Тема. Облік власного капіталу і цільового фінансування

1. Поняття власного капіталу та його види.
2. Облік статутного капіталу.
3. Облік пайового капіталу.
4. Облік додаткового капіталу.
5. Облік резервного капіталу.
6. Облік нерозподіленого прибутку.
7. Облік вилученого і неоплаченого капіталу.
8. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів.
9. Облік цільового фінансування та цільових надходжень.

1. Поняття власного капіталу та його види.

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

Тому власний капітал підприємства визначається як різниця між вартістю його майна і борговими зобов'язаннями: К = А – З.

До власного капіталу відносять: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал; резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал.

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

2. Облік статутного капіталу.

Статутний капітал — це зареєстрована вартість простих і привілейованих акцій акціонерних товариств та розмір статутного капіталу для інших підприємств, які зафіксовані в статутних документах.

Джерелами формування статутного капіталу господарських товариств є грошові та матеріальні внески засновників.

Для узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу призначений пас рахунок 40 "Статутний капітал"**.** За дебетом даного рахунку відображається зменшення статутного капіталу, а по кредиту — його збільшення.

Сума кредитового сальдо за рахунком 40 повинна відповідати розміру статутного капіталу зафіксованому у засновницьких документах підприємства і відображається в балансі підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником (учасником), акціонером тощо.

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

• додаткових внесків учасників;

• належних учасникам дивідендів;

• нерозподіленого прибутку.

Зменшення статутного капіталу можливе при виході, виключенні учасника, зі складу товариства.

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

Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства здійснюється шляхом:

1) збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості;

2) збільшення вартості акцій;

3) обміну облігацій на акції цього емітента.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства може здійснюватися шляхом:

• зменшення вартості акцій;

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

3. Облік пайового капіталу.

Пайовий капітал — це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської діяльності. Пайовий капітал формується у споживчій кооперації у житлово-будівельних кооперативах, колективних сільськогосподарських підприємствах, кредитної спілки та інших підприємств, передбачених засновницькими документами.

Облік пайового капіталу ведеться на рахунку 41 “Пайовий капітал”.

Аналітичний облік по рахунку 41 ведеться за видами капіталу в окремих відомостях.

Розмір пайового капіталу визначається загальними зборами пайовиків. При вибутті з членів кооперативу обов’язково повертаються пайові внески. При розподілі прибутку щорічно, за рішенням зборів пайовиків, повинні нараховуватися дивіденди, які можуть бути зараховані на поповнення паю.

У кооперативах можливі два види капіталу – статутний і пайовий. Пайовий на відміну від статутного може утворюватися безпосередньо за рахунок майна членів кооперативу.

4. Облік додаткового капіталу.

Додатковий капітал являє собою інший капітал, вкладений учасниками товариства (емісійний дохід, тобто дохід отриманий від розміщення акцій власної емісії за цінами, які перевищують номінальну вартість) або одержаний у процесі господарської діяльності підприємства внаслідок дооцінки активів, безоплатного отримання необоротних активів, іншого додаткового капіталу. Для обліку цих сум у Плані рахунків передбачено рахунок 42 “Додатковий капітал”**.** За кредитом цього рахунку відображається збільшення додаткового капіталу, а за дебетом — його зменшення.

Рахунок 42 “Додатковий капітал” має такі субрахунки:

421 “Емісійний дохід”

422 “Інший вкладений капітал”

423 “Дооцінка активів”

424 “Безоплатно отримані необоротні активи”

425 “Інший додатковий капітал”

На рахунку **421 “Емісійний дохід”** відображається різниця між продажною і номінальною вартістю первісно розміщених акцій.

Накопичений товариством емісійний дохід може бути джерелом:

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

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

На субрахунку **422 “Інший вкладений капітал”** обліковують інший внесений засновниками товариства (крім акціонерного) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішення про зміну розміру статутного капіталу.

Додатковий капітал підприємства може бути одним із джерел погашення збитків підприємства.

На субрахунку **423 “Дооцінка активів”** відображається сума дооцінки (уцінки) активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

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

В балансі залишок по субрахунку 424 “Безоплатно отримані активи”, тобто кредитове сальдо відповідає залишковій вартості безоплатно отриманих підприємством необоротних активів і відображається за статтею “Інший додатковий капітал”.

На субрахунку 425 “Інший додатковий капітал” відображаються суми довгострокового цільового фінансування, кошти одержані від санаторів при оголошенні підприємства банкрутом.

5. Облік резервного капіталу.

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

Вітчизняні підприємства у відповідності із ст.14 Закону України „Про господарські товариства” створюють резервний (страховий) фонд у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 % статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного фонду передбачається установчими документами, але не може бути меншим п’ять відсотків суми чистого прибутку.

Резервний капітал господарського товариства створюється з метою покриття можливих в майбутньому не передбачуваних збитків, втрат.

Резервний капітал може використовуватися для покриття балансового збитку підприємства за звітний період, на виплату дивідендів при недостатності нерозподіленого прибутку, на інші цілі передбачені законодавством.

Для узагальнення інформації про стан і рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства і засновницьких документів за рахунок нерозподіленого прибутку, призначений рахунок 43 ”Резервний капітал”. За кредитом цього рахунка відображається створення резервів, а за дебетом – використання. Сальдо рахунка 43 відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямами використання.

6. Облік нерозподіленого прибутку.

Прибуток – кінцевий фінансовий результат підприємства, показник, що характеризує абсолютну ефективність його роботи.

Згідно з чинним законодавством України кінцевим результатним показником тепер є чистий прибуток. Чистий прибуток може бути використаний лише на потреби власника:

а) збільшення статутного капіталу;

б) поповнення резервного капіталу;

в) виплату дивідендів.

Процедура розрахунку прибутку здійснюється шляхом визначення кількох показників:

- чистого доходу: виручки від реалізації за винятком обов’язкових податків і платежів з обороту (ПДВ, акцизного збору);
- валового прибутку (збитку): чистий дохід мінус виробнича собівартість реалізованої продукції;
- фінансового результату від операційної діяльності;
- фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування, що крім прибутку (збитку) від операційної діяльності, охоплює результат від фінансових операцій та інвестиційної діяльності;
- фінансові результати від звичайної діяльності без податків;
- фінансові результати від надзвичайних подій;
- чистого прибутку (збитку).

Розрахунок суми нерозподіленого прибутку поточного року можна також подати у вигляді формули:

$$ПН_{пр} = ЧП_{пр} – Д_{пр} – В,$$

де $ПН_{пр}$ – нерозподілений прибуток поточного року;

$ЧП_{пр}$ – чистий прибуток поточного року;

$Д_{пр}$ – дивіденди за поточний рік;

$В$ – внески на поповнення резервного капіталу.

Облік нерозподіленого прибутку ведеться на рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, який має три субрахунки:

441 “Прибуток нерозподілений”;

442 “Непокриті збитки”;

443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”.

7. Облік вилученого та неоплаченого капіталу.

Вилучений капітал формується при викупі акцій власної емісії з метою їх перепродажу або анулювання, при викупі вкладів і паїв засновників, які вибувають з акціонерного товариства.

Облік вилученого капіталу ведеться на рахунку 45 “Вилучений капітал”, який має три субрахунки:

451 “Вилучені акції”;

452 “Вилучені вклади і паї”;

453 “Інший вилучений капітал”.

За дебетом рахунку 45 “Вилучений капітал” відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій.

Вилучений капітал обліковується за видами акцій і юридичних осіб.

Неоплачений капітал – заборгованість засновників і акціонерів по вкладах у статутний капітал. Для узагальнення інформації про зміни в складі неоплаченого капіталу призначений рахунок 46 “Неоплачений капітал”. За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій та за кожним засновником (учасником) підприємства.

8. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів.

Відповідно до П(с)БО 11 “Зобов’язання” забезпечення – це зобов’язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу.

Забезпечення створюються при виникненні внаслідок минулих подій зобов’язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що вміщають в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

До забезпечення витрат відносять резервні фонди, які призначені для покриття майбутніх витрат, величина яких на дату балансу може бути визначена лише шляхом прогнозних (попередніх) оцінок.

Узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів, і включення їх до витрат звітного періоду здійснюється на рахунок 47. Рахунок – пасивний, за кредитом відображається нарахування резервів, за дебетом – їх використання.

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

471 “Забезпечення виплат відпусток” (відображається рух коштів на виплату чергових відпусток);

472 “Додаткове пенсійне забезпечення” (відображається рух коштів для реалізації програми додаткового пенсійного забезпечення);

473 “Забезпечення гарантійних зобов’язань” (ведеться облік коштів на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції);

474 “Забезпечення інших витрат і платежів” (ведеться облік резервів, які не знайшли відображення на інших субрахунках, зокрема на реструктуризацію, виконання зобов’язань щодо обтяжливих контрактів.

Аналітичний облік забезпечення наступних витрат і платежів ведеться за їх видами, джерелами формування і порядком використання.

9. Облік цільового фінансування і цільових надходжень.

Цільове фінансування – це кошти, отримані підприємством для здійснення заходів цільового призначення.

Кошти цільового фінансування можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету, з позабюджетних фондів, юридичних і фізичних осіб.

Напрямками використання цільових надходжень можуть бути: утримання дитячих установ, підготовка кадрів, науково-дослідницькі роботи, капітальні інвестиції, для покращення фінансового стану підприємства.

Одним із різновидів цільового фінансування є гуманітарна допомога. Гуманітарна допомога – це цільова адресна допомога у грошовій або натуральній формі, що надається іноземними та вітчизняними донорами з гуманітарних мотивів отримувачам гуманітарної допомоги, які потребують її у зв’язку із соціальною незахищеністю, матеріальною незабезпеченістю, важким фінансовим станом, виникнення надзвичайного стану.

Гуманітарна допомога призначається її набувачам і надається донорами отримувачам.

Облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення ведеться на рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”. За кредитом рахунку відображається надходження коштів, за дебетом – використані суми за відповідними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень ведеться за джерелами надходження та їх призначенням.

Тема. Облік витрат видів діяльності

1. Поняття витрат та умови їх визнання.
2. Класифікація витрат у фінансовому обліку.
3. Загальна схема обліку витрат.
4. Облік витрат виробництва:
   4.1. Склад витрат, що включаються в собівартість продукції;
   4.2. Облік прямих матеріальних витрат;
   4.3. Облік прямих витрат на оплату праці;
   4.4. Облік інших прямих витрат;
   4.5. Облік загальновиробничих витрат;
   4.6. Облік витрат від браку;
   4.7. Облік незавершеного виробництва;
   4.8. Зведення витрат на виробництво і визначення собівартості товарного випуску;
   4.9. Особливості обліку витрат допоміжних виробництв.
5. Облік витрат операційної діяльності, що не включаються в собівартість продукції:
   5.1. Облік адміністративних витрат;
   5.2. Облік витрат на збут;
   5.3. Облік інших витрат операційної діяльності;
6. Облік витрат і доходів майбутніх періодів.

1. Поняття витрат та умови їх визнання.

Всяка діяльність вимагає певних витрат, що є грошовим вираженням затрачених засобів праці (амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів), предметів праці (вартість виробничих запасів, МШП та інших запасів), праці (заробітна плата, відрахування на страхування), а також витрат у формі грошових виплат.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємств усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Основними критеріями, якими необхідно керуватись при відображенні витрат у бухгалтерському обліку і визнанні їх витратами певного періоду, є:

— витрати відображаються в обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (п. 5 Положення);

— витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони здійснені (п. 7 Положення).

Витрати, *які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду,* відображаються в складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод *протягом*

кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизаційних відрахувань).

Не визнаються витратами і не включаються до Звіту про фінансові результати:

- платежі за договором комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента 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, які не відповідають ознакам, зазначеним у визначенні терміна, «витрати»;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

2. Класифікація витрат у фінансовому обліку.

Витрати підприємства групуються за видами діяльності: операційна, в т.ч. основна і інша операційна, фінансова, інвестиційна і надзвичайна в залежності від порядку списання витрати поділяються на ті, що включаються в собівартість продукції (витрати основної діяльності) і витрати періоду (витрати інших видів діяльності).

Витрати операційної діяльності підприємства групуються за такими елементами:

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

До *складу елемента «Матеріальні затрати»* включається вартість використаних у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари і тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

До складу *елемента «Витрати на оплату праці»* включаються: заробітна плата за окладами і тарифами, премії і, заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу *елемента «Відрахування на соціальні заходи»* включаються: відрахування за пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу *елемента «Амортизація»* включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу *елемента «Інші операційні витрати»* включаються інші витрати операційної діяльності (витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата банку за розрахунково-касове обслуговування та ін.).

Витрати, які включаються в собівартість продукції групують за статтями калькуляції, за цільовим призначенням, за способом включення до собівартості, по відношенню до обсягу діяльності.

Перелік і склад статей калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством.

За *цільовим призначенням* витрати виробництва поділяються на основні і накладні.

За *способом включення* до собівартості продукції (робіт, послуг) затрати виробництва поділяються на прямі і непрямі.

По відношенню до обсягу діяльності (продукції, робіт, послуг) поділяються на:

- змінні – витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності;
- постійні (умовно-постійні) – витрати, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

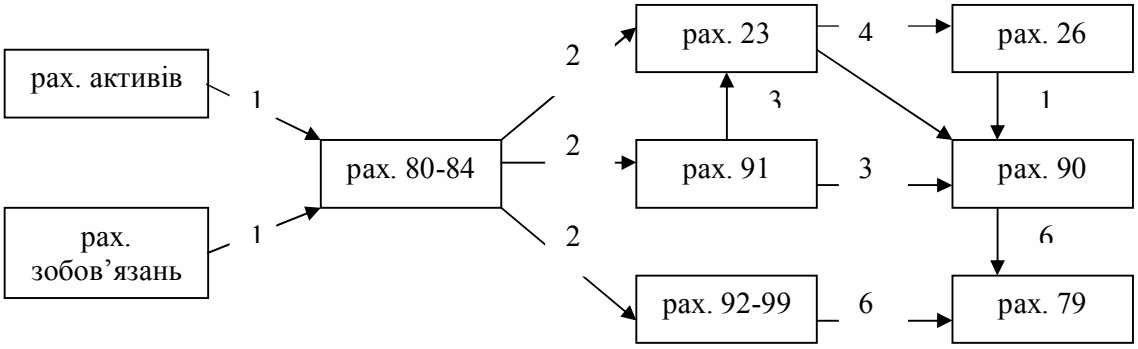
3. Загальна схема обліку витрат.

Облік витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку може бути здійснений за такими варіантами:

1) з використанням рахунків класів 8 і 9;
2) з використанням рахунків класів 8 і без використання рахунків класу 9;
3) без використання рахунків класу 9.

Загальну схему обліку витрат з використанням рахунків класів 8 і 9 можна описати за такими станами:

1. Відображення зменшення активів і збільшення зобов’язань на рахунках класу 8;
2. Списання витрат з кредита рахунків класу 8: прямих, які пов’язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) на дебет рах. 23, загальновиробничих витрат на дебет рах. 91, інших витрат на дебет рах. 92-99;
3. Розподіл і списання загальновиробничих витрат з кредита рах. 91: змінних і розподілених постійних на дебет рах. 23, нерозподілених постійних на дебет рах. 90;
4. Визначення фактичної собівартості випущеної з виробництва продукції і списання з кредита рах. 23 на дебет рах. 26, а робіт і послуг на дебет рах. 90;
5. Списання виробничої собівартості реалізованої продукції з кредита рах. 26 на дебет рах. 90;
6. Списання собівартості реалізованої продукції з кредита рах. 90 і інших витрат з кредита рах. 92-99 на дебет рах. 79.



4. Облік витрат виробництва:

<u>4.1. Склад витрат, що включаються в собівартість продукції.</u>

В системі фінансового обліку виготовлена у виробництві продукція, виконані роботи і послуги оцінюються за виробничою собівартістю.

Відповідно до п. 8 Положення (стандарту) 16 до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством.

До складу *прямих матеріальних витрат* включається вартість сировини, основних матеріалів, що створюють основу продукції, яка виготовляється, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретних об'єктів витрат (тобто продукції, робіт, послуг або виду діяльності, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом витрат).

До складу *прямих витрат на оплату праці* включаються заробітна плата та інші виплати працівникам, які зайняті у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу *інших прямих витрат включаються* всі інші виробничі витрати, які не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизаційні відрахування та ін.

До складу *загальновиробничих витрат належать* витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо); витрати на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на службові відрядження персоналу цехів, дільниць тощо.

<u>4.2. Облік прямих матеріальних витрат.</u>

Витрачання у виробництві сировини, основних матеріалів, комплектуючих виробів визначається на підставі звітів або рапортів

виробничих підрозділів, дані яких звіряють із даними первинних документів на відпуск виробничих запасів зі складу. При цьому робиться запис:

- при використанні рахунків 8 класу: Д-т 801,802 К-т 201,202; Д-т 23 К-т 801, 802.

- без використання рахунків 8 класу: Д-т 23 К-т 201, 202.

У виробництвах, які виготовляють з одного виду вихідної сировини (матеріалів) і в єдиному процесі виробництва декілька видів продукції, матеріальні затрати відносять на виробництво шляхом розподілу.

Розподіл матеріальних затрат між різними видами продукції може здійснюватися пропорційно:

- нормативного розходу на фактичний випуск продукції;
- умовного розходу, який визначається за допомогою спеціальних коефіцієнтів;
- до кількості (або ваги) випущеної продукції.

Затрати на паливо та енергію (отримані зі сторони або власного виробництва) розподіляються на підставі показників лічильників. При відсутності останніх, розподіл здійснюється пропорційно кількості часу роботи машин та механізмів, що споживають паливо чи енергію в межах їх потужності, або пропорційно кількості машино-годин відпрацьованих на виробництво кожного виду продукції.

В процесі виробництва одержують відходи матеріалів, які бувають: поворотні (стружка, обрізки і ін) і безповоротні.

Поворотні, це ті, які можна використати, безповоротні є втратами і оцінці не підлягають.

Поворотні відходи відображаються в обліку і оцінюються (за ціною вихідного матеріалу; по спеціально встановлених цінах; по цінах можливого використання).

Розподіл відходів між різними видами продукції може здійснюватися пропорційно: до величини витрачених матеріалів або нормативної величини відходів.

Облік відходів ведеться на основі накладних на здачу відходів на склад, на сонові яких складається нагромаджу вальна відомість обліку відходів. На вартість поворотних відходів зменшуються затрати на сировину і матеріали, що відображається записом:

Д-т 209 “Інші матеріали” К-т 23.

Для списання витрачених матеріалів на відповідні рахунки синтетичного та аналітичного обліку затрат у бухгалтерії складають “Відомості розподілу сировини і основних матеріалів по рахунках і статтях витрат” (розробну таблицю № 1).

Дані, цих відомостей, про витрачання матеріалів служать підставою для відповідних записів у журнал 5 (розділ ІІІ) та журнал 5А (розділ ІІІ А та ІІІ Б).

Матеріали, списані на протязі місяця на затрати виробництва за обліковими цінами (плановими, купівельними), в кінці місяця корегуються

до фактичної собівартості їх придбання (шляхом списання відповідної суми відхилення між фактичною їх собівартістю і вартістю за обліковими цінами).

Використовують наступні способи контролю за витрачанням матеріалів: *сигнальної документації, партіонного розкрою та інвентарний.*

4.3. Облік прямих витрат на оплату праці.

Основна заробітна плата виробничих робітників-відрядників включається в склад прямих витрат виробництва на підставі первинних документів про виробіток (рапортів, нарядів, актів, маршрутних листів і т.д.) і безпосередньо відноситься на собівартість відповідної продукції або замовлень. Основна заробітна плата робітників-погодинників, а також заробітна плата робітників підсобників, зайнятих в цехах допоміжними операціями розподіляється, між видами продукції, пропорційно:

- відрядній заробітній платі;
- попередньо розрахованій кошторисній ставці витрат на оплату праці на одиницю продукції;
- вазі або кількості переробленої сировини, матеріалів або напівфабрикатів.

Таким же чином розподіляються різного роду доплати (за роботу в нічний час, за бригадирство), що не пов'язані з виготовленням конкретного виду продукції.

Додаткова заробітна плата виробничих робітників (премії за виконання і перевиконання виробничих завдань, за економію матеріальних ресурсів та ін.) розподіляється між окремими видами продукції пропорційно основній заробітній платі робітників.

В обліку витрат пряма заробітна плата робітників відображається:

- при використанні рахунків 8 класу: Д-т 811,812,813,814,815,816 К-т 661;
  Д-т 23 К-т 811,812,813,814,815,816;
- без використання рахунків 8 класу: Д-т 23 К-т 661.

Розподіл трудових затрат на відповідні рахунки синтетичного та аналітичного обліку затрат по видах продукції здійснюється у "Відомості розподілу трудових витрат" (розробна таблиця № 1).

Дані, цих відомостей, про списання трудових витрат служать підставою для відповідних записів у журнал 5 (розділ ІІІ) та журнал 5А (розділ ІІІ А та ІІІ Б).

4.4. Облік інших прямих витрат.

До складу інших прямих витрат відносяться відрахування на соціальне страхування, плата за оренду земельних та майнових паїв, амортизація, втрати від браку, витрати на підготовку і освоєння нових видів продукції.

Суму відрахувань на соціальне страхування визначають за встановленими законодавством нормами до загального розміру витрат на оплату праці. Між окремими об'єктами калькулювання збори розподіляються пропорційно нарахованій основній та додатковій заробітній платі робітників. В бухгалтерському обліку на суму нарахованих зборів роблять записи:

- при використанні рахунків 8 класу: Д-т 821,822.823 К-т 651,652,653,656;
  Д-т 23 К-т 821,822,823;

- без використання рахунків 8 класу: Д-т 23 К-т 651,652,653,656.

Для узагальнення інформації про суми нарахованої амортизації по основних засобах, нематеріальних активах, інших необоротних матеріальних активах складають записи:

- при використанні рахунків 8 класу: Д-т 831,832,833 К-т 131,132,133;
  Д-т 23 К-т 831,832,833;
- без використання рахунків 8 класу: Д-т 23 К-т 131,132,133.

Крім цих записів, для відображення інших операційних витрат використовують рахунок 84 "Інші операційні витрати", у структурі якого субрахунки не передбачено, за необхідністю підприємство може відкривати їх самостійно.

4.5. Облік загальновиробничих витрат.

Відповідно до п. 15 ПБО 16 до загальновиробничих витрат належать:

а) витрати на управління виробництвом:

- оплата праці апарату управління цехами, ділянками тощо;
- відрахування на соціальні заходи та медичне страхування;
- витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, ділянок тощо;

б) амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного тощо) призначення;

в) амортизація нематеріальних активів загально-виробничого (цехового, дільничного тощо) призначення;

г) витрати на утримання основних засобів й інших необоротних активів загальновиробничого призначення: експлуатацію; ремонт; страхування; операційну оренду;

д) витрати на вдосконалення технології й організації виробництва: оплата праці; відрахування на соціальні заходи відповідних працівників; витрати на поліпшення якості продукції, підвищення її надійності, довговічності й інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів; оплата послуг сторонніх організацій тощо;

е) витрати на утримання виробничих приміщень (оплата комунальних послуг): опалення; освітлення; водопостачання; водовідведення; інші витрати;

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

ж) витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища;

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

Загальновиробничі витрати відносяться до непрямих витрат, тобто до тих витрат, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом і в зв'язку з цим підлягають розподілу.

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні. Склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством самостійно.

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.

Нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий в умовах звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Обсяг, що відповідає нормальній потужності, визначається підприємством самостійно.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин роботи, заробітної плати, обсягів виробництва, прямих витрат тощо) виходячи з нормальної потужності.

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

Приклад розподілу загальновиробничих витрат

Нормальна виробнича потужність підприємства за звичайних умов роботи становить за місяць 2000 одиниць продукції. Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю складають 14000 грн., з них:

- сума змінних – 10000 грн.;
- сума постійних – 4000 грн.

Фактична сума загальновиробничих витрат:

- лютий – 12 000 грн.;
- березень – 14 500 грн.

Фактична потужність:

- лютий – 1600 одиниць (менша від нормальної потужності);
- березень – 2100 одиниць (більша від нормальної потужності)

Розподіл загальновиробничих витрат

№ п/п	Показники	Порядок розрахунку	Всього	На 1 бази розподілу (1 виріб)	Включення ЗВВ до:	
					Витрат на виробництво продукції	С/б реа-зованої продукції
1.	База розподілу за нормальною потужністю		2 000	х	х	х

	ЗВВ за нормальною потужністю, грн., з них:		14 000			
2.	Змінні	10000 :2000=5	10 000	5	X	X
3.	Постійні	4000 :2000 =2	4 000	2	X	X
	База розподілу за фактичною потужністю					
4.	Лютий		1 600	X	X	X
5.	Березень		2 100	X	X	X
	Фактичні ЗВВ:					
6.	Лютий, з них:		12 000			
7.	Змінні		8 000	X	8 000	X
8.	Постійні	12000-8000 = 4000	4 000	X	X	X
9.1	Постійні розподілені	2 х1600 =3200	3 200	X	3 200	X
9.2	Постійні нерозподілені	4000 - 3200 = 800	800	X	X	800
10.	Березень, з них:		14 500			
11.	Змінні		10 500	X	10 500	X
12.	Постійні	14500-10500 = 4 000	4 000	X	X	X
12.1	Постійні розподілені	2 х 2100 = 4 200	4 000	X	4 000	X
12.2	Постійні нерозподілені		0	X	X	0

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”.

Списання змінних і постійних ЗВВ в бухгалтерському обліку відображається записами:

- на суму змінних витрат: Д-т 23 К-т 91;
- на суму постійних розподілених витрат: Д-т 23 К-т 91;
- на суму постійних нерозподілених витрат: Д-т 901 К-т 91.

Облік ЗВВ ведеться в журналах 5 та 5А.

4.6. Облік витрат від браку

Виробничим браком вважається продукція (деталі, напівфабрикати, готові вироби), які по своїй якості не відповідають встановленим вимогам або технічним умовам і не можуть бути використані по своєму прямому призначенню або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення. Порядок списання втрат від браку залежить від місця виявлення дефекту (внутрішній або зовнішній брак), виду браку (виправний, невиправний, технічно неминучий) і можливості встановлення особи, яка допустила брак.

І внутрішній, і зовнішній брак може бути як виправним, так і невиправним.

Для обліку й узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві в бухгалтерському обліку застосовується рахунок 24 "Брак у виробництві". За дебетом рахунка відображається вартість зовнішнього і внутрішнього браку, що складається з вартості остаточно забракованих матеріалів, деталей, вузлів, напівфабрикатів, готової продукції і витрат на виправлення браку (якщо брак є виправним), витрат на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрат на утримання гарантійних майстерень. За кредитом рахунка - суми, що зменшують втрати від браку (вартість відходів від бракованої продукції; суми, що підлягають відшкодуванню за рахунок осіб, винних у браку продукції, якими можуть бути працівники підприємства і постачальники).

В собівартість продукції, зокрема до складу інших прямих витрат включаються втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Втрати від браку, який виник із-за інших причин необхідно відносити до інших операційних витрат.

4.7. Облік незавершеного виробництва.

Продукція, якої незакінчена обробка, яка не пройшла випробування, приймання чи комплектацію згідно з умовами договорів із замовниками, оскільки не відповідає технічним умовам і стандартам належить до незавершеного виробництва.

В обліку незавершене виробництво відображається як сальдо рах. 23 “Виробництво”.

До НВ не належать забраковані напівфабрикати (деталі), що не підлягають виправленню, а також сировина, матеріали, напівфабрикати та вироби, які на момент визначення величини НВ не піддавались обробці.

Для обліку НВ підприємству необхідно визначити її кількість і здійснити оцінку. Кількість НВ може визначатися шляхом зважування, вимірювання та підрахунку, (тобто шляхом інвентаризації НВ), і шляхом теоретичних розрахунків.

Оцінка незавершеного виробництва може здійсюватись:

- за виробничою собівартістю;
- за прямими витратами;
- за собівартістю сировини, матеріалів та напівфабрикатів.

4.8. Зведення витрат на виробництво і визначення собівартості товарного випуску.

Узагальнення виробничих затрат щомісячно здійснюється на рахунках аналітичного та синтетичного обліку. В кінцевому підсумку всі виробничі затрати узагальнюються на рахунку 23 “Виробництво”, що дає можливість визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, послуг).

Узагальнення витрат здійснюється в певній послідовності. Перш за все,

на рахунки виробництва відносять всі прямі витрати. Списання прямих витрат здійснюється на підставі відомостей розподілу відповідних витрат, які складаються за даними первинних документів, також відомостей нарахування амортизації необоротних активів.

Потім списуються загальновиробничі витрати в сумі, що за розрахунком підлягають включенню до витрат на виробництво продукції.

На завершення здійснюється підрахунок виробничих затрат за статтями. За видами виробів, кодами замовлень, за видами послуг, по окремих структурних підрозділах і в цілому по підприємству.

Тобто, за Д-т 23 відображаються всі виробничі витрати – як основні, так і накладні.

З К-т рахунку 23 списується вартість поворотних відходів (у кореспонденції з Д-т 209), виробничого браку, якщо він має місце (на Д-т 24) і виробничу собівартість випущеної з виробництва готової продукції (на Д-т 26).

Сальдо за Д-т 23 відображає затрати у НВ. Для визначення затрат у НВ на кінець місяця проводиться його інвентаризація та оцінка виходячи з фактичних матеріальних і трудових витрат.

Фактична виробнича собівартість готової продукції, виконаних робіт і послуг визначається так: витрати на незавершене виробництво на початок місяця плюс виробничі витрати за місяць, мінус витрати на незавершене виробництво на кінець місяця, мінус втрати остаточного браку, мінус втрати нестач незавершеного виробництва.

На фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції роблять запис:

Д-т 26 К-т 23

На фактичну собівартість зданих замовникам робіт, послуг:

Д-т 90 К-т 26.

При використанні підприємствами журнальної форми рахівництва для узагальнення витрат використовується журнал 5 та 5А.

У зведеному обліку витрати групуються за видами продукції (групами однорідної продукції), замовленнями, переділами, цехами тощо. Методика зведеного обліку і порядок складання звітної калькуляції залежать від типу виробництва, кількості видів продукції, що випускається, структури управління виробництвом, а також від застосовуваних методів обліку витрат.

<u>4.9. Особливості обліку витрат допоміжних виробництв.</u>

Допоміжні виробництва забезпечують основні цехи електроенергією, парою, стиснутим повітрям, інструментами, розробляють нові моделі, надають транспортні послуги, послуги з ремонту та ін.

В залежності від технологічного процесу допоміжні виробництва поділяються на прості і складні.

До простих допоміжних виробництв відносяться ті, які випускають один вид продукції (послуг) і в яких відсутнє незавершене виробництво (енергетичний, теплосиловий, транспортний і т.п.). У складних допоміжних

виробництвах технологічний процес складається з окремих переділів, за один звітний період можуть виробляти декілька видів продукції (робіт, послуг), може бути незавершене виробництво (ремонтний, ремонтно-механічний, інструментальний, модельний і т.п.).

В простих допоміжних виробництвах облік витрат організовується, в основному, за економічними елементами. Собівартість одиниці продукції визначається шляхом ділення витрат на кількість випущеної продукції.

У складних допоміжних виробництвах облік витрат ведеться в розрізі статей калькуляції за позамовним або передільним методом з використанням елементів нормативного.

Цехи допоміжного виробництва можуть надавати один одному послуги.

Зустрічні послуги можуть бути оцінені:

– за лановою собівартістю поточного звітного періоду;

– за фактичною собівартістю минулого періоду;

– за фактичною собівартістю звітного періоду (з використанням математичних моделей).

Витрати допоміжних виробництв відображають на рахунку 23 “Виробництво” за видами виробництв.

5. Облік витрат операційної діяльності, які не включаються в собівартість продукції.

У процесі операційної діяльності підприємства виникають витрати, які не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг). Такі витрати підлягають відображенню у складі того звітного періоду, у якому вони відбулися (п. 7 П(С)БО 16). До таких операційних витрат належать:

— адміністративні витрати;

— витрати на збут;

— інші витрати операційної діяльності.

5.1. Облік адміністративних витрат

Адміністративні витрати включають затрати на управління підприємством та витрати невиробничого характеру, зокрема:

— загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати та ін.);

— витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

— витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона;

— винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, по оцінці майна тощо);

— витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, факс тощо);

— амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

— витрати на урегулювання спорів у судових органах;

— податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів і обов'язкових платежів, які включаються до виробничої вартості продукції (робіт, послуг);

— плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

— інші витрати загальногосподарського значення.

Облік адміністративних витрат ведеться на рахунку 92 "Адміністративні витрати". Адміністративні витрати, відображені протягом звітного періоду по дебету рахунка 92, в кінці звітного періоду списуються з кредиту цього рахунка в дебет рахунка 79 "Фінансові результати".

5.2. Облік витрат на збут.

До витрат на збут відносять:

— витрати пакувальних матеріалів для затарення готової продукції на складах готової продукції;

—витрати на ремонт тари;

— оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, які забезпечують збут;

—витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг);

— витрати на передпродажну підготовку товарів;

— витрати на відрядження працівників, які зайняті збутом;

—витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона тощо);

— витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) згідно з умовами договору (базису) поставки;

— витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

— інші витрати, пов'язані із збутом продукції (товарів, робіт, послуг).

Протягом звітного періоду ці витрати обліковуються за дебетом рахунка 93 "Витрати на збут" в розрізі встановлених підприємством статей витрат. Списуються витрати з кредита цього рахунка на дебет рахунка 79 "Фінансові результати".

5.3. Облік інших витрат операційної діяльності.

До інших витрат операційної діяльності належать:

- витрати на дослідницьку роботу та розробки;
- собівартість реалізованої іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості;
- створення резерву сумнівних боргів;
- втрати від знецінення запасів;
- недостачі і втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойки;

- інші витрати операційної двяльності (витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення та інше).

Зазначені операційні витрати, протягом звітного періоду відображаються за дебетом рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності", які в кінці звітного періоду списуються з кредиту цього рахунку в Дт рахунку 79.

Дт 94 Кт 302, 312, 334, 362, 612, 632,685, 20, 26, 28, 38, 61, 63, 65, 66.

Дт 79 Кт 94.

6. Облік витрат і доходів майбутніх періодів.

Витрати майбутніх періодів – це витрати, які здійснені у звітному періоді, але відносяться до наступних облікових періодів.

До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням нових видів продукції (проектування та конструювання нових видів продукції; розробка технологічної документації; створення інструментального оснащення; переналагодження устаткування; створення та випробовування дослідних партій продукції, розробку норм та нормативів, складання кошторисів і калькуляцій і ін.), з підготовчими роботами до виробництва, сплачені аванси по орендні платі, страхових, рекламних послугах, за періодичні видання та інші.

Облік витрат майбутніх періодів ведеться на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів". За дебетом рахунку відображаються понесені витрати, за кредитом – їх списання і включення до складу відповідних витрат звітного періоду.

Доходи майбутніх періодів – це доходи, які отримані протягом звітного періоду, які належать до наступних облікових періодів. Це одержані аванси за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи, передплата на періодичні видання, виручка від продажу квитків транспортних і театрально-видовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв'язку та інші одержані аванси (крім одержаних авансів, а також попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи).

Отримані наперед платежі для підприємства становлять кредиторську заборгованість, що зумовлює відображення їх в обліку у складі зобов'язань.

Отримані наперед платежі, які підлягають включенню до доходів майбутніх періодів обліковуються на рах. 69 "Доходи майбутніх періодів". Одержання (нарахування) доходів відображається за кредитом рахунку, а їх списання за дебетом.

Тема. Облік доходів та фінансових результатів видів діяльності

1. Поняття про готову продукцію та її оцінка.
2. Облік випуску готової продукції.
3. Облік реалізації продукції (робіт, послуг).
4. Облік доходів від операційної діяльності.

Визнання доходів і їх класифікація;
Облік доходів від реалізації продукції, робіт, послуг;
Облік доходів від іншої операційної діяльності.

5. Облік фінансових результатів від операційної діяльності.

1. Поняття про готову продукцію та її оцінка.

Готовою вважається продукція, яка повністю закінчена обробкою, відповідає встановленим нормам і технічним нормам, прийнята відділом технічного контролю і здана на склад або передана замовнику.

Згідно з пунктом 6 П(С)БО 9 “Запаси” готова продукція виготовлена на підприємстві, для цілей бухгалтерського обліку, включається в запаси. Тому методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію визначаються П(С)БО 9 “Запаси”.

Первісною вартістю запасів, які виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, тобто собівартість ГП визначається згідно з вимогами П(С)БО 16 “Витрати”.

В балансі ГП відображається за фактичною виробничою собівартістю.

На підприємствах з великою номенклатурою продукції, поточний облік її руху по кожному найменуванню, ведеться за обліковими цінами (за які може бути прийнята планова собівартість, відпускна ціна з відокремленим обліком відхилень між фактичною виробничою собівартістю і обліковою ціною ГП.

Облік руху ГП ведеться в натуральних, умовно-натуральних і вартісних показниках. Умовно-натуральні показники використовують для узагальнення даних про однорідну продукцію (наприклад: в умовних банках в консервній промисловості).

2. Облік випуску готової продукції.

Здачу ГП на склад або замовнику оформляють приймально-здавальними накладними, відомостями про здачу, а роботи і послуги – приймально-здавальними актами.

ГП на підприємствах обліковується в місцях її зберігання за окремими видами.

В складських регістрах, якими є картки, книги складського обліку, ГП обліковують у кількісному виразі.

Приймально-здавальні документи, які передаються на склад реєструються у відповідних документах складського обліку ГП, а потім передаються в бухгалтерію (аналогічно обліку матеріалів), де ведеться нагромаджувальна відомість “Випуску ГП”.

На основі даних цієї відомості роблять бухгалтерські записи по оприбуткуванню ГП.

Облік ГП ведеться на синтетичному, активному рахунку 26 “Готова продукція”, за Д-т відображається збільшення продукції на складі, за К-т відображається відвантаження ГП покупцям за фактичними затратами.

На облікову ціну оприбуткованої продукції робиться запис: Д-т 26 К-т 23.

На відхилення фактичної собівартості від облікової ціни робляться записи:

- якщо відхилення із знаком “+”: Д-т 26 К-т 20;

- якщо відхилення із знаком “–”: Дт 26 Кт 23

Не рідше одного разу в рік, проводиться інвентаризація ГП.

3. Облік реалізації продукції (робіт, послуг).

Відвантаження продукції зі складу здійснюється у відповідності із заключеними договорами купівлі-продажу.

Відпуск продукції зо складу оформляється накладною.

Якщо продукцію на складі постачальника одержує представник покупця, то він пред’являє довіреність.

Якщо продукція відправляється залізницею, то крім товарної накладної, виписується залізнична, яка має квитанцію.

При відправленні продукції автотранспортом виписується товарно-транспортна накладна (ТТН).

Всі ці перераховані документи, після оформлення здаються в бухгалтерію, де виписується рахунок-фактура.

Відвантажену або здану на місці ГП списують з К-т рахунку 26 в Д-т рахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”.

Обсяг ГП, відвантаженої і відпущеної на місці за місяць, складається з залишку ГП на початок місяця і ГП, виготовленої в даному місяці, при неоднаковій їх фактичній собівартості. Тому необхідно визначати фактичну виробничу собівартість цієї продукції. Фактична собівартість реалізованої продукції може здійснюватися за одним із таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

На практиці, в основному розрахунок фактичної собівартості продукції проводиться за допомогою середнього відсотка. В основу розрахунку береться ГП.

Середній відсоток = (Залишок ГП на складі на початок місяця за фактичною собівартістю + Випущено з виробництва за місяць за фактичною собівартістю) **:** (Залишок ГП на початок місяця за обліковими цінами + Випущено з виробництва за обліковими цінами).

Фактична собівартість реалізованої продукції = Середній відсоток Х вартість відвантаженої продукції за обліковими цінами.

Реалізація продукції на рахунках бухгалтерського обліку:

- при відвантажені ГП покупцям за відпускними цінами з ПДВ та АЗ: Д-т 36 К-т 701
- поступлення виручки за реалізовану продукцію: Д-т 30,31, К-т 36
- списання ГП по фактичній виробничій собівартості: Д-т 901 К-т 26.

4. Облік доходів від операційної діяльності:

4.1. Визнання доходів і їх класифікація.

Методологічні засади обліку доходів визначає П(с)БО 15 "Доходи".

Дохід визначається 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. Дохід – це виручка від реалізації продукції, надання робіт і послуг.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб.

Визнані доходи класифікуються за такими групами:

а) дохід (виручка, від реалізації прод. товарів, робіт, послуг);

б) інші операційні доходи;

в) фінансові доходи;

г) інші доходи;

д) надзвичайні доходи.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

Якщо при наданні послуг дохід не може бути достовірно визначений, то він відображається в обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід (виручка від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірностей відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а зазнані витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та ін. активи) така різниця визнається доходом у вигляді %.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо 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.

4.2. Облік доходів від реалізації продукції, робіт, послуг.

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

701 "Дохід від реалізації готової продукції";

702 "Дохід від реалізації товарів";

703 "Дохід від реалізації робіт і послуг";

704 "Вирахування з доходу".

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

Згідно з П(С)БО15 "Дохід" дохід від надання послуг визнається в тому періоді, у якому надаються послуги.

Даний стандарт передбачає визначення доходу:

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

• шляхом рівномірного його нарахування за певний період часу.

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

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

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

1) вивченням виконаної роботи;

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

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

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

4.3. Облік доходів від іншої операційної діяльності.

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

- ✓ дохід від реалізації іноземної валюти;
- ✓ від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів тощо);
- ✓ дохід від операційної оренди активів;
- ✓ від операційної курсової різниці;

- ✓ пеня, штрафи, неустойки, які визнані боржником або щодо яких отримано рішення судових органів про стягнення;
- ✓ доходи про відшкодування сум раніше списаних активів;
- ✓ доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла під час операційного циклу, закінчення строку позовної давності;
- ✓ отримані гранти, асигнування і субсидії;
- ✓ інші доходи від операційної діяльності.

У фінансовому обліку суми інших доходів від операційної діяльності підприємства відображаються на рахунку 71 "Інший операційний дохід" на відповідних субрахунках.

5. Облік фінансових результатів від операційної діяльності.

Фінансові результати за видами діяльності, в результаті яких вони виникають, поділяються на прибуток (збиток) від звичайної діяльності та від надзвичайних подій.

Для узагальнення інформації про фінансові результати Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати», який ведеться за субрахунками:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності»;

794 «Результат надзвичайних подій».

По *кредиту* рахунка 79 «Фінансові результати» та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

За *кредитом* субрахунка 791 «Результат основної діяльності» підприємства відображають суму доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності в кореспонденції з дебетом рахунків: 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний доход».

На дебет субрахунка 791 «Результат основної діяльності» наприкінці звітного періоду в порядку закриття рахунків списують:

— собівартість реалізованої готової продукції, товарів, послуг (з кредита рахунка 90 «Собівартість реалізації);

— адміністративні витрати (з кредита рахунка 92 «Адміністративні витрати»);

— витрати на збут (з кредита рахунка 93 «Витрати на збут»);

— належну за даними бухгалтерського обліку суму податку на прибуток від звичайної діяльності (з кредита рахунка 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності»).

Шляхом порівняння на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» *кредитового обороту* (загальна сума одержаних доходів від реалізації та інших операційний доход) з *дебетовим оборотом* (загальна сума операційних витрат з урахуванням суми податку на прибуток від

звичайної діяльності) визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності підприємства.

Визначену суму фінансового результату від операційної діяльності списують на фінансово-результатний активно-пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Частина ІІ. Облік власного капіталу і зобов'язань

Тема 1. Облік зобов'язань.

1. Поняття про зобов'язання та їх класифікація.
2. Оцінка зобов'язань.
3. Облік кредиторської заборгованості за товари, роботи й послуги.
4. Облік розрахунків за зобов'язаннями, забезпеченими векселем.
5. Облік кредитів банку.
6. Облік зобов'язань за облігаціями.
7. Облік орендних операцій.
8. Облік розрахунків за податками й платежами.

1. Поняття про зобов'язання та їх класифікація.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", *зобов'язання* - це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

У бухгалтерському обліку зобов'язання поділяються на:

- довгострокові зобов'язання;
- поточні зобов'язання;
- забезпечення;
- непередбачені зобов'язання;
- доходи майбутніх періодів.

Довгострокові зобов'язання — всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями, а саме не будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Види довгострокових зобов'язань містять статті, узагальнені у ІІІ розділі пасиву Балансу "Довгострокові зобов'язання".

Слід зазначити, що ПСБО ІІ передбачені певні особливі випадки віднесення зобов'язань до категорії довгострокових. Так, зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

Поточні зобов'язання — зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Поточні зобов'язання включають статті, які узагальнені в IV розділі пасиву Балансу.

Забезпечення - зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Обтяжливий контракт — контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Умови обтяжливого контракту виникають при виконанні великих за обсягами довгострокових контрактів. Наприклад, підрядник будує житловий будинок за договорами з майбутніми мешканцями, які повністю передплатили вартість квартир. При значному підвищенні цін на будівельні матеріали протягом виконання такого контракту остаточне виконання його може стати обтяжливим для виконавця, оскільки передплата може не покрити витрат на завершення будівництва.

Непередбачене зобов'язання - це:

1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;
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.

Типовим прикладом непередбачених зобов'язань є гарантійні зобов'язання, що надаються банку - кредитору іншого підприємства. Якщо підприємство виявиться неспроможним сплатити кредит, підприємство-гарант повинно буде погасити його за власні кошти. Але поки ця майбутня подія (неплатоспроможність підприємства-позичальника) не сталася підприємством-гарантом визнаються тільки відповідні непередбачені зобов'язання.

Прикладом може бути ситуація, коли підприємству пред'явлено судовий позов, але результат розгляду справи, а саме наслідки для підприємства, вибуття його активів, невідомі на час складання звітності.

Непередбачені зобов'язання відображаються поза Балансом, оскільки не виконуються всі критерії визнання зобов'язань.

Доходи майбутніх періодів -доходи, отримані протягом поточного або попередніх періодів, які належать до наступних періодів. Доходи майбутніх періодів, узагальнені в V розділі пасиву Балансу "Доходи майбутніх періодів".

До доходів майбутніх періодів належать, зокрема, 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 театрально-видовищних підприємств, абонентська плата за користування засобами зв'язку тощо.

2. Оцінка зобов'язань.

Залежно від виду зобов'язання оцінюються за су мою погашення або теперішньою вартістю.

Сума погашення - недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Поточні зобов'язання відображаються в Балансі за сумою погашення.

Теперішня вартість - дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства

Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання та і базується на концепції теперішньої вартості грошей, тобто з урахуванням зміни вартості грошей у часі.

Теперішня вартість визначається так:

$$PV = \frac{FV}{(1+i)^n}$$

де PV - теперішня вартість;
FV - вартість майбутніх платежів;
і - ставка відсотка;
n - кількість періодів.

При застосуванні *ануїтету* — серії рівновеликих платежів, що здійснюються через однакові проміжки часу впродовж певного періоду, теперішня вартість ануїтету повинна розраховуватись так:

$$PVA = Ax(1 - (1 + i)^{-n}) : i \ ,$$

де А - ануїтет.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в Балансі за їх теперішньою вартістю. Приклади розрахунку теперішньої вартості розглядаються далі у розділі.

3. Облік кредиторської заборгованості за товари, роботи й послуги.

Історично першою формою кредитних відносин був комерційний кредит. ***Комерційний кредит*** – це товарна форма кредиту, яка визначає відносини з питань перерозподілу матеріальних ресурсів і характеризує кредитну угоду між двома суб'єктами господарської діяльності. Комерційний кредит надає продавець (виробник) покупцеві (споживачеві) у вигляді відстрочки оплати за продані товари (виконані роботи, надані послуги).

Суб'єктами комерційного кредиту *є:*

- ✓ підприємство-кредитор, яке надає відстрочку платежу за свій товар;
- ✓ підприємство-покупець (позичальник), яке передає кредитору вексель як боргове свідоцтво і зобов'язання платежу.

Об'єктом комерційного кредиту є реалізовані товари, виконані роботи, надані послуги, щодо яких продавцем надається відстрочка платежу. Отже, об'єктом комерційного кредиту є товарний капітал. Надання позик у товарній формі – специфічна риса комерційного кредиту.

При купівлі ТМЦ складаються чотири види документів:

1) договір, контракт купівлі-продажу;
2)документи, що засвідчують надходження товару (товаротранспортна накладна, залізничні накладні, акти про приймання матеріалів тощо);
3)платіжні документи (рахунок-фактура, платіжне доручення, виписка банку тощо);
4)документи, що складаються при виявленні нестач, дефектів (комерційний акт, рекламаційний акт).

Всі умови щодо виникнення зобов'язань та організації розрахунків за ними між юридичними особами стають обов'язковими до виконання і набувають правової сили тільки після укладення договору. Укладання договору – це процес, що складається зі стадій, які законодавчо закріплені у главі 14 розділу III Цивільного кодексу України :

- ***оферта*** – пропозиція укласти договір;
- ***акцепт*** – відповідь зі згодою укласти договір.

Відповідно до частини першої статті 153 Цивільного кодексу України ***договір вважається укладеним,*** коли між сторонами у необхідній в належних випадках формі досягнуто за всіма істотними умовами. Загальний критерій для визнання тих чи інших умов істотними міститься у частині другій статті 153 Цивільного кодексу, відповідно до яких істотними є:

1) умови договору, що визнані такими за законом;
2) необхідні для договорів даного виду;
3) умови, щодо яких за заявою однієї зі сторін досягнута згода.

Облік розрахунків із постачальниками і підрядниками.

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку всі операції з постачальниками обліковують з використанням рахунка 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", який має два субрахунки:

631"Розрахунки з вітчизняними постачальниками";

632"Розрахунки з іноземними постачальниками".

На цьому рахунку відображаються безготівкові розрахунки між підприємствами й організаціями за продукцію, товарно-матеріальні цінності, роботи і послуги.

Таблиця

Господарські операції підприємства "Альфа" з постачальниками

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Оприбутковано сировину від фірми А	201	631	1000
2	Відображено податковий кредит із ПДВ за оприбуткованою сировиною	641	631	200
3	Фірма Б надала послуги виробничого характеру	91	631	200
4	Відображено податковий кредит із ПДВ у вартості послуг	641	631	40

5	Сплачено фірмі Б за послуги	631	311	240
6	Видано вексель у погашення заборгованості перед фірмою А	631	621	1200
7	Отримано послуги магазину з реалізації продукції	93	631	500
8	Відображено податковий кредит із ПДВ у вартості послуг магазину	641	631	100
9	Сплачено за послуги магазину за рахунок банківської позики	631	601	600
10	Отримано транспортні послуги адміністративного характеру	92	631	150
11	Відображено податковий кредит із ПДВ у вартості послуг адміністративного характеру	641	631	30
12	Сплачено за послуги	631	311	180

У наведеному прикладі підприємство отримує ТМЦ, послуги одразу, а потім їх сплачує. Але, як зазначалося вище, ТМЦ на підприємство можуть надходити як до, так і після сплати їхньої вартості.

Зміст записів за загальною схемою бухгалтерського обліку надходжень ТМЦ і відображення податкового кредиту з ПДВ буде таким:

1) відображення в бухгалтерському обліку передоплати цінностей (авансові платежі) постачальникам за договірними купівельними цінами з податком на додану вартість;
2) нарахування податкового кредиту з ПДВ від суми авансових платежів постачальникам та підрядникам;
3) надходження цінностей за договірними купівельними цінами (без ПДВ) після їх передоплати постачальникам;
4) одночасне списання при надходженні цінностей податкового кредиту з ПДВ, нарахованого при їх передоплаті;
5) зарахування заборгованостей між постачальником та покупцем;
6) надходження цінностей за договірними купівельними цінами (без ПДВ) без їх передоплати постачальникам;
7) відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ на цінності, одержані в рахунок наступної оплати;
8) оплата одержаних цінностей постачальникам та підрядникам, включаючи ПДВ.

Приклад 2

Підприємство закупило запчастини для ремонту обладнання на суму 18 000 грн. (у тому числі ПДВ - 3000 грн.), паливо для легкового автомобіля на суму 1200 грн. (у тому числі ПДВ - 200 грн.). Витрати на транспортування - 240 грн. (у тому числі ПДВ — 40 грн.).

Ці операції на рахунках бухгалтерського обліку відображаються проводками, показаними в табл. :

Таблиця

Відображення оплати витрат до і після оприбуткування тмц

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
Оплату витрат здійснено після оприбуткування ТМЦ				
1	Оприбутковано запчастини	207	631	15 000
2	Відображено податковий кредит із ПДВ за оприбуткованими запчастинами	641	631	3 000
3	Сплачено за одержані раніше запчастини	631	311	18 000
4	Оприбутковано паливо для легкового автомобіля	203	631	1 200
5	Сплачено за одержане раніше паливо	631	311	1 200
6	Суму витрат на транспортування включено до вартості запчастин	207	631	200
7	Відображено податковий кредит із ПДВ за транспортними витратами	641	631	40
8	Сплачено за послуги з транспортування	631	311	240
Оплату витрат здійснено раніше, ніж оприбуткування ТМЦ				
9	Здійснено передоплату за запчастини	371	311	18 000
10	Відображено податковий кредит із ПДВ за запчастинами	641	644	3 000
11	Оприбутковано запчастини	207	631	15 000
12	Відображено суму нарахованого раніше податкового кредиту з ПДВ	644	631	3 000
13	Відображено залік заборгованостей за одержаними запчастинами	631	371	18 000
14	Сплачено за паливо для легкового автомобіля	371	311	1 200
15	Оприбутковано паливо для легкового автомобіля	203	631	1 200
16	Відображено залік заборгованостей за одержаним паливом	631	371	1 200
17	Відображено податковий кредит із ПДВ за транспортними витратами	641	644	40
18	Суму витрат на транспортування включено до вартості запчастин	207	631	200
19	Відображено суму нарахованого раніше податкового кредиту з ПДВ	644	631	40
20	Відображено залік заборгованостей за витратами на транспортування	631	371	240

4. Облік розрахунків за зобов'язаннями, забезпеченими векселем.

Облік векселів, виданих відповідно до строків платежів за ними, ведеть-

ся **на рахунках 51 "Довгострокові векселі видані" або 62 "Короткострокові векселі видані".** До цих рахунків передбачені субрахунки, на яких облічують довгострокові або короткострокові векселі в національній та іноземній валюті.

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 відображають видачу векселя на забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями, за дебетом - погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем.

На рахунку 62 "Короткострокові векселі видані" ведуть облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі. За кредитом рахунка 62 відображається видача векселів на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників та інших кредиторів та на забезпечення інших операцій, за дебетом - погашення заборгованості за виданими векселями, її списання тощо.

Аналітичний облік ведуть за кожним виданим векселем та за строками їх погашення.

Видача переказного векселя, його акцепт і погашення.

На бланку переказного векселя друкарським способом указується, що це переказний вексель і крім реквізитів, що наводяться у простому векселі, зазначається найменування платника.

Приклад . Фірма "Альт", що є кредитором фірми "Вега" на суму 30 000 грн., придбала у фірми "БАК" товари на таку ж суму (у тому числі ПДВ - 5 000 грн.) і видала їй переказний вексель на 3 місяці, платником якого є фірма "Вега". Фірма "Вега" вексель акцептувала і в заданий термін оплатила його.

Здійснення акцепту прирівнюється до видачі власного векселя.

Видача переказного векселя фірмою "Альт":

1. Оприбутковані отримані від фірми "БАК" товари, грн.:

Дебет **281** "Товари на складі" 25000
Кредит **631** "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"

2. Відображення суми податкового кредиту по ПДВ, грн.:

Дебет **641** "Розрахунки по податках" 5000
Кредит **631** "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"

3. Видача фірмою "Альт" переказного векселя, грн.:

Дебет **631** "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 30000
Кредит **621** "Короткострокові векселі, видані в національній валюті"

4. Здійснене зарахування векселя та дебіторської заборгованості фірми "Вега", грн.:

Дебет **621** "Короткострокові векселі, видані в національній валюті" 30000
Кредит **361** "Розрахунки з вітчизняними покупцями"

Погашення переказного векселя фірмою "Вега":

5. Акцептований переказний вексель на повну суму, грн.:

Дебет **631** "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 30000

Кредит **621** "Короткострокові векселі, видані в національній валюті"

6. Оплачений переказний вексель при його пред'явленні, грн.:

Дебет **621** "Короткострокові векселі, видані в національній валюті" 30000

Кредит **311** "Поточні рахунки в національній валюті"

Відсотковий і "безвідсотковий" векселі. Таке розділення векселів має умовний характер. За природою всі векселі відсоткові, тому що обслуговують комерційний кредит, який завжди платний.

В Україні найбільше поширення отримали так звані "безвідсоткові" векселі, які на відміну від відсоткових, що вказують суму платежу і ставку нарахування відсотків, включають суму відсотків у свою номінальну вартість. Наслідком цього є вища ціна товару, що реалізується за вексель, ніж за грошові кошти. Використовуючи такий вексель, кредитор отримує кошти, які дорівнюють теперішній вартості номінальної суми векселя. Ставка дисконтування дорівнює фактичній ставці відсотка. Іноді безвідсотковий вексель називають дисконтним.

Згідно з П(С)БО 15 "Дохід" у випадку відстрочення платежу, внаслідок якого виникає різниця між справедливою вартістю і номінальною сумою грошових коштів, що належить отримати за продукцію, така різниця визнається доходом у вигляді відсотків. Продавець товару при отриманні безвідсоткового векселя повинен окремо враховувати виручку від реалізації продукції і відсотки. Так само векселедавець повинен окремо враховувати відповідні витрати.

Якщо відсотковий вексель, виданий в одному обліковому періоді, підлягає оплаті в іншому, то за принципом відповідності доходів і витрат необхідно визначити суму витрат, яка підлягає нарахуванню у відповідних періодах.

Приклад 6.18. Фірма "Альт" видала 01.10.2001 р. відсотковий вексель на суму 30 000 грн. з погашенням 01.04.2002 р. під 30 % річних.

Рік 2001

1. Виданий відсотковий вексель, грн.:

Дебет **631** "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 30000

Кредит **621** "Короткострокові векселі, видані в національній валюті"

2. Нараховані відсотки за векселем за два місяці 2001 р. (30000х0,3х2/12 =1500), грн.:

Дебет **952** "Інші фінансові витрати" 1 500

Кредит **684** "Розрахунки за нарахованими відсотками"

Згідно з принципом відповідності доходів і витрат відсотки по векселю повинні включатися у витрати 2001 року. Тому наприкінці звітного року фірма робить коригувальні записи, що відображають нарахування відсотків по векселю за два місяці 2001 року. Заборгованість з виплати відсотків, що припадає на 2001 рік, складає 1 500 грн.

У Пасиві **Балансу** на 31.12.2001 р. це буде відображене, грн.:

Розділ IV. Поточні зобов'язання:

Векселі видані (ряд. 520)	30 000
Інші поточні зобов'язання (ряд. 610)	1 500

У **Звіті про фінансові результати** сума нарахованих відсотків відображається у складі статті "Фінансові витрати".

При оплаті векселя 01.04.2002 р. по дебету відповідних рахунків відображається погашення заборгованості за 2001 рік, витрати на відсотки за 2002 рік, виплати номінальної суми векселя. По кредиту рахунка 31 показується джерело покриття цих витрат.

Рік 2002

1. Нараховані відсотки по векселю за три місяці 2002 року, грн.:

Дебет 952 "Інші фінансові витрати" 2 250

Кредит 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"

2. Оплачений вексель при його пред'явленні, грн.:

Дебет 621 "Короткострокові векселі, видані в національній валюті"

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 30000

3. Оплачені належні по векселю відсотки, грн.:

Дебет 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 3750

При відображенні векселів у звітності необхідно розмежовувати довгострокові і короткострокові зобов'язання. Якщо термін платежу за векселем більший від операційного циклу або одного року з дати складання балансу, то в Балансі векселі будуть відображені не в рядку 520 розділу IV "Поточні зобов'язання" (стаття "Векселі видані"), а в рядку 450 "Інші довгострокові фінансові зобов'язання" розділу III Пасиву "Довгострокові зобов'язання".

За кожним довгостроковим векселем необхідно контролювати термін погашення і при його настанні протягом 12 місяців з дати балансу списувати довгострокове зобов'язання з рахунка 51 таким записом:

Дебет 51 "Довгострокові векселі видані"

Кредит 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"

Погашення векселя відображають записом:

Дебет 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"

Кредит 31 "Рахунки в банках"

Рік 2002

1. Нараховані відсотки по векселю за 2002 рік*, грн.:

Дебет 952 "Інші фінансові витрати"

Кредит 611 "Поточна заборгованість за довгостроковими забов'язаннями в національній валюті" 84000

2. Оплачений вексель при його пред'явленні, грн.:

Дебет 611 "Поточна заборгованість за довгостроковими забов'язаннями в національній валюті" 504000

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

5. Облік кредитів банку.

Відповідно до Закону України "Про банки і банківську діяльність" від 7 грудня 2000 р. № 2121-Ш з наступними змінами та доповненнями, **банківський кредит** - будь-яке зобов'язання банку надати певну суму грошей, будь-яка гарантія, будь-яке зобов'язання придбати право вимоги боргу, будь-яке продовження строку погашення боргу, яке надано в обмін на зобов'язання боржника щодо повернення заборгованої суми, а також на зобов'язання на сплату процентів та інших зборів з такої суми.

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, гарантію, зобов'язання придбати право вимоги боргу, продовження строку погашення боргу, а позичальник бере на себе зобов'язання використати кошти на цілі, обумовлені договором, повернути банку основну суму боргу і відсотки в узгоджений строк, а також сплатити збори і комісійні, пов'язані з отриманням кредиту.

Банківський кредит залежно від строку отримання грошових коштів у вигляді певної суми грошових коштів банківський кредит поділяється на:

- **довгострокові кредити (кредити, отримані на строк більший ніж один рік);**
- **короткострокові кредити (кредити на строк, що не перевищує один рік).**

Для обліку розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточним зобов'язанням у плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено пасивний рахунок 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:

- "Довгострокові кредити банків у національній валюті";
- "Довгострокові кредити банків в іноземній валюті";
- "Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті";
- "Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті";
- "Інші довгострокові позики в національній валюті";
- "Інші довгострокові позики в іноземній валюті".

На субрахунках 501, 502 відображають суми довгострокової заборгованості банкам за наданий кредит відповідно в національній та іноземній валютах.

На субрахунках 503, 504 відображаються суми відстроченої заборгованості банкам за кредит, термін погашення якого відстрочено, відповідно в національній та іноземній валютах.

На субрахунках 505, 506 відображають суми довгострокової заборгованості щодо зобов'язання із залучених позикових коштів (крім кредитів банків), відповідно в національній та іноземній валютах.

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

Для узагальнення інформації про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових при настанні терміну погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу призначено **рахунок 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"**, який має

субрахунки:

- "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"
- "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті".

За кредитом рахунка 61 відображають ту частину 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.

ПРИКЛАД

28 грудня 2003 року підприємство уклало договір з банком про довгострокову позику у сумі 150 000 грн., терміном на 3 роки під 18% річних. Кредит повинен погашатися рівними частинами щороку протягом дії угоди. Відсотки за користування мають бути сплачені один раз на рік разом із погашенням частини позики. Позику було одержано 01.02.2004р.

Бухгалтерські записи щодо погашення зобов'язання за довгостроковою позикою подано у табл.

Таблиця

Облік довгострокової позики зі сплатою відсотків один раз разом із погашенням частини позики на рік

№ пор.	Документ та зміст операції	Бухгалтерський запис		Сума грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Виписки банку з поточного та позикового рахунків 01.02.2004 р. Зараховано на поточний рахунок у банку кошти довгострокової позики банку	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	501 «Довгострокові кредити банків в національній валюті"	150 000
2.	Бухгалтерська довідка. Частина довгострокової позики банку переведена зі складу довгострокових у поточні зобов'язання	501 "Довгострокові кредити банків в національній валюті"	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	50 000
3.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Нараховано відсотки за користування довгостроковою позикою банку за січень (150 000х0,18) : 12 = = 2 250	951 "Відсотки за кредит"	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	2 250
4.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Нараховано відсотки за користування довгостроковою позикою банку за лютий (150 000 х 0,18) : 12 = = 2 250 грн.	951 "Відсотки за кредит"	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	2 250
5.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Нараховано відсотки за користування довгостроковою позикою банку за березень (150 000-0,18) : 12 = = 2 250 грн.	951 "Відсотки за кредит"	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	2 250

6.	Бухгалтерська довідка 31.03.2004 р. Нараховані відсотки за користування позикою банку за січень-березень віднесено на фінансові результати діяльності за квартал	792 "Результат фінансових операцій"	951 "Відсотки за кредит"	6 750
Бухгалтерські записи, аналогічні операціям 3, 4, 5, відображаються в обліку щомісячно, операція 6 відображається щоквартально				
7.	Виписки банку з поточного та позикового рахунків 31.12.2004 р. Перераховано з поточного рахунка установі банку загальну суму, у тому числі в погашення частини кредиту - 50 000 грн., та нараховані відсотки за користування позикою банку за 2004 рік - 27 000 грн.	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	77 000

Короткострокові кредити можуть надаватися банками у разі тимчасових фінансових труднощів, що виникають у зв'язку з витратами виробництва та обігу і не забезпечені надходженням коштів у відповідному періоді.

Облік розрахунків за кредитами банків у національній та іноземній валютах, строк повернення яких не перевищує дванадцять місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув, ведуть 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".

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

6. Облік зобов'язань за облігаціями.

Відповідно до Закону про цінні папери *облігація* - це цінний папір, що засвідчує внесення її власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цінного папера в передбачений в ньому строк і з виплатою фіксованого процента (якщо інше не передбачено умовами виписку).

Суб'єкт господарювання - юридична особа має право випускати від свого імені облігації підприємства і реалізувати їх громадянам та юридичним особам.

Право на випуск облігацій підприємства виникає у суб'єкта господарювання з дня реєстрації цього випуску у відповідному органі державної влади.

Суб'єкту господарювання забороняється випуск облігацій підприємства для покриття збитків, пов'язаних із його господарською діяльністю.

Акціонерне товариство має право випускати облігації на суму, яка не перевищує розміру статутного капіталу або розміру забезпечення, що надається товариству з цією метою третіми особами.

Якщо випуск облігацій здійснюється емітентом уперше, емітент має право здійснювати випуск облігацій за умови повної сплати статутного капіталу на момент прийняття рішення про випуск облігацій.

Номінальна вартість, яка зазначається на облігації, є основною сумою платежу за облігацією, яка підлягає сплаті у день погашення облігації та на яку нараховуються відсотки за відповідні періоди. Номінальна вартість облігації не змінюється.

На відсоткових облігаціях завжди вказується ставка відсотків, під які випущено облігації. Ця ставка відсотків не змінюється з часом. Емітент облігації зобов'язується сплатити відсоток у визначені дати (щоквартально, кожні півроку, щорічно або в кінці обігу - при погашенні облігації). Кожний періодичний платіж за відсотками нараховується множенням основної суми облігації на встановлену ставку відсотків.

Строки погашення облігації - це дата, передбачена умовами емісії облігацій, на яку емітент сплачує держателю облігації номінальну вартість.

Розміщуються облігації підприємств шляхом відкритого або закритого продажу. Розміщення передбачає відчуження облігацій емітентом або андерайтером первинним власником облігацій) шляхом укладання цивільно-правових угод впродовж терміну, визначеного в умовах випуску облігацій як термін розміщення. При відкритому продажу облігації розміщуються серед юридичних та і фізичних осіб, коло яких раніше визначити неможливо. При закритому продажу облігації розміщуються і обертаються між юридичними особами (професійними учасниками ринку цінних паперів, банками, страховими компаніями, інститутами спільного інвестування і т.д.), перелік яких раніше визначений емітентом в рішенні про випуск облігацій.

Продаватися облігації можуть за номіналом, з дисконтом (тобто нижче номіналу) або з премією (тобто вище номіналу).

Ціну реалізації облігації визначають різницю між встановленою за облігацією ставкою процентів та ринковою ставкою процентів.

Ринкова ставка процентів - це ставка, за якою одна сторона (покупець облігацій) погоджується тимчасово надати кошти, а друга сторона (продавець облігацій) вважає можливим взяти ці кошти з урахуванням всіх пов'язаних із цим ризиків. Ринкова ставка процентів визначається конкурентними факторами на фондовому ринку і може змінюватися щоденно на відміну від встановленої на весь строк дії ставки процентів, зазначеної на процентній облігації. Ринкову ставку процентів називають діючою ставкою, або купонною ставкою.

Різниця між встановленою ставкою процентів та ринковою ставкою так впливає на вартість продажу облігації:

- якщо встановлена і ринкова ставка процентів співпадають, облігації продаються за номіналом;
- якщо ринкова ставка вище встановленої, облігація продаватиметься зі знижкою - ***дисконтом***;
- якщо ринкова ставка нижче встановленої, то облігація продаватиметься з надбавкою - ***премією.***

Облік довгострокових облігацій ведуть на рахунку **52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями"**, який призначено для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями терміном 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" відображається 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 ведуть за їх видами та термінами погашення.

ПРИКЛАД

Підприємство-емітент здійснило емісію та продаж 1 січня 2001 року облігацій номінальною вартістю 50 000 грн. підприємству "Живчик ".

Номінальна ставка відсотка по облігації 9% річних.

Термін погашення облігації через 5 років.

Виплата відсотків здійснюється один раз на рік, 1 січня.

Потрібно:

Визначити заборгованість за облігаціями на дату балансу 31 грудня 2001 року та навести фрагменти фінансової звітності, якщо:

1)1 січня підприємство-емітент реалізувало облігації за номіналом.

2) 1 січня підприємство-емітент реалізувало облігації за 46 282 грн., тобто з дисконтом в сумі 3 718 грн.
3) 1 січня підприємство-емітент реалізувало облігації за 52 019 грн., тобто з премією 2 019 грн.

1. 1 січня 2001 року підприємство "Живчик " реалізувало облігації за номінальною вартістю.

На рахунках бухгалтерського обліку операції, пов'язані з розміщенням облігацій, будуть відображені так:

1.1. Розміщення облігацій 1.01.2001 року, грн.:

Дебет 311 *"Поточні рахунки в національній валюті" 50 000*

Кредит 521 *"Зобов'язання за облігаціями"* *50 000.*

1.2. Нарахування процентів за облігаціями за кожний період:

Дебет 952 *"Інші фінансові витрат»* *4 500*

Кредит 684 *"Розрахунки за нарахованими відсотками"* *4 500.*

$$\frac{50000 \times 9\%}{100\%} = 4500$$

1.3. Сплата процентів за облігаціями щороку:

Дебет 684 *"Розрахунки за нарахованими відсотками"* *4 500*

Кредит 311 *"Поточні рахунки в національній валюті"* *4 500.*

На кінець 2004року довгострокове зобов'язання за облігаціями слід перекласифікувати у короткострокове зобов'язання за таким записом*:*

Дебет 521 *"Зобов'язання за облігаціями "* *50 000*

Кредит 61 *"Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"* *50 000*

На дату погашення основного боргу буде зроблений запис:

Дебет 61 *"Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями "* *50 000.*

Кредит 311 *"Поточні рахунки в національній валюті"* *50 000.*

2. 1 січня 2001 року підприємство-емітент реалізувало облігації за 46 282 грн., тобто з дисконтом у сумі 3 718 грн.

Дата емісії облігацій співпадає з датою сплати відсотка.

2.1. Емісія та розміщення облігацій*:*

Дебет 311 *"Поточні рахунки в національній валюті"* *46 282*

Кредит 521 *"Зобов'язання за облігаціями "* *46 282.*

Одночасно на суму дисконту:

Дебет 523 *"Дисконт за випущеними облігаціями "* *3 718*

Кредит 521 *"Зобов'язання за облігаціями "* *3 718.*

2.2. Нарахування відсотків за облігаціями:

Дебет 952 *"Інші фінансові витрати"* ***4*** *500*

Кредит 684 *"Розрахунки за нарахованими відсотками "* *4 500.*

2.3. Суму амортизації дисконту визначено на підставі методу ефективної ставки відсотка. Ефективна ставка відсотка дорівнює ринковій 11% або за розрахунком на підставі формули (6.9).

Розрахунок:

- *дисконт:* (50 000 - 46 282) = 3 718 грн.
- *ефективна ставка відсотка:*

$$\frac{\left[(50000 \times 0,09) + \frac{3178}{5} \right]}{\frac{(46282 + 500000}{2}} = 11\ \%$$

Таблиця

Розрахунок амортизації дисконту за зобов'язанням по облігаціях

Дата	**Номінальна сума відсотка, грн.**	**Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.**	**Сума амортизації дисконту, грн.**	**Амортизована собівартість інвестиції, грн.**

01.01.2001	—	—	—	46 282
31.12.2001	4 500	5 091	591	46 873
31.12.2002	4 500	5 156	656	47 529
31.12.2003	4 500	5 228	728	48 257
31.12.2004	4 500	5 308	808	49 065
31.12.2005	4 500	5 435	935	50 000

При емісії та реалізації облігацій з дисконтом грошових коштів отримано менше, ніж виникли зобов'язання за облігаціями. Причому на дату погашення облігації їх держателю буде сплачуватись номінальна вартість облігації. Дисконт за облігаціями повинен бути амортизований до дати погашення облігацій шляхом збільшення витрат на відсотки у емітента. Нарахування амортизації дисконту за 2001 рік буде відображено записом:

Дебет 952 *"Інші фінансові витрати" 591*

Кредит 523 *"Дисконт за випущеними облігаціями " 591.*

Загальна сума фінансових витрат за відсотками складатиме:

45 00 + 591 = 5 091.

2.4. Сплата відсотків за облігаціями.

Дебет 684 *"Розрахунки за нарахованими відсотками" 4 500*

Кредит 311 *"Поточні рахунки в національній валюті" 4 500.*

До дати погашення позики дисконт буде повністю амортизовано, сальдо заборгованості за облігаціями зросте до суми, що підлягає погашенню (номінальної вартості).

На кінець 2004року довгострокове зобов'язання за облігаціями буде перекваліфіковане у короткострокове за таким записом:

Дебет 521 *"Зобов'язання за облігаціями " 49 065*

Кредит 61 *"Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями " 49 065.*

3. 1 січня 2001 року облігації випущено за 52 019 грн., тобто з премією 2 019 грн.

Дата емісії облігацій співпадає з датою сплати відсотків.

Бухгалтерські записи:

3.1. Розміщення облігацій 1.01.2001 р., грн.:

Дебет 311 *"Поточні рахунки в національній валюті " 50 000*

Кредит 521 *"Зобов'язання за облігаціями " 50 000.*

Одночасно на суму премій:

Дебет 311 *"Поточні рахунки в національній валюті" 2 019*

Кредит 522 *"Премія за випущеними облігаціями " 2 019.*

Слід зазначити, що сума премії збільшує в Балансі зобов'язання за позикою. На дату погашення позики за облігаціями підприємство-емітент сплачуватиме номінальну вартість облігації. Отже, сума премії за облігаціями підлягає амортизації до дати погашення позики шляхом зменшення фінансових витрат на відсотки.

Суму амортизації премії розрахуємо методом ефективної ставки відсотка
Ефективна ставка відсотка дорівнює ринковій (див. приклад 6.19)
Розрахунок на підставі формули (6.8):

- *премія:* (52 019 - 50 000) = 2 019 грн.;
- *ефективна ставка відсотка:*

$$\frac{\left[4500 - \frac{2019}{5}\right]}{\frac{52019 + 50000}{2}} = 8\ \%$$

Таблиця

Розрахунок амортизації премії за зобов'язаннями по облігаціям

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації дисконту, грн. (гр.3 - гр.2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн.
01.01.2001				52 019
31.12.2001	4 500	4 161	339	51 680
31.12.2002	4 500	4 134	365	51 314
31.12.2003	4 500	4 105	395	50 919
31.12.2004	4 500	4 073	426	50 492
31.12.2005	4 500	4 008	492	50 000

3.2. Нарахування відсотків за облігаціями, випущеними з премією

- на суму відсотків

Дебет 952 *"Інші фінансові витрати "* *4 161*
Кредит 684 *"Розрахунки за нарахованими відсотками "* *4 161*

- на суму амортизації премії

Дебет 522 *"Премія за випущеними облігаціями"* *339*
Кредит 684 *"Розрахунки за нарахованими відсотками "* *339.*

3.3. Сплата відсотків за облігаціями.

Дебет 684 *"Розрахунки за нарахованими відсотками"* *4 500*
Кредит 311 *"Поточні рахунки в національній валюті"* *4 500.*

3.4.Фрагмент фінансових звітів емітента облігації з премією

На кінець 2004року довгострокове зобов'язання за облігаціями буде переведено до короткострокових таким записом:

Дебет 521 *"Зобов'язання за облігаціями"* *50 492*
Кредит 61 *"Поточне зобов'язання за довгостроковими зобов'язаннями "* *50 492.*

7. Облік орендних операцій.

Порядок обліку розрахунків з оренди необоротних активів та розкриття інформації щодо оренди у фінансовій звітності орендаря і орендодавця визначає П(С)БО 14 „Оренда". Норми цього положення застосовують всі юридичні особи (крім бюджетних установ) до всіх орендних угод, крім:

- ✓ орендних угод, пов'язаних з розвідкою та використанням природних ресурсів (крім земельних ділянок);
- ✓ угод щодо використання авторських прав;
- ✓ угод щодо оренди цілісних майнових комплексів.

Оренда - угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем терміну.

Розкриття інформації про оренду здійснюють в примітках до фінансової звітності.

Згідно з П(С)БО 14 розрізняють два види оренди: ***фінансову і операційну***.

Оренда вважається **фінансовою** за наявності хоча б однієї з наведених ознак:

- право власності на орендований актив переходить до орендаря після закінчення строку оренди;
- термін оренди є більшим від половини терміну корисного використання об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;
- орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання.

Приклад

1 листопада 2002 року між підприємствами „А" і „Б" укладено договір оренди обладнання. Згідно з договором орендодавець „А" передає в оренду власне обладнання, яке було в експлуатації, з правом викупу обладнання з відстроченням платежу. Первісна вартість обладнання 30000 грн. На момент здавання в оренду його знос в розмірі амортизації становив 10000 грн. Залишкова вартість обладнання — 20000 грн. Справедлива вартість об'єкта оренди, за якою він продається орендареві, 26000 грн. (ПДВ — 5200 грн.). Обладнання здається в оренду на 2 роки. На початку кожного півріччя орендар сплачує орендні платежі, справжня вартість яких 26000 грн. Орендна ставка відсотка — 6% на рік, що на півріччя становить 3.

1.Визначаємо розмір мінімальних орендних платежів:

$$МОП = 26000 / \left[1 + \left(1 - \frac{1}{(1+0{,}03)^3} \right) : 0{,}03 \right] = 6790{,}98 грн.$$

2.Сума мінімальних орендних платежів становить 6790,98 х 4 = 27163,92 грн.

3.Винагорода за тимчасове користування об'єктом оренди

27163,92-26000= 1163,92 грн.

Порядок розподілу платежів протягом терміну оренди подано у таблиці.

Таблиця

Розподіл орендних платежів

Дата	**Орендні платежі**			**Залишок заборгованості орендаря на кінець періоду***, грн.**
	Мінімальна сума орендних платежів, яка отримуються регулярно, грн.	**Винагорода за тимчасове користування об'єктом*, грн.**	**Плата за об'єкт**, грн.**	
01.11.02	6790,98	-	6790,98	19209,02
01.05.03	6790,98	576,27	8177,86	11031,16
01.11.03	6790,98	330,93	6460,05	4571,11

01.05.04	6790,98	2219,87****	4571,11	-
Разом	27163,92	3127,07	26000	

* Визначається як добуток залишку заборгованості орендаря на початок періоду і орендної ставки відсотка.

** Визначається як різниця між сумою орендних платежів і винагородою за користування об'єктом.

*** Визначається як різниця між залишком заборгованості орендаря на початок періоду та орендними платежами за об'єкт.

****Визначається з урахуванням залишку заборгованості орендаря за об'єкт (6790,98-4571,11) грн.

	Зміст господарської операції	**Д-т**	**К-т**	**Сума, грн.**
В орендаря				
Станом на 01.11.02 р.				
1	Відображено заборгованість за обладнання	152	531	26000
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	531	5200
3	Введено в експлуатацію обладнання	104	152	26000
4	Заборгованість за перше півріччя включена до складу поточної заборгованості (в т.ч. ПДВ)	531	611	8149,18
5	Перерахована орендна плата	611	311	8149,18
Станом на 01.05.03 р. **Примітка.** У подальші періоди оренди операції відображаються проведеннями, аналогічними наведеним у другому періоді.				
6	Заборгованість за друге півріччя включена до складу поточної заборгованості (в т. ч. ПДВ)	531	611	9813,43
7	Нарахована орендна плата за користування обладнанням (в т. ч. ПДВ)	952	684	576,27
8	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	684	115,25
9	Перераховано орендні платежі	611	311	9813,43
		684	311	691,52

8. Облік розрахунків за податками й платежами.

Основним джерелом доходів бюджетів різних рівнів виступають податки. **Податки** – це обов‘язкові збори, які стягуються з юридичних та фізичних осіб в процесі розподілу та перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту (ВВП), які акумулюються в централізованих фондах грошових ресурсів держави, а саме в бюджетах.

Залежно від компетенції органу державної влади, який вводить в дію платіж:

- **загальнодержавні** – податки і збори, які установлюються Верховною Ра-

дою України, вводяться в дію винятково Законами України і є обов‘язковими до сплати на всій території України. Відповідно до Закону України “Про систему оподаткування” в нашій країні запроваджено такі види загальнодержавних податків і зборів (обов‘язкових платежів):

- ✓ податок на додану вартість;
- ✓ акцизний збір;
- ✓ податок на прибуток підприємств;
- ✓ податок на доходи фізичних осіб;
- ✓ мито;
- ✓ державне мито;
- ✓ плата за землю;
- ✓ рентні платежі;
- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- ✓ збір на обов‘язкове соціальне страхування;
- ✓ збір на обов‘язкове державне пенсійне страхування;
- ✓ плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності;
- ✓ фіксований сільськогосподарський податок;
- ✓ податок на нерухоме майно;
- ✓ податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- ✓ податок на промисел;
- ✓ збір за спеціальне використання природних ресурсів;
- ✓ збір за забруднення природного середовища;
- ✓ збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- ✓ єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України;
- ✓ збір за використання радіочастотного ресурсу України;

➢ **місцеві** – податки і збори, які встановлюються місцевими органами самоврядування згідно переліку та в межах граничних розмірів, затверджених Верховною Радою України. Вони є обов‘язковими лише на певній території і надходять виключно до місцевих бюджетів. Згідно Закону України “Про систему оподаткування” до місцевих податків і зборів (обов‘язкових платежів) належать:

- ✓ комунальний податок;
- ✓ готельний збір;
- ✓ збір за паркування автотранспорту; ринковий збір;
- ✓ збір за видачу ордера на квартиру;
- ✓ курортний збір;
- ✓ збір за участь у бігах на іподромі; збір за виграш у бігах на іподромі;
- ✓ збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі
- ✓ збір за право використання місцевої символіки;
- ✓ збір за проведення кіно- і телезйомок;
- ✓ збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей;
- ✓ збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон;
- ✓ збір за видачу дозволу на розміщення об‘єктів торгівлі та сфери послуг;
- ✓ збір за власників собак

Всі новостворені підприємства-резиденти, незалежно від форми власності, повинні у двадцятиденний термін після одержання свідоцтва про державну реєстрацію звернутися до органів державної податкової служби за

своїм місцезнаходженням для постановки їх на податковий облік.

Для ведення синтетичного обліку податків і зборів Планом рахунків передбачені рахунки 64 "Розрахунки за податками й платежами" та 65 "Розрахунки за страхуванням".

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету, призначено рахунок **64 "Розрахунки за податками й платежами".** За кредитом рахунка 64 "Розрахунки за податками й платежами" відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом — податки, які підлягають відшкодуванню з бюджету, їх сплата, списання тощо. **Рахунок 64** має 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"** ведеться 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"** ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 "Розрахунки з страхування".

На субрахунку 643 "Податкові зобов'язання" відображаються суми нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ в частині відвантаженої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, строк оплати якого ще не настав.

На **субрахунку 644 "Податковий кредит"** відображаються суми ПДВ за отриманими товарами (роботами, послугами), вартість яких відноситься на валові витрати (або підлягає амортизації), але оплата за якими в даному звітному періоді не здійснена.

До субрахунка (рахунка другого порядку) **641 "Розрахунки за податками"** відкриваються аналітичні рахунки (рахунки третього порядку) за кожним видом податкового платежу, платником яких, згідно з чинним законодавством, є підприємство. Наприклад:

6411"Розрахунки за податком на прибуток підприємств";

6412"Розрахунки за податком на додану вартість";

6413"Розрахунки за податком на землю" і т. д.

До субрахунка (рахунка другого порядку) 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" відкриваються аналітичні рахунки (рахунки третього порядку) за кожним видом обов'язкових внесків, платником яких, згідно з чинним законодавством, є підприємство.

Нарахування податків і зборів (обов‘язкових платежів), що підлягають сплаті до бюджету, відображають за кредитом рахунків 641 “Розрахунки за податками”, 642 “Розрахунки за обов‘язковими податками”, у кореспонденції з рахунками, які відображають джерело сплати відповідного податку чи збору. Таким джерелом можуть бути: первісна вартість активів; собівартість продукції

(робіт послуг); витрати поточного періоду (прибуток); виручка від реалізації; суми одержаних авансів; доходи фізичних осіб.

2. Податок на прибуток			
1	Нараховано податок на прибуток	981	641/2
2	Перераховано до бюджету суму податку на прибуток	641/2	311
3	Сума відстроченого податкового активу	17	641/2
4	Відображено відстрочені податкові зобов'язання	98	54
3. Податок на доходи фізичних осіб			
1	Утримано із заробітної плати працівників суму прибуткового податку 661		641/3
2	Перераховано до бюджету суму прибуткового податку 641/3		311
4. Акцизний збір			
1	Нараховано суму акцизного збору на реалізовану продукцію	701	641/4
2	Нараховано суму акцизного збору на реалізований товар	702	641/4
3	Нараховано акцизний збір щодо імпортного постачання товарів шляхом включення до первісної вартості	281, 282	641/4
4	Перераховано до бюджету суму акцизного збору	641/4	311
5. Податок з власників транспортних засобів			
1	Нараховано податок з власників транспортних засобів	23,91, 92, 93, 94	641/5
2	Перераховано податок до бюджету	641/5	311
6. Комунальний податок			
1	Нараховано комунальний податок виходячи з середньоспискової чисельності працівників, зайнятих в основному виробництві	23	641/6
2	Нараховано комунальний податок виходячи з середньоспискової чисельності працівників апарату управління цехами, дільницями, бригадами	91	641/6
3	Нараховано комунальний податок виходячи з середньоспискової чисельності працівників апарату управління підприємства	92	641/6
4	Нараховано комунальний податок виходячи з середньоспискової чисельності працівників відділу збуту	93	641/6
5	Нараховано комунальний податок виходячи з середньоспискової чисельності інших працівників	94	641/6
6	Перераховано комунальний податок до бюджету	641/6	311
7. Податок з реклами			
1	Відображено отриманий в складі вартості рекламних послуг, оплачених замовником, податок з реклами	703	641/7
2	Нараховано податок на рекламу з понесених витрат на рекламу (виготовлення реклами власними силами)	93	641/7
3	Перераховано податок з реклами до бюджету	641/7	311
8. Єдиний податок			
1	Нараховано єдиний податок	92 }	641
2	Перераховано єдиний податок до бюджету	641 |	311
9. Митний збір			
9.1. Імпорт			
1	Перераховано суму митних зборів з митної вартості активів	685	311
2	Відображено закриття розрахунків з митницею за митними зборами	642/1	685
3	Вартість основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, виробничих запасів, МШП, товарів збільшено на суму митних зборів	10,11, 20, 22, 281,282	642/1

9.2. Експорт			
1	Нараховано митні збори з митної вартості активів	685, 377	642/1
2	Віднесено нараховані митні збори до складу витрат на збут	93	685
3	Перераховано суму митних зборів	642/1	311
10. Податок на землю			
1	Нараховано податок на землю	23,91, 92, 93, 94	642/2
2	Перераховано податок на землю до бюджету	642/2	311
11. Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства			
1	Нараховано збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства	92	642/3
2	Перераховано збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства	642/3	311
12. Збір за спеціальне використання водних ресурсів			
1	Нараховано збір за спеціальне використання водних ресурсів у межах встановленого ліміту	92	642/5
2	Нараховано збір за спеціальне використання водних ресурсів понад встановлений ліміт	92	642/5
3	Перераховано збір за спеціальне використання водних ресурсів	642/5	311
13. Штрафні санкції та пеня			
1	Нараховано штрафи та пеню за несвоєчасну сплату податків і зборів	949	641, 642
2	Перераховано до бюджету штрафи та пеню	641, 642	311

Облік розрахунків з бюджетом узагальнюють в Журналі №3. Журнал №3 є регістром синтетичного обліку, записи в якому здійснюють з кредиту рахунків, що стосуються обліку податків до дебету інших рахунків синтетичного обліку. Відомість №3.6 є регістром аналітичного обліку розрахунків з бюджетом, в якій конкретизується інформація за видами податків.

Тема: Облік персоналу і розрахунків з оплати праці.

1. Облік особового складу підприємства.
2. Облік використання робочого часу.
3. Облік виробітку робітників.
4. Техніка підрахунку заробітної плати.
5. Облік утримань із заробітної плати.
6. Аналітичний та синтетичний облік розрахунків з оплати праці.
7. Облік розрахунків за страхуванням.

1. Облік особового складу підприємства

Особовий склад – це працівники, які заключили, трудовий договір з власником або керівником підприємства.

Трудовий договір – це угода між працівником і власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з дотриманням внутрішнього трудового розпорядку, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором та угодою сторін.

Після укладання трудового договору працівник зараховується до штату підприємства і повинен виконувати правила внутрішнього трудового розпорядку.

Облік особового складу працівників ведеться відділом кадрів підприємства на підставі таких первинних документів, затверджених наказом Міністерства статистики України від 22.05.1996 № 144:

1) П-1 Наказ (розпорядження) про приймання на роботу;
2) П-2 Особова картка;
3) П-3 Алфавітна картка;
4) П-4 Особова картка фахівця з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські і технологічні роботи;
5) П-5 Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу;

6) П-6 Наказ (розпорядження) про надання відпустки;
7) П-7 Список №_____ про надання відпустки;
8) П-8 Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту);
9) П-12 Табель обліку робочого часу і розрахунку заробітної плати;
10) П-13, П-14 Табель обліку використання робочого часу;
11) П-15 Список осіб, які працювали в понаднормовий час;
12) П-16 Листок обліку простоїв.

2. Облік використання робочого часу

Щомісяця відділом кадрів, керівництвом виробничих підрозділів чи спеціально уповноваженими особами – табельниками на всіх працівників заповнюється *табель обліку використання робочого часу,* в якому вказується кількість відпрацьованих і невідпрацьованих годин. За відсутності працівника на роботі в табель записуються причини спеціальними кодами (наприклад, В – відрядження, Л – через втрату працездатності та ін.). У кінці місяця табель передається в бухгалтерію для нарахування заробітної плати та виплат за невідпрацьований час.

Способи заповнення табеля:

1) суцільного заповнення – по кожному працівникові за кожен робочий день роблять відмітку про відпрацьований і невідпрацьований час. Кожна клітинка є заповненою.
2) за відхиленнями – відмітки лише при наявності відхилень у використанні робочого часу, а клітинки за день, коли відпрацьовані всі години, залишаються незмінними.

Дані табеля підраховуються 2 рази в місяць – за 1-шу половину включаючи 15-те число – кількість відпрацьованих днів і годин і в цілому за місяць – кількість відпрацьованих днів, годин, кількість невідпрацьованих годин, в тому числі за причинами.

3. Облік виробітку робітників

В індивідуальних і дрібносерійних виробництвах для обліку виробітку широко застосовується система нарядів. У залежності від виду наряду підрозділяються на індивідуальні (для одного робітника) і бригадні, а по терміну дії – на зміну чи більш тривалий період у межах місяця.

У серійних виробництвах, де тривалість обробки деталей не перевищує одну зміну, застосовується рапорт про вироблення і підрахунку заробітку групи робітників. У ньому відзначають виробіток кожного робітника за зміну.

Більш раціональним є облік виробітку на основі системи маршрутних листів, застосування яких можливо не тільки в серійному, але й в індивідуальному і дрібносерійному виробництвах. Маршрутний лист виписується на партію деталей і супроводжує її по всьому технологічному процесу обробки, починаючи з першої операції і закінчуючи останньою. Це дозволяє використовувати маршрутні листи для контролю за рухом деталей у виробництві, дотриманням послідовності технологічного процесу і виробітку.

У масово-поточному виробництві різних галузей промисловості на поточних лініях з нерегламентованим режимом роботи широко застосовується облік за результатами приймання продукції на кінцевій операції. Основною умовою для застосування даної системи є створення виробничих бригад, у яких виконувані технологічні операції закріплюються за конкретними робітниками і визначеним устаткуванням. Робота бригади виконується за єдиним нарядом. Загальна сума заробітку бригади розподіляється між її членами пропорційно відпрацьованому часу і розрядам робітників.

На основі даних первинних документів по обліку виробітку розраховують % виконання норми виробітку – способами:

1) шляхом відношення фактичної виробленої продукції до кількості продукції за нормою (планом);

2) шляхом відношення затрат часу за нормою до фактичного затраченого часу (найпоширеніший);

3) шляхом відношення заробітної плати за розцінкою до заробітної плати за тарифною ставкою (найменше використовується).

Дані про % виконання норми виробітку – для розрахунку премії робітникам-підрядникам.

4. Техніка підрахунку заробітної плати

Заробітна плата за відпрацьований час нараховується всім категоріям працівників. Щоб нарахувати заробіток робітникам, достатньо знати фактично відпрацьований час (за табелем) і тарифну ставку (рис. 1):

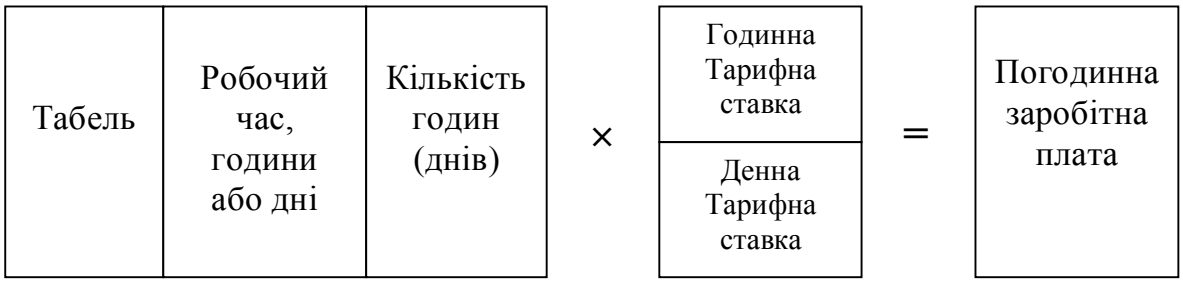


Рис. 1. Розрахунок заробітної плати
за простої погодинної оплати праці

Працівникам може встановлюватися штатним розкладом, контрактом чи наказом керівника підприємства місячний оклад. Тоді заробіток визначається виходячи з розміру окладу та фактично відпрацьованих днів.

При відрядній формі оплати праці здійснюється вимірювання і визначається обсяг виконаних робіт у натуральному виразі кожним працівником. Для цього використовують такі первинні документи: наряди на відрядну роботу, маршрутні листи (карти), рапорт про виробіток, відомість обліку виробітку тощо. Нарахування заробітку при прямій відрядній оплаті праці здійснюється за схемою:

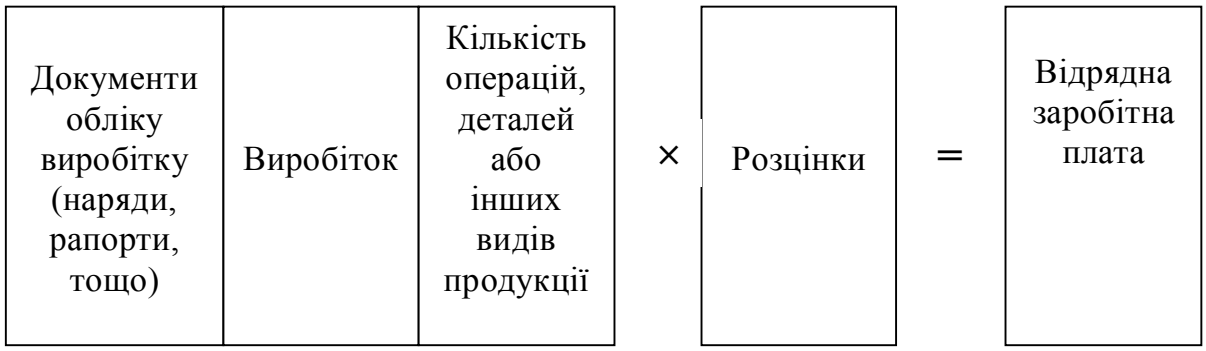


Рис. 2. Нарахування заробітної плати
за прямої відрядної оплати праці

Оплата і доплата за відхилення від нормальних умов роботу здійснюється у відповідності до кодексу України “Про працю”.

Надання відпусток регулюється Законом України “Про відпустки”, згідно з яким право на відпустки мають громадяни України, що перебувають у трудових відносинах з підприємствами, а також працюють за трудовою угодою у фізичної особи, іноземні громадяни та особи без громадянства, які працюють в Україні.

Виходячи з затвердженого Порядку розрахунку середньої заробітної плати, при нарахуванні оплати за час чергової та додаткової відпусток у календарних днях, за час відпустки в зв'язку з навчанням без відриву від виробництва, наданих у календарних днях, виходять із сумарного заробітку **за останні перед наданням відпустки 12 місяців** (чи менший фактично відпрацьований період).

Шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців (чи менший фактично відпрацьований період) на відповідну кількість календарних днів року (чи менший відпрацьований період), за винятком святкових і неробочих днів, установлених законодавством, і множенням на кількість календарних днів відпустки – визначають заробітну плату за час відпустки.

$$B = (\frac{M}{365 - C}) \times T,$$

де В – сума відпускних;

М – сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців;

365 – кількість днів у році;

С – число святкових і неробочих днів, передбачених законодавством;

Т – тривалість відпустки в календарних днях

У всіх інших випадках збереження середньої заробітної плати, крім розрахунку відпускних, середньомісячна заробітна плата обчислюється, виходячи з виплат за останні 2 календарні місяці роботи.

Нарахування виплат, що обчислюються із середньої заробітної плати за останні два місяці роботи, провадяться шляхом множення середньоденного (годинного) заробітку на число робочих днів/годин, а у випадках, передбачених чинним законодавством, календарних днів, які мають бути оплачені за середнім заробітком. Середньоденна (годинна) заробітна плата визначається діленням заробітної плати за фактично відпрацьовані протягом двох місяців робочі (календарні) дні на число відпрацьованих робочих днів (годин), а у випадках, передбачених чинним законодавством, – на число календарних днів за цей період.

У разі коли середня місячна заробітна плата визначена законодавством як розрахункова величина для нарахування виплат і допомоги, вона обчислюється шляхом множення середньоденної заробітної плати, розрахованої згідно з абзацом першим цього пункту, на середньомісячне число робочих днів у розрахунковому періоді.

Середньомісячне число робочих днів розраховується діленням на 2 сумарного числа робочих днів за останні два календарні місяці згідно з графіком роботи підприємства, установи, організації, встановленим з дотриманням вимог законодавства.

Підставою для оплати днів тимчасової непрацездатності є виданий в установленому порядку листок непрацездатності.

Згідно чинного законодавства (**Порядок** оплати перших п’яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов’язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства, установи, організації, ***затверджений постановою КМУ від 6 травня 2001р. № 439)*** перші 5 днів непрацездатності оплачує підприємство за рахунок власних коштів, понад 5 днів – оплата здійснюється за рахунок коштів Фонду соціального страхування.

Розрахунок оплати днів тимчасової непрацездатності проводять згідно Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов’язковим державним соціальним страхуванням.

Розрахунковим періодом для застрахованих осіб (включаючи осіб, які працюють неповний робочий день (робочий тиждень), робота яких пов'язана із сезонним характером виробництва, та добровільно застрахованих осіб) є останні 6 календарних місяців (з 1 до 1 числа), що передують місяцю, в якому настав страховий випадок.

Дні тимчасової непрацездатності застрахованій особі оплачуються залежно від страхового стажу в розмірах:

- ***60 відсотків середньої заробітної плати*** – особі, яка має страховий стаж до п’яти років;
- ***80 відсотків середньої заробітної плати*** – особі, яка має страховий стаж від п’яти до восьми років;
- 100 відсотків середньої заробітної плати – особі, яка має страховий стаж понад вісім років;
- 100 відсотків середньої заробітної плати – особам, віднесеним до 1-4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; ветеранам війни та особам, на яких поширюється чинність Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту».

У повному обсязі виплачуються також лікарняні, пов'язані з нещасними випадками на виробництві.

5. Облік утримань із заробітної плати

Із сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, осіб, що працюють на підприємстві за трудовими угодами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюються різноманітні утримання. Вони поділяються на:

Всі утримання із заробітної плати:

- обов'язкові- єдиний соціальний внесок – 3,6 % від доходу (2 % від лікарняних);
- необов'язкові – суд або керівник, кредит, профспілкові внески

Максимальна сума заходу, з якою утримуються страхові внески = 15 розмірів прожиткового мінімуму;

Податок з доходів фізичних осіб – ЗУ "Про податок з доходів з фізичних осіб" від 22.05.03. Сума податку визначається за ставкою від оподаткованого доходу в розмірі 15% з 2007р. Оподаткований дохід =нарахована сума заробітної плати мінус єдиний соціальний внесок.

При утриманні податку може надаватися соціальна пільга – ..... соціальна пільга встановлюється у % до мінімальної заробітної плати, яка діяла на початку звітного року.

6. Аналітичний та синтетичний облік розрахунків з оплати праці.

Усі первинні документи з обліку виробітку і заробітної плати підрозділи і служби у встановлений термін здають у бухгалтерію для їхньої перевірки й обробки. Оброблені документи групують за табельними номерами працюючих і використовують для складання **розрахунково-платіжних відомостей (ф. № П-49).**

Підставою для складання розрахунково-платіжних відомостей служать:

- табель використання робочого часу;

- накопичувальні картки заробітної плати (для робітників-відрядників);
- довідки розрахунки бухгалтерії (по усіх видах додаткової заробітної плати посібника по тимчасовій непрацездатності);
- розрахункові відомості за минулий місяць (для розрахунку сум утримань прибуткового податку з доходів громадян);
- рішення судових органів (на утримання по виконавчих листах);
- заяви працівників на різні види перерахувань;
- платіжні відомості (на раніше виданий аванс за першу половину місяця) і ін.

На багатьох підприємствах замість розрахунково-платіжних відомостей, як єдиних документів, складають окремо **розрахункові відомості (ф. № П-50),** у яких міститься повний розрахунок належної заробітної плати й утримань з неї, і окремо **платіжні відомості (ф. №.П-53),** які використовують лише для виплати заробітної плати.

На платіжних відомостях повинен бути дозвільний напис про видачу коштів, підписаний керівником підприємства і головним бухгалтером, із указівкою суми і терміну виплати (як правило, протягом 3-х робітників днів, включаючи день одержання грошей у банку).

Останнім часом на території України набули широкого поширення різні платіжні системи, за допомогою яких можна проводити розрахунки, зокрема, розрахунки із зарплати можна проводити за допомогою платіжних карток.

7. Облік розрахунків за страхуванням

Відповідно до статті 46 Конституції України громадяни мають право на соціальний захист, суть якого полягає у забезпеченні певними коштами для прожиття у разі повної, часткової чи тимчасової непрацездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від громадян обставин, у старості та в інших випадках, передбачених законами.

Право на соціальний захист гарантується загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок: підприємств, установ і організацій; державного бюджету; страхових внесків громадян; інших джерел соціального забезпечення.

Основними законодавчими актами, що визначають розміри і порядок відрахувань на соціальні заходи є:

- Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР
- **Закон України** від 9 липня 2003 року № 1058-ІУ «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»
- Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.1997р.
- Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням» від 18.01.2001р.
- Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 02.03.2000р.
- Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23.09.1999р.
- Закон України «Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 22.02.2001р.
- Порядок визначення страхових тарифів для підприємств, установ та організацій на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, затверджено постановою КМУ від 13.09.2000р., № 1423.

Загальнообов'язкове державне страхування включає:

1. Пенсійне страхування.

2. Страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням і похованням.
3. Страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності.
4. Страхування на випадок безробіття.
5. Медичне страхування.
6. Інші види страхування, передбачені законами України.

Основним джерелом засобів загальнообов'язкового державного соціального страхування є внески роботодавців і застрахованих осіб.

На суми заробітної плати, які нараховують працівникам підприємства, державою встановлені обов’язкові відрахування, які підприємство перераховує органам соціального забезпечення для створення відповідних фондів.

Розміри внесків до даних фондів в залежності від його виду щорічно установлюються Верховною Радою України у відсотках до заробітної плати.

Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і профзахворювань сплачує винятково роботодавець.

Тема . Технологія складання фінансової звітності.

1. Порядок формування звітності підприємства відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.
2. Характеристика звітної форми 1 Баланс.
3. Характеристика звітної форми 2 «Звіт про фінансові результати»
4. Характеристика звітної форми 3 «Звіт про рух грошових коштів»
5. Характеристика звітної форми 4 «Звіт про власний капітал»

1. ***Порядок формування звітності підприємства відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.***

Бухгалтерська звітність - звітність, що складається на основ даних бухгалтерського обліку для задоволення інформаційних нестатків визначених користувачів.

Фінансова звітність - це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий положень, результатах діяльності і русі коштів підприємства за звітний період. Вона повинна забезпечити інформаційні потреби користувачів відносно:

- придбання, продажі і володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості керування;
- оцінки здатності підприємства вчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- інших рішень.

Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, що не можуть вимагати звітів, складених з обліком їхніх конкретних інформаційних потреб.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в Україні 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" основною вимогою, пропонованим до представлення інформації у фінансових звітах, є правдиве відображення діяльності підприємства. Необхідною умовою такого відображення є забезпечення якісної характеристики інформації: вірогідність, дохідливість, доречність і порівнянність.

Вірогідність інформації означає, що вона не містить помилок і упереджених суджень. Показники звітності повинні бути об'єктивними, обґрунтовані перевіреними даними поточного обліку і підтверджені відповідними документами.

Дохідливість — інформація, що приводиться у фінансових звітах, повинна бути дохідливої, розрахована на розуміння й однозначне тлумачення її ко-

ристувачами за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені в сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність повинна цілком висвітлювати всі напрямки діяльності підприємства і разом з тим містити тільки *доречну інформацію,* що впливає на прийняття рішень користувачами, дає можливість вчасно оцінити минулі, дійсні і майбутні події, підтвердити і скорегувати їхньої оцінки, зроблені в минулому.

що підлягає розкриттю, а також інформація, що не приведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язкової по відповідним положеннях (стандартам) чи ж утримуючий додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості і доречності, приводиться в примітках до фінансових звітів.

Порівнянність інформації характеризує можливість користувачам звітності порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств. Таке порівняння дозволяє оцінити динаміку розвитку підприємства, визначити його місце на ринку.

Передумовами порівнянності є приведення відповідної інформації попереднього періоду і розкриття інформації про облікову політику підприємства і її змін. Для забезпечення порівнянності в кожнім фінансовому звіті необхідно приводити всю числову інформацію за попередній період способом, що дозволяє зіставити її з даними за звітний період. Якщо, наприклад, класифікація статей у фінансових звітах змінилася, то відповідні суми за попередній період необхідно перекваліфікувати для забезпечення їхньої порівнянності зі звітним періодом. При цьому в примітках до фінансових звітів варто пояснити характер будь-якої перекваліфікації, указати її суму і причину.

Інформація, приведена у фінансових звітах, повинна не тільки відбивати результати попередньої діяльності, але і бути корисної *для прогнозування розвитку діяльності підприємства* в наступні періоди.

Так, інформація про фінансовий стан підприємства в звітному періоді використовується для прогнозування його фінансового стану, результатів діяльності і платоспроможності в майбутніх періодах. Аналітичні потреби користувачів задовольняються завдяки відповідній структурі фінансових звітів, а також надання порівнянної інформації за звітний і попередні періоди.

Невід'ємною умовою корисності фінансової звітності є *своєчасність її складання і представлення.* Найбільш достовірна інформація утрачає своє значення, якщо вона представлена користувачам несвоєчасно. Тому фінансові звіти повинні представлятися користувачам у терміни, що забезпечують їхнє ефективне використання. Зайва деталізація ускладнює складання звітності і її аналіз, використання в керуванні. Тому державним і суспільним органам забороняється вимагати, а підлеглим

підприємствам представляти звітність по незатверджених формах.

2. Характеристика звітної форми 1 Баланс.

Бухгалтерський баланс – це спосіб узагальненого відображення в грошовій оцінці стану господарських засобів та джерел їх утворення на певну дату у формі звітної таблиці, складеної бухгалтером для внутрішніх та зовнішніх користувачів з метою прийняття ними управлінських та інвестиційних рішень.

Баланс поділяється на дві рівновеликі сукупності показників:

1) активів; 2) пасивів.

Він містить інформацію про фінансовий стан підприємства на даний момент часу. Ліва сторона балансу (актив) відображає ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до надходження економічних вигод у майбутньому, а права (пасив) – зобов'язання підприємства, тобто його заборгованість, яка виникла внаслідок минулих подій, використання яких, як очікується призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

З вищевказаного випливає, що засоби підприємства завжди дорівнюють сумі його зобов'язань та капіталу, і ми одержуємо балансове рівняння:

Засоби = зобов'язання + капітал

Цей принцип також називається принципом двосторонності, що передбачає рівність двох сторін між собою завжди.

Принцип двосторонності є одним із перших фундаментальних принципів бухгалтерського обліку. Він формулюється у вигляді рівняння і пов'язує між собою три поняття: засоби, зобов'язання та капітал.

<u>Особливостями, балансу у Україні є:</u>

1. Бухгалтерський баланс складається за формулою встановленою Міністерством фінансів України;
2. У Бухгалтерському балансі порівнюються дані на початок і кінець звітного періоду;
3. Статті балансу групуються за певною ознакою;
4. Не допускається взаємне погашення активів і пасивів балансу;
5. Статті балансу відображають дані бухгалтерського обліку, відповідно що фактичної наявності за результатами інвентаризації;

Оцінка статей здійснюється відповідно до положень Національних облікових стандартів

Особливістю групування статей Балансу є їх тісний зв'язок з Планом рахунків (рис.). Інформація для складання бухгалтерського балансу - це сальдо рахунків, як правило, на останній день звітного періоду. Разом з тим, слід відмітити, що у чинній формі Балансу відсутніми є коди рахунків, що, на нашу думку, є не зовсім зручним. У формі Балансу, яка існувала до 1.01.2000 р. коди рахунків зазначались у дужках, що було доречним і зручним для працівників бухгалтерії. Водночас, позитивним є те, що структура діючого Плану рахунків максимально орієнтована на потреби складання фінансової звітності, тому у ньому виділені балансові рахунки (класи 1–6) та номінальні або транзитні рахунки (класів 7–9).

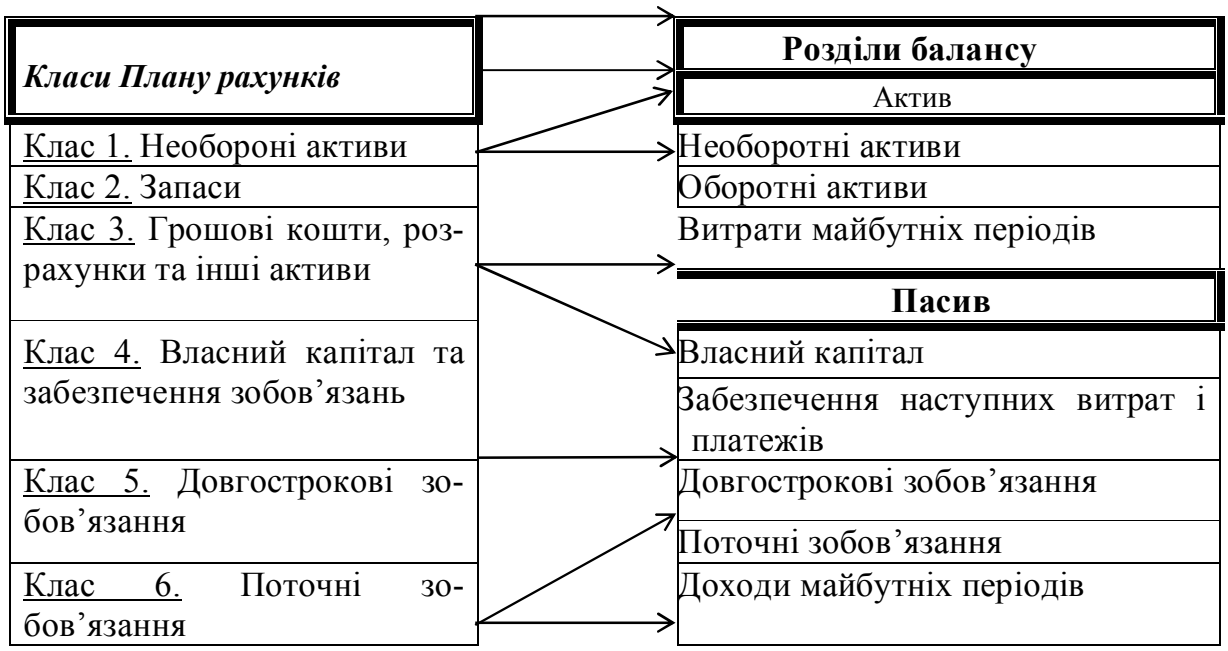


Рис. . Зв'язок між рахунками та розділами балансу

Балансові рахунки згруповані таким чином, щоб їх залишки (сальдо) відповідали статтям Балансу. При цьому рахунки об'єднані в окремі класи відповідно до розділів активу і пасиву Балансу, а саме: показники активу формують на основі рахунків класів 1–3, а пасиву балансу – на підставі рахунків класів 4–6. При цьому Баланс складають шляхом перенесення сальдо цих рахунків на відповідні статті балансу, які, як правило, відповідають назвам тих рахунків, залишки за якими на них відображають.

При заповненні статей балансу підприємства за звітний період слід забезпечити відповідність показників вступного сальдо на початок року трансформаціям, що мали місце. Вступне сальдо статей балансу на початок року являє собою сальдо статей балансу на кінець попереднього року за даними затвердженого річного звіту.

Перед складанням річного Балансу ретельно перевіряють всі показники. При цьому обов'язковою умовою його складання є проведення інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів, сум дебіторської і кредиторської заборгованості, які будуть відображені за відповідними балансовими статтями. Згідно з ЗУ " Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні "таку інвентаризацію проводять наприкінці звітного року. Відповідна норма Закону прямо вказує на обов'язковість проведення такої інвентаризації: "Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан та оцінка".

3. Характеристика звітної форми 2 «Звіт про фінансові результати»

Звіт про фінансові результати – це звіт про доходи, витрати, фінансові результати підприємства.

Форма і зміст Звіту про фінансові результати визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати". Вимоги П(С)БО 3 стосуються підприємств організацій, установ та інших юридичних осіб (далі – підприємств) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ). Особливості складання консолідованого звіту про фінансові результати визначаються П(С)БО 20. Суб'єкти малого підприємництва складають такий Звіт за спрощеною формою відповідно до П(С)БО 25. Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів, кожен з яких розкриває певний аспект доходів, витрат і фінансових результатів підприємства (табл. 1).

Таблиця 1.

Структура звіту про фінансові результати

	Розділи	**Призначення**	**Види підприємств, які надають**
Звіт про фінансові результати	**1. Фінансові результати**	Визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду	Усі (крім кредитних та бюджетних)
	2. Елементи операційних витрат	Класифікація операційних витрат звітного періоду за економічними елементами	Усі (крім кредитних та бюджетних)
	3. Розрахунок показників прибутковості акцій	Інформація про прибуток та дивіденди на одну просту акцію, яка знаходилась в обігу	Тільки АТ

3. Етапи заповнення розділів Звіту про фінансові результати:

3.1. Заповнення Розділу 1.

Розділ 1 Звіту про фінансові результати надає інформацію про доходи і витрати з точки зору власника підприємства, який розглядає прибуток як джерело виплат власникам (нарахування і сплати дивідендів тощо), створення резервного капіталу або збільшення статутного. Розділ 1 Звіту про фінансові результати призначений для визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду. Із цією метою у формі Звіту передбачається послідовне зіставлення його статей. Це досягається використанням класифікації доходів і витрат за видами діяльності і функціями. Кожна стаття базується на даних певного рахунку(субрахунку) доходів (класу 7) і витрат (класу 9 або 8) (табл. .).

Таблиця

Техніка складання розділу І ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	Підстава для заповнення	
		У разі використання рахунків витрат класу 8	У разі використання рахунків витрат
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	Обороти за субрахунками: Кт701	
		К-т 702	
		К-т 703	
Податок на додану вартість	015	Обороти за рахунками (субрахунками) Д-т 701, 702, 703 К-т 64	
Акцизний збір	020	Д-т 701, 702, 703 К-т 64, 65	
	025	Д-т 701,702, 703 Кт 64 – Д-т 791 К-т 704	
Інші вирахування з доходу	030		
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	Рядок 010 – рядки 015, 020, 025, 030 або Д-т 70 К-т 791	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	Обороти Д-т 791 К-т 26 Д-т 791 К-т 28 Д-т 791 К-т 23	Субрахунки 901 902 903
Валовий прибуток збиток	050	Рядок 035 – рядок 040	
	055		
Інші операційні доходи	060	Д-т 71 К-т 791	
		Обороти	Рахунки
Адміністративні витрати	070	Д-т 791 К-т 80-84	92
Витрати на збут	080	Д-т 791 К-т 80-84	93
Інші операційні витрати	090	Д-т 791 К-т 80-84	94
Фінансові результати від операційної діяльності: прибуток збиток	100	Субрахунок 791 або рядок 050 (055) +(-) рядки 060, 070, 080, 090	
	105		
Дохід від участі в капіталі	110	Обороти: Д-т 72 К-т 79	
Інші фінансові доходи	120	Д-т 73 К-т 441 Д-т 74 К-т 441	
Інші доходи	130		
Фінансові витрати	140	Д-т 792 К-т 85	Д-т 792 К-т 95

Втрати від участі в капіталі	150	Д-т 792 К-т 85	Д-т 792 К-т 96
Інші витрати	160	Д-т 792 К-т 85	Д-т 792 К-т 97
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: прибуток	170	Рядок 100 (105) +(-) рядки 110, 120, 130, 140,150, 160	
збиток	175		
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	Д-т 79 К-т 85	Д-т 79 К-т 981
Фінансові результати від звичайної діяльності: прибуток	190	Обороти за субрахунками: Д-т 791, 792, 793 К-т 441	
збиток	195	Д-т 442 К-т 791,792, 793 або рядок 170 (175) - рядок 180	
Надзвичайні доходи витрати	200	Д-т 75 К-т 794	
	205	Д-т 794 К-т 85	Рахунок 99
Податки з надзвичайного прибутку	210	Д-т 794 К-т 85	Субрахунок 982
ЧИСТИЙ: прибуток	220	Обороти Дт 79 - Кт 441 Дт 442 - Кт 79 або рядок 190 (195) +(-) рядки 200, 205, 210	
(збиток)	225		

3. Характеристика звітної форми 3 «Звіт про рух грошових коштів»

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 у розрізі окремих статей. Зміст і форма Звіту про рух грошових коштів, загальні вимоги до розкриття його статей визначаються П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів». ***Рух грошових коштів*** – надходження та вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів. ***Грошові кошти*** – готівка, кошти на рахунках у банках і депозити на вимогу. ***Еквіваленти грошових коштів*** – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, що вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості. До еквівалентів грошових коштів належать, зокрема, вкладення в короткострокові облігації, ощадні сертифікати, розміщення грошових коштів на депозит терміном до одного року.

У Звіті наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Для визначення показника чистого руху коштів у міжнародній практиці використовують два методи: прямий і непрямий.

Методика заповнення Звіту передбачає використання обох методів, при цьому відповідно до П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" для визначення чистого руху коштів внаслідок операційної діяльності використовується непрямий метод, а для обчислення чистого руху грошових коштів від фінансової та інвестиційної діяльності – прямий.

Сутність прямого методу полягає в тому, що із показників Звіту про фінансові результати виключають негрошові доходи і витрати. Одночасно у Звіті про рух грошових коштів розгорнуто показують надходження та вибуття грошових коштів, обчислюють різницю між надходження та вибуттям, враховується рух коштів внаслідок надзвичайних подій. Лише після цього визначають чистий рух коштів.

Що стосується **непрямого методу,** то він не передбачає трансформування кожної статті Звіту про фінансові результати. Цей метод передбачає визначення чистого надходження (вибуття) внаслідок операційної діяльності шляхом послідовного коригування показника прибутку(збитку) від звичайної діяльності до оподаткування, яка відображена у Звіті про фінансові результати.

Таке коригування здійснюють з метою встановлення впливу :

- змін у складі запасів, операційної дебіторської і кредиторської заборгованості;
- доходів та витрат , не пов'язаних з рухом грошових коштів;
- прибутків (збитків), пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Послідовність складання Звіту про рух грошових коштів базується на вимогах розкриття їх руху окремо в процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

1. Визначення руху грошових коштів у результаті операційної діяльності (розділ I Звіту).
2. Визначення руху грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності (розділ II Звіту).
3. Визначення руху грошових коштів у результаті фінансової діяльності (розділ III Звіту).
4. Визначення чистого руху коштів за звітний період з урахуванням впливу курсових різниць (рядки 390 — 430 Звіту).
5. Підготовка приміток до Звіту про рух грошових коштів.

У Звіті про рух грошових коштів:

- негрошові операції (інвестиційні та фінансові) вилучаються (наприклад, конвертація облігацій у прості акції, оплата акцій необоротними активами);
- операції, що відбуваються лише всередині грошових коштів, не вважаються рухом грошових коштів (наприклад, придбання іноземної валюти з оплатою з поточного рахунка);
- за операціями, в результаті яких виникає рух грошових коштів за кількома видами діяльності, суми грошових коштів розподіляються між цими видами .діяльності (наприклад, сплата відсотків за банківськими кредитами є операційною діяльністю, а повернення основної суми цих кредитів – фінансовою).

П(С)БО 4 передбачає застосування непрямого методу визначення результату руху грошових коштів від операційної діяльності. Непрямий метод полягає в коригуванні суми прибутку (збитку) звітного періоду від операційної діяльності до оподаткування, визначеної у Звіті про фінансові результати, до суми грошових коштів, отриманих або використаних в операційній діяльності.

5.Характеристика звітної форми 4 «Звіт про власний капітал»

Зміст і форма Звіту про власний капітал, а також вимоги до розкриття інформації про власний капітал визначені П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал". Цей стандарт поширюється на підприємства, організації та інші юридичні особи всіх форм власності, крім банків та бюджетних установ. Особливості складання консолідованого Звіту про власний капітал визначається П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність". **Метою складання Звіту про власний капітал є** розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду (ПСБО 5, стаття 4).

Звіт про власний капітал умовно поділяють на три розділи, складається він з 30 рядків. Особливістю цього звіту є подання інформації у вигляді шахової таблиці, в якій у рядках наведені статті, а у графах – види власного капіталу, їх є 8 (статті розділу 1 пасиву Балансу).

І умовний розділ: статті, які повторюють розділ I пасиву Балансу на початок року. Ці значення коригують у разі зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін. Рядки 010—040 заповнюються та визна-

чаються на підставі П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності». Рядок 050 «Скоригований залишок на початок року» 050 = ряд. 010 ± (020, 030, 040).

II умовний розділ:

- переоцінка активів (ряд. 060—120). Наведені варіанти переоцінки: дооцінка, уцінка необоротних активів;
- чистий прибуток (збиток) у звітному періоді (ряд. 130);
- розподіл прибутку за напрямами (ряд. 140—170);
- внески учасників (ряд. 180—200).

III умовний розділ:

- зменшення власного капіталу з різних причин (ряд. 210—270);
- збільшення капіталу за рахунок безоплатно одержаних активів (ряд. 280).

Рядок 290 «Разом змін у капіталі» обчислюють як алгебраїчну суму рядків Звіту 060—280.

Підсумковий рядок 300 «Залишок на кінець року» дорівнює алгебраїчній сумі рядків 050 і 290 і має збігатися з підсумком розділу I пасиву Балансу на кінець звітного періоду.

Звіт про власний капітал доповнює інформацію про фінансовий стан підприємства та зміни між датами балансу, яка надана в інших звітах. Ця інформація є корисною як для власників підприємства, так і для інших користувачів фінансових звітів. Джерелами для складання Звіту про власний капітал є:

- ✓ Звіт про власний капітал за попередній звітний період;
- ✓ Баланс та аналітична інформація до нього;
- ✓ Звіт про фінансові результати;
- ✓ установчі документи та свідоцтва про реєстрацію випуску акцій;
- ✓ інші.

Для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємства повинні додавати до річного Звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

Призначення Звіту про власний капітал – розкрити структуру власного капіталу і причини (фактори), під впливом яких відбулися зміни у структурі та розмірі власного капіталу. Фактори, які впливають на розмір і структуру статутного капіталу, залежать і від організаційно-правової форми господарського товариства.

Методика складання цього звіту про Власний капітал така:

1. Фіксація величин власного капіталу та його складових на початок звітного року. Для цього використовують дані форми № 1 «Баланс» (П(С)БО 2).

Слід відзначити повну наступність змісту статей розділу I пасиву Балансу «Власний капітал» і рядків 010 «Залишок на початок року» і 300 «Залишок на кінець року».

У першому кроці суми за статтями розділу I пасиву Балансу з 1 графи на початок звітного періоду переносять у рядки «Звіту про власний капітал».

У графі 11 «Всього» після під сумування граф 3—10 по рядку 010 отримають суму залишку власного капіталу на початок року.

2. Визнання необхідності коригування залишку власного капіталу на початок року. Зміни в обліковій політиці або помилки, допущені під час складання звітності минулих років через зміну величини доходів чи витрат підприємства впливають на величину чистого прибутку. Тому по рядках 020—40 коригують лише одну складову власного капіталу — нерозподілений прибуток.

Усі інші графи по цих рядках не заповнюють (крім графи 11 «Всього»).

Підсумком дій другого кроку є заповнення рядка 050 «Скоригований залишок на початок року» як суми рядків 020—040 по кожній графі.

3. **Внесення** до Звіту сум змін **балансової вартості необоротних активів у** зв'язку з **уцінкою та дооцінкою. Ці** зміни відображають у рядках 060—120 розділу «Переоцінка активів», у графі б «Додатковий вкладений капітал».

Суму уцінки основних засобів, згідно з вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби», не відображають на рахунках капіталу, а списують на витрати звітного періоду. Якщо існує залишок, сума їхньої уцінки зменшує попередню дооцінку, і таким чином відображається у Звіті про власний капітал.

Інформація про дооцінку довгострокових фінансових інвестицій фіксується у вільному рядку 120 цього розділу Звіту. Порядок відображення дооцінки довгострокових фінансових інвестицій на рахунках капіталу буде визначено наступними П(С)БО.

По рядках 060—120 інформація розміщується лише в графі 6.

4. Відображення у Звіті про власний капітал суми чистого прибутку та напрямів його використання. Чистий прибуток (збиток) за звітний період переносять у графу 8 рядка 130 із Звіту про фінансові результати (рядок **220** або 225). У наступних статтях наводиться інформація про розподіл чистого прибутку: на сплату дивідендів, на реінвестування та здійснення відрахувань до резервного фонду. У двох останніх випадках зміни в результаті господарських операцій стосуються кількох складових власного капіталу, а тому відображаються у двох графах Звіту. При цьому в графі 8 «Нерозподілений прибуток» суми по рядках **140**—170 зазначають у дужках, тобто зі знаком «мінус».

5. Поповнення капіталу за рахунок внесків учасників. Показники статті «Внески в капітал» також заповнюються на підставі даних обліку. Внески можуть здійснюватися до статутного або пайового капіталу, якщо приймається рішення про зміну його первісного розміру, і в такому разі їх відображають у графах 3—4, якщо вони стосуються погашення заборгованості за капітал — у графі 9. В акціонерному товаристві може також виникнути емісійний дохід, який відображають у графі 5 «Додатковий вкладений капітал». Якщо йдеться про додаткові внески в капітал, вони можуть бути відображені **у** графі 6 «Інший додатковий капітал».

Таким чином, у рядку 180 можуть бути заповнені 3—6 та 11 графи, а в рядку 190 — 9 та 11 графи.

6. Вилучення капіталу. Статті розділу «Вилучення капіталу» заносять

за даними обліку у графу **10** відповідно до причини вилучення капіталу. Якщо акції (частки) були викуплені, а відтак анульовані (рядок 230), їхню суму відображають у дужках у графі 10 «Вилучений капітал» і в графах 3 або 4. Суму у графі 10 зазначають у дужках також у разі перепродажу викуплених раніше акцій (часток).

7. Виділення змін у капіталі, крім тих, які були зазначені раніше. Статті розділу «Інші зміни в капіталі» також заповнюють на підставі даних обліку. У разі списання невідшкодованих збитків за рахунок коштів резервного фонду суму зазначають у дужках у графі 7 «Резервний капітал». За безоплатного отримання активів їхню вартість відображають у складі іншого додаткового капіталу (графа **6).**

8. Визначення залишків за статтями капіталу. Всі зміни в капіталі, що відбулися протягом звітного періоду, підсумовують у рядку 290. Для його заповнення по кожній графі треба обчислити алгебраїчну суму по рядках 060-280.