сама за себе). У разі нецільового використання таких коштів відповідальні особи несуть відповідальність з усіма наслідками, що випливають, і в такому разі кошти підлягають поверненню тим, хто їх вносив.

Для узагальнення інформації про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення (в тому числі про отриману гуманітарну допомогу) ведеться рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» — пасивний, його кредитове сальдо відображає наявність невикористаних коштів цільового призначення.

По кредиту рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображаються кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, по дебету — використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум. Відображають цільове фінансування і цільові надходження на підставі платіжних доручень, прибуткових касових документів, що засвідчують надходження цільових внесків.

Підставою для відображення списання цільових коштів є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти на списання товаро-матеріальних цінностей тощо.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та витрат ведеться за їх призначенням та джерелами надходжень.

Синтетичний облік даного виду коштів ведуть у Журналі 7 (сільськогосподарські підприємства — у Журналі — ордері № 12 с. г.), а в кінці звітнього періоду кредитові обороти переносять до Головної книги.

Бухгалтерський облік гуманітарної допомоги та відповідна звітність здійснюються отримувачами та набувачами гуманітарної допомоги (юридичними особами) у порядку, встановленому Міністерством фінансів України. У разі відсутності обліку щодо отримання та цільового використання гуманітарної допомоги вона вважається використаною не за цільовим призначенням

Отримувач і набувач гуманітарної допомоги (юридична особа) щомісячно в установленому порядку подають до відповідної комісії з питань гуманітарної допомоги звіти про наявність та розподіл гуманітарної допомоги до повного використання всього обсягу отриманої гуманітарної допомоги.

Порядок списання товарів (предметів) гуманітарної допомоги, що мають певний термін експлуатації, визначається Кабінетом Міністрів України.

При отриманні іноземної валюти, яка надійшла як гуманітарна допомога на рахунок в іноземній валюті отримувача гуманітарної допомоги, він, як юридична особа — резидент, здійснює її облік окремо.

Рішення про надання Україною гуманітарної допомоги приймається Верховною Радою України або Президентом України, а порядок надання Україною гуманітарної допомоги встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Питання організації бухгалтерського обліку і контролю за отриманням та цільовим використанням гуманітарної допомоги конкретизуються у наказ Міністерства фінансів України від 14.12.99 р. № 298 «Про порядок бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги».

Передача отримувачами коштів і предметів гуманітарної допомоги здійснюється за довіреністю набувачів або документами, що засвідчують фізичну особу, набувача, і оформляється відповідними видатковими документами (ордерами, накладними, дорученнями тощо).

Отримання гуманітарної допомоги та її передача набувачу відображаються записами:

Отримана гуманітарна допомога у вигляді:

а) грошових коштів у національній валюті:

Дебет 301 «Каса в національній валюті»;

Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

Кредит 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

б) товарно-матеріальних цінностей:

Дебет 20 «Виробничі запаси»;

Дебет 21 Тварини на вирощуванні та відгодівлі»;

Дебет 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

Дебет 28 «Товари»;

Кредит 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».
в) виконання робіт, надання послуг (у набувача):

Дебет 23 «Виробництво»;

Кредит 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

г) виконання робіт капітального характеру:

Дебет 15 «Капітальні інвестиції»;

Кредит 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Передача набувачу гуманітарної допомоги у вигляді грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей відображається за дебетом рахунка 48. кореспонденції з рахунками обліку грошових коштів, товарів, запасів та іншого майна.

Наприклад, передана набувачу гуманітарна допомога у вигляді:

а) грошових коштів:

Дебет 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

Кредит 30 «Каса»;

Кредит 31 «Рахунки в банках».

б) товарно-матеріальних цінностей:

Дебет 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

Кредит 20 «Виробничі запаси»;

Кредит 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»;

Кредит 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

Кредит 28 «Товари».

Використання набувачем гуманітарної допомоги на забезпечення операційної діяльності відображається такими записами:

1. Використані грошові кошти:

Дебет рахунків витрат або зобов'язань

Кредит 30 «Каса»;

Кредит 31 «Рахунки в банках».

2. Використані товарно-матеріальні цінності:

Дебет 23 «Виробництво»;

або інших рахунків витрат;

Кредит 20 «Виробничі запаси»;

Кредит 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

3. Визнання цільового фінансування доходу звітного періоду:

Дебет 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

Кредит 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів».

Використання набувачем гуманітарної допомоги на капітальні інвестиції відображається такими записами:

1. Використані грошові кошти:
Дебет 15 «Капітальні інвестиції»;
або
Дебет 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
Кредит 31 «Рахунки в банках».
 2. Введені за рахунок гуманітарної допомоги в експлуатацію об'єкти капітальних інвестицій:
Дебет 10 «Основні засоби»;
Дебет 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;
Дебет 12 «Нематеріальні активи»;
Кредит 15 «Капітальні інвестиції».
 3. Одночасно відображається використання цільового фінансування:
Дебет 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;
Кредит 69 «Доходи майбутніх періодів».
Щомісяця одночасно з нарахуванням амортизації необоротних активів, придбаних (збудованих, створених) за рахунок цільового фінансування здійснюється запис:
Дебет 69 «Доходи майбутніх періодів»;
Кредит 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».
Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та витрат ведеться за їх призначенням та джерелами надходжень.
- Кредитове сальдо рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» (наявність невикористаних коштів цільового призначення) відображається у рядку 420 розділу II Пасиву Балансу.

5.6. ОБЛІК СТРАХОВИХ РЕЗЕРВІВ ТА ІНШИХ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ

До інших забезпечень належать виконання гарантійних та інших зобов'язань а також страхові резерви.

Облік забезпечень майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо, ведеться на субрахунок 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань».

Реалізація продукції з гарантією підвищує якість обслуговування і попит споживачів. Підприємство, яке реалізує продукцію з гарантією, бере на себе зобов'язання забезпечувати її ремонт або заміну протягом гарантійного терміну. Оскільки конкретна сума витрат та час їх виникнення не визначені і залежать від

майбутніх подій, у звітному періоді, коли була реалізована продукція, підприємство змушене створити відповідний резерв, виходячи з попереднього досвіду та прогнозних оцінок фахівців.

Приклад. 1. Здійснене відрахування для забезпечення гарантійних зобов'язань — 3 % від суми чистого доходу від реалізації (800 грн), грн:

Дебет 93 «Витрати на збут» — 800;

Кредит 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» — 800.

2. Здійснені витрати на гарантійний ремонт реалізованої продукції:

а) використані запасні частини (525 грн), грн:

Дебет 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» — 525;

Кредит 207 «Запасні частини» — 525.

б) нарахована заробітна плата за виконаний ремонт (200 грн), грн:

Дебет 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» — 200;

Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою» — 200.

в) здійснені відрахування на соціальні заходи — 37,5 % (75 грн), грн:

Дебет 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» — 75;

Кредит 65 «Розрахунки за страхуванням» — 75.

3. Здійснені витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, грн:

Дебет 24 «Брак у виробництві» — 465;

Кредит 202 «Куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби» — 300;

Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою» — 120;

Кредит 65 «Розрахунки за страхуванням» — 45.

Витрати на утримання гарантійних майстерень облічуються на рахунку 24 «Брак у виробництві».

Облік забезпечення інших наступних витрат ведеться на субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

Аналітичний облік забезпечень наступних витрат і платежів організується за їх видами, напрямками формування й використання.

До складу інших забезпечень також належать страхові резерви, які облічуються на рахунку 49 «Страхові резерви». Цей рахунок використовують підприємства, які відповідно до законодавства є страхувальниками і у встановленому порядку формують страхові резерви.

Рахунок 49 «Страхові резерви» має такі субрахунки:

491 «Резерви незароблених премій»;

492 «Резерви збитків»;

- 493 «Інші страхові резерви»;
- 494 «Частка перестраховиків у резервах незароблених премій»;
- 495 «Частка перестраховиків у резервах збитків»;
- 496 «Частка перестраховиків в інших страхових резервах»;
- 497 «Результат зміни резервів незароблених премій»;
- 498 «Результат зміни резервів збитків».

Передбачені субрахунки пов'язані між собою. Наприклад, резерви незароблених премій (субрахунок 491) пов'язаний з часткою перестраховиків у резервах незароблених премій (субрахунок 494) та результатом зміни резервів незароблених премій (субрахунок 497). У свою чергу, резерв збитків (субрахунок 492) пов'язаний з часткою перестраховиків у резервах збитків (субрахунок 498). А створені інші резерви (субрахунок 493) відповідають частці перестраховиків в інших страхових резервах (субрахунок 496).

Облік страхових резервів за рахунком 49 ведуть у Журналі 7 та в Головній книзі.

Обчислена на звітну дату величина резервів незароблених премій, які включають частку від суми надходжень страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що відповідають страховим ризикам, які не минули на звітну дату, відображається записом:

- Дебет 497 «Результат зміни резервів незароблених премій»;
- Кредит 491 «Резерви незароблених премій».

Обчислена на звітну дату величина резервів збитків, що включають зарезервовані несплачені суми страхового відшкодування за певними вимогами страхувальників, відображається записом:

- Дебет 498 «Результат зміни резервів збитків»;
- Кредит 492 «Резерви збитків».

Суми резервів незароблених премій та резервів збитків на минулу звітну дату відображаються записом:

- Дебет 491 «Резерви незароблених премій»;
- Кредит 497 «Результат зміни резервів незароблених премій» та
- Дебет 492 «Резерви збитків»;
- Кредит 498 «Результат зміни резервів збитків».

На суму часток перестраховиків у резервах незароблених премій та у резервах збитків на звітну дату складаються такі записи:

Дебет 494 «Частка перестраховиків у резервах незароблених премій»;

Кредит 497 «Результат зміни резервів незароблених премій» та
Дебет 495 «Частка перестраховиків у резервах збитків» Кредит 498 «Результат зміни резервів збитків».

Сума часток перестраховиків у резервах на минулу звітну дату відображається записами:

Дебет 497 «Результат зміни резервів незароблених премій»
Кредит 494 «Частка перестраховиків у резервах незароблених премій» та

Дебет 498 «Результат зміни резервів збитків»;

Кредит 495 «Частка перестраховиків у резервах збитків».

Щомісяця субрахунок 497 «Результат зміни резервів незароблених премій» закривається списанням з нього суми в кореспонденції із субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» рахунка 70 «Доходи від реалізації», а субрахунок 498 «Результат зміни резервів збитків» закривається списанням з нього суми в кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати».

На субрахунках 493 «Інші страхові резерви» та 496 «Частка перестраховиків в Інших страхових резервах» ведеться облік усіх інших страхових резервів (крім технічних), які формуються страховальниками у випадках, передбачених чинним законодавством.

Створення страхових резервів відображається за кредитом рахунка 49 «Страхові резерви» у кореспонденції з дебетом рахунків: 49 «Страхові резерви», 70 «Доходи від реалізації», 79 «Фінансові результати».

Використання страхових резервів відображається за дебетом рахунка 49 «Страхові резерви» у кореспонденції з кредитом рахунків: 49 «Страхові резерви», 70 «Доходи від реалізації». 79 «Фінансові результати».

Інші забезпечення відображаються у рядку 410 розділу II Пасиву Балансу.

У складі забезпечення зобов'язань враховуються забезпечення майбутніх витрат і платежів (витрати на оплату майбутніх відпусків, додаткове пенсійне забезпечення, гарантійні зобов'язання тощо), страхові резерви, а також кошти цільового фінансування і цільового надходження з бюджету та інших джерел.

Узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду ведеться на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

По кредиту рахунка відображається нарахування забезпечень, по дебету — їх використання. Тобто розмір кожної з резервних сум майбутніх витрат і платежів відображається по кредиту рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Фактичні витрати і платежі, для яких був раніше створений резерв, відносяться в дебет рахунка 20 «Виробничі запаси»,

23 «Виробництво», 31 «Рахунки в банках», 65 «Розрахунки з поставальниками і підрядниками», 66 «Розрахунки з оплати праці» тощо.

Правильність утворення і погашення сум резерву перевіряється за даними кошторисів, розрахунків і за необхідності в кінці року коригується. Резерв на майбутню оплату відпусток працівників визначається виходячи з суми витрат на оплату праці, які приймаються при розрахунку відпускних сум і відрахувань від них у фонди соціального страхування, пенсійний фонд і фонд зайнятості.

Резерв створюється щомісячно за відсотком, передбаченим у плані, від фактично нарахованої заробітної плати працівникам. Відсоток визначається як відношення річної планової суми відрахувань на оплату відпусток у звітному році в зазначені вище фонди до планового річного фонду оплати праці і суми відрахувань від нього у фонди.

В бухгалтерському обліку створення даного резерву відображається за допомогою наступної проводки:

Д-т 814 «Оплата відпусток»;

К-т 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

На субрахунку 814 «Оплата відпусток» узагальнюється інформація про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства.

Використання резерву відображається проводкою:

Д-т 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»;

К-т 65 «Розрахунки за страхуванням» — в частині відрахувань до пенсійного фонду, в фонди соціального страхування і зайнятості з відпускних сум;

66 «Розрахунки з оплати праці» — в частині відпускних сум, нарахованих працівникам.

Аналітичний облік забезпечення наступних витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування й використання.

5.7. ОБЛІК ІНШИХ ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Інші поточні зобов'язання — суми зобов'язань, які не можуть бути включеними до інших статей, наведених у розділі «Поточні зобов'язання».

Облік таких зобов'язань ведеться на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями»

Рахунок 68 «Розрахунки за різними операціями» має такі субрахунки:

681 «Розрахунки за авансами одержаними»;

682 «Внутрішні розрахунки»;

- 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»;
- 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;
- 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

На субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунка постачальника за продукцію і виконані роботи.

Зобов'язання, обумовлені авансовою оплатою покупцем товарів чи послуг, виникає внаслідок угоди, за якою продавець зобов'язується надати товари чи послуги за визначеними цінами, асортиментом, кількістю і якістю. Умовами договору може передбачатися, що продавець, отримавши певну суму, зобов'язується поставити товари за цінами, що склалися на момент погашення заборгованості. Отже, з плином часу оцінка товарів і послуг може змінитися але незмінною залишиться обумовлена кількість та якість товару.

На субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» ведеться облік усіх видів поточних розрахунків з дочірніми підприємствами.

На субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств, за іншими видами розрахунків.

На субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» ведеться облік нарахованих відсотків за:

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

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

Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки.

Резюме



1. Зобов'язання — це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Зобов'язання містять у собі ймовірність майбутнього вилучення коштів підприємства і втрати економічної вигоди внаслідок прийнятих у минулому обов'язків. Водночас підприємство може мати обов'язок діяти певним чином, але це не обов'язково приводить до відображення у його бухгалтерському обліку і фінансовій звітності певного зобов'язання.

2. Реальні зобов'язання виникають на основі договору, контракту, одержаного рахунка. Як правило, сума заборгованості по них є конкретною, вона відома і прямо вказується у відповідних документах або розраховується на підставі встановлених правил (ставок, норм, тарифів тощо).

3. Кредити, що видаються банками, за строками користування поділяються на: а) короткострокові — до 1 року; б) середньострокові — до 3 років; в) довгострокові — понад 3 роки.

4. Поточні зобов'язання включають: короткострокові кредити банків, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; короткострокові векселі видані; кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги; поточну заборгованість за розрахунками з одержаних авансів, з бюджетом, з позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками із внутрішніх розрахунків; інші поточні зобов'язання.

5. Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами, що не є поточними зобов'язаннями, ведеться на рахунку 50 «Довгострокові позики».

6. Короткострокові кредити банків — це сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками. Облік розрахунків за кредитами банків у національній та іноземній валютах, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позика-

ми, термін погашення яких минув, ведеться на рахунку 60 «Короткострокові позики».

7. Кошти цільового фінансування і цільових надходжень, що призначені для утримання дитячих установ, підготовку кадрів, науково-дослідні роботи, які мають народногосподарське значення, фінансуються за рахунок асигнувань з бюджету, позабюджетних фондів, цільових внесків фізичних та юридичних осіб, гуманітарної допомоги, внесків батьків, плати за навчання, прибутку, що залишається в розпорядженні, коштів, отриманих від інших підприємств та обліковуються на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Контрольні запитання



1. Які причини виникнення зобов'язання?
2. У чому сутність зобов'язання?
3. Хто виступає суб'єктом і об'єктом зобов'язання?
4. Що є змістом зобов'язання і як поділяються зобов'язання за змістом?
5. За яких умов реєструється зобов'язання у бухгалтерському обліку?
6. Які зобов'язання є реальними?
7. У чому полягає сутність і механізм отримання кредитів банку?
8. Що відноситься до довгострокових зобов'язань?
9. Що відноситься до поточних зобов'язань?
10. Який порядок обліку довгострокових позик?
11. Який порядок обліку фінансових зобов'язань за довгостроковими облігаціями?
12. Який порядок обліку фінансових зобов'язань за довгостроковими векселями виданими?
13. Який порядок обліку довгострокових зобов'язань з оренди?
14. Який порядок обліку відстрочених податкових зобов'язань?
15. Який порядок обліку поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями?
16. Який порядок обліку інших довгострокових зобов'язань?
17. Який порядок обліку короткострокових кредитів банків?
18. Який порядок обліку короткострокових векселів виданих?

19. Який порядок обліку коштів цільового фінансування і цільових надходжень?
20. Який порядок обліку гуманітарної допомоги?
21. Який порядок обліку гарантійних та інших зобов'язань?
22. Який порядок обліку страхових резервів?
23. Який порядок обліку інших поточних зобов'язань?

Тестові завдання



1. Яка основна умова визнання і відображення у бухгалтерському обліку зобов'язання?

- 1) є наслідком минулих господарських операцій і підлягає безвідмовно виконанню;
2) його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення;
3) понесені чи передбачувані збитки, за які підприємство несе відповідальність;
4) виникло на основі договору, має визначений строк виконання.

2. Які зобов'язання є реальними?

- 1) ті, що пов'язані з витратами, які виникають у ході нормального операційного циклу (внаслідок придбання товарно-матеріальних цінностей, нарахування комунальних послуг, заробітної плати персоналу тощо);
2) ті, що будуть сплачені для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства;
3) ті, що виникають на основі договору, контракту, одержаного рахунка, сума заборгованості по них є конкретною;
4) ті, що мають визначений строк виконання, хоча точна дата може бути невідомою.

3. Як правильно відобразити в обліку отриману на поточний рахунок короткострокову позику банку?

- 1) дебет 60 «Короткострокові позики»
кредит 951 «Відсотки за кредит»;
2) дебет 60 «Короткострокові позики»
кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
3) дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
кредит 60 «Короткострокові позики»;
4) дебет 792 «Результат фінансових операцій»
кредит 60 «Короткострокові позики».

4. Як правильно відобразити в обліку нараховані відсотки за використання позики?

1) дебет 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
кредит 951 «Відсотки за кредит»;

2) дебет 951 «Відсотки за кредит»

кредит 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;

3) дебет 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
кредит 792 «Результат фінансових операцій»;

4) дебет 951 «Відсотки за кредит»

кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

5. Як правильно відобразити в обліку погашення короткострокової позики?

1) дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
кредит 60 «Короткострокові позики»;

2) дебет 60 «Короткострокові позики»

кредит 951 «Відсотки за кредит»;

3) дебет 60 «Короткострокові позики»

кредит 792 «Результат фінансових операцій»;

4) дебет 60 «Короткострокові позики»

кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

6. Як правильно відобразити в обліку випуск облігації з премією, кошти від яких надійшли на поточний рахунок?

1) дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

521»Зобов'язання за облігаціями»;

2) дебет 521»Зобов'язання за облігаціями»

311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

3) дебет 95 «Фінансові витрати»

кредит 521»Зобов'язання за облігаціями»;

4) дебет 521»Зобов'язання за облігаціями»

кредит 95 «Фінансові витрати».

7. Як правильно відобразити в обліку суму оподаткованого прибутку?

1) дебет 64 «Розрахунки за податками і платежами»

кредит 98 «Податки на прибуток»;

2) дебет 98 «Податки на прибуток»

кредит 64 «Розрахунки за податками і платежами»;

3) дебет 98 «Податки на прибуток»

кредит 95 «Фінансові витрати»;

4) дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

кредит 98 «Податки на прибуток».

8. Як правильно відобразити в обліку отриману гуманітарну допомогу у вигляді готівкових грошових коштів у національній валюті?

- 1) дебет 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
кредит 301 «Каса в національній валюті»;
- 2) дебет 792 «Результат фінансових операцій»
кредит 301 «Каса в національній валюті»;
- 3) дебет 301 «Каса в національній валюті»
кредит 792 «Результат фінансових операцій»;
- 4) **дебет 301 «Каса в національній валюті»**
кредит 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

9. Як правильно відобразити в обліку отримання на поточний рахунок довгострокової позики банку в національній валюті?

- 1) дебет 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»
кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»;
- 2) дебет 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»
кредит 792 «Результат фінансових операцій»;
- 3) **дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті»**
кредит 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»;
- 4) дебет 792 «Результат фінансових операцій»
кредит 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті».

10. Як правильно відобразити в обліку нараховані відсотки за отриманий кредит?

- 1) дебет 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
кредит 951 «Відсотки за кредит»;
- 2) **дебет 951 «Відсотки за кредит»**
кредит 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;
- 3) дебет 792 «Результат фінансових операцій»
кредит 951 «Відсотки за кредит»;
- 4) дебет 951 «Відсотки за кредит»
кредит 792 «Результат фінансових операцій».

11. Як правильно відобразити в обліку отримання на поточний рахунок короткострокової позики банку?

- 1) дебет 60 «Короткострокові позики»
кредит 31 «Рахунки в банках»;
- 2) дебет 60 «Короткострокові позики»
кредит 792 «Результат фінансових операцій»;
- 3) **дебет 31 «Рахунки в банках»**
кредит 60 «Короткострокові позики»;
- 4) дебет 792 «Результат фінансових операцій»
кредит 60 «Короткострокові позики».

12. Як правильно відобразити в обліку спрямовану на погашення заборгованості перед постачальниками короткострокову позику банку?

- 1) дебет 601 «Короткострокові кредити банку у національній валюті»
кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;
- 2) дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
кредит 601 «Короткострокові кредити банку у національній валюті»;
- 3) дебет 792 «Результат фінансових операцій»
кредит 601 «Короткострокові кредити банку у національній валюті»;
- 4) дебет 601 «Короткострокові кредити банку у національній валюті»
кредит 792 «Результат фінансових операцій».

13. Скільки років зберігаються в архіві документи, пов'язані з обліком особового складу працівників та їх оплатою праці?

- 1) 55 років;
- 2) 65 років;
- 3) 75 років;
- 4) 85 років.

14. Як правильно відобразити в обліку нараховану заробітну плату персоналу, зайнятому у будівництві, що здійснюється господарським способом для власних потреб підприємства?

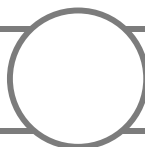
- 1) дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»
кредит 151 «Капітальне будівництво»;
- 2) дебет 31 «Рахунки в банках»
кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 3) дебет 151 «Капітальне будівництво»
кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 4) дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»
кредит 31 «Рахунки в банках».

15. Як правильно відобразити в обліку нараховані відрахування на соціальні заходи працівникам, зайнятим виготовленням власними силами нематеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи»?

- 1) дебет 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
кредит 65 «Розрахунки за страхуванням»;
- 2) дебет 12 «Нематеріальні активи»
кредит 65 «Розрахунки за страхуванням»;
- 3) дебет 65 «Розрахунки за страхуванням»
кредит 12 «Нематеріальні активи»;
- 4) дебет 65 «Розрахунки за страхуванням»
кредит 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Розділ 6

ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ



- 6.1. Загальні принципи та варіанти обліку доходів, витрат і фінансових результатів.
- 6.2. Класифікація та визнання доходів.
- 6.3. Облік доходів та результатів діяльності.
- 6.4. Класифікація та визнання витрат.
- 6.5. Облік витрат підприємства та собівартості реалізованої продукції.
- 6.6. Визначення та облік фінансових результатів.
- 6.7. Облік доходів, витрат і результатів операційної діяльності.
- 6.8. Облік доходів, витрат і результатів фінансових операцій.
- 6.9. Облік доходів, витрат і результатів іншої звичайної діяльності.
- 6.10. Облік доходів і витрат за будівельними контрактами.
- 6.11. Облік доходів майбутніх періодів.
- 6.12. Особливості обліку на позабалансових рахунках.

Ключові поняття і терміни: облік доходів, витрат і фінансових результатів, класифікація та визнання доходів, дохід від надання послуг, операційна діяльність, цільове фінансування, реалізація готової продукції, реалізація товарів, звичайна діяльність, надзвичайні події, будівельні контракти.

Після вивчення теми студент повинен:

Знати:

- сутність доходів, витрат і фінансових результатів;
- визначення звичайної діяльності і надзвичайних подій;
- порядок обліку доходів;
- порядок обліку витрат і фінансових результатів.

Вміти:

- класифікувати доходи і витрати;
- визначати фінансові результати;
- здійснювати облік доходів;
- здійснювати облік витрат і фінансових результатів.

6.1. ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ВАРІАНТИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для одержання цих доходів.

Загальні правила формування в обліку інформації про доходи встановлені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», яке застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності.

Порядок формування в обліку інформації про витрати визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Для визначення фінансового результату діяльності за звітний період необхідно дотримуватися принципів визнання доходів і витрат, а саме: нарахування, відповідності, періодичності.

Принцип нарахування передбачає відображення результатів господарських операцій у тому звітному періоді, коли відбувається господарська операція, не враховуючи моменту отримання чи сплати грошових коштів, оскільки не завжди оплата грошових коштів збігається за звітними періодами з моментом здійснення господарської операції.

Принцип нарахування застосовується в поєднанні з принципом відповідності, який полягає у порівнянні доходів і витрат звітного періоду, тобто витрати, понесені для отримання доходу, повинні бути погоджені із цим доходом.

Наприклад, якщо підприємство визнало дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження її покупцям, то одночасно необхідно визнати собівартість реалізованої продукції. У даному разі дохід визнається в момент збільшення актива — дебіторської заборгованості, а витрати — одночасно зі зменшенням активів (товарів).

Для визначення фінансового результату, виходячи з принципу періодичності, доходи та витрати підприємства розподіляються за звітними періодами.

Згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» звітним періодом є календарний рік, але для наявності оперативної інформації для прийняття управлінських рішень установлені проміжні звітні періоди — місяць, квартал. Для новоствореного підприємства перший звітний період може бути меншим 12 місяців, але не може бути більшим 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Доходи, витрати і фінансовий результат діяльності підприємства визначаються наростаючим підсумком за звітний період.

Правильне застосування вказаних принципів дає можливість достовірно визнати і порівняти суму доходу і відповідних витрат кожного звітного періоду, (рис. 6.1).

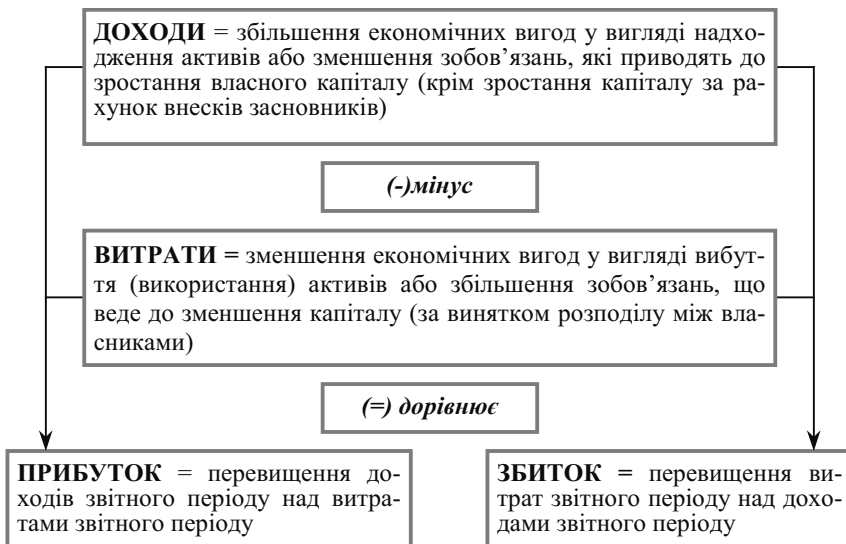


Рис. 6.1. Визначення фінансового результату за звітний період

Бухгалтерський облік повинен надати повну, достовірну інформацію про доходи, витрати, прибутки (збитки) підприємства за звітний період. Така інформація є основою для аналізу і прийняття управлінських рішень, а тому доцільно відображати результати за видами діяльності підприємства. Згідно з П(С)БО 3 необхідно відображати окремо результати звичайної діяльності і результати від надзвичайних подій.

Звичайна діяльність — це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують основну діяльність або виникають унаслідок її проведення.

Надзвичайна подія — це подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді. Доходи і витрати від надзвичайних подій необхідно відображати відокремлено від результатів звичайної діяль-

ності, зважаючи на можливий суттєвий вплив даних подій на кінцевий результат діяльності підприємства.

6.2. КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ

Доходи від господарської діяльності класифікуються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за видами діяльності (рис. 6.2). Це дає можливість визнавати дохід, ураховуючи особливості і сутність кожної операції, і забезпечує підставу для подальшого аналізу діяльності підприємства і контролю за нею, для прийняття управлінських рішень.

Склад доходів, які відносяться до кожної групи, встановлено П(С)БО 3.

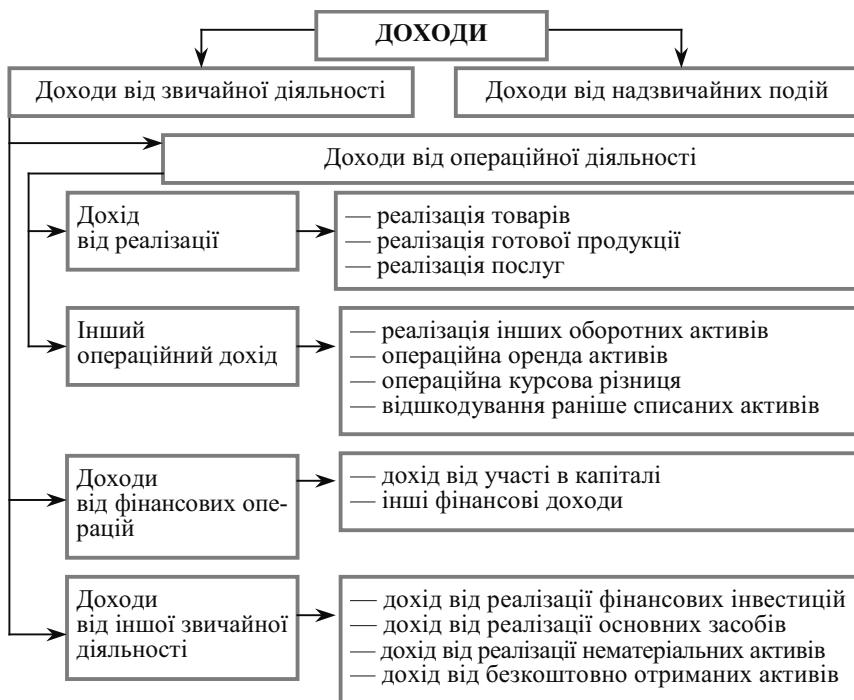


Рис. 6.2. Класифікація доходів

За кожним видом діяльності дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за ра-

хунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. У той же час **не визнаються доходами** надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим договором;

- сума попередньої оплати продукції, товарів, робіт, послуг;

- сума задатку під заставу або на погашення позики, якщо це передбачене відповідним договором;

- надходження від первинного розміщення цінних паперів;

- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

- інші надходження, що належать іншим особам.

Зазначені вище надходження збільшують активи підприємства, але не приводять до збільшення власного капіталу і тому не вважаються доходом.

За кожним видом діяльності дохід визнається як збільшення економічних вигод, які отримані чи підлягають отриманню в результаті реалізації товарів продукції, послуг, інших активів, а також у результаті використання активів підприємства іншими сторонами (у вигляді відсотків, дивідендів, роялті).

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інших активів визнається у разі наявності всіх наведених нижче умов (П(С)БО 15):

- покупцеві передані суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар (продукцію, актив);

- підприємство не здійснює подальшого управління та контролю за реалізованими товарами (активами);

- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;

- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства;

- витрати, пов'язані із цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Якщо підприємство отримало грошові кошти чи відбулося збільшення інших активів, але не виконана хоча б одна з наведених вище умов, то в бухгалтерському обліку дохід не визнається.

Наприклад, при одержанні авансу від організації-покупця за товари, які ще не відвантажені покупцю, сума авансу облічується як кредиторська заборгованість по одержаних авансах, оскільки не дотримується перша умова, коли покупцеві передаються суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар.

Для виконання умови достовірності визначення суми виторгу дохід визначається в сумі грошових коштів, що надійшли на підприємство як оплата її за реалізовані товари, або в сумі дебіторської заборгованості на підставі договору купівлі-продажу товарів, яким установлюється ціна реалізації на відвантажений товар. При відсутності договору і неможливості встановлення вартості реалізації відвантажених товарів покупцю дохід не визнається.

Наприклад, на поточний рахунок підприємства банком помилово зараховано грошові кошти іншого підприємства. Сума облічується як кредиторська заборгованість, оскільки підприємство не має права на одержання виторгу, тому що договір між організаціями відсутній.

Реалізація товарів може здійснюватися на підставі договорів купівлі-продажу товарів у кредит, але оскільки по вказаних договорах є впевненість у збільшенні економічної вигоди підприємства — продавця товарів, то дохід визнається в момент відвантаження товару, а не у міру проведення оплати.

У результаті відстрочення платежу може виникнути різниця у вигляді відсотків між справедливою та номінальною сумою грошових коштів, які підлягають отриманню за продукцію. Указана різниця є оплатою за відстрочення платежу і визнається доходом.

Однією з важливих умов визнання доходу є можливість достовірної оцінки витрат, пов'язаних з одержанням указаних доходів. Якщо витрати, понесені для одержання доходу, достовірно оцінити неможливо, дохід не визначається.

Необхідно враховувати особливості визнання доходів при реалізації товарів на умовах договорів міни, які не передбачають оплати тому, що відбувається обмін активами, а також при здійсненні бартерних операцій. При цьому дохід не визначається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами), які є подібними та мають однакову справедливу вартість.

Сума доходу за бартерним контрактом визнається за справедливою вартістю активів, які одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною чи збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів. Якщо справедливу вартість активів, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, переданих за цим бартерним контрактом.

Визнання доходу від надання послуг. Підприємство, здійснюючи господарську діяльність, може отримувати доходи від реалізації послуг, супутніх до іншої діяльності чи окремим видом діяльності.

Наприклад, готельні послуги і громадське харчування, продаж товарів з подальшим обслуговуванням, послуги мобільного зв'язку і продаж телефонів та аксесуарів і т. д.

Особливості визнання доходу від надання послуг впливають зі специфіки даного виду господарських операцій. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визначається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Як правило, достовірність оцінки доходу і ймовірність надходження економічних вигод впливає з умов договору на надання послуг, яким передбачена вартість і порядок розрахунків. Послуги згідно з договором можуть надаватися протягом кількох звітних періодів. У цьому випадку необхідно визнати доходи звітного періоду виходячи із ступеня завершеності наданих послуг.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

- вивченням виконаної роботи: передбачається оглядова експертна оцінка ступеня виконання робіт;
- визначенням 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 ж дату, але не включає загальногосподарських адміністративних витрат.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

Слід звернути увагу, що сума визнання доходу за звітними періодами визначається з урахуванням виконаних робіт, а не сумою одержаних коштів.

Доходи від надання послуг можуть визнаватися шляхом визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Для визначення коефіцієнта питомої ваги до уваги беруться витрати, які відображають обсяг наданих послуг і не включають адміністративних і загальногосподарських витрати.

Таким чином, підприємство може самостійно вибрати спосіб визначення ступеня завершеності робіт і визнання доходу від надання послуг, формуючи облікову політику підприємства.

Обраний спосіб необхідно розкрити в Примітках до фінансової звітності.

Дохід від надання послуг може визначатися шляхом рівномірного його нарахування, якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій за певний період часу.

Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Особливості визнання доходу при цільовому фінансуванні. Господарська діяльність підприємств, організацій та інших юридичних осіб може здійснюватися за рахунок цільового фінансування.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, доки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо фінансування. Цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких визнаються витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Цільове фінансування, отримане як компенсація витрат (або збитків), яких уже зазнало підприємство, або з метою негайної фінансової підтримки без майбутніх пов'язаних із цим витрат, визнається доходом того періоду, у якому утворилася дебіторська заборгованість, пов'язана із цим фінансуванням.

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

Для забезпечення порядку і методології ведення поточного бухгалтерського обліку й узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності, а також від надзвичайних подій призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

6.3 ОБЛІК ДОХОДІВ ТА РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ

Кожне підприємство в процесі своєї господарської діяльності планує отримати доходи, які після деякого коригування на суму сплачених податків та обов'язкових платежів перетворюються на прибуток. Максимізація цього показника є метою діяльності будь-якого підприємства.

Основні методологічні засади формування, оцінки і визнання у бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначають П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». Згідно з ними **дохід** — це надходження економічних вигод, які виникають в результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), гонорарів, відсотків, дивідендів тощо.

Норми стандарту виходять з принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження чи сплати грошових коштів.

У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, що підлягають одержанню. Слід правильно тлумачити два різних поняття доходів: валовий і чистий.

Валовий дохід містить у собі економічну вигоду, яку підприємство одержало (або має одержати). Суми, які утримуються в формі податків (акцизний збір, податок на додану вартість тощо), не приносять економічної вигоди. Тому вони виключаються із валового доходу та завершують процес формування чистого доходу.

Чистий дохід — це зменшений валовий дохід на економічні елементи, які визначені законодавчо. До чистого доходу не включаються суми, які отримують від імені третьої сторони, акцизний збір, податок на додану вартість, мито, будь-які надані торговельні знижки тощо.

Отже, справжнім доходом є чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (ЧД), який розраховується шляхом вирахування з доходу (виручки) (Д), податку на додану вартість (ПДВ), акцизного збору (АЗ), інших зборів або податків з обороту (ІЗП) та інших вирахувань з доходу (ІВ), тобто:

$$\begin{aligned} \text{ЧД} &= \text{Д} - \text{ПДВ} - \\ &- \text{АЗ} - \text{ІЗП} - \text{ІВ}. \end{aligned}$$

Діяльність підприємства може бути звичайна та надзвичайна. **Під звичайною діяльністю** розуміють будь-яку діяльність підприємства (або операції, які забезпечують чи виникають внаслідок здійснення такої діяльності). Її прикладом може бути виробництво і реалізація продукції, розрахунки із постачальниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо. Звичайна діяльність в свою чергу поділяється на операційну та неопераційну (фінансову та інвестиційну).

Операційна діяльність — це основна статутна діяльність підприємства.

Фінансова визначає ту діяльність, яка призводить до змін у структурі власного та позичкового капіталу.

Інвестиційна діяльність — це придбання та реалізація різних видів цінних паперів з метою отримання прибутку від даних операцій.

Надзвичайна діяльність підприємства відбувається внаслідок певного виду подій непередбачуваного характеру. Зокрема, до надзвичайних доходів належать відшкодування збитків від надзвичайних подій (стихійного лиха, катастроф, аварій).

Для обліку доходів і фінансових результатів призначений цілий 7 клас рахунків бухгалтерського обліку, який так і називається «Доходи і результати діяльності».

Рахунки даного класу є тимчасовими, тобто накопичують дані про доходи підприємств протягом одного звітного періоду, після чого їхнє сальдо переноситься на рахунок 79 «Фінансові результати». Розглянемо кожен з них.

Рахунки 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід» призначені для відображення доходів від операційної діяльності, а рахунки 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інший фінансовий дохід» — доходів від фінансової діяльності. Рахунок 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, пов'язаних передусім з інвестиційною діяльністю, та доходів, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною або фінансовою діяльністю. На рахунок 76 «Страхові платежі» узагальнюється інформація про надходження страхових платежів та їх повернення страхувальникам, із щомісячним віднесенням всієї різниці на субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт чи послуг».

По кредиту рахунків 70—74 протягом звітного періоду відображається сума загального доходу, а також всі непрямі податки, що підлягають сплаті та включені до ціни продажу. По дебету — щомісячне приведення суми непрямих податків та зборів, а також щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Облік доходів, що виникли внаслідок надзвичайних подій, ведеться на рахунок 75 «Надзвичайні доходи». За кредитом рахунка відображається належна сума відшкодування, яку можуть погасити страхові організації, за дебетом — списання визначених втрат в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Інформація про доходи і результати діяльності відображається в облікових регістрах — Відомості аналітичного обліку 6.1 та Журналі 6 (с/г підприємства використовують Журнал-ордер 11 с. г. та Відомість до нього).

Доходи, що одержані у звітному періоді, але належать до наступних звітних періодів, відображаються в обліку і звітності окремою статтею як доходи майбутніх періодів і обліковуються на рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів». До цього виду доходів належать:

- авансові платежі, одержані за здані в оренду основні засоби;

- передплата на газети і журнали та інші періодичні видання;
- виручка за здійснені вантажні перевезення;
- абонентна плата за послуги засобів зв'язку тощо.

Суми одержаних доходів відносять на кредит рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів». Ці доходи підлягають списанню на відповідні рахунки обліку доходів при настанні того звітного періоду, до якого вони належать. При цьому рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів» по дебету кореспондує з кредитом рахунків: 70 — зарахування доходів майбутніх періодів до доходу від реалізації звітного періоду; 74 — зарахування їх же до інших доходів звітного періоду. При поверненні авансових платежів дебетують рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів» і кредитують рахунки коштів (30, 31).

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведуть за їх видами, датами їх утворення і визнання доходів звітного періоду. Для синтетичного обліку в цьому випадку призначений Журнал 3.

Фінансовим результатом діяльності підприємства у звітному періоді може бути прибуток або збиток. Більшу частину прибутку становить прибуток від реалізації продукції, одержаний у вигляді різниці між виручкою від реалізації продукції і витратами на її виробництво та збут. На величину прибутку можуть також впливати фінансові результати, одержані від інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також внаслідок надзвичайних подій.

Поняття фінансових результатів діяльності трактується в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». **Прибуток** — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ним витрати, а збитки, відповідно, навпаки.

Рахунок 79 «Фінансові результати», на якому знаходять відображення результати діяльності підприємства є тимчасовий, має ознаки пасивного рахунка.

Сальдо цього рахунка при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Приклад. Підприємство «Товари» здійснило продаж виробленої продукції на суму 15 000 грн. Собівартість продукції склала 11 850 грн. Кошти від покупців надійшли одразу після її відвантаження. Відобразимо господарські операції на рахунках обліку доходів і витрат та визначимо фінансовий результат.

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списано продукцію за собівартістю	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	11 850
2	Відвантажено вироблену продукцію покупцям	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	15 000
3	Надійшли кошти від покупців	311 «Поточні рахунки у національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	15 000
4	Відображено суму ПДВ (податкові зобов'язання)	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	2500
5	Списано собівартість на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	11 850
6	Списано дохід від реалізації товарів на фінансові результати	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	791 «Результат основної діяльності»	12 500
7	Нараховано податок на прибуток [(12 500 грн – 11 850 грн) · 30 %]	981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»	641 «Розрахунки за податками»	195
8	Списано суму податку на прибуток на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»	195
9	Відображено нерозподілений прибуток на момент складання річної звітності	79 «Фінансові результати»	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	455

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Складаючи квартальну звітність, необхідно порівняти обороти по дебету та кредиту рахунка 79 «Фінансові результати».

За умови, що $K-t > D-t$, то підприємство має нерозподілений прибуток в сумі різниці між ними. Якщо ж $K-t < D-t$, то підприємство несе збитки, тобто в звітному періоді здійснило більше витрат, ніж одержало доходів.

Облік фінансових результатів здійснюють у Журналі 6 (за рахунком 79), Журналі 7 (за рахунком 44) та в Головній книзі.

6.4. КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ВИЗНАННЯ ВИТРАТ

Витратами звітнього періоду визнаються зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

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

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

Не визнаються витратами звітнього періоду:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

- погашення одержаних позик;

- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не призводять до зменшення власного капіталу;

- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Витрати класифікуються в бухгалтерському обліку залежно від характеру та видів діяльності (рис. 6.3).

Для обліку витрат можна застосовувати три варіанти ведення обліку.

Перший варіант ведення бухгалтерського обліку передбачає застосування для обліку витрат звітнього періоду лише рахунків класу 9. Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» застосовуються для узагальнення інформації про витрати звичайної діяльності та витрати на запобігання надзвичайних подій і ліквідацію їх наслідків. Структура рахунків класу 9 збігається з вимогами до визнання складу й оцінки витрат, викладених у П(С)БО 16.

За дебетом рахунків класу 9 відображаються суми витрат, а за кредитом списання суми витрат у кінці звітнього року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».



Рис. 6.3. Класифікація витрат

Другий варіант обліку передбачає застосування рахунків класу 8 і 9, які призначені для обліку операційних витрат, одночасно.

При застосуванні вказаного варіанту з допомогою рахунків класу 8 (табл. 6.1) накопичується інформація про операційні витрати за елементами, які використовуються для заповнення розділу II «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати.

Таблиця 6.1

СКЛАД І ПРИЗНАЧЕННЯ РАХУНКІВ КЛАСУ 8

Код рахунка	Назва рахунка	Призначення
80	Матеріальні витрати	Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період
81	Витрати на оплату праці	Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період
82	Відрахування на соціальні заходи	Для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи
83	Амортизація	Для узагальнення Інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів
84	Інші операційні витрати	Для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8

За дебетом рахунків 80—84 відображаються суми визначених відповідних витрат, за кредитом — списання на рахунок 23 «Виробництво» витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до витрат допоміжних виробництв, або на рахунки класу 9 витрат, що відносяться до загальновиробничих витрат (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»), адміністративних витрат (рахунок 92 «Адміністративні витрати») до витрат на збут (рахунок 93 «Витрати на збут») і до інших операційних витрат (рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

Якщо підприємством для обліку витрат звітного періоду використовуються рахунки класів 8 і 9, то рахунки класу 8 є транзитними рахунками, оскільки виконують допоміжну функцію з формування витрат за елементами.

Підприємству слід наводити у Звіті про фінансові результати інформацію про елементи витрат операційної діяльності.

При наданні інформації про елементи витрат операційної діяльності слід керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 1 січня 2000 року за № 27/4248.

Витрати операційної діяльності групуються за такими елементами:

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

До складу елемента «Матеріальні витрати» включається вартість використаних у господарській діяльності:

• матеріалів у сфері виробництва, адміністративних витрат, збуту, інших операційних витрат;

• палива, паливно-мастильних матеріалів;

• матеріалів, використаних для ремонтних робіт (запасні частини);

• будівельних матеріалів;

• інвентаризаційні відмінності по сировині, допоміжних та інших матеріалах;

- тари і тарних матеріалів.

Матеріальні витрати відображаються незалежно від сфери їх виникнення (виробництво, управління, збут), але які віднесені до складу операційних витрат.

У підприємствах сфери послуг до матеріальних витрат відносяться матеріальні витрати, понесені при наданні послуг. Слід звернути увагу на те, що торговельні організації собівартості реалізованих товарів до матеріальних витрат не включають, хоч зрозуміло, що собівартість реалізованих товарів включається до операційних витрат.

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включається заробітна плата за окладами й тарифами, премії і заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Відображення витрат на оплату праці здійснюється незалежно від того, за яку роботу, у якій формі була видана зарплата. За даною статтею відображаються суми зарплати, одержаної в натуральній формі, і всі компенсаційні виплати, в основу яких покладено трудові відносини. У цю статтю включаються всі види основної і додаткової зарплати, крім виплати дивідендів.

Якщо підприємство нараховує резерви на оплату відпусток, то сума нарахованих резервів включається до статті «Витрати на оплату праці».

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на соціальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

За даною статтею відображаються всі обов'язкові нарахування на заробітну плату, яка відображена за статтею «Витрати на оплату праці». Якщо підприємство нараховує резерв на оплату відпусток, то необхідно до складу витрат включати і резерв нарахувань на обов'язкове соціальне страхування, сума якого відображається за даною статтею.

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Сума амортизації, яка відображена за даною статтею, повинна відповідати сумі нарахованої амортизації за звітний період відповідно до обраного підприємством методу нарахування амортизації. Указана сума може відрізнятися від суми, відображеної в балансі, оскільки при списанні необоротних активів коригується сума накопиченої амортизації.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу вищеперелічених елементів витрат, а саме:

- собівартість реалізованих оборотних активів та іноземної валюти;
- втрати від операційної курсової різниці,
- списана безнадійна дебіторська заборгованість і сума нарахованих резервів сумнівної дебіторської заборгованості;
- уцінки запасів;
- списані нестачі та втрати від псування цінностей;
- суми визнаних штрафів, пені, неустойки.

Інформація про витрати операційної діяльності за елементами витрат є необхідною для користувачів фінансової звітності, оскільки надає можливість аналізу і передбачуваності з погляду їх стабільності і прогнозування фінансових результатів.

Третій варіант обліку витрат передбачає застосування спрощеного Плану рахунків суб'єктами малого підприємництва, а також організаціями, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Цей варіант передбачає облік витрат згідно

з класифікацією за елементами, а не за функціями, як це передбачалося першим і другим варіантами. Суб'єктами малого підприємства ведеться бухгалтерський облік і подається фінансова звітність згідно з порядком установленого П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства».

Поняття суб'єкта малого підприємства визначає Закон України «Про державну підтримку малого підприємства» від 19.10.2000 р. № 2063. До них відносяться юридичні особи, у яких обсяг валового доходу не перевищує 500 000 євро і середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 чоловік.

Спрощеним Планом рахунків передбачено для обліку доходів, витрат, фінансових результатів використання таких рахунків:

Таблиця 6.2

**СПРОЩЕНИЙ ПЛАН РАХУНКІВ ДЛЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ,
ВИТРАТ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ**

Синтетичні рахунки	Код	Субрахунки
Доходи	701	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
	702	Непрямі податки та Інші вирахування з доходу
	703	Інші операційні доходи
	704	Інші звичайні доходи
	705	Надзвичайні доходи
Фінансові результати	791	Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва
	792	Чистий прибуток (збиток)
Витрати операційної діяльності	841	Матеріальні затрати
	842	Витрати на оплату праці
	843	Відрахування на соціальні заходи
	844	Амортизація
	845	Інші операційні витрати
	846	Собівартість реалізованих товарів
Інші витрати	851	Інші звичайні витрати
	852	Надзвичайні витрати
	853	Податок на прибуток

Спрощений План рахунків доцільно застосовувати підприємствам, які складають і подають фінансовий звіт відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», а також представництвам іноземних суб'єктів господарської діяльності та іншим юридичним особам, що не займаються підприємницькою діяльністю.

Суб'єкти малого підприємництва суму витрат операційної діяльності протягом звітного періоду облічують за дебетом рахунка 84 «Витрати операційної діяльності», а після закінчення звітного періоду списують по кредиту рахунка в дебет рахунка 79 «Фінансові витрати».

Але частина визнаних за звітний період витрат може включатися до собівартості готової продукції, відображеної в балансі, і до суми незавершеного виробництва, а тому необхідно визначити вартість залишку вказаних статей. Для цього необхідно:

- провести інвентаризацію на кінець звітного року (або кварталу), щоб установити залишок незавершеного виробництва, який оцінюється за прямими витратами з відображенням за дебетом рахунка 23 «Виробництво» і кредитом рахунка 79 «Фінансові результати»;

- на підставі первинних документів, якими оформляється рух (виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) готової продукції забезпечити кількісний (оперативний) облік виробленої, відпущеної, а також залишку готової продукції. Залишок готової продукції, який устанавлюється за даними кількісного (оперативного) обліку на дату балансу, оцінюється вартістю і відображається у звітному місяці за дебетом рахунка 26 «Готова продукція» і кредитом рахунка 79 «Фінансові результати».

Собівартість залишків готової продукції суб'єкти малого підприємництва можуть визначати і відображати в порядку, устанавленому Положенням про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 1998 року № 196, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 12 жовтня 1998 року за № 646/3086, Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерською обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 2' грудня 1999 року за

№ 893/4186, і згідно з вимогами П(С)БО 16 «Витрати» П(С)БО 9 «Запаси».

Звертаємо увагу, що собівартість реалізованої готової продукції бухгалтерськими проведеннями і відповідно у фінансовій звітності виробничих підприємств не відображається. На торговельних підприємствах собівартість реалізованих товарів відображається бухгалтерським записом:

Дебет 79 «Фінансові результати»;

Кредит 262 «Товари».

У звіті про фінансові результати це відображається окремою статтею. Синтетичний облік витрат іншої звичайної діяльності, надзвичайних подій податку на прибуток ведеться на рахунку 85 «Інші звичайні витрати». Протягом місяця витрати відображаються по дебету рахунка, а після закінчення звітного періоду загальна сума витрат списується по кредиту рахунка 85 «Інші звичайні витрати» у дебет рахунка 79 «Фінансовий результат».

6.5. ОБЛІК ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ТА СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ

Згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» і П(С)БО 16 «Витрати», витрати операційної діяльності групуються за відповідними елементами.

Для накопичення інформації про витрати за елементами та відображення їх у розділі II «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати призначені рахунки класу 8 «Витрати за елементами».

На рахунках класу 8, крім рахунка 85 «Інші витрати», ведеться **облік витрат операційної діяльності** за наведеними елементами. Рахунки цього класу можна назвати транзитними, тобто інформація по кожному виду витрат зосереджується на рахунках тимчасово (за дебетом відображають визнані витрати, за кредитом — їх списання), а потім проходить віднесення витрат на рахунки 9 класу (за умови, що підприємство застосовує рахунки обох класів), а також на рахунок 23 «Виробництво» та 79 «Фінансові результати».

Наприклад, операцію «списано матеріали на ремонт офісу» відобразимо таким чином: Д-т 80 «Матеріальні витрати» — 20 «Виробничі запаси» і одночасно Д-т 92 «Адміністративні витрати» — К-т 80 «Матеріальні витрати».

Облік операцій на рахунках восьмого класу «Витрати за елементами» ведуть у Журналі 5А та в Головній книзі.

Балансовий клас рахунків — «Витрати діяльності» використовується всіма підприємствами, які займаються випуском і реалізацією продукції. За умови додаткового застосування класу 8 «Витрати за елементами», остаточне зосередження витрат відбувається все ж таки на рахунках 9 класу, таких як:

- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 94 «Інші витрати операційної діяльності».

По дебету цих рахунків відображають суми визнаних видів витрат, а по кредиту — їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

У загальній системі показників, що характеризують ефективність виробництва підприємства в цілому та його окремих виробничих підрозділів, основне місце належить собівартості, склад якої визначається витратами, що її формують. До складу собівартості реалізованої продукції входять:

- витрати на її безпосереднє виробництво (тобто, виробнича собівартість продукції);
- постійні нерозподілені загальновиробничі витрати;
- наднормативні виробничі витрати.

Сюди не включаються адміністративні витрати та витрати на збут, як і інші операційні витрати. Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг призначений рахунок 90 «Собівартість реалізації». Цей рахунок активний, по дебету відображається виробнича собівартість реалізованих товарів (без торговельних націнок), по кредиту — списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». Розглянемо порядок відображення операцій з реалізації продукції на конкретному прикладі.

Приклад. Підприємство «Промінь» реалізувало продукцію за фактичною собівартістю на суму 120 000 грн. Відпускна вартість (за цінами продажу) становить 150 000 грн, податок на додану вартість — 30 000 грн. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, які включені у собівартість реалізованої продукції, — 5000 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку дані операції будуть відображатися так:

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Собівартість реалізованої продукції: А) виробнича собівартість Б) нерозподілені постійні загально виробничі витрати, що включені у собівартість реалізованої продукції	90 «Собівартість реалізації» 90 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція» 91 «Загально-виробничі витрати»	12 0000 5000
2	Нараховано дохід (виручку) від реалізації продукції (в тому числі ПДВ)	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	70 «Дохід від реалізації»	180 000
3	Нараховано ПДВ	70 «Дохід від реалізації»	641 «Розрахунки за податками»	30 000
4	Списання доходу з реалізації продукції (закриття рахунка 70)	70 «Дохід від реалізації»	791 «Результат основної діяльності»	150 000
5	Списання собівартості продукції (закриття рахунка 90)	791 «Результат основної діяльності»	90 «Собівартість реалізації»	125 000

Облік собівартості реалізації за рахунком 90 «Собівартість реалізації» підприємства ведуть у Журналі 5 або 5А та в Головній книзі.

Всі підприємства крім операційної діяльності, можуть займатись також і фінансовою. **Облік витрат фінансової діяльності** ведеться на рахунку 95 «Фінансові витрати», який є активним, призначеним для обліку витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування, випуском, триманням і обігом цінних паперів, нарахуванням відсотків за договорами кредитування, фінансового лізингу та інших витрат підприємства, пов'язаних із залученням позичкового капіталу.

Облік втрат від зменшення вартості інвестицій ведеться за методом участі в капіталі на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

Облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а також витрати страхової діяльності ведеться на рахунку 97 «Інші витрати».

ти». По дебету рахунків 95—97 відображається сума визнаних витрат, а по кредиту — їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для обліку витрат і втрат, пов'язаних з подіями надзвичайного характеру, що періодично виникають на підприємствах, виділено окремий рахунок — 99 «Надзвичайні витрати», облік на якому ведеться аналогічно вищепереліченим рахункам витрат.

Рахунок 98 «Податки на прибуток» акумулює дані про прибутковий податок підприємства, який необхідно сплатити у звітному періоді. Сума податку на прибуток від звичайної діяльності визначається й відображається саме на цьому рахунку за дебетом в кореспонденції з кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками і платежами». Списання витрат з нарахування даного податку відбувається у дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

6.6. ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат звітного періоду.

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій призначено рахунок 79 «Фінансові результати».

За кредитом рахунка 79 відображаються суми, списані в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми, списані в порядку закриття рахунків з обліку витрат, включаючи належну суму нарахованого податку на прибуток

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності»;

794 «Результат надзвичайних подій».

По закінченні звітного періоду сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Таким чином, фінансові результати визначаються за кожним видом діяльності по закінченні звітного періоду (місяця чи календарного року). При визначенні кінцевого фінансового результату необхідно закрити рахунок 98 «Податок на прибуток».

При списанні фінансового результату складаються такі записи:

1) на суму чистого прибутку:

Дебет 79 «Фінансові результати»;

Кредит 441 «Прибуток нерозподілений».
2) на суму чистого збитку:
Дебет 442 «Непокриті збитки»;
Кредит 79 «Фінансові результати».

6.7. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

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

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

Діяльність з виробництва або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) може починатися в одному звітному періоді (купівля товарів), а закінчуватися в іншому, а тому важливо для визначення результату діяльності застосовувати принцип нарахування та відповідності. Зіставлення доходу від реалізації, який оцінюється за справедливою вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг), із собівартістю їх реалізації дає змогу визначити валовий прибуток (збиток).

Отже, валовий прибуток (збиток) — це різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю цієї продукції.

Оскільки підприємство може здійснювати різні види діяльності, а саме: виробництво готової продукції, торгівлю, надання послуг, то доходи відображаються в бухгалтерському обліку за кожним видом діяльності окремо, але обов'язково в зіставленні з відповідними витратами.

Доходи та витрати від реалізації групуються за такими видами діяльності:

- реалізація товарів;
- реалізація готової продукції;
- виконання робіт і послуг.

Облік доходів і витрат від реалізації готової продукції. Облік доходу від реалізації продукції ведеться на субрахунок 701 «Дохід від реалізації готової продукції», по кредиту якого відображається визнання доходу, по дебету — належна сума непрямих податків та списання чистого доходу в кінці звітного періоду на субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

Облік собівартості реалізованої продукції здійснюється на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Собівартість реалізованої продукції складається з:

- виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду;

- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- понаднормових виробничих витрат.

Виробнича собівартість готової продукції включає:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- розподілені загальновиробничі витрати.

Отже, до складу собівартості готової продукції включаються лише витрати, пов'язані з процесом виробництва, та не включаються адміністративні витрати та витрати на збут.

Виробнича собівартість визначається за даними рахунка 23 «Виробництво», по дебету якого відображаються прямі виробничі витрати і розподілені загальновиробничі витрати, по кредиту — суми фактичної виробничої собівартості готової продукції. Сальдо цього рахунка показує суму витрат, що відносяться до не закінченої виробництвом готової продукції.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо);
- відрахування на соціальні заходи (медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи із цієї оплати праці, медичне страхування робітників та загальновиробничого персоналу, вартість комунальних послуг, наданих виробничим підрозділам, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього середовища;
- інші витрати.

Порядок розподілу і включення до собівартості продукції загальновиробничих витрат залежить від їх зв'язку з обсягом виробництва. Щодо обсягу виробництва розрізняють постійні і змінні загальновиробничі витрати.

Постійними вважаються витрати, величина яких суттєво не змінюється при зміні обсягу виготовленої продукції.

Змінними вважаються витрати, розмір яких змінюється прямопропорційно зміні обсягу виробництва.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюється підприємством самостійно. П(С)БО 16 передбачено порядок віднесення змінних загальновиробничих витрат на собівартість продукції з використанням бази розподілу (заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) виходячи із фактичної потужності звітного періоду. А це означає, що змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості готової продукції.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній виробничій потужності. Згідно з П(С)БО 16 нормальна виробнича потужність — це очікуваний середній обсяг діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. Величина нормальної виробничої потужності визначається підприємством самостійно.

Застосування бази розподілу при нормальній потужності означає, що постійні загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції в повному обсязі тільки у випадку, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність.

Якщо фактичний обсяг виробництва нижчий від очікуваного середнього рівня виробництва, то до складу виробничої собівартості продукції включається лише частина постійних загальновиробничих витрат. Решта витрат, які називаються нерозподіленими, визнаються витратами звітного періоду, у якому вони виникли, і включаються до собівартості реалізованої продукції.

Віднесення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат до собівартості реалізованої готової продукції є економіч-

но обґрунтованим, оскільки виробнича собівартість продукції не повинна підлягати різким коливанням, а витрати виходячи з принципу обачності не занижуються, а відображаються в тому періоді, коли вони понесені.

Таким чином, при визначенні собівартості реалізованої продукції необхідно врахувати виробничу собівартість реалізованої готової продукції і нерозподілені загальновиробничі витрати.

Для обліку доходів від реалізації товарів застосовується субрахунок 702 «Дохід від реалізації товарів». За кредитом субрахунка 702 відображається визнаний дохід, за дебетом — сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість) і списання чистого доходу на субрахунок 791 «Результат основної діяльності» по закінченні звітнього періоду.

Облік собівартості реалізованих товарів ведеться на субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Дохід від реалізації товарів визначається за методом нарахування, тобто в момент відвантаження продукції покупцям і виникнення дебіторської заборгованості. Як свідчить практика, не всі дебітори погашають заборгованість, і підприємства несуть втрати при списанні безнадійної дебіторської заборгованості. Згідно з принципом відповідності витрати на безнадійну заборгованість мають бути узгоджені з доходами від реалізації товарів за звітними періодами. З цією метою підприємства створюють резерв сумнівних боргів згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». При цьому сума нарахованого резерву не зменшує визначеного раніше доходу від реалізації, а включається до складу інших операційних витрат

Визначення доходів і витрат від реалізації товарів у роздрібній торгівлі має певну специфіку, яка впливає з особливостей даного виду діяльності.

Оскільки в роздрібній торгівлі вибуття товарів згідно з вимогами П(С)БО 9 «Запаси» може оцінюватися за цінами продажу, то собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. При визначенні собівартості реалізованих товарів у роздрібній торгівлі необхідно сторнувати суму націнки від продажної ціни.

При реалізації товарів в оптовій торгівлі чи готової продукції на виробничих підприємствах можуть застосовуватися розрахунки не тільки грошовими коштами, а й шляхом обміну іншими ак-

тивами чи здійснення бартерних операцій. Обмін активами і бартерні операції є різновидом господарських операцій, і результати їх проведення повинні правильно визначатися в бухгалтерському обліку. Якщо здійснюється обмін продукцією, товарами та іншими активами, які є подібними за призначенням та мають однако-ву справедливу вартість, дохід не визнається. Даний підхід відображення операцій обміну активів і невизнання доходу можна пояснити саме визначенням подібних активів, які мають не тільки однако-ве функціональне призначення, а й однако-ву справедливу вартість, а тому результат обміну не вплине на доходи (вирати) підприємства.

Дохід визнається тільки при здійсненні обміну неподібними активами. Різновидом операцій обміну активами можна вважати бартерні операції, а при обміні неподібними активами допускається часткове проведення розрахунків грошовими коштами.

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.

Облік повернення товарів і наданих покупцям знижок та інших вірахувань з доходу. Дохід від реалізації товарів, готової продукції зменшується на суму товарів, повернених від покупців. Причиною повернення товарів можуть бути незначні дефекти, невідповідність ціни чи якості товару умовам договору.

Крім того, дохід від реалізації товарів, готової продукції, послуг коригується на суму знижок, що надані покупцям за дострокову оплату

Інші знижки (торговельні знижки за оптову закупівлю, знижки передсвяткових акцій) в обліку не враховуються, оскільки видаткові накладні на реалізовані товари (готову продукцію) виписуються за мінусом указаних знижок і в бухгалтерському обліку не відображаються як дохід.

Для обліку повернених товарів від покупців і знижок, наданих покупцям за терміновість платежу, застосовується субрахунок 704 «Вирахування з доходу», який є контрарним (активним) до рахунка 70 «Доходи від реалізації»

По дебету субрахунка 704 відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям і вартість повернених товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходів. По кредиту субрахунка 704 відображається списання суми вирахувань з доходів на субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

Особливості визначення доходу від реалізації товарів за договором комісії. До складу інших вирахувань з доходу відносяться одержані підприємством від інших осіб суми доходів на користь комітента, принципала за договором комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами.

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» суми надходжень за договорами комісії та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала не визнаються доходами і відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» платежі за договорами комісії не визнаються витратами. Методика обліку надходжень і виплат за договорами комісії й аналогічними договорами встановлена Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. У бухгалтерському обліку одночасно з відображенням доходу від реалізації товарів згідно з договором комісії по кредиту рахунка 70 «Дохід від реалізації товарів» відображаються платежі, одержані від інших осіб на користь комітента, принципала як зменшення доходу й облічуються на субрахунку 704 «Вирахування з доходу».

З метою контролю за рухом товарів, одержаних за договорами комісії, ведеться позабалансовий облік на рахунку 024 «Товари, прийняті на комісію». Таким чином, використання субрахунка 704 «Інші вирахування з доходу» дає можливість відобразити фінансовий результат від операцій, здійснених за договором комісії виходячи із суті господарських операцій.

Облік доходів і витрат від виконання робіт і надання послуг. Облік доходів і витрат від виконання робіт і надання послуг підприємств, основною діяльністю яких є виконання робіт (науково-дослідних, проектних, геодезичних тощо) і надання послуг (перевезення пасажирів, ремонт побутової техніки тощо), для обліку доходів і витрат, пов'язаних з такою діяльністю, використовують відповідно рахунки (субрахунки) 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», 23 «Виробництво» і 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Призначення та побудова цих рахунків аналогічні рахункам доходів і витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції. Єдиною суттєвою відміною є те, що в обліку робіт і послуг звичайно не використовується рахунок 26 «Готова продукція», тому бухгалтерські записи для відображення реалізації робіт і послуг мають такий вигляд:

- 1) визнаний дохід від реалізації робіт та послуг;
- 2) Дебет 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;
- 3) Кредит 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Одночасно на суму податку на додану вартість (при наявності податкової накладної):

Дебет 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;

Кредит 641 «Розрахунки за податками».

2) списані витрати на виконання робіт і послуг:

Дебет 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;

Кредит 23 «Виробництво».

Облік інших доходів і витрат операційної діяльності. Склад доходів від іншої операційної діяльності визначається П(С)БО 3 «Інші операційні» доходи включають доходи від операційної діяльності (крім доходу від реалізації продукції товарів, робіт, послуг) та облічуються на рахунку 71 «Інші операційні доходи» у розрізі субрахунків

711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»;

712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

713 «Дохід від операційної оренди активів»;

714 «Дохід від операційної курсової різниці»;

715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»;

716 «Відшкодування раніше списаних активів»;

717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;

718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;

719 «Інші доходи від операційної діяльності».

За кредитом рахунка 71 відображається сума визнаних доходів, а за дебетом — суми непрямих податків у складі цих доходів та списання чистого доходу на рахунок 791 «Результат основної діяльності».

Нижче наведені бухгалтерські записи для відображення інших доходів від операційної діяльності:

1) відображення суми доходів, одержаних від реалізації іноземної валюти:

Дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

Кредит 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти».

2) відображення суми доходів, одержаних від реалізації виробничих запасів:

Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

Кредит 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

Одночасно на суму податку на додану вартість (на підставі податкової накладної):

Дебет 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

Кредит 641 «Розрахунки за податками».

4) відображення суми доходу, одержаного від операційної оренди.

5) Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Кредит 713 «Дохід від операційної оренди активів».
Одночасно на суму податку на додану вартість (на підставі податкової накладної):

Дебет 713 «Дохід від операційної оренди активів»;

Кредит 641 «Розрахунки за податками».

4) відображення суми доходу від операційної курсової різниці, визначеної на звітну дату у зв'язку зі зміною валютного курсу:

Дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

або

Дебет 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

Кредит 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

5) відображення суми одержаних штрафів, пені, неустойки:

Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

Кредит 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки».

6) на суму відшкодування нестачі запасів:

• постачальниками:

Дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

Кредит 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

• матеріально відповідальними особами:

Дебет 375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків»;

Кредит 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Одночасно на суму податку на додану вартість:

Дебет 716 «Відшкодування раніше списаних активів»;

Кредит 641 «Розрахунки за податками».

7) списання операційної кредиторської заборгованості, по якій минув строк позовної давності:

Дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;

Кредит 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості».

8) відображення суми отриманих грантів, пов'язаних з операційною діяльністю, умови надання яких виконано:

Дебет 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

Кредит 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів».

У процесі операційної діяльності на підприємстві виникають витрати, які не включаються до собівартості реалізованої продукції. Відповідно до П(С)БО 16 до таких витрат відносяться:

• адміністративні витрати — загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства:

• витрати на збут — витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг);

• інші операційні витрати.

Адміністративні витрати включають:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- витрати за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахункове касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Облік адміністративних витрат ведеться на рахунку 92 «Адміністративні витрати», за дебетом якого відображається сума визнаних витрат, а за кредитом — її списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік адміністративних витрат здійснюється в розрізі номенклатури статей, установлені підприємством.

Підставою для записів по дебету рахунка 92 «Адміністративні витрати» є: відомості з нарахування заробітної плати адміністративно-управлінському персоналу, платежів, нарахувань на заробітну плату, розрахунки амортизації основних засобів і нематеріальних активів, рахунки за експлуатацію легкових автомобілів, рахунки орендодавців на орендну плату за приміщення офісу тощо.

Адміністративні витрати відображаються в бухгалтерському обліку такими записами:

1) відображення суми нарахованої зарплати адміністративно-му персоналу:

Дебет 92 «Адміністративні витрати»;

Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою».

2) відображення суми нарахувань на обов'язкове соціальне страхування:

Дебет 92 «Адміністративні витрати»;

Кредит 65 «Розрахунки за страхуванням».

4) відображення суми амортизації приміщень офісу:

Дебет 92 «Адміністративні витрати»;

Кредит 131 «Знос основних засобів».

5) відображення суми амортизації нематеріальних активів:

Дебет 92 «Адміністративні витрати»;

Кредит 133 «Знос нематеріальних активів».

5) відображення суми витрат на оплату гонорарів за професійні послуги:

Дебет 92 «Адміністративні витрати»;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Одночасно на суму податку на додану вартість, включену до вартості послуг (нарахування витрат за послугами по першій події):

Дебет 641 «Розрахунки за податками»;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

6) відображення суми орендної плати за приміщення офісу:

Дебет 92 «Адміністративні витрати»;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

7) списання суми адміністративних витрат на рахунок фінансового результату по закінченні звітного періоду.

Дебет 791 «Результат основної діяльності»;

Кредит 92 «Адміністративні витрати».

Окрему групу операційних витрат складають витрати, які пов'язані зі збутом готової продукції та товарів.

До витрат на збут відносяться:

- витрати пакувальних матеріалів (для затарювання готової продукції на складах готової продукції);

- витрати на ремонт тари;

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту та інших підрозділів, що забезпечують збут;

- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги.

ги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

- витрати на гарантійне обслуговування та гарантійний ремонт;

- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції (товарів) робіт, послуг.

Протягом місяця ці витрати облічуються по дебету рахунка 93 «Витрати на збут» у розрізі встановлених підприємством статей витрат.

Витрати на збут відображаються в бухгалтерському обліку такими записами:

1) відображення суми витрат на пакувальні матеріали і ремонт тари:

Дебет 93 «Витрати на збут»;

Кредит 204 «Тара й тарні матеріали».

2) відображення суми нарахованої зарплати працівникам відділу збуту:

Дебет 93 «Витрати на збут»;

Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою».

3) відображення суми нарахувань на обов'язкове соціальне страхування:

Дебет 93 «Витрати на збут»;

Кредит 65 «Розрахунки за страхуванням».

4) відображення суми витрат на рекламу:

Дебет 93 «Витрати на збут»;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

5) відображення суми витрат на відрядження працівників відділу збуту:

Дебет 93 «Витрати на збут»;

Кредит 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

6) відображення суми оплачених послуг збутових посередників, зовнішньоторговельних організацій:

Дебет 93 «Витрати на збут»;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

7) відображення суми витрат на операційну оренду основних засобів відділу збуту, складів готової продукції:

Дебет 93 «Витрати на збут»;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

8) відображення суми амортизації необоротних активів, що використовуються відділом збуту:

Дебет 93 «Витрати на збут»;

Кредит 13 «Знос необоротних активів».

9) списання на рахунок фінансового результату суми витрат на збут у кінці звітної періоду:

Дебет 791 «Результат основної діяльності»;

Кредит 93 «Витрати на збут».

Фінансовий результат операційної діяльності визначають з урахуванням інших операційних витрат, облік яких ведеться на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» у розрізі субрахунків:

941 «Витрати на дослідження та розробки»;

942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»;

943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

945 «Втрати від операційної курсової різниці»;

946 «Втрати від знецінення запасів»;

947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;

948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;

949 «Інші витрати операційної діяльності».

За дебетом рахунка 94 відображаються суми визнаних витрат на підставі первинних документів:

1) списання витрат на дослідження і розробки:

Дебет 941 «Витрати на дослідження та розробки»;

Кредит 20 «Виробничі запаси»;

Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою» тощо.

2) списання собівартості реалізованої іноземної валюти за курсом НБУ на дату списання:

Дебет 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»;

Кредит 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті».

3) списання собівартості реалізованих виробничих запасів:

Дебет 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

Кредит 20 «Виробничі запаси»;

або Кредит 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

4) нарахування резерву сумнівних боргів на дебіторську заборгованість за реалізовані товари, роботи, послуги:

Дебет 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

Кредит 38 «Резерв сумнівних боргів».

5) списання втрат від операційних курсових різниць:

Дебет 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;

Кредит 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

6) списання втрат від знецінення запасів:

Дебет 946 «Втрати від знецінення запасів»;

Кредит 28 «Товари»;

або

Кредит 20 «Виробничі запаси».

- 7) списання нестачі запасів:
Дебет 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;
Кредит 28 «Товари»;
або
Кредит 20 «Виробничі запаси»;
Кредит 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
Кредит 26 «Готова продукція».
- 8) списання визнаних штрафів, пені, неустойки:
Дебет 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;
Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».
- 9) списання витрат на утримання об'єктів соціально-культурного призначення:
Дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності»;
Кредит 20 «Виробничі запаси»;
або
Кредит 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
Кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою» тощо.
Результат операційної діяльності визначається на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

6.8. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ФІНАНСОВИХ ОПЕРАЦІЙ

Доходи від фінансових операцій включають: дохід від участі в капіталі та інші фінансові доходи.

Дохід від участі в капіталі — це дохід від фінансових інвестицій, які облічуються методом участі в капіталі.

Метод участі в капіталі — це метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» метод участі в капіталі застосовується для обліку інвестицій в асоційовані, спільні та дочірні підприємства, які звичайно є пов'язаними сторонами для інвестора,

Для обліку доходів від участі в капіталі призначений рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі», який має такі субрахунки:

- 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;
722 «Дохід від спільної діяльності»;

723 «Дохід від інвестицій у дочірні підприємства».

На суму доходу, одержаного за інвестиціями пов'язаними сторонами, визначеного за методом участі в капіталі, складається такий запис в бухгалтерському обліку:

Дебет 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

Кредит 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

Кредит 722 «Дохід від спільної діяльності»;

Кредит 723 «Дохід від інвестицій у дочірні підприємства».

Слід звернути увагу, що за методом участі в капіталі отримані підприємством дивіденди зменшують вартість інвестиції:

Дебет 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;

Кредит 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

Якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке облічуються за методом участі в капіталі, є збиток, то свою долю збитків інвестор відображає на рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» записом:

Дебет 96 «Втрати від участі в капіталі»;

Кредит 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

До інших фінансових доходів відносяться доходи, одержані від фінансових інвестицій (крім доходів, які відображаються за методом участі в капіталі), дивіденди, відсотки, амортизація дисконту за інвестиціями в боргові цінні папери.

Облік інших фінансових доходів ведеться на рахунок 73 «Інші фінансові доходи».

Одержані доходи відображаються за кредитом рахунка, а по дебету їх списання в дебет 792 «Результат фінансових операцій».

До фінансових витрат відносяться витрати підприємства, що пов'язані із залученням позикового капіталу: відсотки за кредитами, облігаціями, амортизація дисконту за випущеними облігаціями, витрати на фінансову оренду тощо.

Облік фінансових витрат ведеться на рахунок 95 «Фінансові витрати» в розрізі субрахунків:

951 «Відсотки за кредит»;

952 «Інші фінансові витрати».

За дебетом рахунка 95 відображається сума визнаних фінансових витрат, за кредитом — їх списання на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій». По закінченні звітного періоду на

субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається результатом від фінансових операцій.

6.9. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ІНШОЇ ЗВИЧАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Інша звичайна діяльність охоплює інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, за винятком фінансових операцій. Доходи від іншої звичайної діяльності облічуються на рахунку 74 «Інші доходи», за кредитом якого відображаються визнані доходи, а за дебетом — їх списання в кредит субрахунка 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Нижче наведені приклади відображення інших доходів на рахунках бухгалтерського обліку:

1) відображення суми доходу від реалізації фінансових інвестицій:

Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

Кредит 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій».

2) відображення суми доходу від реалізації необоротних активів:

Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

Кредит 742 «Дохід від реалізації необоротних активів».

3) відображення суми доходу від реалізації майнових комплексів:

Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

Кредит 743 «Дохід від реалізації майнових комплексів».

Указані доходи зменшуються на суму податку на додану вартість:

Дебет 74 «Інші доходи»;

Кредит 641 «Розрахунки за податками».

4) відображення суми доходу від неопераційних курсових різниць:

Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

Кредит 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

5) відображення суми доходу від безоплатно одержаних необоротних активів:

Дебет 69 «Доходи майбутніх періодів»;

Кредит 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Облік інших доходів ведеться в розрізі субрахунків, які відкриваються на кожний окремих вид доходів (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

СКЛАД І ПРИЗНАЧЕННЯ СУБРАХУНКІВ ДО РАХУНКА 74 «Інші доходи»

Код субрахунка	Назва субрахунка	Призначення
741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації фінансових Інвестицій
742	Дохід від реалізації необоротних активів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації необоротних активів
743	Дохід від реалізації майнових комплексів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації майнових комплексів
744	Дохід від неопераційної курсової різниці	Для узагальнення інформації про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в Іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства
745	Дохід від безоплатно одержаних активів	Для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних активів. У разі безоплатного одержання підприємством необоротних активів дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням
746	Інші доходи від звичайної діяльності	Для узагальнення інформації про доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунка 74 «Інші доходи», зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від вартості від'ємного гудвілу, яка визнається доходом

Для визначення фінансового результату іншої звичайної діяльності необхідно порівняти одержані доходи з понесеними витратами. Облік витрат іншої звичайної діяльності ведеться на рахунку 97 «Інші витрати», за дебетом якого відображаються визнані витрати, а за кредитом — їх списання в дебет субрахунка 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Рахунок 97 «Інші витрати» має субрахунки, склад і призначення яких наведені в таблиці 6.4.

Таблиця 6.4

СКЛАД І ПРИЗНАЧЕННЯ СУБРАХУНКІВ ДО РАХУНКА 97 «Інші витрати»

Код субрахунка	Назва субрахунка	Призначення
971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Для відображення балансової вартості реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інших витрат, пов'язаних з їх реалізацією
972	Собівартість реалізованих необоротних активів	Для відображення балансової (залишкової) вартості реалізованих необоротних активів (на дату їх реалізації) та інших витрат, пов'язаних з їх реалізацією
973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	Для відображення балансової (залишкової) вартості майнових комплексів (на дату їх реалізації) та інших витрат, пов'язаних з їх реалізацією
974	Втрати від неопераційних курсових різниць	Для відображення втрат за активами і зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти
975	Уцінка необоротних активів фінансових інвестицій	Для відображення суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій
976	Списання необоротних активів	Для відображення залишкової вартості списаних необоротних активів та витрат, пов'язаних з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж)
977	Інші витрати звичайної діяльності	Для відображення інших витрат звичайної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках, рахунка 97 «Інші витрати»
978	Виплати страхових сум та страхових відшкодувань	Для відображення виплат страхових сум та страхових відшкодувань
979	Перестрахування	Для обліку витрат, що складаються із сум часток страхових платежів, які сплачуються перестраховикам за договорами перестрахування. За дебетом субрахунка відображаються суми часток страхових платежів, які сплачуються перестраховиками, за кредитом — відображаються повернуті перестраховиками частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій — у разі дострокового припинення дії договору перестрахування. Щомісяця сальдо субрахунка списується в кореспонденції із субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

Витрати іншої звичайної діяльності відображаються такими бухгалтерськими записами:

1) відображення собівартості реалізованих фінансових інвестицій:

Дебет 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»;

Кредит 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;

Кредит 35 «Поточні фінансові інвестиції».

2) відображення собівартості реалізованих необоротних активів:

Дебет 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»;

Кредит 10 «Основні засоби»;

Кредит 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи».

3) відображення втрат від неопераційних курсових різниць:

Дебет 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»;

Кредит 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

4) відображення суми уцінки фінансових інвестицій:

Дебет 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;

Кредит 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;

Кредит 35 «Поточні фінансові інвестиції».

5) відображення суми уцінки необоротних активів:

Дебет 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;

Кредит 10 «Основні засоби»;

Кредит 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи».

б) списання необоротних активів:

Дебет 976 «Списання необоротних активів»;

Кредит 10 «Основні засоби»;

Кредит 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

Кредит 12 «Нематеріальні активи»;

Кредит 15 «Капітальні інвестиції».

Фінансовий результат іншої звичайної діяльності визначається на субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

6.10. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ ЗА БУДІВЕЛЬНИМИ КОНТРАКТАМИ

Характер діяльності, здійснюваної підрядниками в межах будівельних контрактів, має певні особливості, а саме: період, в якому розпочинається діяльність за контрактом, і період,

коли завершується діяльність за контрактом. У зв'язку із цим основним питанням у бухгалтерському обліку будівельних контрактів є розподіл доходів від контракту і витрат за контрактом на звітні періоди, упродовж яких виконувалися будівельні роботи.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 1 і зареєстроване в Міністерстві юстиції України — 21.05.2001 р. за № 433/5624.

Норми П(С)БО 18 «Будівельні контракти» не суперечать нормам МСБО «Будівельні контракти», переглянутим у 1993 р.

Слід зазначити, що норми П(С)БО 18 «Будівельні контракти» застосовуються для відображення коротко- і довгострокових будівельних контрактів у фінансових звітах підрядників — юридичних осіб, які укладають будівельні контракти, виконують передбачені ними роботи і передають їх замовникам.

Класифікація будівельних контрактів

Відповідно до П(С)БО 18 будівельний контракт — договір про будівництво, який включає:

- спорудження нового об'єкта;
- реконструкцію об'єкта;
- розширення об'єкта;
- добудову об'єкта;
- реставрацію об'єкта;
- ремонт об'єкта;
- виконання монтажних робіт.

Об'єкт будівництва — сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Залежно від формування ціни будівельні контракти укладають кількома способами. П(С)БО 18 серед будівельних контрактів виділяє:

- 1) контракт з фіксованою ціною;
- 2) контракт за ціною «витрати плюс».

Контракт за фіксованою ціною — договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об'єкті будівництва. За такими контрактами підрядник може визначити з достовірною точністю дохід від контракту, витрати за контрактом і, отже, кінцевий фінансовий результат — прибуток чи збиток.

Контракт за ціною «витрати плюс» — договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої величини). За такими контрактами підрядник звичайно може достовірно виміряти очікуваний прибуток, хоча суми доходів і витрат за контрактом можуть бути не визначеними.

На практиці розрізняють два типи контрактів за ціною «витрати плюс»:

— контракт «витрати без винагороди» — підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати без забезпечення винагороди. Проте відсоток додається на підставі понесених витрат;

— контракт «витрати плюс винагорода» — підряднику відшкодовуються витрати плюс передбачена винагорода. Ціна контракту цього типу визначається як сума відшкодованих витрат і винагорода. Винагорода є маржинальним прибутком (дохід мінус прями витрати), заробленим від контракту.

Існує кілька можливих варіантів контрактів, які складаються на підставі контракту «витрати плюс винагорода». Серед них:

— контракт «витрати плюс фіксована винагорода» — винагородою є фіксована грошова сума;

— контракт «витрати плюс премія» — заохочувальні виплати, передбачені для підрядника, розраховуються на підставі своєчасності виконання проекту або відповідно до завершення бюджету;

— контракт «витрати плюс відсоток винагороди» — змінні бонусові платежі додаватимуться до основного платежу підряднику на підставі визначених критеріїв.

Деякі будівельні контракти можуть містити характеристики як контрактів з фіксованою ціною, так і контрактів за ціною «витрати плюс». Прикладом може бути контракт «витрати плюс» з погодженою максимальною ціною. Такі контракти є контрактами з комбінованою ціною.

Відмінності між різними типами контрактів є важливими і враховуються при визначенні очікуваного результату контракту.

Оцінка доходу від будівельного контракту. Основним елементом доходу від контракту є ціна, передбачена будівельним контрактом. Крім зазначеної суми, дохід від будівельного контракту включає:

- відхилення від ціни за будівельним контрактом;
- претензію за будівельним контрактом;

- заохочувальні виплати за будівельним контрактом у тому ступені, в якому вони можуть привести до отримання економічних вигод і якщо їх можна достовірно виміряти.

Відхилення від ціни за будівельним контрактом — зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту. Вони можуть бути ініційовані і підрядником і замовником. Відхилення від ціни за будівельним контрактом включають зміни в специфікаціях або проектах, методах чи способах виконання, засобах обслуговування, в обладнанні, матеріалах будівельному майданчику і періоді завершення.

На момент виникнення відхилень вартість їх не оцінена. Ця обставина пояснюється тим, що спочатку визначаються зміни, а коригування ціни контракту узгоджується пізніше. Відхилення від ціни за будівельним контрактом включаються до доходу тільки тоді, коли існує ймовірність отримання економічних вигод, пов'язаних із відхиленнями, та можливість їх достовірно оцінити.

Претензія за будівельним контрактом — сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту. На відміну від відхилень претензії пов'язані з додатковими сумами, які підрядник намагається отримати як компенсацію за витрати, що не включена до первісної ціни контракту.

Претензія може бути ініційована підрядником через затримки, спричинені замовником; помилки, допущені замовником у специфікації або при проектуванні; через інші заперечення за контрактом. Як результат, вони призводять до збільшення витрат, не передбачених у ціні контракту.

Вимірювання доходу, який виникає внаслідок претензій, характеризується високим ступенем невизначеності і часто залежить від результатів переговорів

Дохід від претензії буде записаний лише тоді, коли переговори між підрядником і замовником або іншою стороною досягнуть певного етапу для ймовірного розгляду і прийняття замовником суми претензії і цю суму, яку, ймовірно, визнає замовник, можна достовірно оцінити.

Здійснення такої оцінки потребує від будівельної організації відповідного досвіду.

Слід зазначити, що важливим для визначення претензій є те, що проміжок часу погашення останніх може бути невизна-

ченим. При цьому додатково понесені витрати повинні включатися до ціни контракту. Претензії невизначеного проміжку часу виключаються з доходів від контракту, а приєднані витрати зменшують очікуваний прибуток чи збільшують очікуваний збиток за контрактом.

Якщо критерії визнання доходу не задовольняються, витрати контракту відносять до періоду, у якому вони понесені, і не визнають як актив до визнання доходу. Якщо критеріїв визнання доходу додержано, то і витрати, і дохід, які пов'язані з відхиленнями або претензіями, визнаються згідно з параграфом стандарту, за яким дохід і витрати за контрактом слід визнавати відповідно як дохід і витрати з урахуванням ступеня завершеності робіт за контрактом на дату балансу. Як результат такого підходу — визнання прибутку від відхилення або претензії.

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом — додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту. Наприклад, будівельна організація може отримати право на заохочувальні виплати, якщо завершить роботи за контрактом достроково.

Заохочувальні виплати можуть бути ініційовані підрядником і замовником. Ці платежі включаються до доходу від будівельного контракту лише тоді, коли контракт перебуває на достатньо просунутій стадії виконання та існує ймовірність, що визначених стандартів виконання робіт буде додержано або перевищено, а сума заохочувальних виплат може бути достовірно виміряна.

Дохід за будівельним контрактом вимірюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню. У більшості випадків активами виступають грошові кошти або грошові еквіваленти, і, відповідно, сума доходу може бути легко виміряна. На практиці вимірювання доходу від контракту зазнає впливу різних чинників невизначеності, які залежать від результатів майбутніх подій. Оцінки часто потребують перегляду залежно від того, як відбуваються події і вирішуються чинники невизначеності. Отже, сума доходу від контракту може бути невідома до завершення контракту. Наприклад, підрядник і замовник можуть узгодити відхилення або претензії, які збільшують або зменшують дохід від контракту у період, наступний за періодом початкового укладення контракту. Однак це не завадить підприємству здійснити достовірну оцінку доходу періодів незавершеного контракту.

Відповідно до П(С)БО 18 «Будівельні контракти» оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається у разі:

- погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту у періоди після його укладення;

- зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

Для обліку доходів від будівельного контракту Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій передбачено субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Оцінка витрат за будівельним контрактом. Відповідно до П(С)БО 18 «Будівельні контракти» витрати за будівельним контрактом розглядаються за двома ознаками:

- формування виробничої собівартості;
- періоди виконання будівельного контракту.

За ознакою формування виробничої собівартості витрати за будівельним контрактом (собівартість робіт за будівельним контрактом) включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням контракту;
- загальновиробничі витрати.

До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, належать:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати (у тому числі вартість робіт, виконаних субпідрядниками).

Витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням контракту, можуть бути зменшені випадковим доходом, якщо такий дохід не включений до доходу від контракту.

Наприклад, витрати на матеріали, використані у будівництві, можуть бути зменшені на суму доходу від продажу надлишку матеріалів; витрати на амортизацію основних засобів, використаних для виконання контракту, зменшені на суму доходу від реалізації основних засобів у кінці контракту.

При розгляді витрат за будівельним контрактом слід окремо спинитися на розгляді витрат на субпідрядника. Ці витрати виникають тоді, коли підрядник неспроможний здійснити всі аспекти будівельного проекту і змушений найняти субпідрядника.

Сума рахунка до підрядника за роботи, виконані субпідрядником, повинна включатися до витрат за контрактом. Ця сума пря-

мо відстежується за проектом і відображається подібно до витрат на прямі матеріали і пряму заробітну плату.

До складу загальноновиробничих витрат включаються передбачені П(С)БО 1с «Витрати»:

- витрати на управління;
- витрати на організацію;
- витрати на обслуговування будівельного виробництва.

Загальноновиробничі витрати розподіляються між об'єктами будівництва з урахуванням специфіки виконуваних робіт пропорційно до систематичних раціональних чинників, які послідовно застосовуються до всіх витрат з подібними характеристиками.

Оскільки група відповідає за гарантію якості щодо всіх контрактів безпосередньо на місці, її робота за характером не може розглядатися як така, що безпосередньо відноситься на будь-який конкретний контракт, бо контролює всю будівельну діяльність.

Відповідно до П(С)БО 18 «Будівельні контракти» підрядник розподілятиме орендну плату, витрати на утримання приміщення офісу відповідно до систематичної і раціональної бази розподілу, що застосовуватиметься послідовно до обох типів витрат (оскільки вони мають подібні характеристики). Незважаючи на те що чинників розподілу цих будівельних загальноновиробничих витрат може бути багато (наприклад, сума доходу від контракту, витрати контракту і робочі години, використані в кожному контракті тощо), найбільш раціональною базою розподілу є дохід від контракту. Крім того, оскільки обидва види витрат подібні за характером, розподіл їх на підставі суми доходу від контракту, створеної кожним будівельним контрактом, також задовольнятиме критерії послідовності.

Не включаються до складу витрат за будівельним контрактом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати, які не можуть бути розподілені на контракти і віднесені до контрактної діяльності; витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

За періодами виконання будівельних робіт від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту до витрат за будівельним контрактом включаються:

- витрати, понесені на звітну дату;
- попередньо оцінені витрати до завершення робіт.

Витрати, понесені на звітну дату, включають:

- витрати до укладення контракту;
- витрати, понесені після укладення контракту.

Витрати до укладення контракту — це витрати, що безпосередньо пов'язані з будівельним контрактом і понесені на забезпечення контракту. До таких витрат відносять:

- ◆ витрати на проектування;
- ◆ витрати на вивчення нових процесів;
- ◆ витрати на укладення контракту;
- ◆ інші витрати, які очікуються і будуть відшкодовані у разі підписання контракту.

Витрати, яких зазнав підрядник при укладенні будівельного контракту, включаються до витрат за будівельним контрактом, якщо існують імовірність його підписання і достовірність оцінки цих витрат.

Витрати, понесені при укладенні будівельного контракту, який не підписано до дати балансу, визнаються витратами звітного періоду без включення до витрат за цим будівельним контрактом у наступних звітних періодах.

Витрати за контрактом, понесені після підписання контракту, — це витрати, понесені до завершення проекту.

Попередньо оцінені витрати до завершення будівельного контракту — це упереджувальні витрати, необхідні для завершення проекту у визначений час. Вони включатимуть ті самі елементи, що й первісні загальні попередньо оцінені витрати контракту і ґрунтуватимуться на цінах, розрахованих під впливом понесених витрат. Останні оцінки будуть використані для визначення незавершених робіт щодо завершених.

І хоча П(С)БО 18 «Будівельні контракти» не дає окремих вказівок щодо здійснення оцінки витрат до завершення, практичне керівництво може бути підібрано з інших стандартів обліку.

Витрати за контрактом можуть коригуватися на суму компенсаційних платежів. Компенсаційні платежі — це рахунки за понесені витрати або виконані роботи, які за умовою контракту повинні здійснюватись іншим учасником. Ці платежі часто обговорюються учасниками контракту.

Облік витрат за будівельним контрактом подібний до обліку запасів. Витрати, необхідні для підготовки актива для продажу за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, відображаються по дебету рахунка 23 «Виробництво», відповідний субрахунок (наприклад, 230 «Виконання будівельного контракту» або 231 «Будівельні

контракти») як понесені витрати. Рахунок 23 «Виробництво» включатиме обидва типи витрат: прямі і непрямі, але не включатиме адміністративних витрат і витрат на збут, оскільки їх не можна ідентифікувати з конкретним контрактом.

Сума визнаних адміністративних витрат відображається за дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати». Сума визнаних витрат на збут — за дебетом рахунка 93 «Витрати на збут».

Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображаються як зміна облікової оцінки згідно з П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Визнання та облік доходів і витрат упродовж виконання будівельного контракту. Результатом будівельного контракту може бути прибуток або збиток.

Прибуток — це сума очікуваного перевищення загальної суми доходу від контракту над сумою загальних витрат контракту.

Збиток — сума очікуваного перевищення загальних витрат контракту над загальною сумою доходу контракту. Слід зазначити, що якщо на дату балансу існує ймовірність отримання збитку за будівельним контрактом, то очікувані збитки визнаються витратами звітного періоду.

Доходи і витрати впродовж виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу. Визнання доходів витрат з урахуванням ступеня завершеності будівельного контракту називають методом поетапного виконання робіт.

Метод поетапного виконання робіт ґрунтується на концепції (в економічному розумінні), яка розглядає виконання робіт за контрактом як фактично безперервний продаж (з передаванням прав власності), що здійснюється у формі незавершених робіт.

Метод поетапного виконання робіт застосовується на кумулятивній основі кожному обліковому періоду до поточних оцінок доходу і витрат контракт. Тому накопичені дохід від контракту, витрати та прибуток, які визначаються на кінець періоду, вимірюються на підставі релевантного вимірювання незавершених робіт щодо завершених. Від цих накопичених підсумків вираховуються відповідні суми, записані на початок періоду. Суми різниць, що залишаються, записують у поточному періоді.

Метод поетапного виконання робіт застосовується лише тоді, коли кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити. Достовірність оцінки залежить від виду будівельного контракту. Якщо це контракт із фіксованою ціною, його кінце-

вий результат можна оцінити з високим ступенем достовірності у разі виконання всіх умов, поданих на рис. 7.13.

При визначенні достовірності оцінки контракту з фіксованою ціною виникають певні труднощі, пов'язані із загальними витратами за контрактом.

Для визначення кінцевого фінансового результату контракту із фіксованою ціною необхідні такі умови:

підприємство повинне бути спроможним достовірно оцінити результат (прибуток чи збиток) контракту, здійснивши оцінку загального доходу від контракту і витрат до завершення контракту;

у порядку використання методу поетапного виконання робіт має бути ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з контрактом, надійдуть на підприємство;

підприємство повинне бути спроможним оцінити ступінь завершеності робіт за контрактом. У порядку вимірювання достовірної оцінки витрат, понесених на звітну дату, підприємство повинне мати систему обліку витрат, яка дасть змогу визначити і виміряти витрати, віднесені до контракту.

Якщо будівельний контракт із ціною «витрати плюс», то кінцевий результат такого контракту можна достовірно оцінити у разі, що виконуються всі умови.

На відміну від контракту із фіксованою ціною сума доходу, визначеного за контрактом «витрати плюс» є невідомою, але такою, яку можна розрахувати, ґрунтуючись на положеннях контракту і попередньої оцінки витрат за контрактом. Тому труднощі, які виникають при визначенні достовірної оцінки таких контрактів, пов'язані з відшкодуванням витрат за контрактом, а отже, і сумою доходу від контракту.

Так, якщо прибуток визначено у вигляді фіксованого відсотка від витрат і всі витрати відшкодовуються, підприємство спроможне оцінити прибуток по завершених роботах на звітну дату, навіть якщо сума загального прибутку буде невизначеною. Однак більшість контрактів «витрати плюс» мають максимальну узгоджену ціну, яка встановлює верхню межу для доходу. У таких випадках існує ризик, що результатом контракту може бути збиток. Для таких контрактів підрядник потребує оцінки загальних витрат за контрактом, які відшкодовуються для здійснення оцінки результату контракту. Здійснення такої оцінки можливе при застосуванні методу поетапного виконання робіт та існуванні ймовірності, що підрядник отримає економічні вигоди.

Отже, якщо підприємство укладає контракт «витрати плюс» з метою здійснення достовірної оцінки результату контракту, воно

повинне бути здатним визначити витрати за контрактом, віднесені до нього, незалежно від того, чи підлягають вони відшкодуванню, і оцінити витрати до завершення контракту.

Кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, якщо існує ймовірність, що підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані з контрактом. Ймовірність отримання економічної вигоди буде відсутньою за такими контрактами:

- які не повністю мають юридичну силу, тобто їхня чинність викликає серйозні сумніви;
- завершення яких залежить від незавершеного судового розгляду або законодавчих актів;
- що стосуються власності, яка, ймовірно, буде конфіскована або експропрійована;
- за якими замовник не здатний виконати свої зобов'язання;
- за якими підрядник не здатний завершити роботи або не може виконати інші свої зобов'язання за контрактом.

Коли підрядник здатний достовірно оцінити фінансовий результат контракту, то до загального доходу (включаючи відхилення, претензії і заохочувальні виплати за будівельним контрактом) й очікуваних витрат, пов'язаних з контрактом, то застосовується попередня оцінка ступеня завершення робіт за будівельним контрактом для визначення суми доходу і витрат, що визнаються в періоді. Якщо підрядник очікує, що результатом виконання контракту буде збиток, то він визнається негайно. Очікувані витрати контракту включають витрати, які безпосередньо пов'язані з виконанням конкретного контракту; загальновиробничі витрати, які відносяться до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт.

Існує ряд методів визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом. Підрядник використовує той з них, який забезпечує достовірну оцінку виконаної роботи. Залежно від характеру будівельного контракту ступінь завершеності робіт за ним може визначатися за одним із зазначених методів:

- вимірюванням та оцінкою виконаної роботи;
- співвідношенням обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу забудівельним контрактом у натуральному вимірі;
- співвідношенням фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Сума доходу впродовж виконання будівельного контракту визнається в періоді із застосуванням попередньої оцінки ступеня

завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу до загальної суми доходу від будівельного контракту.

Витрати за будівельним контрактом визнаються посиленням на ступінь завершеності робіт за ним на дату балансу.

Отже, дохід і витрати протягом періоду виконання будівельного контракту визнаються на дату балансу (на останнє число місяця) за ступенем завершеності будівельно-монтажних робіт.

У разі якщо ступінь завершеності будівельних робіт визначається посиленням на витрати за контрактом, понесені на дату балансу, то у витрати, понесені на дату балансу, включаються лише ті з них, які відображають виконані роботи. Понесені витрати, пов'язані з майбутньою діяльністю за контрактом, виключаються зі складу витрат за контрактом.

При застосуванні методу поетапного виконання робіт для накопичення витрат і визнання прибутку за будівельним контрактом відкривається субрахунок 238 «Незавершені будівельні контракти» до рахунка 23 «Виробництво». Записи на цьому субрахунку здійснюються так:

- протягом звітного періоду по дебету відображаються понесені витрати і визнаний прибуток, сума якого визначається зіставленням визнаного доходу і визнаних витрат;

- у кінці виконання робіт за контрактом рахунок закривається на загальну контрактну вартість (у кореспонденції із субрахунком 239 «Проміжні рахунки»).

Для відображення контрактної (проектно-кошторисної) вартості виконаних робіт за будівельним контрактом, за які рахунки передані замовнику для оплати (проміжні рахунки), до рахунка 23 «Виробництво» відкривається субрахунок (пасивний рахунок) — 239 «Проміжні рахунки». Записи на цьому рахунку здійснюються так:

- упродовж звітного періоду по кредиту рахунка відображається контрактна вартість виконаних робіт, за які передані рахунки замовнику для оплати;

- на кінець виконання робіт за контрактом рахунок закривається на загальну вартість контракту (у кореспонденції із субрахунком 238 «Незавершені будівельні контракти»).

Якщо мають місце визнані понесені адміністративні витрати, витрати на збут та інші оперативні витрати, то здійснюються бухгалтерські записи за відповідними рахунками витрат:

1) на суму адміністративних витрат:

Дт 92 «Адміністративні витрати»;

Кт 13 «Знос необоротних активів»;

Кт 20 «Виробничі запаси», інші.

2) на суму витрат на збут:

Дт 93 «Витрати на збут»;

Кт 66 «Розрахунки з оплати праці»;

Кт 13 «Знос необоротних активів», інші.

3) на суму Інших операційних витрат:

Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності»;

Кт 20 «Виробничі запаси», інші.

У кінці звітнього періоду (місяця) зазначені витрати списуються в дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

На кожен дату складання балансу підприємству слід переглядати оцінки, застосовані до результату контракту, і здійснювати відповідні виправлення.

Оскільки метод поетапного виконання робіт застосовується до кожного контракту на кумулятивній основі, зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки фінансового результату виконання контракту відображаються як зміна облікової оцінки в тому періоді, у якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди. Отже, попередні періоди не коригуються.

У разі виникнення невизначеності щодо отримання суми, яка вже включена в дохід від будівельного контракту і вже відображена у Звіті про фінансові результати за попередні звітні періоди, не отримана сума або сума відшкодування визнається як витрати періоду, а не як коригування суми доходу від контракту.

Якщо на дату балансу існує ймовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід, передбачений цим контрактом, то очікувані збитки визнаються витратами звітнього періоду, без застосування методу поетапного виконання робіт. Сума очікуваного збитку є очікуваним збитком за контрактом у цілому і визначається незалежно від:

- того, чи були розпочаті роботи за контрактом;
- ступеня завершення робіт за контрактом.

Сума очікуваного збитку розраховуватиметься на підставі загальних попередньо оцінених витрат до завершення контракту, які включатимуть витрати контракту, понесені на конкретну дату плюс попередньо оцінені витрати до завершення.

У звітності очікуваний збиток показуватиметься окремо як поточне зобов'язання на дату балансу. Відображення очікуваного збитку у складі зобов'язань має певне пояснення. Підрядник, розпочавши контракт, зобов'язаний його виконати. Виконання цих зобов'язань призведе до відомого збитку. Як зазначається в

Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» та 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», зобов'язання визнається, коли існує ймовірність, що оплата зобов'язання (у цьому випадку виникає від завершення контракту) призведе в майбутньому до зменшення ресурсів.

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то дохід і витрати за контрактом не можуть бути визнані на підставі оцінки ступеня завершення робіт за методом поетапного виконання робіт. У цьому разі:

- дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує ймовірність їх відшкодування;
- витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазані.

Коли результат контракту не може бути оцінений, з метою обачності прибуток не визнається. У такому разі визнається лише дохід у розмірі понесених витрат, а всі витрати визнаються як понесені. Цей метод називають ще методом «нульового прибутку». Результат контракту часто не може бути попередньо оцінений упродовж ранніх стадій виконання контракту, поки немає ймовірності оцінити результат контракту в цілому, але існує ймовірність, що витрати контракту будуть відшкодовані. Отже, якщо стає очевидно, що результатом контракту буде збиток, уся сума збитку визнається як витрати негайно.

Коли невизначеності, що завадять достовірній оцінці результату будівельного контракту, більше не існують, дохід і витрати за контрактом визнаються на підставі методу поетапного виконання робіт. Виявлені доходи не відносять до періоду, у якому вони були понесені. Прибуток від контракту, який не був визнаний у попередні періоди, повинен визнаватися в перший період, коли було застосовано метод поетапного виконання робіт.

6.11. ОБЛІК ДОХОДІВ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

Згідно з принципами нарахування і відповідності доходів і витрат для визначення фінансового результату необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Водночас у господарській діяльності підприємств бувають випадки, коли підприємство одержує доходи у вигляді одержаних авансових платежів за надання товарів або послуг у майбутньому.

Платежі, одержані підприємством наперед, до виконання договірних умов, не відповідають жодному з критеріїв визнання доходу, наведених у пункті 8 П(С)БО 15 «Дохід». А саме:

- покупцеві ще не передані ризики і винагороди, пов'язані з правом власності на продукцію, товар чи інший актив;
- підприємство продовжує здійснювати подальше управління та контроль за реалізованою продукцією, товарами чи іншими активами;
- сума доходу не може бути достовірно визначена;
- немає впевненості, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані із цією операцією, не можуть бути достовірно визначені.

Отже, отримані підприємством у поточному звітному періоді аванси, є відстроченими доходами, вони формують фінансовий результат майбутнього звітного періоду. Для визначення ж фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Такі доходи на момент їх отримання є не заробленими, не відпрацьованими, оскільки зобов'язання поставити товари чи надати послуги не виконані повністю і не понесені в повній мірі відповідні витрати.

Отримані наперед платежі зумовлюють виникнення у підприємства реальної заборгованості, отже, і необхідність відображати її в бухгалтерському обліку у складі зобов'язань.

Для обліку авансів, одержаних під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи в Плані рахунків передбачено субрахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручка за вантажні перевезення, виручка від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв'язку, плата за навчання, внесена авансом, тощо розглядаються як доходи майбутніх періодів.

До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

Для узагальнення інформації щодо одержаних у звітному періоді платежів, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах, призначено рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів».

Нараховані доходи майбутніх періодів відображаються за кредитом рахунка 69 з дебетом рахунків: 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

За дебетом рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» відображається їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду з кредитом рахунків: 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 70 «Доходи від реалізації», 74 «Інші доходи».

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду.

Приклад. Вищим закладом освіти у серпні 2005 року отримана плата за навчання студентів у наступному навчальному році в сумі 6 млн грн.

Передоплата на наступний навчальний рік у сумі 6 млн грн у вищому закладі освіти відображається на рахунках бухгалтерського обліку:

1) надходження коштів у серпні 2005 року, грн:

Дебет 311 «Рахунки в банках» — 6 000 000;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» — 6 000 000.

Відображення доходів майбутніх періодів, грн:

Дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» — 6 000 000;

Кредит 69 «Доходи майбутніх періодів» — 6 000 000.

2) щомісячне надання послуг в 2005—2006 навчальному році, списання частини доходів майбутніх періодів на доходи звітного періоду, грн:

Дебет 69 «Доходи майбутніх періодів» — 500 000;

Кредит 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» — 500 000.

Списання собівартості реалізованої готової продукції, грн:

Дебет 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» — 500 000;

Кредит 26 «Готова продукція» — 500 000.

Приклад. У березні 2005 р. на розрахунковий рахунок підприємства «Весна» надійшов від орендаря платіж за оренду при-

міщення у другому кварталі у сумі 600 грн. У підприємстві «Весна» ця операція буде відображена такими записами:

надходження платежу від орендаря, грн:

Дебет 311 «Рахунки в банках» — 600;

Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» — 600.

відображення доходів майбутніх періодів, грн:

Дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» — 600;

Кредит 69 «Доходи майбутніх періодів» — 600.

списання частини доходів майбутніх періодів на доходи звітного періоду, грн:

Дебет 69 «Доходи майбутніх періодів» — 200;

Кредит 713 «Дохід від операційної оренди активів» — 200.

6.12. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НА ПОЗАБАЛАНСОВИХ РАХУНКАХ

Згадаємо, що означає поняття «баланс» у бухгалтерському обліку, і який основний його принцип. Насамперед, — подвійне відображення, тобто подвійний запис на рахунках бухгалтерського обліку. Кореспонденція рахунків має місце лише за наявності двох рахунків, в яких по дебету одного та кредиту іншого знаходить відображення та чи інша господарська операція. Сутність рахунків позабалансового обліку полягає в тому, що їм не потрібно кореспондувати з іншими рахунками, хоча в них самих є і дебет, і кредит. Іншими словами, зміни, які відбуваються з ними, є односторонніми, тобто відображаються або по дебету (отримання, надходження), або по кредиту (вибуття, списання).

Відповідно до нового Плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єкти підприємницької діяльності повинні вести облік об'єктів, що не відображаються в балансі на наступних позабалансових рахунках:

01 «Орендовані необоротні активи»;

02 «Активи на відповідальному зберіганні»;

03 «Контрактні зобов'язання»;

04 «Непередбачені активи й зобов'язання»;

05 «Гарантії та забезпечення надані»;

06 «Гарантії та забезпечення отримані»;

07 «Списані активи»;

08 «Бланки суворого обліку».

Прийняті в операційну оренду (лізинг) активи у вигляді основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних акти-

вів на підставі відповідних договорів обліковуються в орендаря за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця згідно з договором операційної оренди на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

Рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» призначений для обліку оборотних і необоротних активів, що тимчасово знаходяться на підприємстві, та не є його власністю, які знаходяться у нього на відповідальному зберіганні, прийняті на комісію, у переробку, до монтажу, в довірче управління тощо.

Рахунок 03 «Контрактні зобов'язання» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух зобов'язань по укладених контрактах, а також зобов'язання контролю за їх виконанням. На рахунку 03 ведеться облік по деривативах (форвардних і ф'ючерсних контрактах, опціонах) та інших контрактах, розкриття інформації щодо яких передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Рахунок 04 «Непередбачені активи й зобов'язання» використовується для накопичення інформації про наявність непередбачених (потенційних) активів та непередбачених (потенційних) зобов'язань.

Ці активи або зобов'язання, як правило, виникли при узгодженні минулих господарських операцій, проте можуть стати реальними, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій. Таке визначення включає три основні характеристики непередбачених активів та зобов'язань:

- наявна обставина;
- невизначеність кінцевого результату цієї обставини;
- вирішення невизначеності на підставі однієї або кількох майбутніх подій.

Інформація про існування таких активів і зобов'язань необхідна для розкриття її в примітках до фінансових звітів. Загальні методологічні принципи обліку, розкриття потенційних активів та зобов'язань підприємства викладені в П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Рахунок 05 «Гарантії та забезпечення надані» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух виданих підприємством гарантій та забезпечень, виконання як власних зобов'язань та платежів, так і зобов'язань та платежів інших підприємств (за договорами поруки).

Облік забезпечення здійснюється за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковується:

- вартість активів підприємства, оформлених договорами застави (та за сумами, визначеними в них), при цьому з балансу вартість цих активів не списується;

- вартість прийнятих зобов'язань за договорами поруки;
- вартість інших гарантій та забезпечень.

Рахунок 06 «Гарантії та забезпечення отримані» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух отриманих гарантій та забезпечень, виконання зобов'язань і платежів.

Облік забезпечення проводиться за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Зокрема, на цьому рахунку обліковуються:

- гарантії, отримані підприємством за третіх осіб;
- вартість товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та цінних паперів (які знаходяться як на підприємстві, так і в депозиті нотаріальної контори чи банку), що становлять предмет застави;

- вартість інших гарантій та забезпечень.

Рахунок 07 «Списані активи» призначений для узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих недостач і втрат від псування оборотних і необоротних активів.

Зарахування на даний позабалансовий рахунок здійснюється одночасно зі списанням суми недостач і втрат від псування оборотних і необоротних активів та дебіторської заборгованості на витрати підприємства.

На рахунку 08 «Бланки суворого обліку» формується інформація про наявність і рух бланків суворого обліку та суворої звітності.

Збільшення залишку по рахунку 08 «Бланки суворого обліку» відбувається при надходженні (прийнятті на облік) бланків суворого обліку, зменшення — після їх використання або списання як непридатних.

Резюме



1. Загальні правила формування в обліку інформації про доходи підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності встановлені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «До-

хід», а Порядок формування в обліку інформації про витрати визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

2. За кожним видом діяльності дохід визнається під час збільшення актива або зменшення зобов'язання, що приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

3. Не визнаються доходами надходження від інших осіб: сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим договором; сума попередньої оплати продукції, товарів, робіт, послуг; сума задатку під заставу або на погашення позики, якщо це передбачене відповідним договором; надходження від первинного розміщення цінних паперів; сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

4. Витратами звітного періоду визнаються зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

5. Не визнаються витратами звітного періоду: платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не призводять до зменшення власного капіталу; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

6. Для обліку витрат можна застосовувати три варіанти ведення обліку. Перший варіант ведення бухгалтерського обліку передбачає застосування для обліку витрат звітного періоду лише рахунків класу 9; другий варіант обліку передбачає застосування рахунків класу 8 і 9, які призначені для обліку операційних витрат одночасно; третій варіант обліку витрат передбачає застосування спрощеного Плану рахунків суб'єктами малого підприємництва, а також організаціями, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності.

7. Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат по закінченні звітного періоду (місяця чи календарного року). Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій призначено раху-

нок 79 «Фінансові результати». При визначенні кінцевого фінансового результату необхідно закрити рахунок 98 «Податок на прибуток».

Контрольні запитання



1. Яких основних принципів необхідно дотримуватися при визначенні доходів і витрат?
2. Що є звітним періодом при визначенні фінансового результату?
3. У чому відмінність між звичайною діяльністю і надзвичайною подією при визначенні доходів і витрат?
4. Як класифікуються доходи від звичайної діяльності?
5. Що не визнається доходами серед грошових надходжень?
6. За яких умов визнається дохід (виручка) від реалізації продукції?
7. У чому полягає відмінність між доходом, валовим доходом, чистим доходом?
8. Який клас рахунків використовується для обліку доходів і фінансових результатів?
9. Що включають доходи майбутніх періодів і як вони обліковуються?
10. Що характеризує порівняння оборотів по дебету та кредиту рахунку 79 «Фінансові результати»?
11. За якими елементами групуються витрати операційної діяльності?
12. На рахунках якого класу ведеться облік витрат операційної діяльності?
13. Які витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції?
14. На якому рахунку ведеться Облік витрат фінансової діяльності?
15. За яких умов може бути достовірно оцінений результат операції з надання послуг?
16. Які особливості визнання доходу при цільовому фінансуванні?
17. Що не визнається витратами звітного періоду?
18. Які три варіанти ведення обліку можна застосовувати для обліку витрат?
19. Які рахунки передбачає Спрощений План рахунків для обліку доходів, витрат, фінансових результатів?
20. Який порядок визначення і списання в обліку фінансового результату?
21. Що входить до складу загальноновиробничих витрат?



1. Які з цих надходжень визнаються доходами?

- 1) сума податку на додану вартість, акцизів;
- 2) сума надходжень за договором комісії, агентським договором;
- 3) надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- 4) сума податку з прибутку.

2. За яких умов не визнається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)?

- 1) покупцеві передані суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар (продукцію, актив);
- 2) одержано аванс від організації-покупця за товари, які ще не відвантажені покупцю;
- 3) підприємство не здійснює подальшого управління та контролю за реалізованими товарами (активами);
- 4) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства.

3. Як правильно відобразити в обліку списання продукції за собівартістю?

- 1) дебет 26 «Готова продукція»
кредит 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- 2) дебет 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
кредит 791 «Результат основної діяльності»;
- 3) дебет 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
кредит 26 «Готова продукція»;
- 4) дебет 79 «Фінансові результати»
кредит 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

4. Як правильно відобразити в обліку відвантаження виробленої продукції покупцям?

- 1) дебет 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
кредит 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 2) дебет 26 «Готова продукція»
361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- 3) дебет 791 «Результат основної діяльності»
26 «Готова продукція»;
- 4) дебет 701 «Дохід від реалізації готової продукції»
361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

5. Як правильно відобразити в обліку надходження коштів від покупців?

- 1) дебет 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
кредит 311 «Поточні рахунки у національній валюті»;
- 2) дебет 701 «Дохід від реалізації готової продукції»
кредит 311 «Поточні рахунки у національній валюті»;
- 3) дебет «Поточні рахунки у національній валюті»
кредит 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 4) дебет 311 «Поточні рахунки у національній валюті»**
кредит 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

6. Як правильно відобразити в обліку списання доходів від реалізації товарів на фінансові результати?

- 1) дебет 791 «Результат основної діяльності»
311 «Поточні рахунки у національній валюті»;
- 2) дебет 701 «Дохід від реалізації готової продукції»**
кредит 791 «Результат основної діяльності»;
- 3) дебет 311 «Поточні рахунки у національній валюті»
кредит 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 4) дебет 701 «Дохід від реалізації готової продукції»
кредит 791 «Результат основної діяльності».

7. Як правильно відобразити в обліку нерозподілений прибуток на момент складання річної звітності?

- 1) дебет 79 «Фінансові результати»
кредит 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
- 2) дебет 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
кредит 79 «Фінансові результати»;
- 3) дебет 791 «Результат основної діяльності»
кредит 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
- 4) дебет 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
кредит 791 «Результат основної діяльності».

8. Як правильно відобразити в обліку списання доходу з реалізації продукції (закриття рахунка 70)?

- 1) дебет 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
кредит 70 «Дохід від реалізації»;
- 2) дебет 791 «Результат основної діяльності»
кредит 70 «Дохід від реалізації»;
- 3) дебет 70 «Дохід від реалізації»**
кредит 791 «Результат основної діяльності»;
- 4) дебет 70 «Дохід від реалізації»
кредит 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

9. Як правильно відобразити в обліку списання собівартості продукції (закриття рахунку 90)?

- 1) дебет 791 «Результат основної діяльності»
кредит 90 «Собівартість реалізації»;
- 2) дебет 90 «Собівартість реалізації»
кредит 70 «Дохід від реалізації»;
- 3) дебет 70 «Дохід від реалізації»
кредит 90 «Собівартість реалізації»;
- 4) дебет 90 «Собівартість реалізації»
кредит 791 «Результат основної діяльності».

10. Які з цих витрат визнаються витратами звітного періоду?

- 1) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- 2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- 3) погашення одержаних позик;
- 4) зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства.

11. Як правильно відобразити в обліку списання фінансового результату на суму чистого прибутку?

- 1) дебет 791 «Результат основної діяльності»
кредит 441 «Прибуток нерозподілений»;
- 2) дебет 79 «Фінансові результати»
кредит 441 «Прибуток нерозподілений»;
- 3) дебет 441 «Прибуток нерозподілений»
кредит 79 «Фінансові результати»;
- 4) дебет 441 «Прибуток нерозподілений»
кредит 70 «Дохід від реалізації».

12. Як правильно відобразити в обліку торговельних підприємств собівартість реалізованих товарів?

- 1) дебет 90 «Собівартість реалізації»
кредит 262 «Товари»;
- 2) дебет 79 «Фінансові результати»
кредит 262 «Товари»;
- 3) дебет 791 «Результат основної діяльності»
кредит 262 «Товари»;
- 4) дебет 262 «Товари»
кредит 79 «Фінансові результати».

13. Як правильно відобразити в обліку списання фінансового результату на суму чистого прибутку?

- 1) дебет 79 «Фінансові результати»
кредит 441 «Прибуток нерозподілений»;

- 2) дебет 791 «Результат основної діяльності»
кредит 70 «Дохід від реалізації»;
- 3) дебет 70 «Дохід від реалізації»
кредит 791 «Результат основної діяльності»;
- 4) дебет 441 «Прибуток нерозподілений»
кредит 79 «Фінансові результати».

14. Як правильно відобразити в обліку визнаний дохід від реалізації робіт та послуг?

- 1) дебет 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;
- 2) дебет 791 «Результат основної діяльності»
кредит 26 «Готова продукція»;
- 3) **дебет 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»**
кредит 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 4) дебет 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
кредит 791 «Результат основної діяльності».

15. Як правильно відобразити в обліку списані витрати на виконання робіт і послуг?

- 1) дебет 23 «Виробництво»
кредит 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;
- 2) **дебет 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»**
кредит 23 «Виробництво»;
- 3) дебет 791 «Результат основної діяльності»
кредит 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;
- 4) дебет 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
кредит 791 «Результат основної діяльності».

16. Як правильно відобразити в обліку суми доходів, одержаних від реалізації виробничих запасів?

- 1) **дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами**
кредит 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;
- 2) дебет 791 «Результат основної діяльності»
кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
- 3) дебет 79 «Фінансові результати»
кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
- 4) дебет 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

17. Як правильно відобразити в обліку суми доходу, одержаного від операційної оренди?

- 1) дебет 713 «Дохід від операційної оренди активів»
кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

- 2) дебет 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
кредит 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
3) дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
кредит 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
4) дебет 713 «Дохід від операційної оренди активів»
кредит дебет 79 «Фінансові результати».

18. Як правильно відобразити в обліку суми доходу від операційної курсової різниці, визначеної на звітну дату у зв'язку зі зміною валютного курсу?

- 1) дебет 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
кредит 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;
2) дебет 79 «Фінансові результати»
кредит 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
3) дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
кредит 79 «Фінансові результати»;
4) дебет 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
кредит 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

19. Як правильно відобразити в обліку суми одержаних штрафів, пені, неустойки?

- 1) дебет 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»
кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
2) дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
кредит 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»;
3) дебет 79 «Фінансові результати»
кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
4) дебет 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»
кредит 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

20. Як правильно відобразити в обліку списання операційної кредиторської заборгованості, по якій минув строк позовної давності?

- 1) дебет 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»
кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»;
2) дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
кредит 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;
3) дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
кредит 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;
4) дебет 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»
кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

21. Як правильно відобразити в обліку суми отриманих грантів, пов'язаних з операційною діяльністю, умови надання яких виконано?

- 1) дебет 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
кредит 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;
- 2) дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
кредит 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;
- 3) **дебет 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»**
кредит 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;
- 4) дебет 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

22. Як правильно відобразити в обліку суму податку на додану вартість (на підставі податкової накладної) щодо доходу від операційної оренди активів?

- 1) дебет 641 «Розрахунки за податками»
кредит 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
- 2) **дебет 713 «Дохід від операційної оренди активів»**
кредит 641 «Розрахунки за податками»;
- 3) дебет 79 «Фінансові результати»
кредит 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
- 4) дебет 641 «Розрахунки за податками»
кредит 79 «Фінансові результати».

23. Як правильно відобразити в обліку відшкодування матеріально відповідальними особами раніше списаних активів?

- 1) дебет 716 «Відшкодування раніше списаних активів»
кредит 375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків»;
- 2) дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
кредит 716 «Відшкодування раніше списаних активів»;
- 3) дебет 79 «Фінансові результати»
кредит 375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків»;
- 4) **дебет 375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків»**
кредит 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

24. Як правильно відобразити в обліку суми нарахованої зарплати адміністративному персоналу?

- 1) дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»
кредит 92 «Адміністративні витрати»;
- 2) **дебет 92 «Адміністративні витрати»**
кредит 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 3) дебет 92 «Адміністративні витрати»
кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
- 4) дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»
кредит 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

25. Як правильно відобразити в обліку сфери збуту продукції суми витрат на пакувальні матеріали і ремонт тари?

- 1) дебет 93 «Витрати на збут»
кредит 204 «Тара й тарні матеріали»;
- 2) дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
кредит 93 «Витрати на збут»;
- 3) дебет 204 «Тара й тарні матеріали»
кредит 93 «Витрати на збут»;
- 4) дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
кредит 204 «Тара й тарні матеріали».

26. Як правильно відобразити в обліку суми витрат на рекламу в сфері збуту продукції?

- 1) дебет 93 «Витрати на збут»
кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
- 2) дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
кредит 93 «Витрати на збут»;
- 3) дебет 93 «Витрати на збут»
кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;
- 4) дебет 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
кредит 93 «Витрати на збут».

27. Як правильно відобразити в обліку списання на рахунок фінансового результату суми витрат на збут наприкінці звітного періоду?

- 1) дебет 93 «Витрати на збут»
кредит 79 «Фінансові результати»;
- 2) дебет 93 «Витрати на збут»
кредит 791 «Результат основної діяльності»;
- 3) дебет 79 «Фінансові результати»
кредит 93 «Витрати на збут»;
- 4) дебет 791 «Результат основної діяльності»
кредит 93 «Витрати на збут».

28. Як правильно відобразити в обліку списання собівартості реалізованої іноземної валюти за курсом НБУ на дату списання?

- 1) дебет 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
кредит 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»;
- 2) дебет 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
кредит 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- 3) дебет 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»
кредит 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»;
- 4) дебет 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
кредит 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти».

29. Як правильно відобразити в обліку списання втрат від операційних курсових різниць?

- 1) дебет 945 «Втрати від операційної курсової різниці»
кредит 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- 2) дебет 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»
кредит 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- 3) дебет 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»
кредит 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- 4) дебет 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
кредит 945 «Втрати від операційної курсової різниці».

30. Як правильно відобразити в обліку списання втрат від знецінення запасів?

- 1) дебет 20 «Виробничі запаси»
кредит 946 «Втрати від знецінення запасів»;
- 2) дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
кредит 20 «Виробничі запаси»;
- 3) дебет 946 «Втрати від знецінення запасів»
кредит 20 «Виробничі запаси»;
- 4) дебет 20 «Виробничі запаси»
кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

31. Як правильно відобразити в обліку списання нестачі товарів?

- 1) дебет 791 «Результат основної діяльності»
кредит 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;
- 2) дебет 28 «Товари»
кредит 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;
- 3) дебет 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»
кредит 28 «Товари»;
- 4) дебет 28 «Товари»
кредит 79 «Фінансові результати».



ДОДАТКИ

Додаток 1

ПЛАН РАХУНКІВ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
<i>Клас 1. Необоротні активи</i>				
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки	Усі види діяльності
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Робоча і продуктивна худоба	
		108	Багаторічні насадження	
		109	Інші основні засоби	
		11	Інші необоротні матеріальні активи	
112	Малоцінні необоротні матеріальні активи			
113	Тимчасові (нетитульні споруди)			
114	Природні ресурси			
115	Інвентарна тара			
116	Предмети прокату			
117	Інші необоротні матеріальні активи			

1	2	3	4	5
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	
		123	Права на знаки для товарів і послуг	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторські та суміжні з ними права	
		126	Гудвіл	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Знос нематеріальних активів	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції не пов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних активів	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	
		155	Формування основного стада	

1	2	3	4	5
16	Довгострокова дебіторська заборгованість	161	Заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду	Усі види діяльності
		162	Довгострокові векселі одержані	
		163	Інша дебіторська заборгованість	
17	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Інші необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
19	Негативний гудвіл		За видами об'єктів інвестування	Усі види діяльності
<i>Клас 2. Запаси</i>				
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	
		203	Паливо	
		204	Тара й тарні матеріали	
		205	Будівельні матеріали	
		206	Матеріали, передані в переробку	
		207	Запасні частини	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	
		209	Інші матеріали	

Продовження дод. 1

1	2	3	4	5
21	Тварини на вирощуванні та відгодівлі	211	Молодняк тварин на вирощуванні	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
		212	Тварини на відгодівлі	
		213	Птиця	
		214	Звірі	
		215	Кролі	
		216	Сім'ї бджіл	
		217	Доросла худоба, що вибракувана з основного стада	
218	Худоба, що прийнята від населення для реалізації			
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом

1	2	3	4	5
28	Товари	281	Товари на складі	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торговельна націнка	
29				
<i>Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи</i>				
30	Каса	301	Каса в національній валюті	Усі види діяльності
		302	Каса в іноземній валюті	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
32				
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	

Продовження дод. 1

1	2	3	4	5
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підзвітними особами	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	
		374	Розрахунки за претензіями	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	
		377	Розрахунки з іншими дебіторами	
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності

1	2	3	4	5
<i>Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань</i>				
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	
		423	Дооцінка активів	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	
		425	Інший додатковий капітал	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті) збитки	441	Прибуток нерозподілений	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	
		453	Інший вилучений капітал	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності

Продовження дод. 1

1	2	3	4	5
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491	Резерви незароблених премій	Усі види діяльності
		492	Резерви збитків	
		493	Інші страхові резерви	
		494	Частка перестраховиків у резервах незароблених премій	
		495	Частка перестраховиків у резервах збитків	
		496	Частка перестраховиків в інших страхових резервах	
		497	Результат зміни резервів незароблених премій	
498	Результат зміни резервів збитків			

1	2	3	4	5
<i>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</i>				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілих майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності

1	2	3	4	5
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
56				
57				
58				
59				
<i>Клас 6. Поточні зобов'язання</i>				
60	Короткострокові зобов'язання	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	

Продовження дод. 1

1	2	3	4	5
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхуванням	651	За пенсійним забезпеченням	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		653	За страхуванням на випадок безробіття	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	

1	2	3	4	5
68	Розрахунки за іншими операціями	681 682 683 684 685	Розрахунки за авансами одержаними Внутрішні розрахунки Внутрішньогосподарські розрахунки Розрахунки за нарахованими відсотками Розрахунки з іншими кредиторами	Усі види діяльності
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності
<i>Клас 7. Доходи і результати діяльності</i>				
70	Доходи від реалізації	701 702 703 704	Дохід від реалізації готової продукції Дохід від реалізації товарів Дохід від реалізації робіт і послуг Виручування з доходу	Усі види діяльності
71	Інший операційний дохід	711 712 713 714 715 716 717 718 719	Дохід від реалізації іноземної валюти Дохід від реалізації інших оборотних активів Дохід від операційної оренди активів Дохід від операційної курсової різниці Одержані штрафи, пені, неустойки Відшкодування раніше списаних активів Дохід від списання кредиторської заборгованості Одержані гранти та субсидії Інші доходи від операційної діяльності	Усі види діяльності

Продовження дод. 1

1	2	3	4	5
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		742	Дохід від реалізації необоротних активів	
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Усі види діяльності
		752	Інші надзвичайні доходи	
76	Страхові платежі		За видами страхування	Страхова діяльність
77				
78				
79	Фінансові результати	791	Результат основної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	

1	2	3	4	5
<i>Клас 8. Витрати за елементами</i>				
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	
		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	
		806	Витрати запасних частин	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		808	Витрати товарів	
		809	Інші матеріальні витрати	
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	
		812	Премії та заохочення	
		813	Компенсаційні виплати	
		814	Оплата відпусток	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	
		816	Інші витрати на оплату праці	

1	2	3	4	5
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на пенсійне забезпечення	Усі види діяльності
		822	Відрахування на соціальне страхування	
		823	Страхування на випадок безробіття	
		824	Відрахування на індивідуальне страхування	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
		833	Амортизація нематеріальних активів	
84	Інші операційні витрати		За видами затрат	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами витрат	Усі види діяльності
86				
87				
88				
89				
<i>Клас 9. Витрати діяльності</i>				
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності

Продовження дод. 1

1	2	3	4	5
94	Інші витрати операційної діяльності	941	Витрати на дослідження і розробки	Усі види діяльності
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	
		946	Втрати від знецінення запасів	
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	
		949	Інші витрати операційної діяльності	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		972	Собівартість реалізованих необоротних активів	
		973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
		978	Виплати страхових сум та страхових відшкодувань	
		979	Перестрашування	

Закінчення дод. 1

1	2	3	4	5
98	Податки та прибутки	981 982	Податки на прибуток від звичайної діяльності Податки на прибуток від надзвичайних подій	Усі види діяльності
99	Надзвичайні витрати	991 992 993	Втрати від стихійного лиха Втрати від техногенних катастроф і аварій Інші надзвичайні витрати	Усі види діяльності
<i>Клас 0. Позабалансові рахунки</i>				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	
025	Майно в довірчому управлінні			
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності

СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Затверджено наказом
Міністерства фінансів України
від 31 березня 1999 р. № 87
Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
від 21 червня 1999 р. за № 391/3684

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 1 «ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

2. Норми цього Положення (стандарту) слід застосовувати до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) і консолідованої фінансової звітності.

3. Терміни, що використовуються у цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

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

Баланс — звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерська звітність — звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Витрати — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

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

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

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

Звіт про фінансові результати — звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

Звіт про рух грошових коштів — звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

Зобов'язання — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Консолідована фінансова звітність — звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Користувачі звітності — фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Примітки до фінансових звітів — сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними Положеннями (стандартами).

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

Розкриття — надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Стаття — елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Положенням (стандартом).

Суттєва інформація — інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства.

Фінансова звітність — бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Мета фінансової звітності

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

5. Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

6. Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

7. Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

Склад та елементи фінансової звітності

8. Фінансова звітність складається з: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до звітів.

9. Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними Положеннями (стандартами).

10. Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

11. До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства.

Звітний період

12. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду,

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

13. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Якісні характеристики фінансової звітності

14. Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за

умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

15. Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

16. Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекозчень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

17. Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду і розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Принципи підготовки фінансової звітності

18. Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

— автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

— безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

— періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

— історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінок активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

— нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

— повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

— послідовності, що передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

— обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

— превалювання змісту над формою, за яким операції повинні обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

— єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Розкриття інформації у фінансовій звітності

19. Для того щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про:

- підприємство;
- дату звітності та звітний період;
- валюту звітності та одиницю її виміру;
- відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періоду;
- облікову політику підприємства та її зміни;
- консолідацію фінансових звітів;
- припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;
- участь у спільних підприємствах;
- виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
- переоцінку статей фінансових звітів;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними Положеннями (стандартами).

20. Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової) компанії;
- середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного періоду.

21. Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого цим Положенням (стандартом), то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

22. У фінансовій звітності повинна бути вказана валюта, в якій відображені елементи звітності, та одиниця її виміру.

Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то підприємство повинно розкривати причини цьо-

го та методи, що були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

23. Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

23.1. Принципів оцінки статей звітності.

23.2. Методів обліку щодо окремих статей звітності.

24. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до них.

25. У примітках до фінансових звітів слід розкривати:

25.1. Облікову політику підприємства.

25.2. Інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами).

25.3 Інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 2 «БАЛАНС»

Затверджено наказом
Міністерства фінансів України
від 31 березня 1999 р. № 87
Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за № 396/3689
(зі змінами і доповненнями, внесеними наказом
Міністерства фінансів України
від 14 червня 2000 року № 131,
від 30 листопада 2000 року № 304).

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Балансу та загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до Балансів підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого Балансу визначаються окремим Положенням (стандартом).

4. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Активи — ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому.

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

Довгострокові зобов'язання — всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Пов'язані сторони — особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Зобов'язання — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Еквіваленти грошових коштів — короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Фінансові інвестиції — активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Поточні зобов'язання — зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців починаючи з дати Балансу.

Необоротні активи — всі активи, що не є оборотними.

Оборотні активи — грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати Балансу.

Операційний цикл — проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

5. Метою складання Балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

6. У Балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства.

7. Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними Положеннями (стандартами).

8. Підсумок активів Балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

9. Форма Балансу є додатком до цього Положення (стандарту). Для малих підприємств може передбачатися скорочена форма Балансу.

Визнання статей Балансу

10. Актив відображається в Балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

11. Витрати на придбання та створення активу, які відповідно до пункту 10 цього Положення (стандарту) не можуть бути відображені в Балансі, включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати.

12. Зобов'язання відображається у Балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

13. Власний капітал відображається в Балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які приводять до його зміни.

Зміст статей Балансу

14. У статті «Нематеріальні активи» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з відповідними Положеннями (стандартами). У цій статті наводяться окремо первинна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума зносу. Залишкова вартість визначається як різниця між первинною вартістю і сумою зносу, яка наводиться в дужках.

15. У статті «Незавершене будівництво» відображається вартість незавершених капітальних інвестицій у будівництво, створення, виготовлення, реконструкції, модернізацію, придбання необоротних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством, а також авансові платежі для фінансування капітального будівництва.

16. 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 первинна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів (у дужках) та їх залишкова вартість. До підсумку Балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первинною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату Балансу.

17. У статті «Довгострокові фінансові інвестиції» відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. У цій статті виділяються фінансові інвестиції, які згідно з відповідними Положеннями (стандартами) обліковуються методом участі в капіталі.

18. У статті «Довгострокова дебіторська заборгованість» показується заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати Балансу.

19. У статті «Відстрочені податкові активи» відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

20. У статті «Інші необоротні активи» наводяться суми необоротних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Необоротні активи».

21. У статті «Виробничі запаси» показується вартість запасів малоцінних і швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

22. У статті «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» відображається вартість: дорослих тварин на відгодівлі і в нагулі, птиці, звірів, кролів, дорослих тварин, вибракуваних з основного стада для реалізації, та молодняка тварин.

23. У статті «Незавершене виробництво» показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва.

24. У статті «Готова продукція» показуються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва.

25. У статті «Товари» показується без суми торговельних націнок вартість товарів, які придбані підприємствами для наступного продажу.

26. У статті «Векселі одержані» показується заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями.

27. У статті «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги» відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем). У підсумок Балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів. Сума резерву сумнівних боргів наводиться в дужках..

28. У статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» показується дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету.

29. У статті «Дебіторська заборгованість за виданими авансами» показується сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

30. У статті «Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів» показується сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, що підлягають надходженню.

31. У статті «Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків» показується заборгованість пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків.

32. У статті «Інша поточна дебіторська заборгованість» показується заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів.

33. У статті «Поточні фінансові інвестиції» відображають фінансові інвестиції на строк, що не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

34. У статті «Грошові кошти та їх еквіваленти» відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо наводяться кошти в національній та іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року починаючи з дати Балансу або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, слід виключати зі складу оборотних активів та відображати як необоротні активи.

35. У статті «Інші оборотні активи» відображаються суми оборотних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу «Оборотні активи».

36. У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

37. У статті «Статутний капітал» наводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства.

38. У статті «Пайовий капітал» наводиться сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами.

39. У статті «Додатковий вкладений капітал» акціонерні 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 статутний капітал.

40. У статті «Інший додатковий капітал» відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.

41. У статті «Резервний капітал» наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

42. У статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається або сума прибутку або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

43. У статті «Неоплачений капітал» відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

44. У статті «Вилучений капітал» господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

45. У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), величина яких на дату складання Балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел.

45.1. Підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками, у вписуваному рядку 415 наводять суму страхових резервів, у вписуваному рядку 416 наводять у дужках суму часток перестраховиків у страхових резервах, різниця між якими включається до підсумку розділу балансу.

46. У статті «Довгострокові кредити банків» показується сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням.

47. У статті «Інші довгострокові фінансові зобов'язання» наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки.

48. У статті «Відстрочені податкові зобов'язання» показується сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

49. У статті «Інші довгострокові зобов'язання» показується сума довгострокових зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей розділу «Довгострокові зобов'язання».

50. У статті «Короткострокові кредити банків» відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками.

51. У статті «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» показується сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати Балансу.

52. У статті «Векселі видані» показується сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядчиків та інших кредиторів.

53. У статті «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» показується сума заборгованості постачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями).

54. У статті «Поточні зобов'язання за одержаними авансами» відображається сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг).

55. У статті «Поточні зобов'язання із розрахунків з бюджетом» показується заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства.

56. У статті «Поточні зобов'язання з позабюджетних платежів» показується заборгованість за внесками до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством.

57. У статті «Поточні зобов'язання зі страхування» відображається сума заборгованості за відрахуваннями до Пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

57.1. У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» відображається заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату.

58. У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками» відображається заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формуванням статутного капіталу.

59. У статті «Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків» відображається заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішньовідомчих розрахунків.

60. У статті «Інші поточні зобов'язання» відображаються суми зобов'язань, які не можуть бути включеними до інших статей, наведених у розділі «Поточні зобов'язання».

61. До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

Оцінка та розкриття статей Балансу

62. Оцінка та подальше розкриття окремих статей Балансу в примітках до звітності здійснюються згідно з відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2
(наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87)

Коди

Підприємство _____ за ЄДРПОУ _____
 Територія _____ за КОАТУУ _____
 Форма власності _____ за КФБ _____
 Орган державного управління _____ за СПОДУ _____
 Галузь _____ за ЗКГНГ _____
 Вид економічної діяльності _____ за КВЕД _____
 Одиниця виміру: тис. грн _____ Контрольна сума _____
 Адреса _____

БАЛАНС

за _____ 20 _____ року
 Форма № 1 код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
Залишкова вартість	010		
Первинна вартість	011		
Знос	012	()	()
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
Залишкова вартість	030		
Первинна вартість	031		
Знос	032	()	()
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040		
інші фінансові інвестиції	045		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050		

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Відстрочені податкові активи	060		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи			
Запаси:			
виробничі запаси	100		
тварини на вирощуванні та відгодівлі	110		
незавершене виробництво	120		
готова продукція	130		
Товари	140		
Векселі одержані	150		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160		
первинна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162		
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170		
за виданими авансами	180		
з нарахованих доходів	190		
із внутрішніх розрахунків	200		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230		
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
БАЛАНС	280		

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300		
Пайовий капітал	310		
Додатковий вкладений капітал	320		
Інший додатковий капітал	330		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		
Неоплачений капітал	360	()	()
Вилучений капітал	370	()	()
Усього за розділом I	380		
II. Забезпечення наступних витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400		
Інші забезпечення	410		
	415		
	416	()	()
Цільове фінансування	420		
Усього за розділом II	430		
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440		

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Довгострокові фінансові зобов'язання	450		
Відстрочені податкові зобов'язання	460		
Інші довгострокові зобов'язання	470		
Усього за розділом III	480		
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Векселі видані	520		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540		
з бюджетом	550		
з позабюджетних платежів	560		
зі страхування	570		
з оплати праці	580		
з учасниками	590		
із внутрішніх розрахунків	600		
Інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
БАЛАНС	640		

**ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
З «ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ»**

Затверджено наказом
Міністерства фінансів України
від 31 березня 1999 р. № 87
Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за № 397/3690
(зі змінами I доповненнями, внесеними
наказами Міністерства фінансів України
від 24 лютого 2000 року № 37,
від 14 червня 2000 року № 131)

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються Звітів про фінансові результати підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого Звіту про фінансові результати визначаються окремим Положенням (стандартом).

4. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Витрати — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

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

Доходи — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

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

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

Метод участі в капіталі — метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Надзвичайна подія — подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

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

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

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

Асоційоване підприємство — підприємство, в якому інвестору належить блокувальний (більше 25 відсотків) пакет акцій (голосів) і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

5. Метою складання Звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

6. Форма Звіту про фінансові результати є додатком до цього Положення (стандарту).

Для малих підприємств може передбачатися скорочена форма Звіту про фінансові результати.

Визнання доходів і витрат

7. За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

8. За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в момент вибуття актива або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

9. Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у Звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

10. Витрати слід негайно відображати у Звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства.

11. Згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами). Показники про непрямі податки, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки наводяться у дужках.

Визначення прибутку (збитку) за звітний період

12. Доходи і витрати, які відповідають критеріям, викладеним вище, наводять у Звіті про фінансові результати з метою визначення чистого прибутку або збитку звітного періоду (крім випадків, коли відповідні положення (стандарту) передбачають винятки з цього правила).

13. У статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо). Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів.

14. У статті «Податок на додану вартість» відображається сума податку на додану вартість, яка включена до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

15. У статті «Акцизний збір» підприємства — платники акцизного збору відображають суму, яка врахована у складі доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

16. Підприємства, які сплачують інші збори або податки з обороту, показують їх суму у вільному рядку Звіту про фінансові результати. Підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками, у цьому рядку наводять виплати страхових сум та страхових відшкодувань.

17. У статті «Інші вирахування з доходу» відображаються надані знижки, повернення товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без непрямих податків. Зокрема, у цій статті відображають одержані підприємством від інших осіб суми доходів на користь комітента, принципала, співвиконавця, субпідрядника тощо за договорами комісії, підряду, агентськими та іншими аналогічними угодами.

18. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

19. У статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», 16 «Витрати». У цій статті організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають балансову вартість реалізованих цінних паперів.

20. Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

21. У статті «Інші операційні доходи» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо.

22. У статті «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

23. У статті «Витрати на збут» відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо.

24. У статті «Інші операційні витрати» відображаються:

собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні (безнадійні) борги та втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг).

25. Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

26. У статті «Дохід від участі в капіталі» відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

27. У статті «Інші фінансові доходи» показуються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

28. У статті «Інші доходи» показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів: дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

29. У статті «Фінансові витрати» показуються витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

30. У статті «Втрати від участі в капіталі» відображається збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких провадиться методом участі в капіталі.

31. У статті «Інші витрати» відображаються: собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

32. Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків).

33. У статті «Податки на прибуток» показується сума податків на прибуток від звичайної діяльності, визначена згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

34. Прибуток від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податків з прибутку. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності до оподаткування та сумі податків на прибуток.

35. У статтях «Надзвичайні доходи» і «Надзвичайні витрати» відображаються відповідно: невідшкодовані втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи і втрати від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій, наведеному у цьому Положенні (стандарті). Втрати від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих втрат. Зміст і вартісну оцінку доходів або витрат від кожної надзвичайної події слід окремо розкривати в примітках до фінансових звітів.

36. У статті «Податки з надзвичайного прибутку» відображається сума податків, що підлягає сплаті з прибутку від надзвичайних подій.

37. Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків з надзвичайного прибутку.

Елементи операційних витрат

38. У розділі II Звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством.

Розрахунок показників прибутковості акцій

39. Розділ III Звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито про-

даються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

40. У статті «Середньорічна кількість простих акцій» наводиться середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного періоду.

41. У статті «Скоригована середньорічна кількість простих акцій» показується середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на кількість простих акцій, що можуть бути випущені в обіг згідно з укладеними угодами (опціон, ф'ючерсний контракт тощо).

42. У статті «Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію», наводиться показник, який розраховується шляхом ділення суми чистого прибутку або збитку, які належать власникам простих акцій, на середньорічну кількість простих акцій.

43. У статті «Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію» відображається показник, який розраховується діленням скоригованої суми чистого прибутку, який належить власникам простих акцій, на скориговану середньорічну кількість простих акцій.

44. Розрахунок середньорічної кількості акцій, чистого прибутку, який належить власникам простих акцій, та їх коригування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію».

45. У статті «Дивіденди на одну просту акцію» відображається показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди.

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку
3 «Звіт про фінансові результати»
(Наказ Міністерства фінансів України
від 31.03.99 р. № 87)

Коди

Підприємство _____ за ЄДРПОУ _____
 Територія _____ за КОАТУУ _____
 Форма власності _____ за КФБ _____
 Орган державного управління _____ за СПОДУ _____
 Галузь _____ за ЗКГНГ _____
 Вид економічної діяльності _____ за КВЕД _____
 Одиниця виміру: тис. грн _____ Контрольна сума _____
 Адреса _____

ЗВІТ
ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
за _____ 20 _____ року
Форма № 2 код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		
Податок на додану вартість	015		
Акцизний збір	020		
	025		
Інші вирахування з доходу	030		
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040		
Валовий прибуток	050		
— збиток	055		

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Інші операційні доходи	060		
Адміністративні витрати	070		
Витрати на збут	080		
Інші операційні витрати	090		
Фінансові результати від операційної діяльності: — прибуток	100		
— збиток	105		
Дохід від участі в капіталі	110		
Інші фінансові доходи	120		
Інші доходи	130		
Фінансові витрати	140		
Витрати від участі в капіталі	150		
Інші витрати	160		
фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: — прибуток	170		
— збиток	175		
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180		
фінансові результати від звичайної діяльності: — прибуток	190		
— збиток	195		
Надзвичайні: — доходи	200		
— витрати	205		
Податки з надзвичайного прибутку	210		
Чистий: — прибуток	220		
— збиток	225		

I. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Матеріальні затрати	230		
Витрати на оплату праці	240		
Відрахування на соціальні заходи	250		
Амортизація	260		
Інші операційні витрати	270		
Разом	280		

III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва етапів	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Середньорічна кількість простих акцій	300		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310		
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	320		
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	330		
Дивіденди на одну просту акцію	340		

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 4 «ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ»

Затверджено наказом
Міністерства фінансів України
від 31 березня 1999 р. № 87

Зареєстровано
в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за № 398/3691
(зі змінами і доповненнями, внесеними
наказом Міністерства фінансів України
від 28 січня 2000 року № 15)

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються звітів про рух грошових коштів підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого Звіту про рух грошових коштів визначаються окремим Положенням (стандартом).

4. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Грошові кошти — готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Група — материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Еквіваленти грошових коштів — короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Негрошові операції — операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів.

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

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

Рух грошових коштів — надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Фінансова діяльність — діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

5. Метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах (далі — грошові кошти) за звітний період.

6. У Звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

7. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності.

8. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до Звіту про рух грошових коштів не включаються.

9. Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

10. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції: придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до Звіту про рух грошових коштів.

11. Звіт про рух грошових коштів складається за формою, наведеною в додатку до цього Положення (стандарту).

Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності

12. Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування на суми:

— змін запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, пов'язаної з операційною діяльністю, протягом звітного періоду;

— наведені в негрошових статтях;

— наведені в статтях, які пов'язані з рухом грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності.

13. У статті «Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування» відображається прибуток або збиток від звичайної діяльності до оподаткування за звітний період, наведений у Звіті про фінансові результати.

14. У статті «Амортизація необоротних активів» відображаються амортизаційні відрахування з матеріальних і нематеріальних необоротних активів, нараховані протягом звітного періоду.

15. У статті «Збільшення (зменшення) забезпечень» відображається зміна (у графі «Надходження» -збільшення, у графі «Видаток» — зменшення) у складі забезпечень наступних витрат і платежів, які не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

16. У статті «Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць» у графі «Надходження» відображаються збитки, у графі «Видаток» — прибутки від курсових різниць внаслідок перерахунку статті балансу «Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті».

17. У статті «Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності» у графі «Надходження» відображається збиток, у графі «Видаток» — прибуток від володіння (дивіденди, відсотки тощо) та реалізації фінансових інвестицій, а також від продажу основних засобів, нематеріаль-

них активів, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи і фінансові інвестиції, від неопераційних курсових різниць, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності.

18. У статті «Витрати на сплату відсотків» відображаються витрати на сплату відсотків за користування кредитами і позиками, нарахованих протягом звітного періоду.

19. У статті «Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах» відображається різниця між сумами грошових надходжень та сумами грошових видатків, відображених відповідно до п.п. 13—18 цього Положення (стандарту).

20. У статті «Зменшення (збільшення) оборотних активів» у графі «Надходження» відображається зменшення, у графі «Видаток» — збільшення статей оборотних активів (крім статей «Грошові кошти та їх еквіваленти», «Поточні фінансові інвестиції» та інших статей неопераційних оборотних активів), що відбулися протягом звітного періоду. При цьому не враховуються зміни в складі оборотних активів, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань з фінансової оренди виробничими запасами, продукцією, товарами тощо, негрошові внески до статутного капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років.

21. У статті «Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів» у графі «Надходження» відображається зменшення, у графі «Видаток» — збільшення у складі витрат майбутніх періодів, що відбулися протягом звітного періоду.

22. У статті «Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань» у графі «Надходження» відображається збільшення, у графі «Видаток» — зменшення у статтях розділу балансу «Поточні зобов'язання» (крім статей «Короткострокові кредити банків», «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками», сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю). При цьому не враховуються зміни в складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років.

23. У статті «Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів» у графі «Надходження» відображається збільшення, у графі «Видаток» — зменшення у складі доходів майбутніх періодів протягом звітного періоду.

24. У статті «Грошові кошти від операційної діяльності» відображається різниця між сумами надходжень та видатків, відображених відповідно до п.п. 19—23 цього Положення (стандарту).

25. У статті «Сплачені відсотки» відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування кредитами і позиками.

26. У статті «Сплачені податки на прибуток» показується використання грошових коштів для сплати податків на прибуток за умови, що вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю.

27. У статті «Чистий рух коштів до надзвичайних подій» показується надходження або видаток коштів, відображених у статті «Грошові кошти від операційної діяльності», з урахуванням видатку коштів, відображених відповідно до п.п. 25—26 цього Положення (стандарту).

28. У статті «Рух коштів від надзвичайних подій» відображаються, відповідно, надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі операційної діяльності.

29. У статті «Чистий рух коштів від операційної діяльності» відображається результат руху коштів від операційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності

30. Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу «Необоротні активи» та статті «Поточні фінансові інвестиції».

31. У статті «Реалізація фінансових інвестицій» відображають суми грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

32. У статті «Реалізація необоротних активів» відображається надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

33. У статті «Реалізація майнових комплексів» показується надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які були реалізовані у складі майнового комплексу).

34. У статті «Отримані відсотки» відображаються надходження грошових коштів у вигляді відсотків за аванси грошовими коштами та позик, наданих іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою) за фінансовими інвестиціями у боргові цінні папери, за використання переданих до фінансової оренди необоротних активів тощо.

35. У статті «Отримані дивіденди» відображаються суми грошових надходжень у вигляді дивідендів як результат придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств (крім виплат за такими інструментами, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

36. У статті «Інші надходження» показуються надходження грошових коштів від повернення авансів (крім авансів, пов'язаних з операційною діяльністю) та позик, наданих іншим сторонам (інші надходження, ніж аванси та позики фінансової установи), надходження грошових коштів від ф'ючерсних контрактів, форвардних контрактів, опціонів тощо (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність) та інші надходження, які не передбачені у вищезазначених статтях.

37. У статті «Придбання фінансових інвестицій» відображаються виплати грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей).

38. У статті «Придбання необоротних активів» показуються виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

39. У статті «Придбання майнових комплексів» відображаються грошові кошти, сплачені за придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу).

40. У статті «Інші платежі» показуються аванси (крім пов'язаних з операційною діяльністю) і позики грошовими коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позик фінансових установ); виплати грошових коштів за ф'ючерсними контрактами, форвардними контрактами, опціонами тощо (за виключенням випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність); інші платежі, що не передбачені у вищезазначених статтях.

41. У статті «Чистий рух коштів до надзвичайних подій» показується різниця між сумами грошових надходжень та видатків, відображених відповідно до п.п. 31—40 цього Положення (стандарту).

42. У статті «Рух коштів від надзвичайних подій» відображаються, відповідно, надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі інвестиційної діяльності.

43. У статті «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності

44. Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності визначається на основі змін у статтях балансу за розділом «Власний капітал» та статтях, пов'язаних із фінансовою діяльністю, у розділах балансу: «Забезпечення наступних витрат і платежів», «Довгострокові зобов'язання» і «Поточні зобов'язання» («Короткострокові кредити банків» і «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками» тощо).

45. У статті «Надходження власного капіталу» відображаються надходження грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу.

46. У статті «Отримані позики» відображаються надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю).

47. У статті «Інші надходження» показуються інші надходження грошових коштів, пов'язані з фінансовою діяльністю.

48. У статті «Погашення позик» відображаються виплати грошових коштів для погашення отриманих позик.

49. У статті «Сплачені дивіденди» показуються суми дивідендів, сплачені грошовими коштами.

50. У статті «Інші платежі» показується використання грошових коштів для викуплення раніше випущених акцій підприємства, виплати грошових коштів орендодавцю для погашення заборгованості за фінансовою орендою та за іншими платежами, пов'язаними з фінансовою діяльністю.

51. У статті «Чистий рух коштів до надзвичайних подій» показується різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених відповідно до п.п. 45—50 цього Положення (стандарту).

52. У статті «Рух коштів від надзвичайних подій» відображаються, відповідно, надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі фінансової діяльності.

53. У статті «Чистий рух коштів від фінансової діяльності» відображається результат руху коштів від фінансової діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій.

Зміна величини грошових коштів за звітний період

54. У статті «Чистий рух коштів за звітний період» показується різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: «Чистий рух коштів від операційної діяльності», «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» та «Чистий рух коштів від фінансової діяльності».

55. У статті «Залишок коштів на початок року» показується залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі.

56. У статті «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів» у графі «Надходження» показується збільшення, у графі «Витрати» — зменшення залишку грошових коштів в іноземній валюті внаслідок коливань валютного курсу протягом звітного періоду.

57. У статті «Залишок коштів на кінець року» наводиться різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: «Залишок коштів на початок року», «Чистий рух коштів за звітний період» та «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів». Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.

Розкриття інформації про рух грошових коштів

58. У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

- а) склад грошових коштів;
- б) склад статей «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків;
- в) негрошові операції інвестиційної та фінансової діяльності;
- г) наявність значного сальдо грошових коштів, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

59. У випадку придбання або продажу майнових комплексів протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

- а) загальну вартість придбання або реалізації майнового комплексу;
- б) частину загальної вартості майнового комплексу, яка, відповідно, була сплачена або отримана у формі грошових коштів;
- в) суму грошових коштів у складі активів майнових комплексів, що були придбані чи реалізовані;
- г) суму активів (крім грошових коштів) і зобов'язань придбаного або реалізованого майнового комплексу в розрізі окремих статей.

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4
(Наказ Міністерства фінансів України
від 31.03.99 р. № 87)

Коди

Підприємство _____ за ЄДРПОУ _____
 Територія _____ за КОАТУУ _____
 Форма власності _____ за КФБ _____
 Орган державного управління _____ за СПОДУ _____
 Галузь _____ за ЗКГНГ _____
 Вид економічної діяльності _____ за КВЕД _____
 Одиниця виміру: тис. грн _____ Контрольна сума _____
 Адреса _____

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ
 за _____ 20 _____ року
Форма № 3 код за ДКУД 1801004

Стаття	Код	За звітний період		За попередній період	
		надходження	видаток	надходження	видаток
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
І. Рух коштів у результаті операційної діяльності Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010				
Коригування на: — амортизацію необоротних активів	020		×		×
— збільшення (зменшення) забезпечень	030				
— збиток (прибуток) від нерезалізованих курсових різниць	040				
— збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050				
Витрати на сплату відсотків	060		×		×
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070				

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Зменшення (збільшення): — оборотних активів	080				
— витрат майбутніх періодів	090				
Збільшення (зменшення): — поточних зобов'язань	100				
— доходів майбутніх періодів	110				
Грошові кошти від операційної діяльності	120				
Сплачені: — відсотки	130	×		×	
— податки на прибуток	140	×		×	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150				
Рух коштів від надзвичайних подій	160				
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170				
11. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності Реалізація: — фінансових інвестицій	180		×		×
— необоротних активів	190		×		×
— майнових комплексів	200				
Отримані: — відсотки	210		×		×
— дивіденди	220		×		×
Інші надходження	230		×		×
Придбання: — фінансових інвестицій	240	×		×	
— необоротних активів	250	×		×	
— майнових комплексів	260	×		×	

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Інші платежі	270	×		×	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280				
Рух коштів від надзвичайних подій	290				
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності	310		×		×
Надходження власного капіталу					
Отримання позики	320		×		×
Інші надходження	330		×		×
Погашення позик	340	×		×	
Сплачені дивіденди	350	×		×	
Інші платежі	360	×		×	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370				
Рух коштів від надзвичайних подій	380				
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390				
Чистий рух коштів за звітний період	400				
Залишок коштів на початок року	410		×		×
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420				
Залишок коштів на кінець року	430		×		×

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 5 «ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ»

Затверджено наказом
Міністерства фінансів України
від 31 березня 1999 р. № 87
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за № 399/3692

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей.

2. Норми цього Положення (стандарту) стосуються підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Особливості складання консолідованого Звіту про власний капітал визначаються окремим Положенням (стандартом).

4. Метою складання Звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

5. Звіт про власний капітал складається за формою, наведеною в додатку до цього Положення (стандарту).

6. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємства повинні додавати до річного звіту Звіт про власний капітал за попередній рік.

Зміст статей Звіту про власний капітал

7. У статтях «Залишок на початок року» та «Залишок на кінець року» показують суми власного капіталу, наведені в балансі підприємства, відповідно, на початок і кінець звітного періоду.

8. У статтях «Зміна облікової політики», «Виправлення помилок» та «Інші зміни» відображаються суми коригувань, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

9. У статті «Скоригований залишок» показується залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.

10. У статтях розділу «Переоцінка активів» наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними Положеннями (стандартами).

11. У статті «Чистий прибуток (збиток) за звітний період» показується сума чистого прибутку (збитку) зі Звіту про фінансові результати.

12. У статтях розділу «Розподіл прибутку» наводяться сума нарахованих дивідендів, дані про інший розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу тощо.

13. У статтях розділу «Внески учасників» наводяться дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства.

14. У статтях розділу «Вилучення капіталу» наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємств внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин.

15. У статтях розділу «Інші зміни в капіталі» наводяться дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей, зокрема списання невідшкодованих збитків безкоштовно отримані активи та інші зміни.

16. У статті «Разом змін в капіталі» наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у рядках 060—280. Залишок власного капіталу на кінець року визначається виходячи з його скоригованого залишку на початок року (рядок 050) і підсумку змін у капіталі (рядок 290).

17. Дані в графах 3—11 наводяться у дужках, якщо такі показники призводять до зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу.

Розкриття інформації в примітках до фінансових звітів

18. Усі підприємства розкривають у примітках до фінансових звітів призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім статутного капіталу).

19. Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про:

19.1. Загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які передбачається здійснити передплату.

19.2. Загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які здійснена передплата, у порівнянні із передбаченими величинами.

19.3. Загальну суму коштів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

19.3.1. Всі грошові кошти, внесені як плата за акції із зазначенням кількості акцій.

19.3.2. Вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.

19.3.3. Загальна сума іноземної валюти, внесена як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку.

19.4. Акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

19.4.1. Кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу.

19.4.2. Номінальна вартість акції.

19.4.3. Зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу.

19.4.4. Права, привілеї та обмеження, пов'язані акціями, в тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу.

19.4.5. Акції, що належать самому товариству, та його дочірнім і асоційованим підприємствам.

19.4.6. Перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють.

19.4.7. Кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному фонді перевищують 5 %.

19.4.8. Акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум.

19.5. Накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями.

19.6. Суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

20. Всі інші підприємства наводять у примітках до фінансових звітів інформацію про:

20.1. Розподіл часток статутного капіталу між власниками.

20.2. Права, привілеї або обмеження щодо цих часток.

20.3. Зміни у складі часток власників у статутному капіталі.

Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 5
(Наказ Міністерства фінансів України
від 31.03.99 р. № 87)

Коди

Підприємство _____ за ЄДРПОУ _____
 Територія _____ за КОАТУУ _____
 Форма власності _____ за КФБ _____
 Орган державного управління _____ за СПОДУ _____
 Галузь _____ за ЗКГНГ _____
 Вид економічної діяльності _____ за КВЕД _____
 Одиниця виміру: тис. грн _____ Контрольна сума _____
 Адреса _____

ЗВІТ
ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ
за _____ 20__ р.
Форма № 4
код за ДКУД 1801005

Стаття	Код	Статутний капітал	Паєвий капітал	Додатковий вкладений капітал	Інший додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Разом
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
Залишок на початок року	010									
Коригування Зміна облікової політики	020									
Виправлення помилок	030									
Інші зміни	040									
Скоригований залишок на початок року	050									
Переоцінка активів: Дооцінка основних засобів	060									
Уцінка основних засобів	070									

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
Дооцінка незавершеного будівництва	080									
Уцінка незавершеного будівництва	090									
Дооцінка нематеріальних активів	100									
Уцінка нематеріальних активів	110									
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130									
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	140									
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150									
Відрахування до резервного капіталу	160									
	170									
Внески учасників: Внески до капіталу	180									
Погащення заборгованості з капіталу	190									
	200									
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	210									
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220									
Анулювання викуплених акцій (часток)	230									
Вилучення частки в капіталі	240									
Зменшення номінальної вартості акцій	250									
Інші зміни в капіталі: Списання невідшкодованих збитків	260									
Безкоштовно отримані активи	270									
	280									
Разом змін в капіталі	290									
Залишок на кінець року	300									

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 6 «ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК І ЗМІНИ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ»

Затверджено наказом
Міністерства фінансів України
від 28 травня 1999 р. № 137
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
21 червня 1999 р. за № 392/3685

Загальні положення

1. Цим Положенням (стандартом) визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).

3. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Дата балансу — дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Облікова оцінка — попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Подія після дати балансу — подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках

4. Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

5. Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

6. Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація.

7. Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї ж самої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалася для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.

8. Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Зміни в обліковій політиці

9. Облікова політика може змінюватися, тільки якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарту) бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

10. Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

10.1. Подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій.

10.2. Подій або операцій, які не відбувалися раніше.

11. Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, передбачених п. 13 цього Положення (стандарту).

12. Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

12.1. Коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

12.2. Повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

13. Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

14. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

Події після дати балансу

15. Події після дати балансу можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів.

16. Події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових записів в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок подій після дати балансу.

17. Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансових звітів. Такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення.

Дивіденди за звітний період, які оголошені після дати балансу, слід розкривати в примітках до фінансових звітів.

18. Якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

19. Орієнтовний перелік подій після дати балансу додається.

Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів

20. У примітках до фінансових звітів слід розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах:

20.1. Зміст і суму помилки.

20.2. Статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації.

20.3. Факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.

21. Підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди.

22. У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:

22.1. Причини та суть зміни.

22.2. Суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення.

22.3. Факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

23. У разі потреби розкриття події, що відбулася після дати балансу, слід надавати інформацію про зміст події та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку.

*Додаток
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 6*

ОРІЄНТОВНИЙ ПЕРЕЛІК ПОДІЙ ПІСЛЯ ДАТИ БАЛАНСУ

1. Події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу

1.1. Оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною.

1.2. Переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їх вартості, визначеної на дату балансу.

1.3. Отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, яка свідчить про стійке зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах.

1.4. Продаж запасів, який свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу.

1.5. Отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велися на звітну дату.

1.6. Виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності.

2. Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу.

2.1. Прийняття рішення щодо реорганізації підприємства.

2.2. Придбання цілісного майнового комплексу.

2.3. Рішення про припинення операцій, які становлять значну частину основної діяльності підприємства.

2.4. Знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події.

2.5. Прийняття рішення щодо емісії цінних паперів.

2.6. Непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів.

2.7. Укладення контрактів щодо значних капітальних і фінансових інвестицій.

2.8. Прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства.

2.9. Дивіденди за звітний період, оголошені підприємством після дати балансу.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 7 «ОСНОВНІ ЗАСОБИ

Затверджено наказом
Міністерства фінансів України
від 27.04.2000 № 92
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
18 травня 2000 р. за № 288/4509

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі — *Положення (стандарт) 7*) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи (далі — *основні засоби*), а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 7 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — *підприємства*) усіх форм власності (крім бюджетних установ).

3. Положення (стандарт) 7 не поширюється на відтворювані природні ресурси та операції з основними засобами, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

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

Вартість, яка амортизується, — первинна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Група основних засобів — сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Зменшення корисності — втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Знос необоротних активів — сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання.

Ліквідаційна вартість — сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Основні засоби — матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення

адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Об'єкт основних засобів — закінчений пристрій з усіма пристосованнями і приладдям до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосовання, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Подібні об'єкти—об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

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

Переоцінена вартість — вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Строк корисного використання (експлуатації) — очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Сума очікуваного відшкодування — сума, яку підприємство очікує до відшкодування вартості необоротного активу під час його майбутнього використання, включаючи його ліквідаційну вартість.

Визнання та оцінка основних засобів

5. Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

5.1. *Основні засоби:*

5.1.1. Земельні ділянки.

5.1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель.

5.1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.

5.1.4. Машини та обладнання.

5.1.5. Транспортні засоби.

5.1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).

5.1.7. Робоча і продуктивна худоба.

5.1.8. Багаторічні насадження.

5.1.9. Інші основні засоби.

5.2. Інші необоротні матеріальні активи:

5.2.1. Бібліотечні фонди.

5.2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.

5.2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.

5.2.4. Природні ресурси.

5.2.5. Інвентарна тара.

5.2.6. Предмети прокату.

5.2.7. Інші необоротні матеріальні активи. Підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

6. Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

7. Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

8. Первинна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

— суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

— реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

— суми ввізного мита;

— суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

— витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

— витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;

— інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первинної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

9. Первинна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів.

10. Первинна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 Положення (стандарту) 7.

Первинною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

11. Первинна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо, дорівнює її собіва-

рності, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати».

12. Первинна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первинною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

13. Первинна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

14. Первинна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта. Первинна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

15. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Переоцінка основних засобів

16. Підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більше як на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

17. Переоцінена первинна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первинної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первинної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

18. Відомості про зміни первинної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до регістрів їх аналітичного обліку.

19. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки — до складу витрат, крім випадків, що наведені в пункті 20 Положення (стандарту) 7.

20. У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення сум й попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і відновлення його корисності сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більша зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більша зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більша зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

21. При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Амортизація основних засобів

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

23. Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

24. При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

25. Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

26. Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первинну вартість:

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

27. Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за методами, що наведені в підпунктах 1 і 5 пункту 26 Положення (стандарту) 7. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

28. Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

29. Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Підприємства з сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи підприємства у звітному році.

Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, прямолінійного та кумулятивного визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

30. Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу необоротних активів.

Одночасно на суму нарахованої амортизації об'єктів зовнішнього благоустрою та житлових будинків, що перебувають на балансах житлово-комунальних організацій, які належать до сфери управління органів місцевого самоврядування та місцевих органів виконавчої влади, а також автомобільних доріг загального користування збільшуються доходи цих підприємств і організацій із зменшенням додаткового капіталу, а при його недостатності — статутного капіталу.

Організації, звичайна діяльність яких не спрямована на відновлення житлових будинків та інших будівель, можуть також застосовувати норму частини другої цього пункту.

Зменшення корисності основних засобів

31. Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного

періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів, а щодо об'єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, відображаються в порядку, передбаченому абзацом другим пункту 20 Положення (стандарту) 7.

32. Якщо причини зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів. Відновлення корисності об'єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, відображається в порядку, передбаченому абзацом першим пункту 20 Положення (стандарту) 7.

Вибуття основних засобів

33. Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

34. Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх

залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

35. У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первинна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первинної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності

36. У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться така інформація:

36.1. Вартість (первинна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі.

36.2. Методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації).

36.3. Наявність та рух у звітному році:

36.3.1. Первинна (переоцінена) вартість та сума зносу на початок звітного року.

36.3.2. Первинна вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих в результаті об'єднання підприємств.

36.3.3. Сума зміни первинної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки.

36.3.4. Первинна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які вибули.

36.3.5. Сума нарахованої амортизації.

36.3.6. Сума втрат від зменшення корисності, відображена в звіті про фінансові результати в звітному періоді.

36.3.7. Інші зміни первинної (переоціненої) вартості та сума зносу основних засобів.

36.3.8. Первинна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

37. У примітках до фінансової звітності також наводиться така інформація:

37.1. Вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження.

37.2. Вартість переданих у заставу основних засобів.

37.3. Сума капітальних вкладень на придбання і будівництво основних засобів за звітний рік.

37.4. Сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів.

37.5. Залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо).

37.6. Первинна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватися.

37.7. Залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу.

37.8. Первинна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування.

38. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками).

39. У примітках до консолідованої фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться сума курсових різниць у зв'язку з перерахунком вартості основних засобів, наведеної у фінансовій звітності дочірніх підприємств.

**ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
8 «НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ»**

Затверджено наказом
Міністерства фінансів України
від 18 жовтня 1999 р. № 242.
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
2 листопада 1999 р. за № 750/4043
(зі змінами та доповненнями, внесеними
наказом МФУ від 30.11.2000 р. № 304)

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).

3. Це Положення (стандарт) не поширюється на гудвіл, що виникає внаслідок об'єднання підприємств, та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Активний ринок — ринок, якому притаманні такі умови:

— предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;

— у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;

— інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Група нематеріальних активів — сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Дослідження — заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Розробка — застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання.

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

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

— права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

— права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);

— права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

— авторські та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо);

— гудвіл;

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

Визнання і оцінка нематеріальних активів

6. Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

7. Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

— намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;

— можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;

— інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

8. Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

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

— витрати на дослідження;

— витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;

— витрати на рекламу та просування продукції на ринку;

— витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;

— витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань.

10. Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю.

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

Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первинної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку.

12. Первинна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первинною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первинна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

13. Первинною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання.

14. Первинною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

15. Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

16. Первинна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

17. Первинна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прями витрати на оплату праці, прями матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

18. Первинна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первинно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первинно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Переоцінка нематеріальних активів

19. Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

20. Якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці.

21. Переоцінена первинна вартість та знос об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первинної вартості або зносу та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

22. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки — у складі витрат звітного періоду, крім випадків, що наведені у п. 23 цього Положення (стандарту).

23. У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і витрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і відновлення його корисності сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більша зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і витрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більша зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більша зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

24. При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Амортизація нематеріальних активів

25. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років.

26. При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

27. Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

28. Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

29. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання.

30. Нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

31. Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

Амортизація нематеріального активу нараховується виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Зменшення корисності нематеріальних активів

32. Втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням суми зносу об'єкта нематеріальних активів, а щодо об'єкта нематеріальних активів, відображеного в обліку за переоціненою вартістю, відобра-

жаються в порядку, передбаченому абзацом другим пункту 23 цього Положення (стандарту).

33. Якщо причини зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта нематеріальних активів. Відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів, відображеного в обліку за переоціненою вартістю, відображається в порядку, передбаченому абзацом першим пункту 23 цього Положення (стандарту).

Вибуття нематеріальних активів

34. Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття або внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання.

35. Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю. Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

Розкриття інформації щодо нематеріальних активів у примітках до фінансових звітів

36. У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених підприємством нематеріальних активів наводиться така інформація:

36.1. Вартість (первинна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі.

36.2. Методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів.

36.3. Наявність та рух у звітному році:

36.3.1. Первинна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума зносу на початок звітного року.

36.3.2. Первинна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих у результаті об'єднання підприємств.

36.3.3. Сума зміни первинної (переоціненої) вартості та зносу нематеріальних активів у результаті переоцінки.

36.3.4. Первинна (переоцінена) вартість та сума зносу нематеріальних активів, які вибули.

36.3.5. Сума нарахованої амортизації.

36.3.6. Сума втрат від зменшення корисності, відображена у звіті про фінансові результати у звітному періоді.

36.3.7. Інші зміни первинної (переоціненої) вартості та сума зносу нематеріальних активів.

36.3.8. Первинна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

37. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

37.1. Вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності.

37.2. Вартість переданих у заставу нематеріальних активів.

37.3. Сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів.

37.4. Загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду.

37.5. Первинна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 9 «ЗАПАСИ»

Затверджено наказом
Міністерства фінансів України
від 20 жовтня 1999 р. № 246
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
2 листопада 1999 р. за № 751/4044
(зі змінами і доповненнями, внесеними
наказами Міністерства фінансів України
від 28 січня 2000 р. № 15, від 14 червня 2000 р. № 131
від 30 листопада 2000 р. № 304)

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Норми цього Положення (стандарту) не розповсюджуються на:

3.1. Незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними.

3.2. Фінансові активи.

3.3. Молодняк тварин і тварин на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Запаси — активи, які:

— утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

— перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

— утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Чиста вартість реалізації запасів — очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Визнання та первинна оцінка запасів

5. Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

6. Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

— сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

— незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

— готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

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

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

— молодняк тварин і тварин на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом).

7. Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

8. Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю.

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

— сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;

— сум ввізного мита;

— сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

— транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено

вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітної місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат наведені в додатку до Положення (стандарту) 9:

— інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

10. Первинною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

11. Первинною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

12. Первинною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

13. Первинна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первинною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітної періоду.

Первинною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

14. Не включаються до первинної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут:

— загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

15. Первинна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених цим Положенням (стандартом).

Оцінка вибуття запасів

16. При відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

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

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однако- ве призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

17. Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спе- ціальних замовлень і проєктів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

18. Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кож- ній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці зап- асів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

19. Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оці- нюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

20. Оцінка запасів за методом ЛІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство (зарахуванню у бухгалтерському об- ліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (про- даж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

21. Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприєм- ством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимально- го наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

22. Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприєм- ствами роздрібною торгівлі середнього процента торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змін- ну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на ре- алізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вар- тості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торгов- льних націнок у продажній вартості, одержаних у звітному місяці то- варів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на по- чаток звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

23. Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що пере- дані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з бала-

несу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

Оцінка запасів на дату балансу

24. Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первинною вартістю або чистою вартістю реалізації.

25. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась, або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первинно очікувану економічну вигоду.

26. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

27. Сума, на яку первинна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

28. Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів.

Розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності

29. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- методи оцінки запасів;
- балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
- балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;
- балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;
- суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до пункту 28 цього Положення (стандарту).

Якщо для оцінки запасів використовується метод ЛФО, то в примітках наводиться різниця між вартістю запасів, відображеною на дату балансу в обліку і звітності, і найменшою з вартості, обчисленою із застосуванням методу середньозваженої собівартості, ФІФО, чистої вартості реалізації.

ПРИКЛАДИ РОЗПОДІЛУ ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНИХ ВИТРАТ

Приклад 1. Розподіл транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат.

Зміст	Вартість запасів, тис. грн	Транспортно-заготівельні витрати, тис. грн
Залишок на початок місяця	150	25
Надійшло за місяць	300	50
Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано)	400	67*
Залишок на кінець місяця (р. 1 + + р. 2 – р. 3)	50	8

* Сума транспортно-заготівельних витрат, що за розподілом припадає на запаси, які вибули у звітному місяці, становить:

$$\frac{25 + 50}{150 + 300} \cdot 400 = 67$$

Приклад 2. Розподіл транспортно-заготівельних витрат на підприємствах роздрібно́ї торгівлі, що застосовують оцінку товарів за цінами продажу та окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат.

Зміст	Субр. 282 «Товари в торгівлі», тис. грн	Субр. 289 «Транспортно- заготівельні ви- трати», тис. грн	Субр. 285 «Торгова націнка», тис. грн	Продажна вартість (гр. 2 + гр. 3), тис. грн
Залишок на початок місяця	227	25	77	252
Надійшло за місяць	460	50	160	510
Вибуло за місяць (ви- трачено, реалізовано)	487**	53	168	540
Залишок на кінець мі- сяця (р. 1 + р. 2 – р. 3)	200	22	69	222

** Зменшення залишку на субрахунку 282 «Товари в торгівлі» відбулося на суму 487 тис. грн (168 + 319) внаслідок списання торговельної націнки в кореспонденції з субрахунком 285 «Торгова націнка» на суму 168 тис. грн і купівельної вартості товарів у кореспонденції з субрахунком 902 «Собівартість реалізованих товарів» на суму 319 тис. грн.

Сума торговельної націнки, що відноситься до реалізованих товарів (дебет субрахунка 282 «Товари в торгівлі», кредит субрахунка 285 «Торгова націнка» сторно), становить:

$$(77 + 160) / (252 + 510) \cdot 540 = 168$$

Сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до реалізованих товарів (відображається по дебету субрахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів» і кредитом субрахунка 289 «Транспортно-заготівельні витрати»), становить:

$$(25 + 50) / (252 + 510) \times 540 = 53$$

Собівартість реалізованих товарів (дебет субрахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів» кредит субрахунка 282 «Товари в торгівлі») становить:

$$540 - 168 - 53 = 319.$$

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 10 «ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ»

Затверджено наказом
Міністерства фінансів України
від 8 жовтня 1999 р. № 237
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
25 жовтня 1999 р.
за № 725/4018
(із змінами і доповненнями, внесеними
наказом Міністерства фінансів України
від 30 листопада 2000 року № 304)

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Це Положення (стандарт) застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності,

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

Дебіторська заборгованість — сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Довгострокова дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Сумнівний борг — поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості — сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Визнання та оцінка дебіторської заборгованості

5. Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума.

6. Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первинною вартістю. У разі відстрочення платежу за продукцію, товари, роботи, послуги з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів та/або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію, товари, роботи, послуги, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (процентами) у періоді її нарахування.

7. Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

8. Величина резерву сумнівних боргів визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

9. Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи (приклад визначення величини резерву сумнівних боргів наведено в додатку до цього Положення (стандарту)).

10. Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат.

11. Виключення безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги списується з активів на інші операційні витрати. Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів.

12. Поточна дебіторська заборгованість, не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, що визнана безнадійною, списується з балансу з відображенням втрат у складі інших операційних витрат.

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються проценти, відображається в балансі за їхньою теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

Розкриття інформації про дебіторську заборгованість у примітках до фінансової звітності

13. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

13.1. Перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості.

13.2. Перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов'язаних сторін, з виділенням внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості.

13.3. Склад і суми статті балансу «Інша дебіторська заборгованість».

13.4. Метод визначення величини резерву сумнівних боргів.

13.5. Сума поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в розрізі її класифікації за строками непогашення.

*Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку
10 «Дебіторська заборгованість»*

ПРИКЛАД ВИЗНАЧЕННЯ ВЕЛИЧИНИ РЕЗЕРВУ СУМНІВНИХ БОРГІВ НА ОСНОВІ КЛАСИФІКАЦІЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Для визначення коефіцієнта сумнівності на 31 грудня 2000 року підприємство для спостереження обрало період за останні півроку (липень—грудень 2000 року).

Місяць	Фактично списано безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги (грн)			Сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи на кінець місяця* (грн)		
	1 група	2 група	3 група	1 група	2 група	3 група
Липень	600	800	950	20 000	18 000	17 000
Серпень	—	400	700	22 000	12 000	14 000
Вересень	750	500	—	15 000	13 000	14 500
Жовтень	300	—	770	16 000	12 000	11 000
Листопад	—	650	—	18 000	11 500	13 000
Грудень	550	850	1400	17 000	14 000	16 000
РАЗОМ	2200	3200	3820	X	X	X

* Підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості.

Коефіцієнт сумнівності (Кс) відповідної групи дебіторської заборгованості може визначатися за такою формулою:

$$K_c = (\sum B_{zn} : D_{zn}) : i,$$

де B_{zn} — фактично списана безнадійна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи за n -ний місяць обраного для спостереження періоду;

D_{zn} — дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи на кінець n -ного місяця, обраного для спостереження періоду:

i — кількість місяців в обраному для спостереження періоді.

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості становить:

першої — $(600 : 20\,000 + 750 : 15\,000 + 300 : 16\,000 + 550 : 17\,000) : 6 = 0,022$ (2,2 %);

другої — $(800 : 18\,000 + 400 : 12\,000 + 500 : 13\,000 + 650 : 11\,500 + 850 : 14\,000) : 6 = 0,039$ (3,9 %);

третьої — $(950 : 17\,000 + 700 : 14\,000 + 770 : 11\,000 + 1400 : 16\,000) : 6 = 0,044$ (4,4 %).

Величина резерву сумнівних боргів на кінець звітного періоду поточного року має становити:

$$17\,000 \cdot 0,022 + 14\,000 \cdot 0,039 + 16\,000 \cdot 0,044 = 1624.$$

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 11 «ЗОБОВ'ЯЗАННЯ»

Затверджено наказом
Міністерства фінансів України
від 31.01.2000 № 20
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
11 лютого 2000 р. за № 85/4306
(зі змінами і доповненнями, внесеними
наказом Міністерства фінансів України
від 30 листопада 2000 року № 304)

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Це Положення (стандарт) застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо зобов'язань, установлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. Терміни, що використовуються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Забезпечення — зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Непередбачене зобов'язання — це:

1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджене лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Обтяжливий контракт — контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Сума погашення — недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Теперішня вартість — дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства.

Визначення та оцінка зобов'язання

5. Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

6. З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

- довгострокові;
- поточні;
- забезпечення;
- непередбачені зобов'язання;
- доходи майбутніх періодів.

7. До довгострокових зобов'язань належать:

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

8. Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первинний термін погашення був більшим ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

9. Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

— позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;

— не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

10. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються у балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

11. Поточні зобов'язання включають:

- короткострокові кредити банків;
- поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані;
- кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточну заборгованість за розрахунками з одержаних авансів, за розрахунками з бюджетом, за розрахунками з позабюджетних платежів, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків;
- інші поточні зобов'язання.

12. Поточні зобов'язання відображаються у балансі за сумою погашення.

13. Забезпечення можуть створюватися для відшкодування наступних (майбутніх) витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами.

14. Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

15. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію створюється у разі наявності затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, що будуть зазанані, й після початку реалізації цього плану.

16. Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває.

17. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

18. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

19. Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою.

Розкриття інформації про зобов'язання у примітках до фінансової звітності

20. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

20.1. Сума та строки погашення зобов'язання, яке було виключене зі складу поточних зобов'язань відповідно до п. 8 цього Положення (стандарту) з обґрунтуванням причин цього.

20.2. Перелік і суми зобов'язань, що включені до статей балансу «Інші довгострокові зобов'язання», «Інші поточні зобов'язання».

21. Підприємство щодо кожного виду забезпечень наводить таку інформацію:

21.1. Цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення.

21.2. Залишок забезпечення на початок і кінець звітної періоду.

21.3. Збільшення забезпечення протягом звітної періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань.

21.4. Сума забезпечення, що використана протягом звітної періоду.

21.5. Невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді.

21.6. Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення.

22. За кожним видом непередбачених зобов'язань наводиться така інформація:

22.1. Стислий опис зобов'язання та його сума.

22.2. Невизначеність щодо суми або строку погашення.

22.3. Сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною.

**ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
12 «ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ»**

Затверджено
наказом Міністерства фінансів України
від 26.04.2000 р. № 91
Зареєстровано у Міністерстві юстиції України
17 травня 2000 р. за № 284/4505

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» (далі — Положення (стандарт) 12) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 12 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Амортизована собівартість фінансової інвестиції — собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Ефективна ставка відсотка — ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зоб'язання) та вартості її погашення.

Контрольні учасники — учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю.

Метод ефективної ставки відсотка — метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Ринкова вартість фінансової інвестиції — сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Спільна діяльність — господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Спільний контроль — розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Суттєвий вплив — повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

Первинна оцінка фінансових інвестицій

4. Фінансові інвестиції первинно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

5. Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

6. Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.

7. Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора, крім випадків, коли такі надходження не відповідають критеріям визнання доходу, встановленим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 і зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за № 860/4153.

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

8. Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю.

Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі інших фінансових доходів або інших витрат відповідно.

9. Фінансові інвестиції, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

10. Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка. Приклад визначення суми амортизації дисконту, премії та амортизованої собівартості фінансових інвестицій за методом ефективної ставки відсотка наведено у додатку 1 до Положення (стандарту) 12.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

11. Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі, крім випадків, наведених у пунктах 17 і 22 Положення (стандарту) 12.

12. фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу інвестора або до додаткового вкладеного капіталу (якщо зміна величини власного капіталу об'єкта інвестування виникла внаслідок розміщення (викупу) акцій (часток), що привело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об'єкта інвестування). Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого збитку) більше іншого додаткового капіталу або додаткового вкладеного капіталу інвестора (якщо зменшення величини власного капіталу об'єкта інвестування виникло внаслідок викупу акцій (часток), що призвело до зменшення емісійного доходу об'єкта інвестування), то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не приводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їх балансової вартості досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю.

13. Якщо інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи дочірньому, спільному, асоційованому підприємс-

тву відповідно і передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів дочірнього, спільного, асоційованого підприємства відповідно.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу дочірньому, спільному, асоційованому підприємству активів, що припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу дочірнім, спільним, асоційованим підприємством цього активу іншим особам або в період амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим дочірнім, спільним, асоційованим підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання,

Інвестор дочірнього, спільного, асоційованого підприємства відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів.

14. Якщо інвестор (материнське (холдингове) підприємство, контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбав активи відповідно в дочірнього, спільного, асоційованого підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, що припадає на частку інвестора, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів, відображаються повністю в період здійснення операції.

15. Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією.

Приклад обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі наведено у додатку 2 до Положення (стандарту) 12.

Облік фінансових інвестицій в асоційовані й дочірні підприємства

16. Фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства обліковуються за методом участі в капіталі, крім випадків, наведених у пункті 17 Положення (стандарту) 12.

17. Фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства в бухгалтерському обліку відображаються в порядку, наведеному у пунктах 8 і 9 Положення (стандарту) 12, якщо:

а) фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання;

б) асоційоване або дочірнє підприємство ведуть діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

18. Фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого або дочірнього підприємства. Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає критеріям асоційованого або дочірнього підприємства.

Облік фінансових інвестицій для провадження спільної діяльності

19. Кожний учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності:

- а) активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;
- б) зобов'язання, які він узяв для провадження цієї діяльності;
- в) свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності;
- г) дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності.

20. Частка учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в спільно контрольованих активах відображається в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів.

21. Фінансові інвестиції у спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) його учасниками обліковуються за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому вони стали контрольними, крім випадків, наведених у пункті 22 Положення (стандарту) 12. Усі інші учасники спільної діяльності відображають фінансові інвестиції у спільну діяльність згідно з порядком, викладеним у пунктах 8 і 9 Положення (стандарту) 12.

22. Фінансові інвестиції у спільну діяльність зі створенням юридичної особи контрольними учасниками відображаються згідно з порядком, наведеним у пунктах 8 і 9 Положення (стандарту) 12, якщо:

- а) фінансові інвестиції у спільну діяльність придбані й утримуються виключно з метою їх подальшого продажу протягом дванадцяти місяців;
- б) спільне підприємство веде свою діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти учаснику спільного підприємства протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

23. Контрольний учасник спільного підприємства припиняє облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі з останнього дня місяця, в якому він перестає здійснювати спільний контроль за спільним підприємством або суттєво впливати на його діяльність. Свідченням наявності суттєвого впливу з боку контрольного учасника можуть бути:

- а) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі спільного підприємства;
- б) участь у прийнятті рішень;
- в) взаємообмін управлінським персоналом;
- г) забезпечення спільного підприємства необхідною технічною інформацією.

Розкриття інформації про фінансові інвестиції у примітках до фінансової звітності

24. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

24.1. Балансова вартість фінансових інвестицій, що включені до складу статті балансу «Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств», за такими видами:

24.1.1. Фінансові інвестиції в асоційовані підприємства.

24.1.2. Фінансові інвестиції в дочірні підприємства.

24.1.3. Фінансові інвестиції у спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства).

24.2. Фінансові інвестиції, що включені до складу статей балансу «Інші довгострокові фінансові інвестиції» та «Поточні фінансові інвестиції» за собівартістю, за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю.

24.3. Підставою для визначення справедливої вартості фінансових інвестицій.

24.4. Доходи та втрати від змін справедливої вартості фінансових інвестицій за звітний період.

24.5. Перелік провідних асоційованих, дочірніх і спільних підприємств із зазначенням частки у капіталі та методів оцінки, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій.

25. Контрольний учасник спільного підприємства у примітках до фінансової звітності також наводить (розкриває) таку інформацію:

25.1. Загальна сума зобов'язань щодо його часток у спільних підприємствах.

25.2. Сума зобов'язань інвестиційного характеру щодо його часток у спільних підприємствах та його частки в зобов'язаннях, які він взяв разом з іншими учасниками.

25.3. Сума своєї частки в зобов'язаннях інвестиційного характеру спільних підприємств.

*Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»*

ПРИКЛАДИ ВИЗНАЧЕННЯ СУМИ АМОРТИЗАЦІЇ ДИСКОНТУ, ПРЕМІЇ ТА АМОРТИЗОВАНОЇ СОБІВАРТОСТІ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ ЗА МЕТОДОМ ЕФЕКТИВНОЇ СТАВКИ ВІДСОТКА

Приклад 1

Підприємство 3 січня 2000 року придбало облигації номінальною вартістю 50 000 грн за 46 282 грн, тобто дисконт становив 3718 грн (50 000 – 46 282).

Фіксована ставка відсотка за облигацією встановлена 9 процентів річних. Дата погашення облигації відбудеться через 5 років. Виплата від-

сотка здійснюється щорічно наприкінці року, його номінальна сума становить 4500 грн (50 000 · 9 %). Ефективна ставка відсотка дорівнює

$$\frac{(50\,000 \cdot 9\%) + (3718 : 5)}{(46\,282 + 50\,000) : 2} = 11\%$$

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн*	Сума амортизації дисконту, грн (гр. 3 – гр. 2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн**
1	2	3	4	5
03.01.2000				46 282
31.12.2000	4500	5091	591	46 873
31.12.2001	4500	5156	656	47 529
31.12.2002	4500	5228	728	48 257
31.12.2003	4500	5308	808	49 065
31.12.2004	4500	5435	935	50 000

Приклад 2

Облігації номінальною вартістю 50 000 грн придбані 3 січня 2000 року за 52 019 грн, тобто премія становила 2019 грн (52 019 – 50 000). Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 9 процентів річних. Погашення облігації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 4500 грн (50 000 · 9 %). Ефективна ставка відсотка дорівнює

$$\frac{(4500 - 2019 : 5)}{(52\,019 + 50\,000) : 2} = 8\%$$

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ ПРЕМІЇ ЗА ІНВЕСТИЦІЯМИ В ОБЛІГАЦІЇ

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн*	Сума амортизації премії, грн (гр. 2 – гр. 3)	Амортизована собівартість інвестиції, грн***
1	2	3	4	5
03.01.2000				52 019
31.12.2000	4500	4161	339	51 680
31.12.2001	4500	4134	365	51 314
31.12.2002	4500	4105	395	50 919
31.12.2003	4500	4073	426	50 492
31.12.2004	4500	4008	492	50 000

* Визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективної ставки відсотка.

** Визначається додаванням вартості інвестицій на попередню дату і суми амортизації дисконту за звітний період.

*** Визначається як різниця вартості інвестицій на попередню дату і сумою амортизації премії за звітний період.

Додаток 2
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»

Приклад обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі

Підприємство А 3 січня 2000 року придбало частку (40 %) у власному капіталі підприємства Б за 668 тис. грн.

Підприємство А веде облік інвестиції в асоційоване підприємство Б за методом участі в капіталі.

Статті власного капіталу асоційованого підприємства Б	На 01.01.2000	На 31.12.2000	Змінну власному капіталі
Статутний капітал	1000	1000	—
Резервний капітал	250	250	—
Додатковий капітал	300	360*	60
Нерозподілений прибуток	120	180**	60
РАЗОМ	1670	1790	120

* Зростання додаткового капіталу обумовлено дооцінкою необоротних активів.

** У складі нерозподіленого прибутку на 31.12.2000 прибуток від реалізації товарів підприємству А становить 10 тис. грн. Придбані підприємством А товари у 2000 році не реалізовані.

Чистий прибуток за 2000 рік асоційованого підприємства становить 110 тис. грн, сума нарахованих дивідендів — 50 тис. грн.

Вартість фінансової інвестиції підприємства А в асоційоване підприємство Б, яка відображається в обліку за методом участі в капіталі, становитиме 712 тис. грн.

Показники	Сума, тис. грн	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Балансова вартість інвестиції на 01.01.2000	668	141 Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	×
Частка інвестора в чистому прибутку за 2000 рік $(110 - 10) \cdot 40\%$	40	141 Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	721 Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства
Частка інвестора в дивідендах $(50 \cdot 40\%)$	20	373 Розрахунки за нарахованими доходами	141 Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі
Частка інвестора в сумі збільшення додаткового капіталу $(60 \cdot 40\%)$	24	141 Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	423 Дооцінка активів
Балансова вартість інвестиції на 31.12.2000	712	141 Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	×

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 13 «ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ»

Затверджено
наказом Міністерства фінансів України
30.11.2001 № 559
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
19 грудня 2001 р. за № 1050/6241

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» (далі — Положення (стандарт) 13) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 13 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Норми Положення (стандарту) 13 не поширюються на:

3.1 фінансові інвестиції в асоційовані, спільні та дочірні підприємства;

3.2 активи і зобов'язання роботодавців щодо програм пенсійного забезпечення;

3.3 права і зобов'язання за договорами страхування (крім похідних інструментів у страхових контрактах);

3.4 права і зобов'язання щодо оренди (крім похідних інструментів, передбачених орендною угодою);

3.5 угоди, що передбачають платежі, виходячи з кліматичних, геологічних та інших фізичних змін навколишнього середовища;

3.6 угоди про фінансові гарантії, крім угод, які передбачають виплату внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу), валютного курсу або інших змінних, що є базисними;

3.7 угоди про непередбачене відшкодування при об'єднанні підприємств.

4. Терміни, що використано в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають такі значення:

Валютний ризик — імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін валютного курсу.

Відсотковий ризик — імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін відсоткових ставок.

Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу — дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу.

Інструмент власного капіталу — контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирачування сум за всіма його зобов'язаннями.

Інструмент хеджування — похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, справедлива вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсуватимуть зміни справедливої вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування.

Коефіцієнт ефективності хеджування — частка від ділення відповідно справедливої вартості чи грошових потоків об'єкта хеджування на справедливую вартість або грошовий потік від інструмента хеджування.

Кредитний ризик — імовірність втрат однієї зі сторін-укладачів контракту про придбання фінансового інструмента внаслідок невиконання зобов'язання іншою стороною.

Об'єкт хеджування — актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для підприємства ризик зміни справедливої вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних з майбутньою операцією.

Похідний фінансовий інструмент — фінансовий інструмент:

- розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому;
- вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними;
- який не потребує початкових інвестицій.

Ризик грошового потоку — імовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов'язаного з монетарним фінансовим інструментом.

Ризик ліквідності — імовірність втрат внаслідок неспроможності виконати свої зобов'язання у зв'язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за справедливою вартістю.

Ринковий ризик — імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, чи спричинені ці зміни факторами, які притаманні конкретному типу цінних паперів, чи їх емітенту, або факторами, які впливають на вартість у всіх цінних паперів в обігу на ринку.

Складний фінансовий інструмент — фінансовий інструмент, що містить компонент фінансового зобов'язання і компонент інструмента власного капіталу.

Твердий контракт — контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку, та передбачає забезпечення виконання контракту.

Фінансовий актив — це:

- а) грошові кошти та їх еквіваленти;
- б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства;
- в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах;
- г) інструмент власного капіталу іншого підприємства.

Фінансовий актив, призначений для перепродажу — фінансовий актив, придбаний з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника.

Фінансова гарантія — передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань.

Фінансове зобов'язання — контрактне зобов'язання:

а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству; б) обмінятися фінансовими Інструментами з іншим підприємством на потенційно не вигідних умовах.

Фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу — фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника.

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

Хеджування — застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін справедливої вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку.

Ціновий ризик — імовірність цінових змін внаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків.

Класифікація фінансових інструментів

5. Фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу і похідні фінансові інструменти.

6. Фінансові активи включають: грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти; дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу; фінансові інвестиції, що утримуються до погашення; фінансові активи, призначені для перепродажу; інші фінансові активи.

7. Фінансові зобов'язання включають фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, та інші фінансові зобов'язання.

8. До інструментів власного капіталу належать прості акції, частки та інші види власного капіталу.

9. Похідні фінансові інструменти включають ф'ючерсні контракти, форвардні контракти та інші похідні фінансові інструменти.

Визнання фінансових інструментів

10. Фінансовий актив або фінансове зобов'язання відображається у балансі, якщо підприємство є стороною-укладачем угоди щодо фінансового інструмента.

11. Безумовні права вимоги і зобов'язання визнаються фінансовими активами і фінансовими зобов'язаннями, якщо за умовами контракту підприємство має право на отримання грошових коштів або бере на себе зобов'язання сплатити грошові кошти.

12. Фінансові активи або фінансові зобов'язання, що виникають внаслідок твердих контрактів на придбання або продаж ресурсів (робіт, послуг), відображаються в балансі після виникнення права на отримання активу або зобов'язання на його передачу.

13. Форвардний контракт визнається фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням на дату виникнення зобов'язання щодо придбання або продажу предмета контракту.

14. Опціони визнаються фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями у разі укладення контракту між покупцем і продавцем.

15. Фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, визнаються на дату укладення контракту або на дату його виконання. При цьому обраний підприємством метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів. Якщо підприємство визнає фінансовий актив та пов'язане з ним фінансове зобов'язання на дату укладення контракту, то відсотки нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності.

Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту.

16. У разі визнання фінансового активу на дату виконання контракту зміни справедливої вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або іншими доходами, крім фінансових активів, які обліковуються за фактичною або амортизованою собівартістю.

17. Підприємство списує фінансовий актив з балансу, якщо воно втрачає контроль за цим фінансовим активом або його частиною. Ознакою втрати контролю є повне виконання контракту, закінчення терміну прав вимоги або відмови від прав за цим контрактом.

Якщо при передачі фінансового активу іншому підприємству контроль не втрачається, то така операція відображається як позика під забезпечення, а право підприємства, яке передало актив на його викуп, не вважається похідним фінансовим інструментом.

Підприємство, яке передало фінансовий актив, не втрачає контролю за ним і не списує його з балансу, якщо підприємство:

а) має право викупити цей фінансовий актив, крім випадків, коли цей актив вільно обертається на ринку або коли на момент викупу викупна ціна дорівнює справедливій вартості цього активу;

б) має право і зобов'язане викупити або погасити переданий фінансовий актив на умовах, які забезпечують його одержувачу дохід кредитора від фінансових активів, отриманих в обмін на переданий фінансовий актив. При цьому дохід кредитора не повинен суттєво (більше ніж на 10 відсотків) відрізнятися від того, який він міг би отримати за позикою підприємству, що передало актив, повністю забезпечену переданим активом;

в) зберігає за собою значну частину ризиків і вигод від права власності на переданий фінансовий актив, який не обертається вільно на ринку, шляхом свопу на сукупний річний дохід з отримувачем цього активу або безумовного опціону на продаж. В останньому випадку утримувачем опціону є підприємство, яке отримало актив.

18. Якщо боржник передає заставу у володіння кредиторів, а кредитор має необмежене право продавати її або перезаставляти, то боржник відображає заставу окремо від інших активів, а кредитор визнає у балансі заставу за справедливою вартістю одночасно як актив і зобов'язання.

19. Балансова вартість реалізованої частини фінансового активу розподіляється між реалізованою і нереалізованою частинами фінансового активу пропорційно справедливій вартості частин фінансового активу на дату продажу. Фінансовий результат визнається як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та її справедливою вартістю.

Якщо справедливу вартість нереалізованої частини фінансового активу визначити достовірно неможливо, то її балансова вартість визнається нульовою, а фінансовий результат обчислюється як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та балансовою вартістю всього активу.

20. Якщо підприємство передає контроль за фінансовим активом, але завдяки цьому створює новий фінансовий актив або бере на себе нове фінансове зобов'язання, то водночас із списанням з балансу фінансового активу воно зараховує на свій баланс новий фінансовий актив або нове фінансове зобов'язання за справедливою вартістю. Фінансовий результат від такої операції визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю переданого фінансового активу, збільшена на справедливу вартість узятого на себе фінансового зобов'язання та зменшена на справедливу вартість нового фінансового активу.

Якщо справедливу вартість нового фінансового активу або нового фінансового зобов'язання достовірно визначити неможливо, то:

— первісна вартість нового фінансового активу визнається нульовою, а фінансовий результат визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю списаного фінансового активу;

— первісна вартість нового фінансового зобов'язання дорівнює сумі перевищення виручки над балансовою вартістю списаного активу. У разі необхідності створюється забезпечення відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2000 року за № 85/4306.

В аналогічному порядку визнається первісна вартість нового фінансового активу і нового фінансового зобов'язання, що утворюються внаслідок передачі фінансового зобов'язання або його частини.

21. Фінансова гарантія, яка відповідно до Положення (стандарту) 13 визнана зобов'язанням, до закінчення терміну гарантії відображається гарантом за справедливою вартістю або, якщо справедливу вартість достовірно визначити неможливо, за більшим з двох значень — первісною вартістю чи сумою забезпечення, створеного відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання».

Якщо фінансова гарантія поширюється на кілька статей балансу, то оцінка такої гарантії здійснюється за кожною статтею.

22. Підприємство списує з балансу фінансове зобов'язання або його частину після його виконання, анулювання або закінчення терміну його дії.

23. У разі обміну позичальника з кредитором борговими інструментами з різними умовами попередній борг списується з одночасним визнанням нового боргу. Зміна умов наявного боргового інструмента (незалежно від причини) відображається погашенням попереднього боргу з одночасним визнанням нового боргу. Різниця між балансовою вартістю погашеного або переданого іншій стороні зобов'язання (або його частини) і сплаченою за нього сумою визнається іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.

24. Інструменти власного капіталу визнаються одночасно з визнанням фінансового активу і фінансового зобов'язання або зі списанням іншого інструмента власного капіталу.

25. Витрати на випуск або придбання інструментів власного капіталу відображаються зменшенням додаткового вкладеного капіталу, а за його відсутності — зменшенням нерозподіленого прибутку (збільшенням непокритого збитку). До витрат на придбання або випуск інструментів власного капіталу включаються лише витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення величини власного капіталу підприємства.

26. Витрати, пов'язані з випуском складного фінансового інструмента, розподіляються емітентом між елементами зобов'язань та власного капіталу пропорційно розподілу надходжень від такого випуску.

27. Витрати, пов'язані з кількома операціями з інструментами власного капіталу, розподіляються між цими операціями із застосуванням обґрунтованої бази розподілу (кількість акцій, сума операції тощо), що обирається підприємством та застосовується ним послідовно.

28. Прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу емітент відображає збільшенням (зменшенням) додаткового вкладеного капіталу. Сума перевищення збитку від продажу, випуску або анулювання випущених інструментів власного капіталу над величиною додаткового вкладеного капіталу відображається зменшенням нерозподіленого прибутку (збільшенням непокритого збитку).

Оцінка фінансових інструментів

29. Фінансові інструменти первісно оцінюються та відображаються за їх фактичною собівартістю, яка складається із справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо).

30. На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові активи оцінюються за їх справедливою вартістю, крім:

30.1. Дебіторської заборгованості, що не призначена для перепродажу;

30.2. Фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення;

30.3. Фінансових активів, справедливу вартість яких неможливо достовірно визначити;

30.4. Фінансових інвестицій та інших фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю.

31. На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові зобов'язання оцінюються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань за похідними фінансовими інструментами.

Фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, і фінансові зобов'язання за похідними фінансовими інструментами (крім зобов'язання за похідним фінансовим інструментом, яке має бути погашеним шляхом передачі пов'язаного з ним інструмента власного капіталу) на кожну наступну після визнання дату балансу оцінюються за справедливою вартістю.

Зобов'язання за похідним фінансовим інструментом, яке має бути погашене шляхом передачі пов'язаного з ним інструмента власного капіталу, справедливу вартість якого на кожну наступну після визнання дату балансу не можна достовірно визначити, оцінюються за собівартістю.

32. Збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які не є об'єктом хеджування та оцінюються за справедливою вартістю, визнається іншими доходами або іншими витратами.

33. Балансова вартість фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю, переглядається щодо можливо зменшення корисності на кожну дату балансу на основі аналізу очікуваних грошових потоків.

Сума втрат від зменшення корисності фінансового активу визначається як різниця між його балансовою вартістю та теперішньою вартістю очікуваних грошових потоків, дисконтованих за поточною ринковою ставкою відсотка на подібний фінансовий актив, з визнанням цієї різниці іншими витратами звітного періоду.

34. Фінансовий актив і фінансове зобов'язання згортаються з відображенням в балансі згорнутого сальдо, якщо підприємство має:
- юридичне право на залік визнаних сум;
 - можливість і намір погасити згорнуте зобов'язання або реалізувати активи і погасити зобов'язання одночасно.

Хеджування

35. Облік хеджування справедливої вартості здійснюється у разі наявності всіх таких умов:

35.1. На початку хеджування оформлена документація про відносини хеджування, про цілі управління ризиком, про стратегію цього виду хеджування. Документацією має бути визначено інструмент хеджування, сутність ризику, що хеджується, та спосіб оцінки ефективності інструмента хеджування;

35.2. Очікується, що значення коефіцієнта ефективності хеджування буде в межах 0,8—1,25;

35.3. Справедливу вартість або грошові потоки від об'єкта хеджування та справедливу вартість інструмента хеджування можна достовірно оцінити;

35.4. Існує висока імовірність здійснення прогнозованої операції, яка є об'єктом хеджування грошових потоків;

35.5. На основі постійної оцінки ефективності хеджування протягом звітного періоду встановлено фактичне значення коефіцієнта ефективності хеджування в межах 0,8—1,25.

36. Зміни балансової вартості об'єкта хеджування внаслідок переоцінки або ризику, що хеджується, визнаються іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.

37. Підприємство припиняє визнання змін балансової вартості згідно з пунктом 36 Положення (стандарту) 13 за умови, якщо відбулася одна з таких подій:

37.1. Строк дії інструмента хеджування закінчився або цей інструмент було продано чи виконано;

37.2. Хеджування більше не відповідає умовам, наведеним у пункті 35 Положення (стандарту) 13.

У цьому разі сума переоцінки балансової вартості фінансового інструмента, за яким нараховуються відсотки та який є об'єктом хеджування, амортизується з моменту припинення коригування балансової вартості цього інструмента до строку його погашення. Сума амортизації визнається іншими доходами або іншими витратами відповідних звітних періодів.

38. Облік хеджування грошових потоків здійснюється з урахуванням коефіцієнта ефективності хеджування. При значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах 0,8—1,25 зміна балансової вартості об'єкта хеджування відображається з одночасною зміною власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів). Якщо значення коефіцієнтів

нансових інструментів). Якщо значення коефіцієнтів ефективності хеджування грошових потоків виходять за межі 0,8—1,25, то зміна балансової вартості об'єкта хеджування грошових потоків визнається іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.

39. У разі визнання активу або зобов'язання внаслідок хеджування твердого контракту або прогнозованої операції сума зміни балансової вартості відповідного об'єкта хеджування грошових потоків, що згідно з пунктом 38 Положення (стандарту) 13 відображена у складі власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів), приєднується до первісної вартості визнаних фінансових активів або фінансових зобов'язань з одночасним зменшенням власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів).

40. Підприємство припиняє визнання змін балансової вартості об'єкта хеджування грошових потоків, якщо:

40.1. Строк дії інструмента хеджування минув або цей інструмент було продано чи виконано;

40.2. Хеджування більше не відповідає умовам, наведеним у пункті 35 Положення (стандарту) 13;

40.3. Припускається, що прогнозована угода або операція за твердим контрактом не відбудеться. У цьому разі прибутки або збитки від інструмента хеджування, первісне визнані власним капіталом (в частині переоцінки фінансових інструментів), визнаються іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.

41. Хеджування фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України відображається згідно з пунктом 38 Положення (стандарту) 13. Крім того, якщо значення коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків від таких фінансових інвестицій виходять за межі 0,8—1,25, то зміна балансової вартості фінансового зобов'язання, що є інструментом хеджування таких грошових потоків, відображається у складі власного капіталу відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 року № 193 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17 серпня 2000 року за № 515/4736.

Розкриття інформації про фінансові інструменти у примітках до фінансової звітності

42. Для кожного класу фінансових активів, фінансових зобов'язань та інструментів власного капіталу підприємство наводить інформацію про:

42.1. Види та суму фінансових інструментів, строки та умови, які можуть впливати на їх суму, розподіл у часі та визначеність майбутніх грошових потоків;

42.2. Облікову політику, зокрема методи визнання та оцінки.

43. Якщо операції з фінансовими інструментами призводять до виникнення цінних, кредитних або інших ризиків, підприємство наводить інформацію про:

43.1. Вартість оголошену, номінальну тощо, на якій розраховуються майбутні виплати;

43.2. Дату погашення, закінчення строку дії або виконання контракту;

43.3. Опціони, утримані будь-якою стороною-укладачем контракту про фінансовий інструмент, що передбачають дострокове погашення зобов'язань, включаючи період або дату, коли вони можуть бути здійснені, ціну або верхню та нижню межу цін здійснення опціону;

43.4. Опціони, утримані будь-якою стороною-укладачем контракту про фінансовий інструмент, на конвертацію в інший фінансовий інструмент, інший фінансовий актив або фінансове зобов'язання, включаючи період або дату, коли опціон можна здійснити, а також коефіцієнти конвертації або курс обміну;

43.5. Суму та П розподіл за терміном передбачених майбутніх грошових потоків або виплат, включаючи вартість погашення фінансового інструмента, оголошену ставку або величину відсотка, дивіденду або іншого періодичного доходу від фінансового інструмента;

43.6. Суму та опис застави, отриманої або наданої за фінансовим інструментом;

43.7. Іноземну валюту, у якій надходять або сплачуються суми за фінансовим інструментом;

43.8. Умови контракту, які в разі їх порушення суттєво змінюватимуть терміни або інші умови фінансового інструмента.

44. Щодо окремого фінансового інструмента, який передбачено отримати в обмін на інший фінансовий інструмент, наводиться інформація, передбачена підпунктами 43.1—43.7 Положення (стандарту) 13.

45. Для кожного класу визнаних і невизнаних фінансових активів і фінансових зобов'язань наводиться інформація про наявність:

45.1. Відсоткового ризику із зазначенням:

45.1.1. Дати перегляду ставки відсотка або дати погашення зобов'язань за контрактом залежно від того, що настає раніше;

45.1.2. Ефективних відсоткових ставок, якщо вони застосовуються;

45.2. Кредитного ризику із зазначенням:

45.2.1. Його максимальної суми на дату балансу (без урахування справедливої вартості застави);

45.2.2. Наявності одночасного впливу різних чинників кредитного ризику.

46. Для кожного класу визнаних і невизнаних фінансових активів і фінансових зобов'язань наводиться інформація про їх справедливу вартість. Якщо справедливу вартість достовірно визначити неможливо, то про це разом з відомостями про основні характеристики фінансового

інструмента, які впливають на його справедливу вартість, зазначається у примітках до фінансової звітності.

До інформації про справедливу вартість включаються відомості щодо застосованого методу визначення справедливої вартості та суттєвих припущень (про безперервність діяльності, про відсутність намірів скорочувати обсяги діяльності або здійснювати операції на не вигідних умовах тощо), прийнятих при його застосуванні.

47. Якщо підприємство відображає один або кілька фінансових активів за вартістю, що перевищує їх справедливу вартість, то наводиться інформація про:

47.1. Балансову або справедливу вартість окремих активів або відповідних груп цих активів;

47.2. Причини, які вплинули на прийняття рішення про відмову від зниження балансової вартості до справедливої, включаючи причини впевненості у тому, що балансову вартість буде компенсовано (відшкодовано).

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 14 «ОРЕНДА»

Затверджено
наказом Міністерства фінансів України
від 28.07.2000
№ 181 Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
10 серпня 2000 р. за № 487/4708

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» (далі — Положення (стандарт) 14) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 14 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Положення (стандарт) 14 не поширюється на:

1) орендні угоди, пов'язані з розвідкою та використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);

2) угоди щодо використання авторських і суміжних прав;

3) угоди щодо оренди цілісних майнових комплексів.

4. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Гарантована ліквідаційна вартість:

1) для орендаря — частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;

2) для орендодавця — частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією.

Мінімальні орендні платежі — платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю і непередбаченої орендної плати), збільшені:

1) для орендаря — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;

2) для орендодавця — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з угодою на придбання об'єкта оренди.

Невідновна орендна угода — орендна угода, яка може бути розірвана тільки:

1) з дозволу орендодавця;

2) якщо відбулася певна непередбачена подія;

3) у разі укладення орендарем нової угоди про оренду цього самого актива або замість нього іншого, аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем.

Негарантована ліквідаційна вартість — частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

Непередбачена орендна плата — частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо).

Оренда — угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Операційна оренда — оренда інша, ніж фінансова.

Орендна ставка відсотка — ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

Початок строку оренди — дата, яка настає раніше:

— дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду.

Ставка відсотка на можливі позики орендаря — ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.

Строк оренди — період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди.

Суборенда — угода про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі.

Фінансова оренда — оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;

2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;

3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди.

Облік оренди в орендаря

5. Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою

на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду. Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зоб'язань на початок звітного періоду.

Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Приклади розрахунку фінансових витрат і розподілу їх між звітними періодами наведені в додатку 1 до Положення (стандарту) 14.

6. Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первинно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

7. Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу.

Періодом очікуваного використання об'єкта фінансової оренди є строк корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів — строк оренди або строк корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено).

Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та 8 «Нематеріальні активи».

8. Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, вказаною в угоді про оренду.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первинно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

9. Належна за користування об'єктом операційної оренди плата визнається витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди.

Облік оренди в орендодавця

10. Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).

11. Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, що визначена за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом орендодавця.

Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

Приклад розрахунку фінансового доходу і його розподілу між звітними періодами наведено в додатку 2 до Положення (стандарту) 14.

12. Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку фінансової оренди переглядається, якщо негарантована ліквідаційна вартість зменшувалася.

13. Якщо орендодавцем є виробник об'єкта фінансової оренди, то дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума визнаного доходу (виручки) від реалізації готової продукції і теперішньої негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди одночасно з визнанням доходу (виручки) від реалізації готової продукції. Дохід виробника від реалізації об'єкта фінансової оренди визнається за найменшою з двох оцінок: справедливою вартістю цього об'єкта або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, обчисленою за ринковою ставкою відсотка.

Собівартість реалізованого об'єкта фінансової оренди визначається за його балансовою вартістю, зменшеною на теперішню негарантовану ліквідаційну вартість, яка згідно з абзацом першим цього пункту відноситься на збільшення дебіторської заборгованості орендаря.

14. Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю вказаної суми є фінансовим доходом орендодавця-виробника об'єкта фінансової оренди.

15. Витрати орендодавця з укладання угоди про фінансову оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими витратами того звітного періоду, в якому вони мали місце.

16. Вартість і нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відображаються орендодавцем на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 «Необоротні активи».

17. Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди.

18. Витрати орендодавця з укладення угоди про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, в якому вони мали місце.

Продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду

19. При продажу активу з укладанням угоди про його одержання продавцем у фінансову оренду:

19.1. Дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо продажна вартість (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижче або дорівнює балансовій вартості проданого активу.

19.2. Дохід від продажу активу за звітний період визнається в розмірі балансової (залишкової) вартості проданого активу, якщо продажна вартість (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) вище балансової вартості проданого активу. Сума перевищення продажної вартості активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) над його балансовою (залишковою) вартістю включається продавцем-орендарем до складу доходів майбутніх періодів із включенням до складу доходу відповідних звітних періодів протягом строку фінансової оренди.

19.3. Собівартістю проданих (реалізованих) активів визнається їх балансова (залишкова) вартість.

20. При продажу активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в операційну оренду:

20.1. Дохід за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо продажна вартість активу дорівнює або нижче його справедливої вартості.

20.2. Дохід від продажу активу за звітний період визнається в розмірі справедливої вартості проданого активу, якщо продажна вартість активу вище його справедливої вартості, а справедлива вартість проданого активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) вище його балансової (залишкової) вартості. Сума перевищення продажної вартості над справедливою вартістю проданого активу включається до складу доходів майбутніх періодів продавця-орендаря з визнанням її доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди.

20.3. Дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі балансової (залишкової) вартості активу, якщо продажна вартість активу вище його справедливої вартості і (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) балансової (за-

лишкової) вартості, а справедлива вартість проданого актива (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижче його балансової (залишкової) вартості. Сума перевищення продажної вартості актива (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) над його балансовою (залишковою) вартістю включається до складу доходів майбутніх періодів продавця-орендаря з визнанням доходом відповідного звітнього періоду протягом строку оренди.

20.4. Дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі продажної вартості актива, якщо продажна вартість актива вище його справедливої вартості, але (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижче його балансової (залишкової) вартості.

20.5. Собівартістю проданих (реалізованих) активів визнається їх балансова (залишкова) вартість, крім випадку, якщо майбутніми орендними платежами, що є зниженими проти ринкових, компенсуються втрати від продажу актива. Втрати, що компенсуються зниженими орендними платежами, виключаються у звітному періоді з балансової (залишкової) вартості реалізованого актива і зараховуються до складу витрат майбутніх періодів із включенням до витрат відповідного звітнього періоду протягом строку оренди.

Розкриття інформації про оренду в примітках до фінансової звітності

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

21.1. Первинну (переоцінену) вартість і знос орендованих активів за їх класифікаційними групами на дату балансу.

21.2. Загальну суму мінімальних орендних платежів та їхню теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди:

- до одного року;
- від одного до п'яти років;
- більше п'яти років.

21.3. Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів).

21.4. Суму майбутніх мінімальних орендних платежів, які на дату балансу передбачається одержати за угодами невідмовної суборенди.

21.5. Стислі дані щодо чинних орендних угод, а саме:

— показники, які застосовуються для розрахунку непередбаченої орендної плати:

- наявність та умови вибору між поновленням орендної угоди чи придбанням актива та застереження щодо зміни цін;
- обмеження, передбачені орендними угодами.

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

22.1. Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою на дату балансу для кожного з таких строків оренди:

- до одного року;
- від одного до п'яти років;
- більше п'яти років.

22.2. Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, які передбачається одержати за угодами невідмовної суборенди.

22.3. Орендні платежі та платежі з суборенди за звітний період з виділенням сум мінімальних орендних платежів і непередбаченої орендної плати за угодами невідмовної оренди та суборенди.

22.4. Стислі дані про чинні орендні угоди, а саме:

— показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів:

- наявність та умови вибору між поновленням або придбанням активу і застереження щодо зміни цін;
- обмеження, передбачені орендними угодами.

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

23.1. Загальну суму мінімальних орендних платежів та їх теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди:

- до одного року;
- від одного до п'яти років;
- більше п'яти років.

23.2. Суму фінансового доходу на дату балансу, що підлягає одержанню.

23.3. Стислі дані про чинні орендні угоди, а саме:

— показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;

- обмеження, передбачені орендними угодами.

23.4. Негарантовану ліквідаційну вартість за чинними орендними угодами.

23.5. Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат).

Орендодавці-виробники наводять також інформацію про суму резерву сумнівних боргів на дату балансу щодо дебіторської заборгованості орендарів.

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

24.1. Первинну (переоцінену) вартість і знос об'єктів операційної оренди та дату балансу за їх класифікаційними групами.

24.2. Суму майбутніх мінімальних орендних платежів за угодами невідмовної операційної оренди на дату балансу загальною сумою та окремо для кожного з таких строків оренди:

- до одного року;
- від одного до п'яти років;
- більше п'яти років.

24.3. Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат).

24.4. Стислі дані про чинні орендні угоди, а саме:

— показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;

— обмеження, передбачені орендними угодами.

*Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 14 «Оренда»*

ПРИКЛАДИ ВИЗНАЧЕННЯ ОРЕНДАРЕМ СУМИ ФІНАНСОВИХ ВИТРАТ ТА ЇЇ РОЗПОДІЛУ МІЖ ВІДПОВІДНИМИ ЗВІТНИМИ ПЕРІОДАМИ

Приклад 1. Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах:

Строк оренди — 3 роки починаючи з 2 січня 2001 року. Орендна ставка відсотка становить 24 % річних. Мінімальні орендні платежі — 300 000 (50 000 · 6) — сплачуються один раз на півроку (2 січня і 1 липня).

Після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.

Теперішня вартість мінімальних орендних платежів (ТВА) орендаря розраховується за формулою:

$$ТВА = A \cdot [1 + (1 - 1 / (1 + i)^n - 1) : i],$$

де A — суми мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно (ануїтет);

n — кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;

i — ставка відсотка для вказаного періоду.

РОЗРАХУНОК ФІНАНСОВИХ ВИТРАТ У СКЛАДІ ОРЕНДНИХ ПЛАТЕЖІВ

Дата	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	Мінімальна сума орендних платежів, що сплачується регулярно (ануїтет)	Фінансові витрати*	За устаткування**	
2 січня 2001	50 000	—	50 000	180 238
1 липня 2001	50 000	21 629	28 371	151 867
2 січня 2002	50 000	18 224	31 776	120 091
1 липня 2002	50 000	14 411	35 589	84 502
2 січня 2003	50 000	10 140	39 860	44 642
1 липня 2003	50 000	5358***	44 642	0
Разом	300 000	69 762	230 238	

Отже, $TBA = A \cdot [1 + (1 - 1 / (1 + i)^n)^{-1}] : i = 50\,000 \cdot 4,60477 = 230\,238$ грн.

Загальна сума фінансових витрат дорівнює:

$$50\,000 \cdot 6 - 230\,238 = 300\,000 - 230\,238 = 69\,762 \text{ грн.}$$

Приклад 2. Зберігаються умови прикладу 1, але орендні платежі сплачуються в кінці кожного періоду (півріччя).

Теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів розраховується за формулою:

$$TBA = A \cdot [(1 - 1 / (1 + i)^n) : i].$$

$$\begin{aligned} TBA &= 50\,000 \cdot [(1 - 1 / (1 + 0,12)^6) : 0,12] = \\ &= 50\,000 \cdot 4,11141 = 205\,570 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Загальна сума витрат дорівнює:

$$50\,000 \cdot 6 - 205\,570 = 300\,000 - 205\,570 = 94\,430 \text{ грн.}$$

РОЗРАХУНОК ФІНАНСОВИХ ВИТРАТ У СКЛАДІ ОРЕНДНИХ ПЛАТЕЖІВ

Дата	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	Мінімальна сума орендних платежів, що сплачується регулярно (ануїтет)	Фінансові витрати*	За устаткування**	
2 січня 2001	50 000	—	—	205 570
30 червня 2001	50 000	24 668	25 332	180 238
31 грудня 2001	50 000	21 629	28 371	151 867
30 червня 2002	50 000	18 224	31 776	120 091
31 грудня 2002	50 000	14 411	35 589	84 502
30 червня 2003	50 000	10 140	39 860	44 642
31 грудня 2003	50 000	5358***	446 428	0
Разом	300 000	94 430	205 570	

* Визначається як добуток залишку зобов'язання з оренди на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період ($24\% : 2 = 12\%$).

** Визначається як різниця між сумою орендного платежу та сумою фінансових витрат.

*** Визначається з урахуванням залишку зобов'язання з оренди ($50\,000 - 44\,642$).

ПРИКЛАД ВИЗНАЧЕННЯ ОРЕНДОДАВЦЕМ СУМИ ФІНАНСОВОГО ДОХОДУ ТА ЇЇ РОЗПОДІЛУ МІЖ ВІДПОВІДНИМИ ЗВІТНИМИ ПЕРІОДАМИ

Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах:

Справедлива вартість об'єкта фінансової оренди — 164 456 грн.

Строк оренди — 3 роки починаючи з 2 січня 2001 року. Орендна ставка відсотка становить 24 % річних. Мінімальні орендні платежі одержують один раз на півроку (30 червня і 31 грудня). Після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.

Теперішня вартість суми мінімальних орендних (дорівнює справедливій вартості об'єкта) платежів розраховується за формулою:

$$TVA = A \cdot [(1 - 1 / (1 + i)^n) : i],$$

$$A = TVA \cdot [(1 - 1 / (1 + 0,12)^6) : 0,12] - 1 =$$

$$= 164\,456 \cdot (1 / 4,11141) = 40\,000 \text{ грн.}$$

Таким чином, мінімальні орендні платежі становлять 240 000 грн (40 000 · 6).

Фінансовий дохід дорівнює:

$$40\,000 \cdot 6 - 164\,456 = 240\,000 - 164\,456 = 75\,544 \text{ грн.}$$

РОЗРАХУНОК ФІНАНСОВИХ ДОХОДІВ У СКЛАДІ ОРЕНДНИХ ПЛАТЕЖІВ

Дата	Орендні платежі			Залишок заборгованості орендаря на кінець періоду
	Мінімальна сума орендних платежів, що одержується регулярно (ануїтет)	Фінансовий дохід*	За устаткування**	
2 січня 2001	—		—	164 456
30 червня 2001	40 000	19 735	20 265	144 191
31 грудня 2001	40 000	17 303	22 697	121 494
30 червня 2002	40 000	14 579	25 421	96 073
31 грудня 2002	40 000	11 529	28 471	67 602
30 червня 2003	40 000	8 112	31 888	35 714
31 грудня 2003	40 000	4286***	35 714	0
Разом	240 000	75 544	164 456	

* Визначається як добуток залишку заборгованості орендаря на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період (24 % : 2 = 12 %).

** Визначається як різниця між сумою орендного платежу та фінансового доходу.

*** Визначається з урахуванням залишку заборгованості орендаря (40 000 – 35 714).

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 15 «ДОХІД»

Затверджено
наказом Міністерства фінансів України
від 29 листопада 1999 р. № 290
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
14 грудня 1999 р. за № 860/4153

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Це Положення (стандарт) не поширюється на доходи, пов'язані з:
(абзац другий пункту 3 втратив чинність)
— договорами оренди;
(абзац четвертий пункту 3 втратив чинність)
— дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі;
— страховою діяльністю;
— змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням) указаних активів і зобов'язань;
— змінами вартості інших поточних активів;
— природним приростом поголів'я худоби, виходом продукції сільськогосподарського та лісового господарства;
— видобуванням корисних копалин.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Проценти — плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Роялті — платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо).

Дивіденди — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Визнання та класифікація доходу

5. 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.

Критерії визнання доходу, наведені в цьому Положенні (стандарті), застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).

6. Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

6.1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.

6.2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.

6.3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).

6.4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).

6.5. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.

6.6. Надходження, що належать іншим особам.

6.7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.

7. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

б) інші операційні доходи;

в) фінансові доходи;

г) інші доходи;

д) надзвичайні доходи.

Склад доходів, що відносяться до відповідної групи, встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».

8. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

— покупець передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

— підприємство не здійснює надалі управління та контролю за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

— сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

— є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

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

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

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

— можливості достовірної оцінки доходу;

— імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;

— можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

— можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

11. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

— вивченням виконаної роботи;

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

— визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

12. Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

13. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

14. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а сумані витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

15. Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».

16. Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

17. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

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

19. 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 утворилася дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

20. Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:

— імовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;

— дохід може бути достовірно оцінений. Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

— відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;

— роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;

— дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Оцінка доходу

21. Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

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

23. 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.

24. Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності

25. У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) така інформація:

25.1. Облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності.

25.2. Розподіл доходу за кожною групою доходів згідно з пунктом 7 цього Положення (стандарту).

25.3. Сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів відповідно до підпункту 25.2 цього Положення (стандарту).

25.4. Частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 16 «ВИТРАТИ»

Затверджено
наказом Міністерства фінансів України
від 31 грудня 1999 р. № 318
Зареєстровано у Міністерстві юстиції України
19 січня 2000 р. за № 27/4248

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Положення (стандарт) 16 застосовується до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання і складу, встановлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 «Довгострокові контракти».

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Елемент витрат — сукупність економічно однорідних витрат.

Непрямі витрати — витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

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

Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Визнання витрат

5. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

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

7. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

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

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

9. Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

9.1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

9.2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

9.3. Погашення одержаних позик.

9.4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту).

9.5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Склад витрат

10. Собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

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

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

— прямі матеріальні витрати;

— прямі витрати на оплату праці;

— інші прямі витрати;

— загальновиробничі витрати;

— змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

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

12. До складу прямих матеріальних витрат включається 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.

13. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

14. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів), та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак: суми, що одержана від поставачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби тощо.

15. До складу загальновиробничих витрат включаються:

15.1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо: відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями: витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

15.2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

15.3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

15.4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

15.5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі: витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

15.6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

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

15.8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

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

16. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються

прямо — (або майже) прямо — пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

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

Приклад розподілу загальновиробничих витрат наведено в додатку 1 до цього Положення (стандарту).

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

17. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

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

— загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

— витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

— витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

— винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

— витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

— амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

— витрати на врегулювання спорів у судових органах;

— податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та

обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

— плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

— інші витрати загальногосподарського призначення.

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

— витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

— витрати на ремонт тари;

— оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

— витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

— витрати на передпродажну підготовку товарів;

— витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

— витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

— витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

— витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

— інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати обігу, за винятком витрат, наведених у пунктах 18, 20 і 27 цього Положення (стандарту).

20. До інших операційних витрат включаються:

— витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»:

— собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти:

— собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією:

— сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

— втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

— втрати від знецінення запасів:

— нестачі й втрати від псування цінностей;

— визнані штрафи, пеня, неустойка;

— витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

— інші витрати операційної діяльності.

21. Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

— матеріальні затрати;

— витрати на оплату праці;

— відрахування на соціальні заходи;

— амортизація;

— інші операційні витрати.

22. До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

— сировини й основних матеріалів;

— купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;

— палива й енергії;

— будівельних матеріалів;

— запасних частин;

— тари й тарних матеріалів;

— допоміжних та інших матеріалів.

23. До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

24. До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

25. До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

26. До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених в пп. 22—25 цього Положення (стандарту), зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

27. До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

28. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі. Приклад розрахунку втрат від участі в капіталі наведено в додатку 2 до цього Положення (стандарту).

29. До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані без-

посередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

— собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);

— собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);

— собівартість реалізованих майнових комплексів;

— втрати від неопераційних курсових різниць;

— сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;

— витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);

— залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;

— інші витрати звичайної діяльності.

30. Податки на прибуток визнаються витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

31. Надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій. Приклад розрахунку для включення до фінансової звітності втрат від надзвичайних подій наведено в додатку 3 до цього Положення (стандарту).

Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності

32. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

— склад і суму витрат, відображених у статтях «Інші операційні витрати» та «Інші витрати» Звіту про фінансові результати;

— склад і суму доходів і втрат за кожною надзвичайною подією;

— склад і суму витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками).

Додаток 1
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку
16 «Витрати» (у редакції наказу Міністерства фінансів України
від 14 червня 2000 р. № 131)

РОЗРАХУНОК РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

№ з/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу (1 машино-година)	Включення загальновиrobничих витрат до	
				витрат на виробництво продукції (рахунок 23 «Виробництво»), грн	собівартості реалізованої продукції (рахунок «Собівартість реалізації»), грн
1	2	3	4	5	6
1	База розподілу за нормальною потужністю, машино-години	10 000	×	×	×
	Загальновиrobничі витрати за нормальною потужністю, грн	70 000			
2	з них: змінні (ряд. 3 гр. 4 = ряд. 2 гр. 3 :	50 000	5	×	×
3	: ряд. 1 гр. 3)				
4	постійні (ряд. 5 гр. 4 = ряд. 4 гр. 3 :	20 000	2	×	×
5	: ряд. 1 гр. 3)				
6	База розподілу за фактичною потужністю, машино-години:	8000	×	×	×
7	1-й звітний період	10 500	×	×	×
	2-й звітний період				

Закінчення дод. 1

1	2	3	4	5	6
	Фактичні загальновиборничі витрати, грн:				
8	1-й звітний період	68 100	×	48 000	×
9	з них: змінні	48 000	×	×	×
10	постійні — усього (ряд. 8 гр. 3 —	20 100			
10.1	— ряд. 9 гр. 3) у тому числі:				
	постійні розподілені (ряд. 6 гр. 3 ×	16 000	×	16 000	×
	× ряд. 5 гр. 4)				
10.2	постійні нерозподілені (ряд. 10 гр. 3 —	4100	×	×	4100
	— ряд. 10.1 гр. 3)				
11	2-й звітний період,	77 950			
	з них: змінні				
12	постійні — усього (ряд. 11 гр. 3 —	57 750	×	57 750	×
13	— ряд. 12 гр. 3) у тому числі:				
13.1	постійні розподілені (ряд. 7 гр. 3 ×	20 200	×	×	×
	× ряд. 5 гр. 4),				
	але не більше суми фактичних постійних	20 200	×	20 200	×
	загальновиборничих витрат	0	×	×	0
13.2	постійні нерозподілені (ряд. 13 гр. 3 —				
	ряд. 13.1 гр. 3)				

Додаток 2
до Положення (стандарту) «Витрати»
(у редакції наказу Міністерства фінансів України
від 14 червня 2000 р. № 131)

РОЗРАХУНОК ВТРАТ ВІД УЧАСТІ В КАПІТАЛІ

Назва спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства	Частка в капіталі (відсоток голосів) спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства, що належить підприємству	Сума збитку спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства у звітному періоді (тис. грн)	Втрати від участі в капіталі (тис. грн)
Підприємство 1	26	10 000	2600*
Підприємство 2	44	3000	1320*
Разом	X	13 000	3920

* Але не більше балансової вартості фінансових інвестицій.

Додаток 3
до Положення (стандарту)
«Витрати»

**РОЗРАХУНОК СУМИ ВИТРАТ ВІД НАДЗВИЧАЙНИХ ПОДІЙ
ДЛЯ ВІДОБРАЖЕННЯ В ЗВІТІ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ***

Надзвичайні витрати (тис. грн)	Ставка податку на прибуток (%)	Зменшення податку на прибуток внаслідок збитків від надзвичайних подій (тис. грн)	Сума надзвичайних витрат у звіті про фінансові результати (тис. грн) (гр. 1 –гр. 3)
1	2	3	4
25 000	30	7500	17 500

* У випадку, якщо сума прибутку від звичайної діяльності не менше збитків від надзвичайних подій.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 17 «ПОДАТОК НА ПРИБУТОК»

Затверджено
наказом Міністерства фінансів України
від 28.12.2000 № 353
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
20 січня 2001 р. за № 47/5238

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» (далі — Положення (стандарт) 17) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Положення (стандарт) 17 застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності, які, згідно з чинним законодавством, є платниками податку на прибуток (крім бюджетних установ).

3. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Витрати (дохід) з податку на прибуток — загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка обчислена з облікового прибутку (збитку) і складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Відстрочений податковий актив — сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

— тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;

— перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді:

— перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Відстрочене податкове зобов'язання — сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податок на прибуток — сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом.

Обліковий прибуток (збиток) — сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період.

Податковий прибуток (збиток) — сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

Податкова база актива і зобов'язання — оцінка актива і зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього актива і зобов'язання при визначенні податку на прибуток.

Постійна різниця — різниця між податковим прибутком (збитком) і обліковим прибутком (збитком) за певний період, що виникає в поточному звітному періоді та не анулюється у наступних звітних періодах.

Поточний податок на прибуток — сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Тимчасова різниця — різниця між оцінкою актива або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, — тимчасова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, — тимчасова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Визнання витрат (доходів), активів та зобов'язань, пов'язаних з податком на прибуток

4. Поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток (відстрочені податкові зобов'язання, відстрочені податкові активи) визнаються витратами або доходом у звіті про фінансові результати, крім податку на прибуток, що нарахований внаслідок:

4.1. Дооцінки активів та інших господарських операцій, які відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються збільшенням власного капіталу.

4.2. Об'єднання підприємств шляхом придбання. Поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток визнаються змінами власного капіталу, якщо податки виникають з операцій, відображених на рахунках власного капіталу. Сума зміни власного капіталу відображається у кореспонденції з рахунками обліку необоротних активів і одночасно з рахунками обліку відстрочених податкових зобов'язань або відстрочених податкових активів (на розраховану з цієї операції суму податку на прибуток).

5. Поточний податок на прибуток визнається зобов'язанням у сумі, що підлягає сплаті. Перевищення сплаченої суми податку на прибуток над сумою, яка підлягає сплаті, визнається дебіторською заборгованістю.

6. Сума збитку, з якої визначається зменшення податку на прибуток поточного або попереднього періоду, визнається відстроченим податковим активом.

7. Відстрочене податкове зобов'язання визнається у разі наявності тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, за винятком:

а) гудвілу, якщо його амортизація податковим законодавством не передбачена;

б) первинного визнання активу або зобов'язання в результаті господарських операцій (крім об'єднання підприємств), які не впливають на обліковий і податковий прибуток (збиток).

Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню та є наслідком фінансових інвестицій у дочірні, асоційовані та спільні підприємства, визнаються відстроченим податковим зобов'язанням за винятком:

а) якщо материнське (холдингове) підприємство, інвестор або учасник спільного підприємства визначає і контролює час анулювання тимчасової різниці;

б) не очікується анулювання тимчасової різниці протягом дванадцяти місяців з дати балансу,

8. Відстрочений податковий актив визнається у разі виникнення тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, якщо очікується отримання податкового прибутку, з яким пов'язані ці тимчасові різниці.

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню та є наслідком інвестицій в дочірні, асоційовані та спільні підприємства, визнаються відстроченим податковим активом за умов:

а) анулювання тимчасових різниць протягом дванадцяти місяців з дати балансу;

б) очікування податкового прибутку, достатнього для списання тимчасової різниці.

Якщо податкові збитки і податкові пільги перенесені на майбутні періоди, то відстрочений податковий актив визнається у разі очікування у майбутньому прибутку, достатнього для відшкодування цих збитків і користування пільгами.

9. Відстрочений податковий актив не визнається, якщо він виникає внаслідок:

а) негативного гудвілу, який виникає внаслідок об'єднання підприємств згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»;

б) первинного визнання активу або зобов'язання в результаті господарських операцій (крім об'єднання підприємств), які не впливають на обліковий та податковий прибуток (збиток).

10. Підприємство переглядає на дату балансу невизнані відстрочені податкові активи щодо відповідності їх критеріям визнання, наведеним у пункті 8 Положення (стандарту) 17.

Оцінка активів та зобов'язань з податку на прибуток

11. Сума зобов'язання або дебіторської заборгованості з податку на прибуток за поточний та попередній періоди визначається відповідно до податкового законодавства.

12. Відстрочений податковий актив та відстрочене податкове зобов'язання розраховуються за ставками оподаткування, що діятимуть протягом періоду, в якому будуть здійснюватися реалізація або використання активу та погашення зобов'язання. Приклади розрахунку відстроченого податкового активу та відстроченого податкового зобов'язання наведені в додатку до Положення (стандарту) 17.

13. Сума відстроченого податкового активу на дату балансу зменшується за умови недостатності податкового прибутку для списання цього активу. У разі очікування податкового прибутку, достатнього для списання відстроченого податкового активу, сума його попереднього зменшення, але не більше суми очікуваного податкового прибутку, відображається способом сторно.

Відображення активів та зобов'язань з податку на прибуток у фінансовій звітності

14. Дебіторська заборгованість та зобов'язання з поточного податку на прибуток відображаються у балансі окремими статтями оборотних активів і поточних зобов'язань.

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання відображаються в балансі окремими статтями необоротних активів і довгострокових зобов'язань.

15. У проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання можуть не наводитися і відповідно на цю дату не обчислюватися. У таких випадках у статті «Податок на прибуток від звичайної діяльності» проміжного Звіту про фінансові результати наводиться лише сума поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється відповідне коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток виходячи з облікового прибутку (збитку) за звітний рік.

16. Дебіторська заборгованість та зобов'язання з поточного податку на прибуток згортаються, якщо погашення зобов'язання відбудеться за ліком цієї дебіторської заборгованості.

У консолідованому балансі дебіторська заборгованість та зобов'язання з поточного податку на прибуток відображаються розгорнуто.

17. Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання згортаються, якщо сплата податку на прибуток контролюється одним і тим самим податковим органом.

У консолідованому балансі відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання відображаються розгорнуто.

18. Витрати з податку на прибуток від звичайної діяльності відображаються у статті «Податок на прибуток від звичайної діяльності» Звіту про фінансові результати в дужках. Дохід з податку на прибуток відображається у вписуваній статті «Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності», а при визначенні фінансового результату від звичайної діяльності на його суму зменшується збиток від звичайної діяльності до оподаткування.

Розкриття інформації про податок на прибуток у примітках до фінансової звітності

19. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:
- 19.1. Складові елементи витрат (доходу) з податку на прибуток (точний податок на прибуток та всі коригування цієї суми, включаючи відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, виправлення помилок тощо).
- 19.2. Сума поточного та відстроченого податку на прибуток відображена у складі власного капіталу.
- 19.3. Пояснення різниці між витратами (доходом) з податку на прибуток та добутком облікового прибутку (збитку) на застосовану ставку податку на прибуток.
- 19.4. Ставка податку на прибуток, якщо вона змінюється порівняно зі звітним періодом.
- 19.5. Сума та період дії тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, сума податкових збитків і невикористаних податкових пільг, пов'язаних з невизнанням відстроченого податкового активу.
- 19.6. Суми тимчасових різниць, пов'язаних з фінансовими інвестиціями у дочірні, асоційовані та спільні підприємства, щодо яких відстрочені податкові зобов'язання не були визнані.
- 19.7. Сума визнаних відстрочених податкових активів (за кожним видом) і визнаних відстрочених податкових зобов'язань (за кожним видом).
- 19.8. Сума відстроченого податку на прибуток, що включена до Звіту про фінансові результати.
- 19.9. Сума витрат (доходу) з податку на прибуток, пов'язаних з прибутком (збитком) від діяльності, що припинена.

*Додаток
до Положення
(стандарту) бухгалтерського обліку*

ПРИКЛАДИ ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТИМЧАСОВИХ РІЗНИЦЬ

1. За станом на кінець звітного року вартість активів на рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» (за сировину, роботи, послуги для операційної діяльності) становить 10 800 грн.

За податковим законодавством сума виданих авансів (без податку на додану вартість) включається підприємством до складу валових витрат у тому періоді, у якому здійснено перерахування авансу, і відповідно зменшує податковий прибуток. Різниця між балансовою вартістю активу (виданого авансу без податку на додану вартість 9000 грн) та податковою базою цього активу (0 грн) становить 9000 грн і є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню.

Добуток тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню, на кінець звітного періоду і ставки податку на прибуток є відстроченим податковим зобов'язанням на кінець звітного періоду:

$$9000 \cdot 30 \% = 2700 \text{ (грн)}.$$

Сальдо відстроченого податкового зобов'язання відображається у рядку 460 «Відстрочені податкові зобов'язання» Балансу.

Сума поточного податку на прибуток за звітний період відображається за дебетом субрахунка 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності» у кореспонденції з кредитом субрахунка 641 «Розрахунки за податками». Запис за дебетом субрахунка 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності» у кореспонденції з рахунком 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» проводиться на суму з урахуванням сальдо на рахунку 54 на початок звітного року. Сума, що відображена у звітному періоді за дебетом субрахунка 981, є витратами з податку на прибуток і наводиться у рядку 180 Звіту про фінансові результати.

В аналогічному порядку визначається і відображається сума відстроченого зобов'язання з сальдо на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

2. За станом на кінець звітного року на субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» сальдо зобов'язання становить 12 000 грн.

За податковим законодавством одержані аванси (без податку на додану вартість) включаються до складу валових доходів у тому періоді, у якому вони одержані, і відповідно збільшують податковий прибуток. У бухгалтерському обліку отримані аванси не визнаються доходом цього звітного періоду, а будуть визнані доходом у тому періоді, в якому будуть відвантажені продукція, товари (виконані роботи, послуги).

Різниця між визаною у бухгалтерському обліку балансовою вартістю зобов'язання (одержаного авансу без податку на додану вартість 10 000 грн) та податковою базою цього зобов'язання (0 грн) становить 10 000 грн і є тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню.

Добуток тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток є відстроченим податковим активом на кінець року:

$$10\,000 \cdot 30 \% = 3000 \text{ (грн)}.$$

Сальдо відстроченого податкового активу наводиться у рядку 060 «Відстрочені податкові активи» Балансу, утворення якого відображається за дебетом рахунка 17 «Відстрочені податкові активи». Запис за дебетом рахунка 17 здійснюється у грудні на суму з урахуванням сальдо на цьому рахунку на початок звітного періоду в кореспонденції з кредитом рахунка 641 «Розрахунки за податками».

В аналогічному порядку визначається і відображається сума відстроченого податкового активу із сальдо на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

3. Залишок резерву сумнівних боргів на рахунку 38 на кінець звітного року становить 17 200 грн. За податковим законодавством відраху-

вання до резерву не визнаються валовими витратами, до валових витрат включається сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості, яка в бухгалтерському обліку списується за рахунок утвореного резерву.

Різниця між балансовою вартістю резерву сумнівних боргів (17 200 грн) і податковою базою (0 грн) є тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню. Добуток тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим активом:

$$17\,200 \cdot 30\% = 5160 \text{ (грн)}.$$

4. Залишок забезпечення на гарантійний ремонт на кінець звітного року (субрахунок 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань») становить 3160 грн. За податковим законодавством витрати на гарантійний ремонт визнаються у періоді його виконання.

Різниця між балансовою вартістю зобов'язання (забезпечення — 3160 грн) і податковою базою зобов'язання (0 грн) є тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню. Добуток тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим активом:

$$3160 \cdot 30\% = 948 \text{ (грн)}.$$

5. Варіант I. На кінець звітного року залишкова вартість основних виробничих засобів, за якими, відповідно до податкового законодавства, амортизація нараховується, становить:

а) за даними бухгалтерського обліку (різниця між аналітичними даними рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і рахунка 13 «Знос необоротних активів») — 365 000 грн;

б) за даними, що використовуються для визначення амортизації основних засобів за податковим законодавством, — 315 000 грн.

Вартість основних невиробничих засобів та інших основних засобів, на які за податковим законодавством амортизація не нараховується, до розрахунку не приймається як постійна різниця, оскільки за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» вказані основні засоби амортизації підлягають.

Різниця між визнаною у бухгалтерському обліку балансовою вартістю активу (365 000 грн) і податковою базою цього активу (315 000 грн) є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню (50 000 грн). Добуток тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим зобов'язанням:

$$50\,000 \cdot 30\% = 15\,000 \text{ (грн)}.$$

Варіант II. На кінець звітного року залишкова вартість основних виробничих засобів становить:

а) за даними бухгалтерського обліку — 75 000 грн;

б) за даними, що використовуються для визначення амортизації основних засобів за податковим законодавством, — 90 000 грн.

Різниця між визаною у бухгалтерському обліку балансовою вартістю активу (75 000 грн) і податковою базою цього активу (90 000 грн) є тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню (15 000 грн). Добуток тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, і ставки податку на прибуток визнається відстроченим податковим активом:

$$15\,000 \cdot 30\% = 4500 \text{ (грн)}.$$

6. Згорання відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань полягає у визначенні різниці між сумою визнаних відстрочених податкових активів і сумою визнаних відстрочених податкових зобов'язань і, відповідно, відображенні у Балансі чогось одного:

$$\begin{aligned} & (3000 + 5160 + 948) - \\ & - (2700 + 15\,000) = 7592 \text{ (грн)} \end{aligned}$$

(відстрочене податкове зобов'язання) або $(3000 + 5160 + 948 + 4500) - 2700 = 10\,908$ (грн) (відстрочений податковий актив).

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 18 «БУДІВЕЛЬНІ КОНТРАКТИ»

Затверджено
наказом Міністерства фінансів України
від 28.04.2001 № 205
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
21 травня 2001 року за № 433/5624

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» (далі — Положення (стандарт) 18) визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Аванси за будівельним контрактом — грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом.

Будівельний контракт — договір про будівництво.

Будівництво — спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, будова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.

Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом — сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом — сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Відхилення від ціни за будівельним контрактом — зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту.

Витрати за будівельним контрактом — собівартість робіт за будівельним контрактом.

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом — додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту.

Контракт з фіксованою ціною — договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об'єкті будівництва.

Контракт за ціною «витрати плюс» — договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).

Об'єкт будівництва — сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Підрядник — юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

Претензія за будівельним контрактом — сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту.

Проміжні рахунки — рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

Визнання доходів та витрат протягом виконання будівельного контракту.

3. Доходи і витрати витрат виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту, може бути достовірно оцінений.

4. Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним із наведених методів:

— вимірювання та оцінка виконаної роботи;

— співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;

— співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

5. Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

— можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;

— імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

— можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;

— можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом з попередньою оцінкою таких витрат.

6. Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною «витрати плюс» може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

— імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

— можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

7. Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то:

— дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;

— витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазані.

8. Якщо в наступних звітних періодах не існує невизначеності, яка перешкождала в попередніх періодах отриманню достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом, то дохід і витрати, пов'язані з виконанням цього контракту, визнаються згідно з пунктом 3 Положення (стандарту) 18. Якщо на дату балансу існує імовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, то очікувані збитки визнаються витратами звітного періоду.

9. Суми відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом визнаються доходом, якщо:

— існує імовірність отримання економічних вигод;

— можлива їх достовірна оцінка.

Оцінка доходів і витрат за будівельним контрактом

10. Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом.

11. Дохід за будівельним контрактом оцінюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню.

Оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається у разі:

— погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоди після його укладання;

— зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

12. Витрати за будівельним контрактом включають:

— витрати, що безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту;

— загальновиробничі витрати.

13. До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати (включаючи вартість виконаних субпідрядниками робіт) згідно з Положенням (стандартом) 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 груд-

ня 1999 року № 318, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248.

14. До складу загальновиробничих витрат включаються передбачені Положенням (стандартом) 16 «Витрати» затрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва з розподілом між будівництва (з урахуванням специфіки робіт, що виконуються) пропорційно до прямих витрат; обсягів доходу; прямих витрат на оплату правці; відпрацьованого будівельними машинами і механізмами часу тощо.

15. Не включаються до складу витрат за будівельними контрактами, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

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

— витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

16. До витрат за будівельним контрактом включаються витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту. До витрат за будівельним контрактом також включаються витрати, яких зазнав підрядник при укладенні будівельного контракту, якщо існує імовірність його підписання і достовірної оцінки цих витрат. Витрати, зазанані при укладенні будівельного контракту, який не підписано до дати балансу, визнаються витратами звітного періоду без включення до витрат за цим будівельним контрактом у наступних звітних періодах.

17. Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображаються як зміна облікової оцінки згідно з Положенням (стандартом) 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 року за № 392/3685.

18. Сума проміжних рахунків відображається відповідно до Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 892/4185), та одночасно за дебетом субрахунка 238 «Незавершені будівельні контракти» і кредитом субрахунка 239 «Проміжні рахунки» рахунка 23 «Виробництво». Після завершення будівельного контракту сальдо на зазначених субрахунках списується зворотною кореспонденцією рахунків.

19. Валову заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом підрядник наводить у складі незавершеного виробництва.

Валову заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом підрядник наводить у складі інших поточних зобов'язань.

Розкриття інформації щодо будівельних контрактів у примітках до фінансової звітності

20. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

20.1. Сума доходу за будівельними контрактами, визнана у складі доходу звітного періоду;

20.2. Методи визначення доходу за будівельними контрактами у звітному періоді.

20.3. Щодо незавершених будівельних контрактів:

20.3.1. Методи визначення ступеня завершеності робіт;

20.3.2. Загальна сума зазначених витрат і визнаних прибутків (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу,

20.3.3. Вартість виконаних субпідрядниками робіт;

20.3.4. Сума валової заборгованості замовників на дату балансу;

20.3.5. Сума валової заборгованості замовникам на дату балансу;

20.3.6. Сума отриманих авансів на дату балансу;

20.3.7. Сума проміжних рахунків, яка не сплачується підряднику до виконання передбачених будівельним контрактом умов для виплати таких сум або до усунення дефектів (сума затриманих коштів).

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 19 «ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ»

Затверджено
наказом Міністерства фінансів України
від 07.07.99 № 163
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
23 липня 1999 р. за № 499/3792

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств, гудвілу, який виник при придбанні, злитті підприємств, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовують підприємства, організації та інші юридичні особи (далі — підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ).

3. Це Положення не застосовується до операцій щодо об'єднання підприємств, які перебувають під спільним контролем, і до обліку часток у спільних підприємствах.

4. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають таке значення:

Гудвіл — перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Дата придбання — дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця.

Дочірнє підприємство — підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Злиття — об'єднання підприємств (шляхом створення нової юридичної особи або приєднання підприємств до головного підприємства), в результаті якого власники (акціонери) підприємств, що об'єднуються, здійснюватимуть контроль над усіма чистими активами об'єднаних підприємств з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків та вигод від об'єднання. При цьому жодна зі сторін не може бути визначена як покупець.

Ідентифіковані активи та зобов'язання — придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, встановлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс».

Контроль — вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності.

Материнське (холдингове) підприємство — підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

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

Несприятливі контракти — контракти, у виконанні яких підприємство не зацікавлене внаслідок їх збитковості або інших причин та готове передати їх іншим підприємствам.

Негативний гудвіл — перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання.

Об'єднання підприємств — з'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства.

Придбання — об'єднання підприємств, в результаті якого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю інших підприємств в обмін на передачу активів, прийняття на себе зобов'язань або випуск акцій.

Справедлива вартість — сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Частка меншості — частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Чисті активи — активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.

Облік придбання

5. Якщо підприємство внаслідок придбання його чистих активів іншим підприємством (покупцем) ліквідується, то покупець, починаючи з дати придбання повинен:

а) включити до звіту про фінансові результати доходи та витрати придбаного підприємства:

б) відобразити в балансі активи та зобов'язання придбаного підприємства та будь-який гудвіл, що виникає в результаті придбання.

6. У разі придбання контрольного пакета акцій (капіталу) іншого підприємства покупець, починаючи з дати придбання, повинен відображати придбані акції (частку в капіталі) у складі фінансових інвестицій.

7. Придбання відображається в обліку за вартістю, яка є сумою сплачених грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо придбання здійснюється шляхом передачі інших активів або прийняття на себе зобов'язання, то вартість дорівнює справедливій вартості (на дату придбання) активів або зобов'язань, наданих покупцем в обмін на контроль за чистими активами іншого підприємства, збільшеної на суму витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням.

8. Придбані покупцем ідентифіковані активи та зобов'язання визнаються окремо на дату придбання та відображаються за їх справедливою вартістю. Справедлива вартість придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань визначається у порядку, наведеному в додатку до цього Положення (стандарту).

9. Якщо придбання здійснюється поетапно (наприклад, шляхом послідовного придбання акцій), то кожна операція відображається окремо за справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, а вартість окремих інвестицій поетапно порівнюється з часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань, які придбані на кожному етапі.

10. Первинна (балансова) вартість гудвілу зменшується щомісячним рівномірним нарахуванням амортизації протягом строку корисного його використання, але не більше 20 років.

11. Строк корисного використання гудвілу визначається з урахуванням:

а) прогнозованого строку діяльності підприємства;

б) нормативно-правових актів або контрактів, що впливають на строк корисного використання;

в) зміни попиту на продукцію (роботи, послуги) підприємства тощо.

12. Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат.

13. Якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується із обчислюваними збитками в майбутньому, то вартість негативного гудвілу визнається доходом рівномірно протягом періоду утворення таких збитків.

Якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується у майбутньому без збитків, то вартість негативного гудвілу визнається доходом:

а) у сумі, що не перевищує справедливої вартості придбаних немонетарних активів, — рівномірно протягом строку корисного використання (амортизації) придбаних необоротних активів, що залишилися;

б) у сумі, що перевищує справедливу вартість придбаних немонетарних активів, — у періоді придбання.

Вартість негативного гудвілу на дату балансу відображається у статті «Інші необоротні активи» від'ємною величиною.

Облік злиття підприємств

14. Витрати, пов'язані зі злиттям підприємств (реєстраційні, інформаційні, консультаційні тощо), визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були здійснені.

15. Показники фінансової звітності підприємств, що об'єднуються, включаються до фінансової звітності об'єднаних підприємств за період, у якому відбувається злиття, і за попередній період.

16. Об'єднане підприємство відображає активи, зобов'язання та власний капітал об'єданого підприємства за їх балансовою вартістю з урахуванням зміни облікової політики (якщо це відбулося).

17. Внутрішня заборгованість та результати операцій між об'єднаними підприємствами виключаються при складанні фінансової звітності об'єднаного підприємства.

Розкриття інформації про об'єднання підприємств

18. У примітках до фінансової звітності за період, у якому відбулося об'єднання підприємств, вказуються:

18.1. Назва та загальна характеристика підприємств, що об'єдналися.

18.2. Дата об'єднання.

18.3. Інформація про закриття або продаж складової частини діяльності об'єднаних підприємств.

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

19.1. Відсоток придбаних акцій з правом голосу.

19.2. Вартість придбання і опис активів або зобов'язань, що надаються або повинні бути надані покупцем у порядку оплати,

19.3. Характер і сума забезпечення реструктуризації та інших витрат на закриття підприємства, які виникають в результаті придбання і визнані на дату придбання.

20. У примітках до фінансової звітності також наводиться інформація про:

20.1. Строк корисного використання гудвілу (негативного гудвілу).

20.2. Обґрунтування періоду амортизації, якщо строк корисного використання гудвілу перевищує 20 років.

20.3. Звіряння вартості гудвілу (негативного гудвілу) на початок та кінець звітного періоду з висвітленням:

20.3.1. Первинної вартості та нарахованої суми амортизації (зносу) на початок та кінець звітного періоду.

20.3.2. Вартості гудвілу або негативного гудвілу, які виникли в результаті придбання та зараховані на баланс у звітному періоді.

20.3.3. Суми амортизації гудвілу, нарахованої за звітний період.

20.3.4. Іншого списання вартості гудвілу (негативного гудвілу) у звітному періоді.

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

21.1. Сума активів та зобов'язань, внесена кожним підприємством.

21.2. Види та кількість випущених акцій разом з часткою акцій, що мають право голосу, кожного підприємства, які були обмінені при злитті.

21.3. Доход (виручка) від реалізації, інші операційні доходи, надзвичайні доходи та чистий прибуток (збиток) кожного підприємства.

*Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19*

**ВИЗНАЧЕННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ
ПРИДБАНИХ ІДЕНТИФІКОВАНИХ АКТИВІВ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
1. Цінні папери	Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки — експертна оцінка
2. Дебіторська заборгованість	Теперішня (дискontована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби. Дискontування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та дискontованою сумою несуттєва (менше 5 % номінальної суми)
3. Запаси	
3.1. Готова продукція і товари	Ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку) виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів
3.2. Незавершене виробництво	Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції
3.3. Матеріали	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання)
4. Основні засоби	
4.1. Земля та будівлі	Ринкова вартість
4.2. Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість — Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
4.3. Інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
5. Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості — оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами виходячи з наявної інформації
6. Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами	Теперішня (дискontована) сума належних виплат пенсій за вирахуванням справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми
7. Податкові активи та зобов'язання	Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають внаслідок об'єднання підприємств
8. Поточні та довгострокові зобов'язання	Теперішня (дискontована) сума, яка має виплачуватися при погашенні заборгованості, визначеної за відповідними поточними відсотковими ставками. Дискontування не здійснюється для короткострокових зобов'язань, якщо різниця між номінальною сумою зобов'язання та дискontованою сумою є несуттєвою (менше 5 % номінальної вартості)
9. Неприятливі контракти та інші ідентифіковані зобов'язання	Теперішня (дискontована) сума, яка підлягає сплаті при погашенні зобов'язання, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 20 «КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ»

Затверджено
наказом Міністерства фінансів України
від 30 липня 1999 р. № 176
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
12 серпня 1999 р. за № 553/3846
(зі змінами і доповненнями, внесеними
наказом Міністерства фінансів України
від 30 листопада 2000 року № 304)

Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються групою підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — група підприємств), яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств.

3. Терміни, що використовуються в цьому Положенні (стандарті), мають такі значення:

Внутрішньогрупові операції — операції між материнським та дочірніми підприємствами або міждочірніми підприємствами однієї групи.

Внутрішньогрупове сальдо — сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій — прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства.

4. Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство.

5. Материнське підприємство, яке є дочірнім підприємством іншого підприємства, не подає консолідованої фінансової звітності за умови:

- а) якщо воно повністю належить іншому підприємству;
- б) згоди власників частки меншості.

6. До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств, за винятком показників фінансової звітності тих дочірніх підприємств, які не включаються з причин, зазначених у пункті 7 цього Положення (стандарту).

7. Показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включаються до консолідованої фінансової звітності, якщо:

- а) контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується лише з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду;

б) дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству. Активи таких дочірніх підприємств відображаються як фінансові інвестиції відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції».

8. Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

9. Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин.

Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.

Порядок складання консолідованої фінансової звітності

10. Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. Склад і форми фінансової звітності визначені Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 1—5.

11. При складанні консолідованої фінансової звітності можуть не наводитися статті (рядки) форм фінансової звітності, по яких у групи підприємств відсутні показники (крім випадків, якщо такі показники були в попередньому звітному році), та підлягають виключенню:

а) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві;

б) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;

в) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

12. Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає частку меншості в капіталі та фінансових результатах дочірніх підприємств. Частка меншості визначається як добуток відсотку голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

13. Частка меншості відображається в консолідованому балансі окремо від зобов'язань та власного капіталу материнського підприємства у вписуваному рядку 385 «Частка меншості». У консолідованому звіті про фінансові результати частка меншості у прибутку (збитку) відображається у вписуваному рядку 215 «Частка меншості».

14. Якщо частка меншості у збитках дочірнього підприємства перевищує частку меншості в капіталі дочірнього підприємства, то на суму такого перевищення і величину наступних збитків, яка належить до частки меншості, зменшується частка материнського підприємства у власному капіталі групи підприємств за винятком тієї частини, щодо якої меншість має зобов'язання і здатна покрити збитки. Якщо згодом у фінансовій звітності дочірнього підприємства відображено прибуток, то вся сума такого прибутку розподіляється на частку материнського підприємства до покриття збитків меншості, сума яких відшкодована раніше за рахунок материнського підприємства.

15. Якщо дочірнім підприємством випущені привілейовані акції, за якими накопичується сума дивідендів та які перебувають у володінні за межами групи, то материнське підприємство розраховує свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями дочірнього підприємства, незалежно від оголошення дивідендів.

16. Вартість гудвілу або негативного гудвілу, які виникають при консолідації фінансової звітності материнського підприємства і фінансової звітності дочірніх підприємств, визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» і відображається в консолідованому балансі у вписуваному рядку 075 «Гудвіл при консолідації». При цьому вартість негативного гудвілу наводиться у дужках і вираховується при визначенні підсумку розділу «Необоротні активи» Балансу.

17. Курсові різниці, що виникають під час переобрахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, які розташовані за межами України, у валюту України, визначаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» і відображаються у консолідованому балансі у вписуваному рядку 375 «Накопичена курсова різниця». При цьому негативна курсова різниця наводиться у дужках і вираховується при визначенні підсумку розділу «Власний капітал» Балансу. Такі різниці в консолідованому звіті про власний капітал відображаються у додатковій графі «Накопичена курсова різниця».

17.1. Консолідований звіт про рух грошових коштів складається на основі консолідованого балансу, консолідованого звіту про фінансові результати та консолідованого звіту про власний капітал згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів» і 21 «Вплив змін валютних курсів».

Розкриття інформації про складання консолідованої фінансової звітності

18. У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:

18.1. Перелік дочірніх підприємств із зазначенням назви, країни реєстрації та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів (у разі її розбіжності з часткою в капіталі).

18.2. Причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності.

18.3. Характер відносин між материнським і дочірнім підприємством, якщо материнське підприємство не володіє в дочірньому підприємстві (прямо чи непрямо) більше як половиною голосів.

18.4. Назву дочірніх підприємств, в яких материнському підприємству прямо або непрямо (через дочірні підприємства) належить більше половини голосів, але яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством.

18.5. Вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду.

18.6. Статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 21 «ВПЛИВ ЗМІН ВАЛЮТНИХ КУРСІВ»

Затверджено
наказом Міністерства фінансів України
10.08.2000 № 193
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
17.08.2000 за № 515/4736
(зі змінами і доповненнями, внесеними
наказом Міністерства фінансів України
від 30 листопада 2000 р. № 304)

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» (далі — Положення (стандарт) 21) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України у грошовій одиниці України.

2. Норми Положення (стандарту) 21 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

3. Положення (стандарт) 21 не поширюється на:

- операції хеджування статей з іноземної валюти;
- відображення (перерахунок) показників статей фінансової звітності, наведених у валюті звітності, в іноземній валюті.

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Валюта звітності — грошова одиниця України.

Валютний курс — встановлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Господарська одиниця за межами України — дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які знаходяться або ведуть господарську діяльність за межами України.

Іноземна валюта — валюта інша, ніж валюта звітності.

Курсова різниця — різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Монетарні статті — статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Немонетарні статті — статті інші, ніж монетарні статті балансу.

Операція в іноземній валюті — господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Операції в іноземній валюті

5. Операції в іноземній валюті під час первинного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

6. Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам в рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу.

Балансова вартість зазначених статей балансу надалі визначається (оцінюється) згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

7. На кожну дату балансу:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу;

б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції;

в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

8. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення розрахунків та на дату балансу.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).

Курсові різниці від перерахунку немонетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів (витрат) за винятком курсових різниць, які відображаються згідно з пунктом 9 Положення (стандарту) 21.

9. Курсові різниці, які виникають щодо фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України, відображаються у складі іншого додаткового капіталу. Від'ємна сума курсової різниці вираховується із суми іншого додаткового капіталу, залишок наводиться зі знаком «мінус».

Фінансова звітність в іноземних валютах

10. Показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України включаються у валюти звітності до фінансової звітності підприємства у такому порядку:

10.1. Монетарні і немонетарні статті (крім статей власного капіталу) господарської одиниці за межами України підлягають перерахунку за валютним курсом на дату балансу.

10.2. Статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на дату здійснення операцій за винятком випадків, коли фінансова звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою.

Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць.

Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці.

10.3. Показники статей власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку або непокритого збитку) відображаються за валютним курсом на дату визнання показника відповідної статті.

10.4. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на дату балансу визначається виходячи з нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року, чистого прибутку (збитку) за даними перерахованого звіту про фінансові результати за звітний період та суми розподіленого у звітному періоді прибутку (списаного збитку), перерахованої за валютним курсом на дату розподілу прибутку (списання збитку).

Зазначений порядок застосовується лише до перерахунку фінансової звітності тих господарських одиниць за межами України, які відповідають всім наведеним нижче ознакам класифікації, кількісні характеристики яких визначаються власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) підприємства відповідно до законодавства та установчих документів:

а) операції з підприємством становлять незначну частку в обсязі діяльності господарської одиниці;

б) основним джерелом фінансування діяльності господарської одиниці є доходи від власних операцій або місцеві позики;

в) витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи операційних витрат господарської одиниці сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;

г) оплата реалізованої господарською одиницею продукції (робіт, послуг) здійснюється переважно в іноземній валюті;

д) рух грошових коштів підприємства відокремлено від поточної діяльності господарської одиниці за межами України і не зазнає прямого впливу її господарської діяльності.

11. Фінансова звітність господарської одиниці за межами України, складена у грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою, до застосування порядку, наведеного в пункті 10 Положення (стандарту) 21, попередньо коригується за вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 22 «Вплив змін цін та інфляції».

Якщо економіка країни діяльності господарської одиниці за межами України втрачає ознаки гіперінфляційної, а показники фінансової звітності господарської одиниці більше не коригуються за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 22 «Вплив змін цін та інфляції», то оцінка статей фінансової звітності на дату її останнього подання визнається історичною собівартістю для перерахунку у валюту звітності.

12. Включення статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої фінансової звітності здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність». При цьому різниця між підсумком перерахованих у валюту звітності показників статей активу та пасиву балансу господарської одиниці відображається у вписуваному рядку 375 «Накопичена курсова різниця» консолідованого балансу.

Курсові різниці за внутрішньогруповими монетарними статтями у консолідованій фінансовій звітності відображаються згідно з пунктами 8—9 Положення (стандарту) 21.

13. Показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України, яка не відповідає ознакам класифікації, наведеним у пункті 10 Положення (стандарту) 21, відображаються у валюті звітності відповідно до пунктів 6—9 Положення (стандарту) 21.

При змінах ознак класифікації діяльності господарської одиниці за межами України, наведених у пункті 10 Положення (стандарту) 21, застосування порядку перерахунку показників статей фінансової звітності господарської одиниці у валюту звітності починається з дати вказаних змін.

14. У разі продажу або ліквідації господарської одиниці за межами України накопичена сума курсових різниць, що відображена у складі іншого додаткового капіталу, включається до складу інших доходів (витрат) того звітного періоду, в якому визнається прибуток або збиток від

продажу (ліквідації) фінансової інвестиції в господарську одиницю за межами України.

**Розкриття інформації про вплив
змін валютних курсів у примітках
до фінансової звітності**

15. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

15.1. Сума курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду.

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

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

16.1. Характер та причини зміни.

16.2. Вплив зміни на власний капітал.

16.3. Вплив зміни на чистий прибуток (збиток) за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку попереднього року.

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 22 «ВПЛИВ ІНФЛЯЦІЇ»

Затверджено
наказом Міністерства фінансів України
від 28 лютого 2002 р. № 147
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
19 березня 2002 р. за № 269/6557

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції» (далі — Положення (стандарт) 22) визначає порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 22 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім бюджетних установ), які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність.

3. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Індекс інфляції — індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.

Коефіцієнт коригування — відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності.

Кумулятивний приріст інфляції — добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний.

Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті — різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за Положенням (стандартом) 22 залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів.

4. Показники річної фінансової звітності підприємства за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90 і більше відсотків підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування.

Оцінка статей балансу за попередній рік визнається балансовою вартістю відповідних активів, власного капіталу і зобов'язань звітного року, якщо значення кумулятивного приросту інфляції не перевищує 90 відсотків.

Коригування показників балансу

5. Монетарні активи та монетарні зобов'язання, які згідно з угодою між підприємством та іншою стороною підлягають індексації (депозити, облігації тощо), відображаються в балансі в сумі, передбаченій угодою. Показники інших монетарних статей не коригуються.

6. Показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю, визначеною на дату балансу (кінець звітнього року), не коригуються. Показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю, визначеною не на дату балансу (кінець звітнього року), коригуються з використанням індексу інфляції на дату переоцінки.

7. Показники немонетарних статей, відображені за первісною вартістю або залишковою вартістю, коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату визнання відповідного активу, зобов'язання і власного капіталу.

8. Скоригована вартість немонетарних активів зменшується до суми очікуваного відшкодування від майбутнього використання відповідних активів (чистої вартості реалізації запасів, ринкової вартості інвестицій тощо), якщо вона перевищує таку суму.

9. Якщо підприємство придбало активи на умовах відстрочення платежу без сплати відсотків, унаслідок чого суму відсотків визначити неможливо, вартість таких активів коригується із застосуванням індексу інфляції з дати платежу.

10. На початок першого звітнього року, в якому застосовується Положення (стандарт) 22, суми дооцінки активів, наведені у складі власного капіталу, до скоригованого балансу не включаються, а показником нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) визнається різниця між сумою скоригованих показників активу та сумою скоригованих показників пасиву балансу.

11. Показники балансу на початок року коригуються у порядку, викладеному в пунктах 5—10 Положення (стандарту) 22.

Коригування показників звіту про фінансові результати

12. Усі показники звіту про фінансові результати (крім собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів) коригуються із застосуванням коефіцієнта коригування, що визначається як відношення індексу інфляції на дату балансу та індексу інфляції на дату визнання доходів і витрат, включених до відповідних статей.

Якщо доходи і витрати протягом звітнього року (або проміжних періодів) визнавалися майже рівномірно, підприємство може застосовувати середній індекс інфляції протягом цього періоду до загальної суми статті доходів і витрат замість індексу інфляції на дату визнання окремих доходів і витрат. Середній індекс інфляції не застосовується до витрат і доходів, пов'язаних з немонетарними статтями, визнаними активами або зобов'язаннями в попередніх звітних періодах (амортизація основних засобів і нематеріальних активів, доходи та витрати майбутніх періодів тощо).

13. Скоригована собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів визначається після коригування запасів готової продукції (робіт, послуг) і товарів на початок і кінець звітнього періоду та собівартості виготовленої за звітний період продукції (робіт, послуг) і собівартості придбаних товарів.

Скоригована собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг) визначається шляхом додавання скоригованої вартості залишку незавершеного виробництва на початок року до скоригованої суми витрат на виробництво за рік і вирахування скоригованої вартості залишку незавершеного виробництва на кінець року.

14. Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті відображається у скоригованому звіті про фінансові результати у вписуваному рядку 165 «Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті».

15. Відстрочене податкове зобов'язання та/або відстрочений податковий актив, що виникають унаслідок коригування фінансової звітності, наводяться у скоригованій фінансовій звітності згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

16. Показники чистого прибутку і скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію для скоригованого звіту про фінансові результати розраховуються з урахуванням даних про чистий прибуток, визначених із застосуванням Положення (стандарту) 22.

17. Показники звіту про фінансові результати за попередній рік коригуються у порядку, викладеному у пунктах 12—16 Положення (стандарту) 22.

Коригування показників звіту про рух грошових коштів

18. Скориговані показники розділу і звіту про рух грошових коштів (крім нарахованих та сплачених відсотків, сплаченого податку на прибуток, надходження (видатку) грошових коштів унаслідок надзвичайних подій) визначаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів» з урахуванням відповідних статей скоригованого балансу та скоригованого звіту про фінансові результати. Суми нарахованих та сплачених відсотків, сплаченого податку на прибуток, надходження (видатку) грошових коштів унаслідок надзвичайних подій коригуються з використанням індексу інфляції на дату їх визнання.

19. Показники, що відображають рух грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності, коригуються з використанням індексу інфляції на дату кожної операції, пов'язаної з рухом таких грошових коштів.

20. Показники звіту про рух грошових коштів за попередній рік коригуються у порядку, викладеному у пунктах 18—19 Положення (стандарту) 22.

Коригування показників звіту про власний капітал

21. Скориговані показники звіту про власний капітал визначаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», з урахуванням відповідних показників скоригованої фінансової звітності. Показники, які неможливо отримати безпосередньо із скоригованої фінансової звітності (переоцінка активів, відрачу-

вання до резервного капіталу тощо), коригуються у порядку, викладеному в пунктах 6—10 Положення (стандарту) 22.

Консолідація скоригованих фінансових звітів

22. Для включення до консолідованої фінансової звітності материнського підприємства показники фінансової звітності дочірнього підприємства, яка складена у валюті країни з кумулятивним приростом інфляції, зазначеним у пункті 4 Положення (стандарту) 22, коригуються із застосуванням індексу інфляції цієї країни.

23. Якщо консолідується фінансова звітність, що складена на різні дати балансу (за різний період), то показники такої фінансової звітності коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату консолідації фінансової звітності.

Розкриття інформації про вплив інфляції в примітках до фінансової звітності

24. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- факт коригування показників фінансової звітності із застосуванням Положення (стандарту) 22;

б) суму коригування амортизації основних засобів;

в) розрахунок коригування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів;

г) індекс інфляції на дату балансу і зміни індексу інфляції протягом поточного та попереднього звітних періодів.

25. Приклад коригування фінансової звітності наводиться в додатку до Положення (стандарту) 22.

*Додаток
до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку
22 «Вплив інфляції»*

Приклад коригування фінансової звітності

Підприємство зареєстроване і розпочало діяльність із січня 20__ року. Кумулятивний приріст інфляції становить 93,7 %.

ІНДЕКСИ ІНФЛЯЦІЇ

Період	Значення
<i>1</i>	<i>2</i>
Початок року	100,0
Кінець року	119,2
Середній за рік	101,5*
На дату формування статутного капіталу	100,0

<i>1</i>	<i>2</i>
На дату придбання основних засобів	108,4
На дату придбання товарів, які не реалізовано на дату балансу	107,5
На дату придбання фінансових інвестицій	108,6
На дату реалізації фінансових інвестицій	114,5
На дату отримання відсотків	111,3

* Розраховано як середнє геометричне місячних індексів.

КОРИГУВАННЯ БАЛАНСУ НА 31.12.20__ р. (тис. грн)

Стаття	Код рядка	Балансова сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Актив				
Основні засоби:				
залишкова вартість	030	320	—	352
первісна вартість	031	400	119,2 / 108,4	440
знос	032	80	119,2 / 108,4	88
Товари	140	50	119,2 / 107,5	55
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги — чиста реалізаційна вартість	160	200	—	200
Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті	230	30	—	30
Баланс	280	600	—	637
Пасив				
Статутний капітал	300	260	119,2/100	310
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	300	—	287
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	40	—	40
Баланс	640	600	—	637

Примітка. Для обліку запасів підприємство застосовує метод ФІФО. Запаси, які залишилися на дату балансу, було придбано в липні.

**КОРИГУВАННЯ ЗВІТУ
ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЗА 20__ р. (тис. грн)**

Стаття	Код рядка	Сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Дохід (виручка) від реалізації продукції	010	1200	119,2/101,5	1409
Податок на додану вартість	015	200	119,2/101,5	235
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг)	035	1000	—	1174
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	350	—	415*
Валовий прибуток	050	650	—	759
Адміністративні витрати (в т. ч. амортизація 5 тис. грн)	070	30	—	35**
Витрати на збут (в т. ч. амортизація 75 тис. грн)	080	170	—	194***
Інші операційні витрати	090	50	119,2/101,5	59
Прибуток від операційної діяльності	100	400	—	471
Інші фінансові доходи	120	35	119,2/111,3	37
Інші доходи****	130	240	119,2/114,5	250
Інші витрати*****	160	215	119,2/108,6	263
Збиток від впливу інфляції на монетарні статті	165	—	—	47
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	460	—	475
Податок на прибуток	180	160	119,2/101,5	188
Прибуток від звичайної діяльності	190	300	—	287

* $(400 \cdot 119,2 / 101,5) - (50 \cdot 119,2 / 107,5) = 415$.

** $(5 \cdot 119,2 / 108,4) + (25 \cdot 119,2 / 101,5) = 35$.

*** $(75 \cdot 119,2 / 108,4) + (95 \cdot 119,2 / 101,5) = 194$.

**** Ці статті містять інформацію відповідно про доходи і витрати від реалізації фінансових інвестицій.

КОРИГУВАННЯ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ЗА 20__ р. (тис. грн)

Статті	Код рядка	Надходження			Видаток		
		сума до коригування	коефіцієнт коригування	скоритована сума	сума до коригування	коефіцієнт коригування	сума до коригування
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності							
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010	460	—	522*	—	—	—
Коригування на амортизацію необоротних активів	020	80	—	88	—	—	—
Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050	—	—	—	60**	—	51***
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	480	—	559	—	—	—
Зменшення (збільшення) оборотних активів	080	—	—	—	250	—	255
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	100	40	—	40	—	—	—
Грошові кошти від операційної діяльності	120	270	—	344	—	—	—
Сплачені податки на прибуток	140	—	—	—	160	—	188
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	110	—	156	—	—	—
II. Рух коштів у результаті Інвестиційної діяльності							
Реалізація фінансових інвестицій	180	240	119,2 / 114,5	250	—	—	—
Отримані відсотки	210	35	—	37	—	—	—
Придбання:							
фінансових інвестицій	240	—	—	—	215	119,2 / 108,6	236

1	2	3	4	5	6	7	8
Необоротних активів	250	—	—	—	400	119,2 / 108,4	440
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300	—	—	—	340	—	389
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності							
Надходження власного капіталу	310	260	119,2 / 100,0	310	—	—	—
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	260	—	310	—	—	—
Чистий рух коштів за звітний період	400	30	—	77	—	—	—
Залишок коштів на початок року	410	—	—	—	—	—	—
Залишок коштів на кінець року	430	30	—	77	—	—	—

* $471 + 37 + 250 - 236 = 522$.

** $35 + 240 - 215 = 60$.

*** $37 + 250 - 236 = 51$.

Збиток від впливу інфляції на монетарні статті становить $77 - 30 = 47$.

**КОРИГУВАННЯ ЗВІТУ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ
(фрагмент) за 20__ р. (тис. грн)**

Стаття	Код рядка	Статутний капітал		Нерозподілений прибуток	
		сума до коригування	скоригована сума		сума до коригування
1	2	3	4	5	6
Залишок на початок року	010	—	—	—	—
Скоригований залишок на початок року	050	—	—	—	—
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130	—	—	300	287
Внески учасників	180	260	310	—	—
Разом змін у капіталі	290	260	310	300	287
Залишок на кінець року	300	260	310	300	287

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 23 «РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ПОВ'ЯЗАНИХ СТОРІН»

Затверджено
наказом Міністерства фінансів України
від 18.06.2001 р. № 303
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
23 червня 2001 р. за № 539/5730

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» (далі — Положення (стандарт) 23) визначає методологічні засади формування інформації про операції пов'язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 23 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) щодо операцій пов'язаних сторін.

3. Пов'язаними сторонами вважаються:

3.1. підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;

3.2. підприємства, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність.

Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою).

4. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Близькі члени родини — чоловік або дружина фізичної особи, прямі родичі (діти або батьки) як фізичної особи, так і її чоловіка або дружини, а також чоловік або дружина будь-якого прямого родича фізичної особи або її чоловіка (дружини).

Операції пов'язаних сторін — передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам.

Провідний управлінський персонал — персонал, відповідальний за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємства.

Операції пов'язаних сторін

5. До операцій пов'язаних сторін, зокрема, належать:

5.1. придбання або продаж готової продукції (товарів, робіт, послуг);

5.2. придбання або продаж інших активів;

- 5.3. операції за агентськими угодами;
 - 5.4. орендні операції;
 - 5.5. операції за ліцензійними угодами (передача об'єктів промислової власності тощо);
 - 5.6. фінансові операції;
 - 5.7. надання та отримання гарантій та застав;
 - 5.8. операції з провідним управлінським персоналом, передбачені контрактом (трудовим договором), та з його близькими членами родини.
6. Оцінка активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін здійснюється такими методами:
- 6.1. порівнюваної неконтрольованої ціни;
 - 6.2. ціни перепродажу;
 - 6.3. «витрати плюс»;
 - 6.4. балансової вартості.
7. За методом порівнюваної неконтрольованої ціни застосовується ціна, яка визначається за ціною на аналогічну готову продукцію (товари, роботи, послуги), що реалізується не пов'язаному з продавцем покупцеві за звичайних умов діяльності.
8. За методом ціни перепродажу застосовується ціна готової продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням відповідної націнки.
9. За методом «витрати плюс» застосовується ціна, що складається з собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки.
10. За методом балансової вартості оцінка активів або зобов'язань здійснюється за балансовою вартістю, що визначається згідно з відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку.

Розкриття інформації

11. У примітках до фінансової звітності за наявності операцій пов'язаних сторін наводиться така інформація:
- 11.1. характер відносин між пов'язаними сторонами;
 - 11.2. види та обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) пов'язаних сторін;
 - 11.3. використані методи оцінки активів і зобов'язань в операціях пов'язаних сторін;
 - 11.4. суми дебіторської та кредиторської заборгованості за операціями пов'язаних сторін.
12. 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.

13. Інформація, передбачена пунктом 11 Положення (стандарту) 23, може не наводитися у примітках до:

13.1. консолідованої фінансової звітності щодо внутрішньогрупових операцій;

13.2. фінансової звітності материнського (холдингового) підприємства, якщо вона оприлюднюється разом з консолідованою фінансовою звітністю;

13.3. фінансової звітності дочірнього підприємства, яке є юридичною особою за законодавством України та знаходиться у повній власності материнського (холдингового) підприємства, яке також є юридичною особою за законодавством України та оприлюднює консолідовану фінансову звітність;

13.4. фінансової звітності підприємств, які перебувають під контролем держави щодо операцій з підприємствами, які також перебувають під контролем держави.

14. Інформація про операції між асоційованими підприємствами, які обліковуються інвестором за методом участі в капіталі, наводиться у фінансовій звітності відповідно до пункту 11 Положення (стандарту) 23.

**ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
24 «ПРИБУТОК НА АКЦІЮ»**

Затверджено
наказом Міністерства фінансів України
від 16.07.2001 № 344
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
30 липня 2001 р. за № 647/5838

Загальні положення

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію» (далі — Положення (стандарт) 24) визначає методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 24 застосовуються відкритими акціонерними товариствами (далі — товариства).

3. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Антирозбавляюча потенційна проста акція — фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції приведе до збільшення чистого прибутку (зменшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності в майбутньому.

Потенційна проста акція — фінансовий інструмент або інша угода, які дають право на отримання простих акцій.

Розбавляюча потенційна проста акція — фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції призведе до зменшення чистого прибутку (збільшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності у майбутньому.

Середньорічна кількість простих акцій — середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного року.

Скоригований чистий прибуток (збиток) — чистий прибуток (збиток) після вирахування дивідендів на привілейовані акції, скоригований на вплив розбавляючих простих акцій.

Скоригована середньорічна кількість простих акцій — середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на кількість потенційних простих акцій.

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

Часовий зважений коефіцієнт — частка від ділення загальної кількості днів (місяців), протягом яких акції перебували в обігу, на загальну кількість днів (місяців) у звітному році.

Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію

4. Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію визначається діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу.

5. Середньорічна кількість простих акцій в обігу визначається сумою добутків кількості простих акцій в обігу протягом певних періодів у днях (місяцях) та відповідних часових зважених коефіцієнтів. Кількість простих акцій в обігу визначається за даними реєстру акціонерів. Приклад розрахунку середньорічної кількості простих акцій наведено в додатку 1 до Положення (стандарту) 24.

6. Датою включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу вважається:

6.1. Оплата випуску яких здійснюватиметься грошовими коштами, — дата виникнення дебіторської заборгованості;

6.2. Оплата яких здійснюватиметься іншими, ніж грошові кошти, активами, — дата визнання активу товариством;

6.3. Оплата яких здійснюватиметься наданням послуг товариству, — дата надання послуг;

6.4. Які призначені для виплати дивідендів акціями, — дата виконання зобов'язань щодо виплати дивідендів акціонерам;

6.5. Які призначені для конвертації фінансового зобов'язання або для сплати відсотків за цим фінансовим зобов'язанням, — дата припинення нарахування відсотків або (у разі відсутності відсотків) дата погашення фінансового зобов'язання;

6.6. Які призначені для погашення зобов'язання товариства, — дата погашення зобов'язання;

6.7. Які призначені для часткової оплати придбання іншого підприємства, — дата придбання;

6.8. Випуск яких залежить від виконання певних умов (акції з відкладеним розміщенням), — дата виконання необхідних умов.

7. Кількість простих акцій для розрахунку чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію при злитті підприємств визначається сукупною середньорічною кількістю простих акцій об'єднаних підприємств, скоригованою до еквівалента простих акцій товариства, акції якого перебувають в обігу після злиття підприємств.

Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію

8. Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію визначається діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу.

Величина скоригованого чистого прибутку (збитку) є показником максимально можливого ступеня зменшення прибутку (збільшення

збитку) на одну просту акцію товариства у разі конвертації розбавляючих потенційних простих акцій без відповідного збільшення активів товариства.

9. Для розрахунку скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію здійснюються такі розрахунки:

9.1. Чистий прибуток (збиток), за вирахуванням дивідендів на привілейовані акції, збільшується на суму дивідендів (після сплати податків та відсотків), визнаних у звітному періоді щодо розбавляючих потенційних простих акцій, та збільшується або зменшується на суму інших змін у доходах або витратах, які виникнуть у разі конвертації розбавляючих потенційних простих акцій. Доходами або витратами, що відносяться до конвертації потенційних простих акцій, можуть бути дивіденди за привілейованими акціями, відсотки, що сплачуються за наміченими до конвертації облігаціями, тощо;

9.2. Середньорічна кількість простих акцій, які надійдуть в обіг у разі конвертації всіх розбавляючих потенційних простих акцій. Розбавляючі потенційні прості акції включаються до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу за період, у якому ці акції перебували в обігу у звітному періоді. Розрахунок здійснюється за кожним класом і випуском простих акцій. Приклад розрахунку скоригованого чистого прибутку на акцію наведено в додатку 2 до Положення (стандарту) 24.

10. Розбавляючі потенційні прості акції дочірнього, спільного та асоційованого підприємства включаються до розрахунку скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію материнського (холдингового) підприємства, контрольного учасника та інвестора відповідно, якщо зазначені потенційні акції впливають на чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію материнського (холдингового) підприємства, контрольного учасника та інвестора відповідно.

11. Для розрахунку чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію використовується середня ціна простих акцій в обігу протягом звітного періоду. Для визначення середньої ціни простих акцій в обігу їх сукупна вартість в обігу на звітну дату ділиться на кількість акцій в обігу на цю саму дату. Сукупна вартість простих акцій включає вартість простих акцій в обігу за ціною продажу на звітну дату і суму коштів, що будуть отримані від виконання розбавляючих потенційних простих акцій і кількістю простих акцій в обігу за пільговою (нижчою) ціною. Різниця між кількістю розміщених простих акцій і кількістю акцій, які могли б бути розміщені за середньою ціною, вважається розміщеною безоплатно з включенням цієї кількості в розрахунок скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію.

12. Опціони та інші угоди про придбання акцій є розбавляючими, якщо вони призводять до зменшення чистого прибутку (збільшення чистого збитку) на одну просту акцію.

13. Вплив антирозбавляючих потенційних простих акцій при обчисленні скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію не врахо-

вується. Для встановлення антирозбавляючих потенційних простих акцій та їх виключення з розрахунку проводять аналіз показників, що отримуються в результаті розрахунку і свідчать про збільшення чистого прибутку (зменшення чистого збитку) на одну просту акцію.

14. Кількість потенційних простих акцій включається до розрахунку скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію за період перебування їх в обігу. Потенційні прості акції, які було анульовано або строк дії яких минув у звітному році, включаються до розрахунку скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію за період їх обігу у звітному році. Потенційні прості акції, конвертація яких здійснена у звітному році, у розрахунок скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію включаються за період їх обігу з початку звітного року до дати конвертації.

Приклад порядку включення розбавлених потенційних простих акцій до розрахунку середньорічної кількості простих акцій і скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію наведено в додатку 3 до Положення (стандарту) 24.

Перерахунок чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію

15. Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію та скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію за звітний та попередній періоди підлягає перерахунку, якщо кількість простих та потенційних простих акцій в обігу змінюється в результаті:

- 15.1. Зменшення номінальної вартості акцій (дроблення акцій);
- 15.2. Збільшення номінальної вартості акцій (консолідація акцій);
- 15.3. Злиття підприємств.

Такий самий перерахунок здійснюється, якщо відбулося коригування сальдо нерозподіленого прибутку (збитку) відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 року за № 392/3685;

Якщо зазначені в цьому пункті операції відбулися після дати балансу, то чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію визначається з урахуванням зміни кількості простих і потенційних простих акцій в обігу після дати балансу.

Розкриття інформації про чистий прибуток на одну просту акцію

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

16.1. Чистий прибуток на одну просту акцію, визначений у результаті перерахунку;

16.2. Скоригований чистий прибуток на одну просту акцію, визначений у результаті перерахунку;

16.3. Узгодження сум, використаних як чисельники при обчисленні чистого прибутку на одну просту акцію та скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію, з сумами чистого прибутку (збитку) на певний період;

16.4. Вплив розбавляючих потенційних акцій на середньорічну кількість простих акцій в обігу;

16.5. Операції з простими та потенційними простими акціями, які були здійснені після лати балансу (крім операцій, зазначених у пункті 15 Положення (стандарту) 24).

17. У проміжній (квартальній) фінансовій звітності наводяться показники чистого прибутку на одну просту акцію і скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію. При цьому для розрахунку часового зваженого коефіцієнта приймається кількість днів (місяців) у звітному періоді (кварталі, півріччі, дев'яти місяцях).

*Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку
24 «Прибуток на акцію»*

**ПРИКЛАД РОЗРАХУНКУ СЕРЕДНЬОРІЧНОЇ КІЛЬКОСТІ
ПРОСТИХ АКЦІЙ В ОБІГУ (шт.)**

Дата	Зміст	Випущені акції	Власні акції, викуплені товариством	Акції в обігу	Часовий зважений коефіцієнт	Середньозваже на кількість акцій, які перебувають в обігу (гр.5 · гр.6)
1	2	3	4	5	6	7
1.01.01	Залишок на початок року	5000	1000	4000	212/365	2323
31.07.01	Випуск акцій з оплатою грошовими коштами	2000	—	6000	122/365	2005
1.12.01	Викуп власних акцій за грошові кошти	—	500	5500	31/365	467
31.12.01	Залишок на кінець року	7000	1500	5500	—	—
Середньорічна кількість простих акцій в обігу (р. 1 + р. 2 + р. 3) за графою 7						4795

*Додаток 2
до положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
24 «Прибуток на акцію»*

**ПРИКЛАД РОЗРАХУНКУ СКОРИГОВАНОГО
ЧИСТОГО ПРИБУТКУ НА ОДНУ ПРОСТУ АКЦІЮ**

1	Чистий прибуток за вирахуванням дивідендів на привілейовані акції за 2001 рік (грн)	520 000
2	Кількість простих акцій в обігу (шт.)	800 000
3	Чистий прибуток на одну просту акцію (р. 1 : р. 2) (грн)	0,65
4	Кількість облігацій, конвертація яких здійснюється (шт.) — на кожний пакет із 10 облігацій випускається 2 прості акції	100 000
5	Витрати на відсотки за 2001 рік за облігаціями, конвертація яких здійснюється (грн)	5000
6	Поточний та відстрочений податок на прибуток, який пов'язаний з витратами на відсотки (грн) (витрати на відсотки включають амортизацію знижки, що виникає при первісному визнанні фінансових зобов'язань)	2000
7	Скоригований чистий прибуток за 2001 рік (р. 1 + р. 5 – р. 6) (грн)	523 000
8	Кількість простих акцій, які будуть отримані від конвертації облігацій (100 000 : 10 · 2) (шт.)	20 000
9	Скоригована кількість простих акцій (р. 2 + р. 8) (шт.)	820 000
10	Скоригований чистий прибуток на одну просту акцію (р. 7 : р. 9) (грн)	0,64

Додаток 3
до положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
24 «Прибуток на акцію»

1	Чистий прибуток за вирахуванням дивідендів на привілейовані акції за 2001 рік (грн)	2 200 000
2	Середньорічна кількість простих акцій в обігу протягом 2001 року (шт.)	1 000 000
3	Середня ціна однієї простої акції протягом 2001 року (грн)	15
Потенційні прості акції:		
4	За опціоном	Випускається (розміщується) 150 000 простих акцій за ціною придбання 10 грн
5	Конвертація 5-% облігацій	Загальна номінальна вартість — 1 000 000 грн. Конвертація облігації номінальною вартістю 500 грн передбачається на 40 простих акцій. Амортизація премії або дисконту не впливає на визначення витрат на відсотки
6	Конвертація привілейованих акцій	10 000 акцій, які мають право на кумулятивний дивіденд — 5 грн за акцію. Конвертація однієї привілейованої акції передбачається на 2 прості акції
7	Ставка податку на прибуток	30 %
Розрахунок збільшення чистого прибутку на одну просту акцію при конвертації потенційних простих акцій		
Опціони		
8	Збільшення чистого прибутку (грн)	—
9	Додаткова кількість простих акцій, що розміщується безоплатно $(15 - 10) \cdot 150\,000 : 15$ (шт.)	50 000
10	Збільшення чистого прибутку на одну додаткову акцію (р. 8 : р. 9) (грн)	—
Конвертація 5-% облігацій		
11	Збільшення чистого прибутку $(1\,000\,000 \cdot 5\%) - (1\,000\,000 \cdot 5\% \cdot 30\%)$ (грн)	35 000
12	Додаткова кількість простих акцій $(1\,000\,000 : 500) \cdot 40$ (шт.)	80 000
13	Збільшення чистого прибутку на одну додаткову акцію (р. 11 : р. 12) (грн)	0,44
Конвертація привілейованих акцій		
14	Збільшення чистого прибутку $(5 \cdot 100\,000)$ (грн)	500 000
15	Додаткова кількість простих акцій $(2 \cdot 100\,000)$ (шт.)	200 000
16	Збільшення чистого прибутку на одну додаткову акцію (р. 14 : р. 15) (грн)	2,5

**РОЗРАХУНОК СКОРИГОВАНОГО
ЧИСТОГО ПРИБУТКУ НА ОДНУ ПРОСТУ АКЦІЮ**

		Чистий прибуток, який належить утримувачам простих акцій	Кількість простих акцій в обігу	Чистий прибуток на одну акцію (гр. 2 : гр. 3)	Характеристика конвертації
	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
17	Показники звітності за 2001 рік	2 200 000	1 000 000	2,2	
18	Опціони	—	50 000	X	
19	Разом (р. 17 + р. 18)	2 200 000	1 050 000	2,09	Розбавляючі
20	Конвертація облігацій	35 000	80 000	X	
21	Разом (р. 19 + р. 20)	2 235 000	1 130 000	1,98	Розбавляючі
22	Конвертація привілейованих акцій	500 000	200 000	X	
23	Разом (р. 21 + р. 22)	2 735 000	1 230 000	2,22	Антирозбавляюча

Оскільки скоригований чистий прибуток на одну просту акцію збільшується після конвертації привілейованих акцій (від 1,98 до 2,22), то їх конвертація є антирозбавляючою та відповідно до пункту 13 Положення (стандарту) 24 при розрахунку скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію не враховується.

Таким чином, скоригований чистий прибуток акції дорівнює 1,98 грн.

**ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
25 «ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ СУБ'ЄКТА
МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА»**

Затверджено наказом
Міністерства фінансів України
25.02.2000 № 39
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
15 березня 2000 за № 161/4382

Загальні положення

1. Положення (стандарт) 25 установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма 2-м) та порядок заповнення його статей. Показники цього звіту наводяться у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

2. Норми Положення (стандарту) 25 застосовуються суб'єктами малого підприємництва, які визнані такими відповідно до чинного законодавства, і представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Підприємства, які за результатами діяльності за минулий рік визнаються відповідно до чинного законодавства суб'єктами малого підприємництва, застосовують Положення (стандарт) 25 у поточному (звітному) році. Якщо такі підприємства, а також новостворені за результатами діяльності за I квартал або I півріччя поточного (звітнього) року не можуть бути відповідно до чинного законодавства визнані суб'єктами малого підприємництва, то фінансовий звіт цими підприємствами складається за цей і подальші періоди поточного (звітнього) року відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 року за № 391/3684. Підприємства, які за результатами діяльності за 9 місяців поточного (звітнього) року не можуть бути відповідно до чинного законодавства визнані суб'єктами малого підприємництва, можуть складати фінансовий звіт за 9 місяців і звітний рік із застосуванням Положення (стандарту) 25.

3. Суб'єкти малого підприємництва середньооблікову чисельність працюючих визначають у порядку, установленому Державним комітетом статистики України. Представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності показники про середньооблікову чисельність не подають.

4. Форма Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва є додатком до Положення (стандарту) 25.

5. Згортання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами) бух-

галтерського обліку. У графі 4 Звіту про фінансові результати наводяться дані за аналогічний період минулого (попереднього) року.

6. У статті «Незавершене будівництво» відображаються вартість незавершених капітальних інвестицій (включаючи устаткування для монтажу), що здійснюються для власних потреб суб'єкта малого підприємництва, а також авансові платежі для фінансування таких інвестицій.

7. У статті «Основні засоби» наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також вартість інших необоротних матеріальних активів. У цій статті також наводиться вартість нематеріальних активів.

У статті наводяться окремо первісна (переоцінена) та залишкова вартість основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума їх зносу (у дужках). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю вказаних необоротних активів і сумою їх зносу на дату балансу.

8. У статті «Довгострокові фінансові інвестиції» відображаються фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інші фінансові інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який час.

9. У статті «Інші необоротні активи» наводяться суми інших необоротних активів, які не можуть бути включені до згаданих вище статей розділу «Необоротні активи».

10. У статті «Виробничі запаси» відображається вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектувальних виробів, запасних частин, тари (крім інвентарної), будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу, дорослих тварин на відгодівлі і в нагулі, птиці, звірів, кроликів, дорослих тварин, вибракунаних з основного стада для реалізації, та молодняку тварин. У цій статті також наводяться витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги).

11. У статті «Готова продукція» відображається собівартість виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам. У цій статті наводиться також купівельна вартість товарів, які придбані підприємствами для подальшого продажу.

12. У статті «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги» відображається заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену векселями заборгованість. У підсумок балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів, сума якого наводиться у дужках.

13. У статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів.

14. У статті «Інша поточна дебіторська заборгованість» відображається заборгованість дебіторів, яка не включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів.

15. У статті «Поточні фінансові інвестиції» відображаються фінансові інвестиції на строк, що не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

16. У статті «Грошові кошти та їх еквіваленти» відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. У цій статті окремо наводяться кошти в національній та іноземній валюті. Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, відображаються у складі необоротних активів.

17. У статті «Інші оборотні активи» наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу «Оборотні активи».

18. У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

19. У статті «Статутний капітал» наводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Підприємства, для яких не передбачена фіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства.

20. У статті «Додатковий капітал» відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб необоротних активів та інші види додаткового капіталу. Тут також наводиться сума пайового капіталу (пайових внесків) членів споживчого товариства, спілок та інших організацій. Внески засновників підприємства понад статутний капітал включаються до цієї статті.

21. У статті «Резервний капітал» наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

22. У статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається сума нерозподіленого прибутку або непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

23. У статті «Неоплачений капітал» відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Господарські товариства у цій статті також відображають вилучений капітал, тобто фактичну собівартість часток, викуплених у своїх учасників. Суми за цією статтею вираховуються при визначенні підсумку власного капіталу.

24. У складі забезпечення наступних витрат і платежів відображаються суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень з бюджету та інших джерел.

25. У статтях розділу «Довгострокові зобов'язання» наводиться сума заборгованості підприємства банкам за отримані від них позики, яка не є поточним зобов'язанням, сума довгострокової заборгованості підприємства за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями.

26. У статті «Короткострокові кредити банків» відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками щодо отриманих від них короткострокових позик. Зобов'язання за кредитами банків наводяться у балансі з урахуванням належної на кінець звітного періоду до сплати суми процентів за їх користування.

27. У статті «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» наводяться суми зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом двадцяти місяців.

28. У статті «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» відображається сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, включаючи заборгованість, забезпечену векселями. У цій статті також відображається заборгованість постачальникам за невідфактуровані поставки і розрахунки з надлишку товарно-матеріальних цінностей, який встановлено при їх прийманні.

29. У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» відображається заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи суму податку з працівників підприємства.

30. У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування» відображається сума заборгованості за відрахуваннями до Пенсійного фонду України, на обов'язкове соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників.

31. У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» відображається заборгованість за нарахованою, але ще не сплаченою сумою оплати праці, а також за депонованою заробітною платою. Заборгованість підприємству працівників за операціями з оплати праці наводиться у статті «Інша поточна дебіторська заборгованість».

32. У статті «Інші поточні зобов'язання» відображаються суми зобов'язань, які не включені до інших статей, наведених у розділі «Поточні зобов'язання», зокрема заборгованість за одержаними авансами, за-

боргованість засновникам у зв'язку з розподілом прибутку, заборгованість пов'язаним сторонам.

33. До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

Звіт про фінансові результати

34. У статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

35. У статті «Непрямі податки та інші вирахування з доходу» відображається сума податку на додану вартість, акцизного збору та інших вирахувань з доходу (надані знижки, вартість повернутих товарів та інші обов'язкові збори).

36. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) непрямих податків та інших вирахувань з доходу.

37. Показники про непрямі податки та інші вирахування з доходу, податок на прибуток, витрати і збитки наводяться в дужках.

38. У статті «Інші операційні доходи» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів: дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо.

39. У статті «Інші операційні витрати» відображаються: адміністративні витрати, витрати на збут; собівартість реалізованих оборотних активів (крім фінансових інвестицій); відрахування на створення резерву сумнівних боргів; списання безнадійних боргів; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення відшкодування наступних витрат; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг)). У цій статті також відображаються належна відповідно до чинного законодавства до сплати за звітний період сума єдиного податку, плата за спеціальний торговий патент і сума єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників з конкретизованими назвою та сумою кожного податку (плати) у рядку 131.

40. У статті «Інші звичайні доходи» відображаються:

дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій: дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів: дохід від неопераційних курсових різниць: інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

41. У статті «Інші звичайні витрати» відображаються: витрати на сплату відсотків та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу; втрати від участі в капіталі: собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць: втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

42. У статтях «Надзвичайні витрати» і «Надзвичайні доходи» відображаються відповідно: втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій; суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи або втрати від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій.

43. У статті «Податок на прибуток» відображається сума податку на прибуток, яка відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року № 353, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 року за № 47/5238, визначається в розмірі поточного податку на прибуток.

44. У статті «Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції» показується збільшення або зменшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції підприємства. Показник про зменшення залишків наводиться в дужках.

Суб'єкти малого підприємництва можуть усю суму витрат операційної діяльності з кредиту рахунків класу 8 «Витрати за елементами» списувати до дебету рахунка 79 «Фінансові результати». У таких випадках вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції визначається так:

— інвентаризацією на кінець звітного року (або кварталу) встановлюється залишок незавершеного виробництва, який оцінюється за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці з відображенням за дебетом рахунка 23 «Виробництво» і кредитом рахунка 79 «Фінансові результати»;

— на підставі первинних документів, якими оформляється рух (виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) готової продукції, підприємство забезпечує кількісний (оперативний) облік виробленої, відпущеної, а також залишку готової продукції за центрами відповідальності. Залишок готової продукції, який встановлюється за даними кількісного (оперативного) обліку на дату балансу, оцінюється за справедливою вартістю (ціна реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку, виходячи з прибутку для цього конкретного виду готової продукції) і відображається у звітному місяці за дебетом рахунка 26 «Готова продукція» і кредитом рахунка 79 «Фінансові результати».

Для одержання безпосередньо у бухгалтерському обліку даних про собівартість залишків готової продукції суб'єкти малого підприємництва витрати, пов'язані з виробництвом (виготовленням) і відпуском готової продукції, можуть визначати і відображати в порядку, встановленому Положенням про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 1998 року № 196, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 12 жовтня 1998 року за № 646/3086. Для одержання безпосередньо у бухгалтерському обліку даних про собівартість залишків незавершеного виробництва і готової продукції суб'єкти малого підприємництва витрати виробництва і собівартість виробленої готової продукції можуть визначати і відображати в порядку, встановленому Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 893/4186.

Елементи операційних витрат

45. При заповненні статей про елементи витрат операційної діяльності (рядки 090-120) слід керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248. Торговельні організації собівартість реалізованих товарів до матеріальних затрат не включають, а показують у вписаному рядку 140.

46. У статті «Чистий прибуток (збиток)» відображається чистий прибуток або чистий збиток — різниця між сумою чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і сумою всіх витрат. Сума всіх витрат збільшується на суму зменшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції або зменшується на суму збільшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції.

У зведених фінансових звітах показники чистого прибутку і збитку наводяться розгорнуто як сума відповідних показників юридичних осіб, фінансова звітність яких включена до зведеного фінансового звіту.

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

	Коди
Підприємство _____	за ЄДРПОУ _____
Територія _____	за КОАТУУ _____
Форма власності _____	за КФБ _____
Орган державного управління _____	за СПОДУ _____
Галузь _____	за ЗКГНГ _____
Вид економічної діяльності _____	за КВЕД _____
Одиниця виміру: тис. грн _____	Контрольна сума _____
Адреса _____	_____

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
I. Необоротні активи	020		
Незавершене будівництво			
Основні засоби: залишкова вартість	030		
первинна вартість	031		
знос	032	()	()
Довгострокові фінансові інвестиції	040		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	080		
II. Оборотні активи	100		
Виробничі запаси			
Готова продукція	130		
Дебіторська заборгованість за то- вари, роботи, послуги:	160		
первинна вартість	161		
резерв сумнівних боргів	162	()	()
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170		
Інша поточна дебіторська забор- гованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти: в національній валюті	230		

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
в іноземній валюті	240		
інші оборотні активи	250		
Усього за розділом II	260		
III. Витрати майбутніх періодів	270		
БАЛАНС	280		

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
I. Власний капітал	300		
Статутний капітал			
Додатковий капітал	320		
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непо- критий збиток)	350		
Неоплачений капітал	360	()	()
Усього за розділом I	380		
II. Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	430		
III. Довгострокові зобов'язання	480		
IV. Поточні зобов'язання	500		
Короткострокові кредити банків			
Поточна заборгованість за довго- строковими зобов'язаннями	510		
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		
Поточні зобов'язання за розраху- нками: з бюджетом	550		
зі страхування	570		
з оплати праці	580		
інші поточні зобов'язання	610		
Усього за розділом IV	620		
V. Доходи майбутніх періодів	630		
БАЛАНС	640		

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010		
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	()	()
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010 – 020)	030		
Інші операційні доходи	040		
Інші звичайні доходи	050		
Надзвичайні доходи	060		
Разом чисті доходи (030 + 040 + 050 + 060)	070		
Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	080		
Матеріальні затрати	090	()	()
Витрати на оплату праці	100	()	()
Відрахування на соціальні заходи	110	()	()
Амортизація	120	()	()
Інші операційні витрати	130	()	()
у тому числі	131	()	()
	140	()	()
Інші звичайні витрати	150	()	()
Надзвичайні витрати	160	()	()
Податок на прибуток	170	()	()
Разом витрати (090 + 100 + 110 + 120 + 130 + 140 + 150 ± 080 + 160 + 170)	180	()	()
Чистий прибуток (збиток) (070 – 180)	190		

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

А.М. Стельмащук
П.С. Смоленюк

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛК

Навчальний посібник

Керівник видавничих проектів – *Б.А.Сладкевич*
Друкується в авторській редакції
Комп'ютерний набір і верстка – *О.Г. Михолат*
Дизайн обкладинки – *Б.В. Борисов*

Підписано до друку 15.12.2006. Формат 60x84 1/16.
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgС.
Умовн. друк. арк. 33.

Видавництво “Центр учбової літератури”
вул. Електриків, 23
м. Київ, 04176
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA
Свідоцтво ДК №2458 від 30.03.2006