

Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України  
Харківська національна академія міського господарства

*Методичні вказівки*  
для виконання практичних занять,  
самостійних робіт і курсових робіт  
з дисципліни

# *Звітність підприємств*

*(для студентів 5 курсу денної і заочної форм навчання  
спеціальності 7.03050901 та 8.03050901 “Облік і аудит”)*

Харків - ХНАМГ- 2012

Методичні вказівки для виконання практичних занять, самостійних робіт і курсових робіт з дисципліни «Звітність підприємств» (для студентів 5 курсу денної і заочної форм навчання спеціальності 7.03050901 та 8.03050901 «Облік і аудит») / Харк. нац. акад. міськ. госп-ва; уклад.: Н. І. Гордієнко. – Х.: ХНАМГ, 2012. – 144 с.

Укладач: Н. І. Гордієнко

Рецензент: проф. Н. Ф. Чечетова

Рекомендовано кафедрою обліку і аудиту,  
протокол № 4 від 30.11.2010р.

## **ВСТУП**

«Звітність підприємств» — одна зі спеціальних прикладних дисциплін у підготовці магістрів. Цю дисципліну вивчають студенти, оволодівши знаннями з таких дисциплін, як «Теорія бухгалтерського обліку», «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Бухгалтерський облік в галузях народного господарства» тощо. Вона, у свою чергу, є основою для вивчення дисциплін: «Економічний аналіз», «Аудит фінансової звітності».

Такий взаємозв'язок зазначених дисциплін дає змогу студентам закріпити вже здобуті знання й поглибити свою професійну підготовку як майбутніх фахівців з обліку й аудиту.

**Мета курсу** — вивчити склад, структуру, зміст та порядок складання й подання фінансової, податкової та статистичної звітності підприємств. Особлива увага приділяється фінансовій звітності, яка є основою створення системи розкриття інформації про результати роботи підприємств України для зовнішніх користувачів.

### **Завдання курсу**

У результаті вивчення дисципліни студенти повинні

#### **знати:**

- основні законодавчі та нормативні документи, що регламентують звітність підприємств;
- зміст, структуру і порядок складання всіх форм звітності, які подає підприємство певним користувачам;
- розуміти економічну сутність показників звітності, їх місце і роль в оцінці діяльності підприємства;

#### **уміти:**

- готувати необхідну для звітності інформацію;
- заповнювати будь-які форми звітності;
- забезпечувати достовірність їх даних і використовувати останні для прийняття відповідних управлінських рішень.

# **1. ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН ДИСЦИПЛІНИ**

## **« ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ »**

### **1.1. Зміст і програма за темами**

#### ***Тема 1. Основа побудови і загальні вимоги до звітності підприємств***

Мета і завдання звітності. Склад і структура звітності: фінансова, податкова, статистична та спеціальна. Вимоги національних стандартів до складу та елементів фінансової звітності. Якісні характеристики фінансової звітності. Принципи підготовки фінансової звітності. Розкриття інформації у фінансовій звітності. Засоби забезпечення достовірності звітних даних. Принципи побудови форм звітності. Підготовка облікових даних для складання звітності. Загальні положення щодо порядку заповнення звітних форм. Порядок подання та оприлюднення звітності підприємств.

#### ***Тема 2. Баланс підприємства***

Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Баланс». Принципи побудови та структурування балансу. Аналітичні можливості балансу. Побудова і зміст чинної форми балансу. Визнання статей балансу. Характеристика розділів і статей балансу. Загальні принципи оцінки статей балансу. Узгодженість нового плану рахунків зі статтями активу і пасиву балансу. Особливості оцінки та відображення в балансі необоротних і оборотних активів, власного капіталу, довгострокових і поточних зобов'язань. Загальна характеристика пасиву балансу. Підготовка облікових даних для складання балансу, методика і техніка заповнення форми балансу.

#### ***Тема 3. Звіт про фінансові результати***

Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Звіт про фінансові результати». Структура і зміст звіту. Принципи визнання доходів і витрат. Класифікація доходів і витрат у звіті про фінансові результати. Джерела даних для складання звіту. Визначення показника виручки (доходу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) залежно від виду діяльності. Порядок визначення показників податку на додану вартість, суми акцизних зборів та інших відрахувань з доходу. Визначення собівартості реалізованої продукції та

узгодження знайдених показників з даними відповідних декларацій і розрахунків. Розрахунок валового прибутку (збитку). Визначення фінансових результатів від операційної діяльності. Розрахунок фінансових результатів від звичайної діяльності. Поняття про надзвичайні доходи і витрати. Визначення чистого прибутку (збитку) підприємства. Склад і структура елементів операційних витрат. Показники прибутковості акцій і порядок їх розрахунку.

Удосконалення інформаційної бази для складання звіту про фінансові результати. Аналітичні можливості звіту про фінансові результати та їх використання. Узгодженість статей (показників) звіту про фінансові результати з новим планом рахунків.

#### ***Тема 4. Звіт про рух грошових коштів***

Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Звіт про рух грошових коштів». Призначення, структура і зміст звіту про рух грошових коштів. Джерела інформації для складання звіту. Методи складання звіту (прямий і непрямий). Порядок визначення даних про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності в разі застосування прямого і непрямого методів.

Порядок визначення даних про рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності.

Порядок виявлення грошових коштів у результаті фінансової діяльності. Розрахунок зміни обсягу (розміру) грошових коштів за звітний період. Узгодження показників звіту з балансом. Розкриття інформації про рух грошових коштів у примітках до фінансової звітності.

#### ***Тема 5. Звіт про власний капітал***

Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Звіт про власний капітал». Складники власного капіталу. Зміст статей про власний капітал. Порядок складання звіту про власний капітал. Особливості формування звітних даних про зміни статутного капіталу, додатково вкладеного капіталу, резервного капіталу. Розкриття інформації про зміни у власному капіталі у примітках до бухгалтерських звітів.

### ***Тема 6. Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах***

Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках. Зміни в обліковій політиці. Події після дати балансу. Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів.

### ***Тема 7. Зведена і консолідована фінансова звітність***

Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Консолідована фінансова звітність». Порядок складання консолідованої фінансової звітності. Розкриття інформації про складання консолідованої фінансової звітності у примітках до звітності. Відбиття об'єднання підприємств у фінансовій звітності. Загальні положення П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Особливості складання зведеної звітності міністерств і відомств.

### ***Тема 8. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва***

Склад суб'єктів малого підприємництва. Структура і зміст фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва. Відмінності структури і змісту балансу за формою № 1-м від звичайного балансу. Відмінності структури і змісту звіту про фінансові результати за формою № 2-м від звичайного звіту. Порядок формування даних для складання балансу за формою № 1-м і звіту про фінансові результати за формою № 2-м. Алгоритм визначення чистого прибутку (збитку) суб'єкта малого підприємництва.

### ***Тема 9. Податкова звітність***

Склад податкової звітності, правила та періодичність її подання. Структура та зміст Декларації про прибуток підприємства. Порядок складання декларації та джерела інформації.

Структура та зміст Податкової декларації з податку на додану вартість. Порядок складання декларації та джерела інформації. Особливості побудови і подання Податкової декларації з ПДВ за спрощеною формою. Правила складання і подання Довідки про суми виплачених доходів і утриманих з них податків фізичних осіб за формою № 8 — ДР. Інші форми податкової звітності.

Особливості податкової звітності підприємств, які сплачують єдиний податок.

### ***Тема 10. Статистична та спеціальна звітність***

Склад статистичної звітності, правила та періодичність її подання. Статистична звітність щодо продукції, її зміст, джерела інформації і порядок подання. Статистична звітність щодо праці, її зміст, джерела інформації і порядок подання. Статистична звітність щодо фінансів підприємства, її зміст, джерела і порядок подання. Статистична звітність щодо зовнішньоторговельної діяльності підприємства, її зміст, джерела і порядок подання. Звітність про відрахування на соціальні потреби.

## ***2. ПРАКТИЧНІ ЗАНЯТТЯ ТА МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ ДО ЇХ ПІДГОТОВКИ***

### **2.1. Практичні заняття**

Практичне заняття є однією із форм навчального заняття, на якому викладач організовує детальний розгляд студентами окремих теоретичних положень навчальної дисципліни та формує вміння і навички їх практичного застосування завдяки індивідуальному виконанню студентом відповідно сформульованих завдань. Основна мета практичного заняття полягає в розширенні, поглибленні та деталізації теоретичних знань, отриманих студентами на лекціях, в процесі самостійної роботи і спрямувати їх на підвищення рівня засвоєння навчального матеріалу, прищеплення вмінь і навичок, розвиток наукового мислення та усного мовлення студентів.

Практичне заняття включає проведення попереднього контролю знань, вмінь і навичок студентів, постановку загальної проблеми викладачем та її обговорення за участю студентів, розв'язування задач з їх обговоренням, розв'язування контрольних задач, їх перевірку, оцінювання.

Оцінки, отримані студентом за окремі практичні заняття враховуються при виставленні поточної модульної оцінки з цієї навчальної дисципліни.

Таблиця 2.1 - Перелік тем практичних занять (денна форма навчання)

<b>Модуль</b>	<b>Теми практичних занять</b>	<b>Години</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
<b>ЗМ 1.1</b> <b>Баланс підприємства.</b> <b>Звіт про фінансові результати.</b>	1. Мета і завдання, склад і структура звітності	2
	2. Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Баланс»	2
	3. Особливості оцінювання та відображення в балансі необоротних і оборотних активів, власного капіталу, довгострокових і поточних зобов'язань	4
	4. Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Звіт про фінансові результати»	2
	5. Склад і структура елементів операційних витрат. Показники прибутковості акцій і порядок їх розрахунку.	2
<b>ЗМ 1.2</b> <b>Звіт про рух грошових коштів.</b> <b>Звіт про власний капітал.</b> <b>Виправлення помилок і зміни в фінансових звітах.</b> <b>Зведена і консолідована фінансова звітність.</b> <b>Фінансовий звіт малого підприємства</b>	6. Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Звіт про рух грошових коштів»	4
	7. Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Звіт про власний капітал»	2
	8. Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	2
	9. Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Консолідована фінансова звітність»	2
	10. Склад суб'єктів малого підприємництва. Фінансовий звіт малого підприємства	2
<b>ЗМ 1.3.</b> <b>Податкова звітність.</b> <b>Статистична і спеціальна звітність</b>	11. Склад податкової звітності, правила та періодичність її подання	6
	12. Склад статистичної звітності, правила та періодичність її подання	6
<b>Разом</b>		<b>36</b>



Таблиця 2.2 - Перелік тем практичних занять (заочна форма навчання)

№ п/п	Теми практичних занять	Годин
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
1	Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Баланс».	2
2	Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Звіт про фінансові результати». Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Звіт про рух грошових коштів».	2
3	Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Звіт про власний капітал». Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».	2
4	Склад податкової звітності, правила та періодичність її подання. Склад статистичної звітності, правила та періодичність її подання.	2
	Разом	8

## 2.2. Практичне заняття за темою:

### «Мета і завдання, склад і структура звітності»

Державне регулювання фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що є обов'язковим для всіх підприємств;
- удосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- регулювання питань методології бухгалтерського обліку здійснюється Міністерством фінансів України, регулює питання методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності шляхом затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів

України організовує розробку і розгляд проектів національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996 – XIV від 16.07.1999 р. визначені основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні.

Нормативні акти Кабінету Міністрів України та інших урядових органів встановлюють принципи, які необхідно використовувати при розробці положень (стандартів) бухгалтерського обліку та рекомендацій щодо організації ведення бухгалтерського обліку.

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку з окремих тем та напрямків розкривають у вигляді понять і методів бухгалтерського обліку, правових норм, закріплених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996 – XIV від 16.07.1999 р.

Рекомендації з організації і ведення бухгалтерського обліку окремих видів активів, зобов'язань, інших господарських операцій розробляються з метою організації системи обліку з використанням прогресивних форм обліку та способів його ведення.

Порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності у банках встановлюється Національним банком України, а в бюджетних установах — Державним казначейством України.

Визначення терміну «облікова політика» подається в ст.1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV і в п.3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 (далі — П(С)БО 1): «Облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, використовуваних підприємством для складання і представлення фінансової звітності».

В обліковій політиці підприємства повинні бути відображені всі принципові питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» для складання фінансової звітності в обліковій політиці підприємства необхідно визначити межу істотності, яка для кожного підприємства може бути різною залежно від обсягів його продаж і складати, наприклад, 100, 500, 1000 грн.

Крім того, в обліковій політиці підприємства повинні бути відтворені:

1) метод вибуття запасів (із встановлених П(С)БО 9), а саме:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

Слід також визначити, що для підприємства буде вважатися одиницею запасів: їхнє найменування або однорідна група (вид);

2) методи визначення величини резерву сумнівних боргів. В обліковій політиці треба встановити, які методи розрахунку величини резерву сумнівних боргів будуть використовувати на підприємстві;

3) метод амортизації основних засобів, тобто один з наступних методів:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний;
- виробничий;

- метод нарахування амортизації основних засобів, передбачений податковим законодавством;

4) величина вартісного критерію приналежності матеріального активу до малоцінного необоротного (згідно п. 5.1 П(С)БО 7 «Основні засоби»). Крім того, необхідно вибрати метод нарахування амортизації по малоцінних необоротних активах, а саме:

- прямолінійного списання;

- виробничий;

- нарахування амортизації основних засобів, передбачений податковим законодавством;

- нарахування амортизації в першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його амортизованої вартості і залишок 50 відсотків амортизованої вартості в місяці його вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

- нарахування амортизації в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості;

5) методи амортизації і діапазон термінів корисного використання нематеріальних активів. Згідно з п. 27 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби»;

б) методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг, які згідно П(С)БО 15 «Доход» здійснюються шляхом:

- вивчення виконаних робіт;

- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, що повинні бути надані;

- визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат;

7) порядок формування резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів;

8) застосування (або незастосування) бухгалтерських рахунків класу 8 для узагальнення інформації про витрати по елементах.

Дотримуючись принципів бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності, а саме принципу послідовності, підприємствам необхідно забезпечувати постійне (щорічно) застосування обраної ними облікової політики. Зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених п. 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», а саме:

- якщо змінюються статутні вимоги;

- якщо змінюються вимоги органа, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

- якщо зміни облікової політики забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики її встановлення для:

- подій або операцій, що відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

- подій або операцій, що не відбувалися раніше.

Якщо ж суму коректування нерозподіленого прибутку на початок звітного року не можна визначити вірогідно, то облікова політика поширюється тільки на події та операції, що відбуваються після дати зміни облікової політики.

Облікова політика підприємства і її зміни повинні бути розкриті в примітках до фінансових звітів. Ця вимога ще раз вказує на важливість формування облікової політики, тому що примітки є одним з елементів фінансової звітності підприємства.

У примітках до фінансової звітності підприємство повинне висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку по окремих статтях звітності.

*Тести і завдання*

1. До складу якісних характеристик фінансової звітності не належить:

- а. Доходність.
- б. Обачність.
- в. Доречність.
- г. Зіставність.

2. За яким принципом підприємство складає фінансову звітність?

- 1. Періодичності.
- 2. Автономності.
- 3. Послідовності.
- 4. Усі наведені вище.

*3. Відображення у балансі дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів є дотримання принципу:*

- а. Послідовності.*
- б. Обачності.*
- в. Повного висвітлення.*
- г. Превалювання сутності над формою.*

*4. Якого принципу підготовки фінансової звітності дотримується підприємство, розкриваючи у примітках до фінансових звітів події після дати балансу?*

- а. Історичної собівартості.*
- б. Співвідношення витрат і вигод.*
- в. Періодичності.*
- г. Повного висвітлення.*

*5. Якому принципу підготовки фінансової звітності відповідає вимога П(С)БО 9 відображати запаси у балансі за нижчою з оцінок — собівартістю чи чистою вартістю реалізації?*

- а. Нарахування.*
- б. Безперервності діяльності.*
- в. Обачності.*
- г. Зрозумілості.*

*5. За яким принципом підготовки фінансової звітності оцінка активів у балансі здійснюється переважно на підставі витрат на їх придбання або виробництво?*

- а. Нарахування і відповідальності доходів і витрат.*
- б. Історичної (фактичної) собівартості.*
- в. Превалювання змісту над формою.*
- г. Обачності.*

## **2.3. Практичні заняття з теми: «Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Баланс». Особливості оцінювання та відображення в балансі необоротних і оборотних активів, власного капіталу, довгострокових і поточних зобов'язань».**

### **2.3.1 Фінансові інвестиції**

*Фінансові інвестиції* — активи, які утримує підприємство з метою збільшення прибутку (у вигляді відсотків і дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора.

*Довгострокові фінансові інвестиції* — фінансові інвестиції на період більше одного року, а також всі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який час.

*Поточні фінансові інвестиції* — інвестиції підприємство утримає на строк, що перевищує один рік і які можуть бути вільно реалізовані в будь-який час (крім інвестицій, що є еквівалентами грошових коштів).

*Зменшення корисності* — витрата економічної вигоди в сумі перевищення балансової вартості інвестиції над сумою, яку підприємство очікує отримати за час утримання інвестиції;

*Амортизаційна собівартість фінансової інвестиції* — собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

*Дисконт* — сума перевищення вартості погашення боргових цінних паперів над їх собівартістю.

*Премія* — сума перевищення собівартості боргових цінних паперів над вартістю їх погашення.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції визначаються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Довгострокові фінансові інвестиції обліковуються на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», на якому узагальнюється інформація про

наявність і рух довгострокових фінансових інвестицій в інші підприємства у вигляді цінних паперів, внесків до статутних фондів, облігацій державних і місцевих позик

Поточні фінансові інвестиції обліковуються на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції», де фіксується наявність і рух поточних фінансових інвестицій і еквівалентів грошових коштів.

В обліку розділяють підприємства залежно від рівня впливу інвестора на це підприємство:

- асоційоване підприємство — підприємство, в якому інвестору належить контрольний пакет (більше 20%) акцій (голосів) і воно не є дочірнім або спільним;

дочірні підприємства — підприємство знаходиться під вирішальним впливом на фінансову, господарську і комерційну політику (під контролем) материнського (холдингового) підприємства;

спільна діяльність — це господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Фінансові інвестиції первісно відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю придбання. Собівартість фінансових інвестицій складається з:

— ціни придбання;

— витрат, зв'язаних з придбанням (податки, збори, обов'язкові платежі, мито, комісійні винагороди, інші витрати, пов'язані з придбанням інвестиції).

Якщо фінансові інвестиції придбані за гроші, то собівартість фінансових інвестицій складається зі сплачених грошових коштів та витрат, які зв'язані з придбанням. При придбанні фінансових інвестицій шляхом обміну на цінні папери власної емісії собівартість фінансових інвестицій складається із справедливої вартості цінних паперів та витрат, які пов'язані з її придбанням. Якщо фінансові інвестиції придбані шляхом обміну на інші активи, собівартість фінансових інвестицій складається зі справедливої вартості переданих активів та витрат, які пов'язані з їх придбанням.

Визначення справедливої вартості наведено в п. 4 П(С)БО 19, відповідно



до якого сума, за якою може відбуватися обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Відносно до цінних паперів справедлива вартість являє собою поточну ринкову вартість на фондовому ринку, а за її відсутності – експертну оцінку. Підтвердженням справедливої вартості власних цінних паперів може бути виписка зі звіту біржі про ціну такого цінного паперу.

Аналогічний підхід застосовують до первісної оцінки фінансових інвестицій, придбаних шляхом обміну на інші активи, коли собівартість фінансових інвестицій дорівнює справедливій вартості цих активів.

На кожну дату балансу фінансові інвестиції відображають з використанням таких оцінок:

- за справедливою вартістю;
- за собівартістю з урахуванням зменшення корисності;
- за амортизаційною собівартістю;
- за вартістю, яка визначена за методом участі в капіталі.

Відповідно до п. 8 П(С)БО 12 фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або які обчислюються за методом участі в капіталі) відображають на дату балансу за справедливою вартістю.

У випадку, коли справедливую вартість фінансової інвестиції достовірно визначити неможливо, то таку інвестицію відображаєть на дату балансу за собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

Особливий порядок визначення балансової вартості інвестицій використовують для оцінки фінансових інвестицій, які утримуються до строку погашення (боргові цінні папери). Такі інвестиції відображають на дату балансу за амортизаційною собівартістю.

Для оцінки інвестицій в асоційовані й дочірні підприємства і в спільну діяльність зі створенням юридичної особи фінансові інвестиції на дату балансу відображаються за вартістю, визначеною методом участі в капіталі. За справедливою вартістю такі інвестиції можуть оцінюватися, якщо інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом року з дати їх придбання.

Метод ефективної ставки відсотка використовують для обліку фінансових інвестицій, що утримує підприємство до погашення (як правило, це довгострокові фінансові інвестиції, боргові цінні папери). Суть методу полягає в амортизації різниці між собівартістю фінансової інвестиції та сумою, яку підприємство очікує отримати в результаті її погашення (викупу), з урахуванням нарахованих відсотків. Премія і дисконт амортизуються таким чином, щоб в результаті отримати постійну ставку доходності відносно балансової вартості інвестиції на початок кожного року її утримання.

Амортизаційна собівартість фінансової інвестиції — собівартість фінансової інвестиції з урахування часткового її списання у результаті зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

### *2.3.2 Дебіторська заборгованість*

*Дебіторська заборгованість* — це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

*Дебітори* — юридичні й фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

*Операційний цикл* — час між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції, робіт, послуг (товарів).

*Довгострокова дебіторська заборгованість* — сума дебіторської заборгованості фізичних і юридичних осіб, яка не виникає у ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу.

*Поточна дебіторська заборгованість* — сума дебіторської заборгованості, що виникає у ході нормального операційного циклу і буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

*Сумнівний борг* — поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм

власності при формуванні й узагальненні в бухгалтерському обліку і звітності інформації про дебіторську заборгованість повинні керуватися нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (далі П(С)БО 10).

П(С)БО 10 визначає методологічні основи формування в бухгалтерському обліку і розкриття у фінансовій звітності інформації про дебіторську заборгованість. Норми цього Положення застосовують з урахуванням особливостей оцінки і розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Слід зазначити, що норми П(С)БО 10 не поширюються на бюджетні установи.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо:

- існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод;
- сума може бути достовірно визначена.

Під дебіторською заборгованістю слід розуміти заборгованість юридичних і фізичних осіб, що виникла внаслідок минулих подій, повинні підприємству визначені суми коштів, їхніх еквівалентів або інших активів.

З метою складання фінансової звітності дебіторську заборгованість класифікують за такими принципами:

• зв'язку з нормальним операційним циклом (нормальний операційний цикл — проміжок часу між придбаним запасом для здійснення діяльності й одержанням засобів від реалізації зробленої з них продукції або товарів та послуг);

- термінів погашення;
- об'єктів, щодо яких виникли зобов'язання дебіторів;
- своєчасності оплати боржником дебіторської заборгованості.

За першими двома ознаками виділяють довгострокову й поточну дебіторську заборгованість.

Поточною дебіторською заборгованістю вважається також сума дебіторської заборгованості, що продовжується більше одного року, але очікується, що вона буде погашена в ході нормального операційного циклу підприємства.

Дебіторська заборгованість по об'єктах, по яких виникають зобов'язання

дебіторів, класифікуються як:

- дебіторська заборгованість, зв'язана з нормальною діяльністю підприємства з реалізації продуктів, товарів, робіт, послуг;

- дебіторська заборгованість, що не пов'язана з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, а виникає внаслідок здійснення інших операцій.

Дебіторську заборгованість, пов'язану з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, поділяють на:

- дебіторську заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги;
- векселя, отримані в забезпечення дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги.

Поточна дебіторська заборгованість, пов'язана з реалізацією продукції, товарів, послуг, представлена в Балансі у складі оборотних активів окремими статтями вказаних різновидів.

Дебіторську заборгованість, не зв'язану з реалізацією продукції, робіт, послуг, складають:

- дебіторська заборгованість по виданих авансах;
- дебіторська заборгованість по розрахунках з бюджетом;
- дебіторська заборгованість по нарахованих доходах;
- дебіторська заборгованість по внутрішніх розрахунках.

Довгострокова дебіторська заборгованість представлена:

- заборгованістю за майно, передане у фінансову оренду;
- заборгованістю, забезпеченою довгостроковими векселями;
- іншою довгостроковою заборгованістю.

Залежно від своєчасності оплати дебіторську заборгованість поділяють на:

- дебіторську заборгованість, термін оплати якої не наступив (нормальна);
- дебіторську заборгованість, не оплачену в термін (прострочена);
- дебіторську заборгованість, по якій минув термін позовної давності (безнадійна).

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Класифікація дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за строками непогашення використовується при обчисленні резерву сумнівних боргів і розкривається у примітках до фінансової звітності.

Можна виділити ще два особливі види дебіторської заборгованості:

— відстрочені податкові активи — сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах і виникає у випадку, коли обліковий прибуток менший за податковий прибуток. Відстрочені податкові активи відображаються у рядку 060 Балансу в складі довгострокової дебіторської заборгованості;

— витрати майбутніх періодів — витрати, здійснені у звітному періоді, але які будуть визнані витратами у Звіті про фінансові результати в майбутніх звітних періодах згідно з принципом відповідності доходів та витрат. Такі витрати тимчасово відображаються в окремому розділі Балансу.

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються відсотки, оцінюється і відображається в Балансі за її теперішньою вартістю.

Теперішня вартість — це дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), що, як очікується, буде отримана для погашення цієї заборгованості. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

Виділяють такі види довгострокової дебіторської заборгованості:

- дебіторська заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду;
- довгострокові векселі одержані;
- інша довгострокова дебіторська заборгованість.

Дебіторська заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду — це сума мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню (іншими словами, це теперішня вартість сукупної суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості).

Окремий вид довгострокової дебіторської заборгованості — векселі.

Виділяють такі види поточної дебіторської заборгованості:

— дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (забезпечена і незабезпечена векселями);

— дебіторська заборгованість за розрахунками (з бюджетом, за виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків);

— інша дебіторська заборгованість.

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги — заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, що забезпечена векселем).

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги виникає, коли підприємство реалізує продукцію (товари, роботи, послуги) в кредит (з відстрочкою платежу). Така дебіторська заборгованість визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації товарів, робіт і послуг і оцінюється за первісною вартістю.

Сума доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг визначається угодою між продавцем і покупцем як справедлива вартість компенсації, яку отримали чи яка підлягає отриманню.

Згідно з ПСБО 19 справедлива вартість дебіторської заборгованості — теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів і витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби.

Дисконтування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості і дисконтованою сумою не суттєва (менше 5% номінальної суми).

У Балансі відображається первісна й чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги і резерв сумнівних боргів.

Оцінка поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги на дату балансу в більшій мірі залежить від ступеня визначеності її погашення. Так, залежно від платоспроможності дебіторів можуть мати місце:

- поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи,

послуги, по якій існує непевність її погашення боржником;

- поточна заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, по якій існує впевненість про її неповернення боржником або по якій минув термін позовної давнини.

Для достовірної оцінки поточної дебіторської заборгованості, зв'язаної з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, на дату балансу, варто виключати безнадійну дебіторську заборгованість зі складу поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги.

Основна проблема, що виникає при вилученні безнадійної дебіторської заборгованості, зв'язана з визначенням моменту часу, в який потрібно здійснити списання безнадійної заборгованості на відповідні витрати. Відповідно до П(с)БО 10 в Україні облік безнадійної бухгалтерської заборгованості, пов'язаної з реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, здійснюється методом створення резерву сумнівних боргів на основі балансу.

Величину резервів сумнівних боргів визначають, виходячи з:

- платоспроможності окремих дебіторів (у випадку, якщо підприємство має обмежену кількість дебіторів);
- періодизації дебіторської заборгованості (у випадку, якщо підприємство має велику кількість дебіторів).

Створення резерву сумнівних боргів, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, передбачає аналіз платоспроможності за попередні періоди кожного з дебіторів підприємства. Для визначення суми резерву сумнівних боргів розраховують наступні показники:

- 1) відсоток безнадійних боргів по оплаті дебіторської заборгованості кожним дебітором за попередні періоди;

- 2) сума дебіторської заборгованості за звітний період.

Створення резерву сумнівних боргів, виходячи з періодизації дебіторської заборгованості, передбачає групування дебіторської заборгованості за терміном її погашення з устанавленням коефіцієнта сумнівних боргів для кожної групи. Для розрахунку суми резерву сумнівних боргів визначають такі показники:

1) коефіцієнт сумнівності (відсоток безнадійних боргів) по оплаті дебіторської заборгованості, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні періоди, згрупованої по збільшенню термінів непогашення;

2) суму поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, згрупованої за відповідними групами збільшення термінів її непогашення.

Виходячи із змісту п. 8 П(С)БО 10, обов'язковим є контроль за величиною резерву сумнівних боргів на дату балансу.

Відповідно до методики величина коефіцієнтів сумнівності для кожної з груп дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги може змінюватися залежно від зміни показників періоду спостереження.

### ***2.3.3 Необоротні активи***

*Амортизація* — це систематичне розподілення амортизаційної вартості необоротних активів протягом строку їх корисного використання.

*Група основних засобів* — це сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням і умовами використання необоротних матеріальних активів.

*Ліквідаційна вартість* — це сума грошових коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує одержати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку корисного використання, за мінусом витрат, зв'язаних з продажем (ліквідацією).

*Об'єкт основних засобів* — завершений пристрій з усіма пристосуваннями до нього, або окремі конструктивно відокремлені предмети, призначені для виконання самостійних функцій, або відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, які мають для обслуговування спільні пристрої, приналежності, керування і єдиний фундамент, внаслідок чого кожний предмет може виконувати свої функції, а комплекс — відповідну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.



*Основні засоби* — матеріальні активи, які підприємство тримає з метою використання їх у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам, чи здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (чи операційний цикл, коли він більше року).

*Строк корисного використання* — очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлений очікуваний обсяг продукції, робіт, послуг;

*Переоцінена вартість* — вартість необоротних активів після їх переоцінки.

До основних засобів відносяться необоротні матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою використання в процесі виробництва чи постачання товарів, надання в оренду іншим особам для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій. Очікуваний термін корисного використання яких перевищує один рік чи операційний цикл, якщо він більше року.

Строком корисного використання основних засобів є період часу, протягом якого підприємство передбачає використовувати актив. На визначення строку корисного використання впливають такі фактори, як: очікуване використання, очікуваний фізичний знос, моральний знос та аналогічні обмеження щодо використання.

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство одержить у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цих активів і їх оцінка може бути вірогідно визначена.

Придбання та створення основних засобів зараховується на баланс за первісною вартістю, залежно від способу придання (за гроші, шляхом обміну, безоплатної передачі).

Первісною оцінкою основних засобів є собівартість їх придбання або створення. Собівартість об'єкта основних засобів включає купівельну ціну (у тому числі ввізне мито та безповоротні податки) й витрати, що безпосередньо пов'язані з приведенням цього об'єкта в робочий стан для використання за призначенням.

Подальші витрати, пов'язані з володінням основними засобами,

класифікують залежно від впливу на майбутні економічні вигоди:

- внаслідок покращення стану активу (модернізація, реконструкція і т.п.) існує ймовірність зростання майбутніх економічних вигод — капітальні витрати;
- відновлюються або зберігаються (ремонт, обслуговування) майбутні економічні вигоди — поточні витрати.

*Первісна оцінка* — собівартість придбання або створення основних засобів, складається з таких витрат:

- сум, сплачених постачальникам і підрядчикам за виконані будівельно-монтажні роботи (без непрямих податків);
- реєстраційних зборів, державних мит, які здійснені у зв'язку з придбанням;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням, створенням основних засобів;
- витрат на страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрат на установку, монтаж, наладку основних засобів;
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою ціллю.

*Балансова вартість* — сума, в якій актив був включений до балансового звіту за вирахуванням суми зносу.

*Справедливою вартістю* є ринкова вартість аналогічного об'єкта основних засобів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів не є постійною величиною і може змінюватися. Така зміна може відбуватися в різних напрямках унаслідок переоцінки, поліпшення технічних характеристик чи часткової ліквідації об'єкта.

Підприємство переоцінює основні фонди, коли залишкова вартість більше ніж на 10% відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Переоцінка проводиться для всіх об'єктів групи основних засобів, до яких відноситься об'єкт.

Переоцінка первісної вартості та суми зносу основних фондів визначається множенням відповідно первісної вартості та суми зносу основних фондів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки встановлюється шляхом ділення справедливої вартості переоціненого об'єкта на його залишкову вартість.

Дані про зміну первісної вартості і суми зносу заносяться до реєстрів

бухгалтерського обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки — до складу витрат.

При цьому переоцінка являє собою операції зі збільшення первісної вартості об'єкта та їхнього зносу — дооцінку, операції зі зменшення первісної вартості об'єкта та їхнього зносу — уцінку. Підприємство самостійно розраховує коефіцієнт, за допомогою якого буде коригуватися первісна вартість об'єкта і знос. За П(С)БО 7 цей коефіцієнт називають індексом переоцінки і визначається співвідношенням справедливої вартості до залишкової вартості. Переоцінка визначається множенням первісної вартості об'єкта і суми нарахованого зносу на індекс переоцінки.

Для цілей бухгалтерського обліку заходи з поліпшення основних засобів слід поділяти на:

1) заходи, здійснення яких призведе до збільшення майбутніх економічних вигід від використання цього основного засобу (модернізація, реконструкція, добудування і т.д.);

2) заходи, здійснення яких спрямоване на підтримку робочого стану об'єкта й одержання в майбутньому економічних вигід, що були притаманні об'єкту на початку використання (усі види ремонтів, технічне обслуговування).

На підставі аналізу ситуації та суттєвості витрат на ремонт і поліпшення основних засобів керівництво підприємства приймає рішення про характер та ознаки здійснених робіт. Зокрема, заміна окремих важливих деталей (частин) може бути відображена як заміна об'єкта основних засобів, якщо строк корисного використання такої частини відрізняється від строку корисного використання основних засобів, до яких ця частина відноситься. Така заміна відображається як капітальна інвестиція у придбання нового об'єкта основних засобів і списання заміненого об'єкта.

Витрати на поліпшення основних засобів для відновлення майбутніх економічних вигід визнаються капітальними інвестиціями за умови, що балансова вартість активу не перевищує суми очікуваного відшкодування.

Сумою очікуваного відшкодування вважається більша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або справжня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання основних засобів, яка включає його ліквідаційну вартість.

Затрати на капітальний ремонт основних засобів можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрати на нього можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною основних засобів або якщо ціна придбання активу вже відображає необхідність здійснити у майбутньому витрати для приведення активу в стан, придатний для використання.

Об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом і списується з балансу у разі його продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування та інших причин невідповідності критеріям визнання.

Визначення непридатності об'єкта для подальшої експлуатації проводить постійно діюча комісія, створена керівником підприємства:

- фізичний знос;
- моральний знос;
- обмеження щодо використання активу.

Амортизацію починають нараховувати, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт став придатним для корисного використання. При зміні строку корисного використання амортизація нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем його зміни. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття основних засобів.

Амортизуються основні засоби, що знаходяться на балансі підприємства, у тому числі виробничі й невиробничі.

Метод нарахування амортизації підприємство вибирає самостійно. Розрахунок амортизаційних відрахувань додається до регістрів бухгалтерського обліку.

Якщо змінюється метод нарахування амортизації, то новий метод повинен застосовуватися з місяця, що настає за місяцем, в якому було прийняте рішення про зміну методу нарахування амортизації.

У разі реконструкції, модернізації, добудування нарахування амортизації припиняється.

П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, дозволені такі методи нарахування амортизації:

1. *Прямолінійний* — являє собою визначення річної суми амортизації шляхом розподілення вартості об'єкта на термін його корисного використання.

2. *Метод зменшеного залишку* — річна сума амортизації визначається шляхом множення річного відсотка амортизації на залишкову вартість об'єкта.

3. *Прискорений метод нарахування амортизації* — відрізняється від прямолінійного тим, що нараховується амортизація на залишкову вартість об'єкта, при цьому сума амортизації збільшується на 2.

4. *Метод суми чисел (кумулятивний) метод* — це метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується на кумулятивний коефіцієнт. Кумулятивний коефіцієнт розраховується розподілом кількості років, що залишаються до кінця терміну використання об'єкта, на суму числа років його корисного використання.

5. *Виробничий метод* — полягає в розрахунку місячної суми амортизації як добуток фактичного місячного обсягу продукції і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації розраховується розподілом вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виконати за допомогою об'єкта основних засобів.

Методологічні засади формування інформації П(С)БО 7 розповсюджуються на облік інших необоротних матеріальних активів.

Критерії визнання інших необоротних активів аналогічні критеріям визнання, що застосовуються для всіх активів:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта;
- його вартість може бути достовірно визначена.

У бухгалтерському обліку необоротні матеріальні активи відображають за первісною вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання,

виготовлення, спорудження і обліковуються на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Цей рахунок використовують для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух необоротних матеріальних активів, що не відображені на рахунку 10 «Основні засоби». За дебетом рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображається надходження придбаних, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів, сума затрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів.

Аналітичний облік інших необоротних матеріальних активів ведеться за кожним об'єктом цих активів.

Особливість окремих груп інших необоротних матеріальних активів (бібліотечний фонд, природні ресурси, предмети прокату) обумовлює використання відмінних від основних засобів методів нарахування зносу, а саме: прямолінійним і виробничим способами.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% вартості, а решту в місяці списання з балансу, або в розмірі 100% вартості в першому місяці його використання.

*Активний ринок* – ринок, якому притаманні такі умови:

- предмети, що продаються і купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

*Група нематеріальних активів* — сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

#### **2.3.4 Нематеріальні активи**

*Нематеріальний актив* — актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований і утримується на підприємствах з метою використання протягом більше одного року (чи одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи

надання в оренду, тобто це довгострокові вкладення в об'єкти права власності, що не мають матеріально-речовинної форми, але мають вартість і здатність приносити дохід.

Облік нематеріальних активів здійснюють відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242.

Норми стандарту поширюються на підприємства усіх форм власності, крім бюджетних. Норми стандарту стосуються всіх нематеріальних активів, за винятком гудвілу, що виникає в результаті об'єднання підприємств. Його відображення в обліку здійснюється за П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Придбаний чи отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням і його вартість може бути вірогідно визначена.

У разі придбання або одержання нематеріальних активів первісною вартістю, за якою він буде оприбуткований, вважається ціна придбання, яка включає: мита, непрямі невідшкодовані податки і витрати, пов'язані з придбанням та доведенням нематеріальних активів до стану, придатного до використання.

У разі придбання нематеріальних активів за рахунок кредиту банку первісна вартість відбивається в сумі кредиту, що не включає відсотки по ньому.

Якщо нематеріальний актив обмінюється на подібний об'єкт, то первісною вартістю буде залишкова вартість переданого об'єкта, якщо залишкова вартість більше справедливої — то первісна вартість дорівнює справедливій вартості з включенням різниці у фінансові результати (витрати) звітного періоду.

У результаті обміну на неподібний об'єкт первісною вартістю буде справедлива вартість переданого нематеріального активу, збільшена (зменшена) на суму коштів, отриманих (сплачених) при обміні.

При безкоштовній передачі первісною вартістю є їхня справедлива вартість, при внесенні в статутний фонд — справедлива вартість основних засобів.

При об'єднанні підприємств — справедлива вартість.

Якщо нематеріальні активи створюються на підприємстві, то первісна

вартість включає прямі витрати на оплату праці, матеріальні витрати, пов'язані зі створенням нематеріального активу і приведенням його в робочий стан.

Відбувається протягом терміну їх корисного використання нематеріального активу, але не більше 20 років. Підприємство самостійно вибирає метод нарахування амортизації, виходячи з умов одержання майбутніх економічних вигід, якщо такі умови визначити неможливо, то застосовується прямолінійний метод.

Нарахування амортизації проводиться за повні місяці так само, як і для основних засобів. Термін корисного використання нематеріальних активів може бути переглянений підприємством наприкінці звітної періоду, якщо очікується істотне зменшення їх корисності.

При зменшенні корисності нематеріальних активів втрати від зменшення корисності об'єкта включаються до складу витрат звітної періоду з одночасним збільшенням його зносу.

Суми відтворення корисності об'єкта нематеріальних активів, але не більше ніж суми попереднього зменшення корисності, визнаються доходом і одночасно зменшується сума зносу.

### **2.3.5 Запаси**

*Запаси* — це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу при умовах звичайної господарської діяльності;
- знаходяться у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг, а також управлінні підприємством.

*Чиста вартість реалізації* — очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням витрат на завершення їх виробництва і реалізацію.

До оборотних активів відносяться кошти та їхні еквіваленти, а також інші активи, призначені для реалізації та споживання протягом операційного циклу



(або 12 місяців з дати балансу).

Всі інші активи, що не є оборотними, відносяться до необоротних активів, тобто термін їхнього відображення в балансі перевищує 12 місяців або більше нормального операційного циклу. В основу такого розподілу активів покладений часовий критерій, термін, протягом якого активи повинні бути реалізовані чи використані в господарській діяльності підприємства.

Вартісного критерію розподілу активів на оборотні й необоротні ПБО не передбачено. Підприємство самостійно здійснює розподіл активів на оборотні й необоротні, виходячи з часового критерію.

Облік запасів у обліку проводиться згідно з П(с)БО 9 «Запаси», який затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246.

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство одержить в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, і їхня вартість може бути вірогідно визначена.

Відповідно до П(с)БО 9 запаси — це активи, що:

- призначені для подальшого продажу;
- знаходяться у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг.

Термін «запаси» аналогічний уживаному раніше терміну «товарно-матеріальні цінності».

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їхнє найменування чи однорідна група.

Норми П(С)БО 9 не поширюються на такі роботи:

- а) незавершені роботи з будівельних контрактів;
- б) фінансові активи;
- в) молодняк тварин і продукцію сільського й лісового господарства.

Одним з основних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є принцип обачності, відповідно до якого методи оцінки

запасів, застосовувані в бухгалтерському обліку, не повинні допускати завищеної оцінки активів і доходів підприємства. Відповідно до цього принципу відображення запасів у бухгалтерському обліку повинне відбуватися за меншою з двох вартостей — за первісною вартістю чи за чистою вартістю реалізації. Цей принцип впливає з того, що відповідно до П(С)БО балансова вартість запасів не повинна перевищувати надходження коштів, які очікують одержати від їхнього продажу.

Запаси, що надійшли, зараховуються на баланс за первісною вартістю.

Первісною вартістю таких запасів буде собівартість запасів, що включають наступні складові:

- суму, що сплачується за договором з постачальником;
- суму, що сплачується за інформаційне, посередницьке сприяння, а також за послуги в зв'язку з придбанням цих запасів;
- ввізне мито;
- непрямі податки у зв'язку з придбанням запасів, не відшкодовані підприємству;
- витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи;
- страхування ризиків;
- інші витрати, пов'язані з придбанням запасів, а також доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання.

До первісної вартості не включається:

- наднормативний збиток і нестача запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут і загальногосподарські витрати, що безпосередньо не зв'язані з придбанням і доставкою запасів, доведенням їх до стану, придатного до використання.

Первісна вартість запасів, що виготовлені власними силами, являє собою виробничу собівартість, що визначається за П(С)БО 16 «Витрати». Відповідно до цього у виробничу собівартість включаються:

- прямі витрати на оплату праці;

- прямі матеріальні витрати;
- інші прямі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості встановлюється підприємством.

Первісною вартістю запасів, внесених до статутного фонду підприємства, є погоджена засновниками справедлива вартість.

У стандарті визначення справедливої вартості не наводиться. Виходячи з практики обліку, така оцінка найбільш схожа з поняттям експертної оцінки і звичайної ціни в оподаткуванні.

Що стосується справедливої вартості запасів, внесених до статутного фонду, то в якості такої може бути прийнята вартість, зафіксована у статутних документах.

Первісна вартість одиниці запасів, отриманих у результаті обміну, залежить від того, обмін якими (подібними чи неподібними) активами має місце.

Первісною вартістю запасів, придбаних у результаті обміну на подібні, є балансова вартість переданих запасів.

Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю включається до складу витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, придбаних в обмін на неподібні, є справедлива вартість отриманих запасів, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, передану (отриману) в результаті обміну.

Сума доходу визначається за справедливою вартістю активу, зменшеною (збільшеною) на суму відповідно переданих чи отриманих коштів або їх еквівалентів.

Як правило, запаси в обліку відбиваються за первісною вартістю. Але зустрічаються ситуації, коли реальна вартість внаслідок пошкодження, старіння буває менше первісної вартості. Відповідно до ПБО такі запаси повинні бути відбиті за вартістю, що не перевищує суму, яка очікується від їхнього продажу, тобто за чистою вартістю реалізації. Під чистою вартістю реалізації запасів

розуміють очікувану ціну реалізації в умовах звичайної діяльності. Вона визначається на індивідуальній основі за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на виробництво і збут, тобто це ціна, за якою запаси можуть бути реалізовані в певний момент.

Придбані або виготовлені запаси зараховуються на баланс за їхньою первісною вартістю.

Зниження первісної вартості запасів до чистої вартості реалізації, по суті, є уцінка первісної вартості.

Уцінка запасів здійснюється тільки в одному випадку, якщо запаси втратили очікувані економічні вигоди. У зв'язку з таким трактуванням уцінки наказом Міністерства фінансів і економіки від 15.12.1999 №149/300 були внесені відповідні зміни і доповнення в «Положення про порядок уцінки і реалізації залежалої продукції з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення». Відповідно до нової редакції Положення уцінка проводиться на виробничих і торгових підприємствах і в організаціях за рішенням керівника (власника) у випадках, якщо:

- продукція залежалася, тобто не має збуту більше трьох місяців і не має попиту;
- товари чи продукція втратили свої первісні якості.

Не підлягають уцінці товари і продукція, оформлені в заставу, що знаходяться в резерві чи на відповідальному збереженні. У бухгалтерському обліку сума уцінки списується на витрати звітного періоду.

Якщо відбулася оцінка запасів за чистою вартістю реалізації, то в кожному наступному звітному періоді чиста вартість реалізації буде переглядатися.

Якщо в звітному періоді чиста вартість реалізації раніше уцінених запасів збільшується, то на суму збільшення (але не більше суми попереднього зменшення) у бухгалтерському обліку сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів.

Подальше відображення вартості запасів у фінансовій звітності відбувається за найменшою з двох оцінок (див. схему):

Вибуття запасів може відбуватися при застосуванні таких методів списання:

1. метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.
2. метод середньозваженої собівартості.
3. метод нормативних витрат.
4. метод ціни продажів.
5. метод ФІФО (за собівартістю перших за часом надходження запасів).
6. Метод ЛІФО (за собівартістю останніх за часом надходження запасів).

Перші чотири методи застосовувалися в бухгалтерському обліку до введення Національних стандартів, а останні два є новими, вони широко використовуються в міжнародній практиці обліку.

Для всіх одиниць обліку запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується тільки один з названих методів

### ***2.3.6 Власний капітал***

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

*Накопичений капітал* — капітал, сформований у наслідок господарської діяльності підприємства.

*Неоплачений капітал* — сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного фонду.

*Зареєстрований капітал* — юридично оформлена, офіційно оголошена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства.

*Додатково вкладений капітал* — сума внесків засновників понад зареєстровану частину, які пов'язані з придбанням корпоративних прав.

*Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)* — частина чистого прибутку, що не була розподілена між власниками.

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

За П(С)БО 1 «Фінансова звітність» і П(С)БО 2 «Баланс» власний капітал — це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Порядок формування і розмір статутного капіталу підприємства визначаються в установчих документах, виходячи з вимог діючого законодавства, що розрізняють залежно від організаційно-правової форми підприємства. Принципи й умови формування статутного фонду господарських товариств сформульовані в Законі України «Про господарські товариства». Для акціонерних товариств (приватних — ЗАТ і публічних — ВАТ) статутний фонд не може бути менше суми, еквівалентної 1250 мінімальним заробітним платам, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення акціонерного товариства. Стосовно товариств з обмеженої відповідальністю (ТОВ) і товариств з додатковою відповідальністю (ТДВ) статутний фонд повинен складати не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення товариства.

З 1 січня 2004 р. на законодавчому рівні введений спеціальний механізм коректування розміру статутного фонду залежно від вартості чистих активів, розрахованих за підсумками фінансового року, а також інститут ліквідації товариств, розмір чистих активів яких опускається нижче законодавчо встановленого для певної форми товариств мінімального розміру.

У питаннях статутного капіталу новий Цивільний кодекс України встановлює три принципових моменти:

1. Статутний капітал визначає мінімальний розмір майна, товариства, що гарантує інтереси його кредиторів.

2. Розмір статутного капіталу товариства не може бути менше розміру, встановленого законом.

3. Якщо по завершенні другого або кожного наступного фінансового року діяльності товариства вартість його чистих активів виявиться менше статутного капіталу, то воно зобов'язане оголосити про зменшення свого статутного

капіталу і зареєструвати відповідні зміни в статуті у встановленому порядку. При цьому ТОВ і ТДВ може не повідомляти про зменшення статутного фонду за умови, що учасники приймуть рішення про внесення додаткових внесків. Для АТ такої можливості ЦКУ не передбачає.

Внесками учасників (засновників) товариства можуть бути будинки, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, устаткуванням, а також інші майнові права (у тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, у тому числі в іноземній валюті. Вартість майна, внесеного в рахунок вкладу в статутний фонд, визначається в грошовому вираженні за погодженням між сторонами в момент здійснення внеску.

Матеріальні цінності, що вносяться до статутного капіталу, оцінюються за первинними документами, які підтверджують їх вартість, а при відсутності таких документів — на підставі протоколу зборів засновників.

Статутний капітал акціонерного товариства поділяється на акції рівної номінальної вартості.

Відповідно до діючого законодавства, додаткова емісія акцій, тобто операції емітента з продажу додаткової кількості акцій власного випуску при їхньому первинному розміщенні (поширенні), може бути здійснена двома шляхами:

- 1) випуском у обертання «нових» акцій, для якого може бути кілька джерел додаткові внески (внески), реінвестиція дивідендів і сума індексації основних фондів, проведеної відповідно до постанов Кабінету Міністрів України;

- 2) обміном раніше випущених облігацій акціонерного товариства на його акції, що знову випускаються.

При збільшенні статутного капіталу шляхом підвищення номінальної вартості акцій кількість їх залишається без змін. Попередній випуск акцій обмінюється на акції нового випуску і в подальшому анулюються.

Зменшення статутного капіталу може здійснюватися шляхом зменшення кількості акцій або зниження номінальної вартості акцій.

*Вилучений капітал* — це фактична собівартість акцій власної емісії, які

викуплені товариством у його засновників (власників) для подальшого перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників або анульовані.

Вилучені акції зменшують кількість акцій в обороті. Акціонерне товариство може викуповувати власні акції з метою їх подальшого перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників, анулювання.

*Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)* — це сума грошових коштів, що інвестована в підприємство, або сума непокритих збитків поточного і минулих років.

*Резервний капітал* — це сума резервів, створених відповідно до діючого законодавства або статутними документами за рахунок нерозподіленого прибутку в розмірі 5% від прибутку звітного року. Загальна сума резервного капіталу не повинна перевищувати 10% статутного капіталу підприємства.

У господарській діяльності підприємства в зв'язку з подіями або операціями, що вже відбулися, можуть виникати умовні (потенційні) зобов'язання, за якими сума і час майбутніх платежів не визначені. Для забезпечення виплат за такими зобов'язаннях за рішенням підприємства створюються резерви за рахунок витрат основної діяльності.

З метою правильного формування показників собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства можуть створювати такі резерви:

- на майбутню оплату відпусток працівникам;
- на додаткове пенсійне забезпечення;
- на проведення гарантійних ремонтів реалізованої продукції;
- на покриття майбутніх витрат по ремонту предметів прокату;
- на покриття виробничих витрат з підготовки робіт у зв'язку із сезонним характером виробництва та ін.

Сума резервів для покриття забезпечення майбутніх витрат і платежів визначається із застосуванням попередніх аналітичних або експертних оцінок. Так, щоб визначити суму створення резервів на забезпечення гарантійних зобов'язань з ремонту реалізованої продукції протягом гарантійного терміну її експлуатації, необхідно проаналізувати витрати на цю мету в попередньому році. Слід



установити їхнє процентне відношення до обсягу реалізації готової продукції, врахувати наявний залишок невикористаного забезпечення на дату балансу.

Для створення забезпечення оплат чергових відпусток працівникам підприємства попередньо визначається плановий відсоток відрахувань шляхом розподілу річної планової суми на оплату відпусток на загальний плановий фонд оплати праці. Потім отриманий плановий відсоток щомісяця множать на фактично нараховану заробітну плату працівникам. До складу планового фонду оплати праці і фактично нарахованої заробітної плати слід включати виплати і відрахування в соціальні фонди.

Створення забезпечення дозволяє розподіляти дані бухгалтерського обліку за допомогою того, що витрати підприємства на оплату відпусток працівників рівномірно розподіляються між звітними періодами. Це дозволяє підтримувати величину фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) приблизно на тому самому рівні.

Забезпечення майбутніх витрат і платежів створюється тільки за умови, коли є впевненість у достовірній їхній оцінці й імовірності зменшення економічних вигід у майбутньому в результаті їхнього погашення.

Забезпечення використовуються для відшкодування тільки тих витрат, для покриття яких вони були створені.

Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу і в разі потреби може збільшуватися або зменшуватися.

До цільового фінансування і цільових надходжень відносяться засоби, виділені за цільовим призначенням в розпорядження підприємства для проведення відповідних заходів, не пов'язаних із формуванням власних оборотних коштів.

Засоби цільового фінансування і цільових надходжень підприємства можуть одержувати у вигляді гуманітарної допомоги, субсидій, асигнувань з бюджету і позабюджетних фондів, цільових внесків юридичних і фізичних осіб на фінансування капітальних інвестицій, науково-дослідні роботи, соціальний захист громадян, на державне регулювання цін на продовольчі товари,

медикаменти, паливо для населення, послуги житлово-комунального господарства і т.д.

Цільове фінансування і цільові надходження з державного бюджету регламентуються законами України, відповідними урядовими постановами і нормативними документами.

Для ведення бухгалтерського обліку наявності й руху коштів цільового фінансування і цільових надходжень використовується балансовий рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», по кредиту якого відбивають грошові кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування визначених заходів, по дебету — використані суми по визначених напрямках, визнання цільового фінансування доходами, а також повернення невикористаних сум.

### **2.3.7 Зобов'язання**

*Сума погашення* — це дисконтована сума коштів чи еквівалентів, що, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства.

*Теперішня вартість* — дисконтована сума майбутніх платежів, що, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства.

*Сума погашення* — неіндексована сума грошових коштів або їх еквівалентів, що, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань у процесі звичайної діяльності підприємства.

*Забезпечення* — це зобов'язання з невизначеними сумою чи часом погашення на дату балансу.

*Непередбачене зобов'язання* – це:

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

2) теперішнє зобов'язання, що виникає в результаті минулих подій, але не визнане, оскільки малоймовірно, що для регулювання зобов'язання потрібно буде використовувати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, чи оскільки суму зобов'язань не можна вірогідно визначити.

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути вірогідно визначена й існує імовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання розділяються на:

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

До довгострокових зобов'язань відносяться:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки і яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше дванадцяти місяців і до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання в довгострокове.

Довгострокове зобов'язання за кредитним договором у випадку порушення визначених умов, вважається довгостроковим, якщо позичальник погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення термінів і не очікується виникнення подальших порушень кредитного договору протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточні зобов'язання включають: короткострокові кредити банків,

поточну заборгованість по довгострокових зобов'язаннях, короткострокові векселі видані, кредиторську заборгованість по розрахунках за товари, роботи, послуги, а також поточну заборгованість по отриманих авансах, розрахунках з бюджетом, розрахунках по страхуванню, по оплаті праці, по розрахунках з учасниками і по внутрішніх розрахунках.

Поточні зобов'язання відбиваються в балансі по сумі погашення. Забезпечення можуть створюватися для відшкодування майбутніх витрат на оплату відпусток працівникам, додаткове пенсійне забезпечення, виконання гарантійних зобов'язань, реструктуризацію, виконання зобов'язань по обтяжливих контрактах.

Забезпечення створюються внаслідок минулих подій, погашення яких приводить до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди.

Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення зобов'язання на дату балансу. Забезпечення використовуються для погашення тільки тих витрат, для яких воно було створено. Непередбачені зобов'язання відбиваються на забалансових рахунках.

У зв'язку з нестачею коштів підприємства можуть залучати для своєї діяльності позикові кошти шляхом звертання до банківських установ за довгостроковими судами. Банківський кредит надається суб'єктам кредитування всіх форм власності на умовах тимчасового користування. Основними умовами надання кредиту є забезпечення повернення, дотримання термінів, цільове використання.

Термін, на який надається кредит, і відсотки за його використання розраховуються з моменту одержання (зарахування на рахунок позичальника або оплати платіжних документів з позичкового рахунка позичальника) до повного погашення кредиту і відсотків за його користування (якщо інше не передбачене кредитним договором).

Довгострокові кредити можуть надаватися з метою використання для формування основних фондів, на капітальні витрати на реконструкцію,

модернізацію, розширення вже діючих основних фондів, на нове будівництво, приватизацію та ін.

*Оренда* — угода, за якою орендатор одержує право користування необоротним активом за плату протягом узгодженого з орендодавцем строку.

*Операційна оренда* — оренда відмінні від фінансової.

*Фінансова оренда* — оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків і вигод, пов'язаних з правом користування і володіння активом.

*Негарантована ліквідаційна вартість* — частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується тільки зв'язаною з ним стороною.

*Орендна ставка відсотка* — ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок терміну оренди.

*Оренда* — це договір, за яким орендар здобуває право користування необоротними активами за плату протягом погодженого з орендодавцем терміну.

*Мінімальні орендні платежі* — платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом терміну оренди (за винятком вартості послуг і податків, які підлягають сплаті орендодавцю), збільшені для орендаря і орендодавця на суму гарантованої ліквідаційної вартості.

*Гарантована ліквідаційна вартість* —

а) для орендаря — частина ліквідаційної вартості, що гарантується до сплати орендарем;

б) для орендодавця — частина ліквідаційної вартості, що гарантується до сплати орендарем чи третьою стороною, здатною відповідати за гарантіями.

*Операційна оренда* — оренда, відмінна від фінансової.

Об'єкти, передані в операційну оренду, залишаються на балансі орендодавця. В обліку орендодавця передача майна в оренду не відбивається, але в аналітичному обліку необхідно перевести об'єкт в іншу підгрупу, тому що сума амортизації буде відноситися на інший субрахунок витрат звітного періоду.

*Фінансова оренда* — це оренда, що передбачає передачу орендарем усіх

ризиків і вигід, пов'язаних з правом користування і володіння активом. Оренда вважається фінансовою при наявності хоча б однієї з таких ознак:

- орендар здобуває право власності на орендований актив по закінченні терміну оренди;
- орендар має можливість і намір придбати об'єкт за ціною, нижче справедливої вартості на дату придбання;
- термін оренди складає більшу частину терміну корисного використання об'єкта;
- дійсна вартість мінімальних орендних платежів із початку терміну оренди дорівнює чи перевищує справедливу вартість об'єкта оренди.

*Орендна ставка відсотка* — це ставка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок терміну оренди.

Відповідно до п. 29 П(с)БО 13 «Фінансові інструменти» первісно фінансові інструменти оцінюють і відбивають за їхньою фактичною собівартістю, що складається зі справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, що безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори і платежі при передачі цінних паперів і т.п.).

Фінансове зобов'язання, пов'язане з випуском облігацій, повинне бути оцінено і відображено емітентом за його фактичною собівартістю, що складається із справедливої вартості активів, отриманих в обмін на таке фінансове зобов'язання, і витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням відповідних фінансових зобов'язань емітентом облігацій (комісійні, обов'язкові збори і платежі при передачі цінних паперів і т.п.). Це стосується первісної оцінки і відображення.

Оцінка фінансових зобов'язань на кожен наступний після визнання дату балансу проводиться за п. 31 П(с)БО 13, тобто вони оцінюються за амортизованою собівартістю.

Витрати підприємства по емісії облігацій і пов'язані з нею комісійні торговці цінними паперами, мито за реєстрацію інформації про випуск, плата за послуги депозитарію або реєстратора, витрати на придбання бланків сертифікатів при документарній формі випуску і т.п., відносяться до всього терміну їхнього звертання, коли емітент одержує доходи (вигоди) від використання у власної господарської діяльності запозичених у власників облігацій коштів. Ці витрати треба розподілити на весь термін (на всі звітні періоди) обертання облігацій.

При первинній оцінці й відображенні фінансових зобов'язань емітента облігацій фактичною собівартістю таких зобов'язань є чисті (фактичні) надходження емітентові від емісії облігацій. Витрати, пов'язані з емісією, тільки зменшують такі фактичні надходження.

П. 31 П(с)БО 13 щодо оцінки фінансових зобов'язань на кожен наступний після визнання дати балансу за амортизованою собівартістю передбачають також розподіл витрат, пов'язаних з емісією облігацій, протягом усього терміну їхнього обертання (терміну існування фінансових зобов'язань).

Якщо облігації, що випускаються, будуть погашені протягом 12 місяців з дати балансу, то відповідні фінансові зобов'язання повинні розглядатися емітентом як поточні та знайти відображення в розділі IV пасиву Балансу. Якщо ж термін погашення облігацій перевищує 1 рік, то зобов'язання по них є довгостроковими і відбиваються у розділі III пасиву Балансу.

Для емітента витрати на випуск і розміщення облігацій зменшують фактичну вартість їхнього продажу, тому з метою бухгалтерського обліку вони повинні розглядатися як дисконт, що підлягає амортизації. Метод амортизації у П(С)БО 13 не визначений, тому цілком можливо використання найпростішого методу — методу рівномірної амортизації (списання суми дисконту на витрати підприємства). При цьому сума дисконту розділяється на кількість звітних періодів (кварталів) обороту облігацій, і в такий спосіб визначається сума амортизації дисконту.

Простота методу рівномірної амортизації не применшує його недоліки. Тому виправданим буде використання методу ефективної ставки відсотка, що запропонований Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затвердженим наказом Мінфіну України від 26.04.2000 р. № 91, зі змінами і доповненнями. На відміну від методу рівномірної амортизації, метод ефективної ставки відсотка дозволяє найбільш точно, з урахуванням тимчасового фактора розподілити відповідні суми доходів або витрат протягом усього періоду до погашення облігацій.

*Поточні зобов'язання* — це ті, що будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

*Вексель* — являє собою наказ кредитора своєму боржнику про сплату в зазначений термін суми третій особі, яку називають ремітентом.

*Банківський відсоток* — плата за надані в борг гроші.

*Поточні* — це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу.

До поточних зобов'язань відносяться :

- короткострокові кредити банку;
- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані;
- кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточна заборгованість за розрахунками;
- інша поточна заборгованість.

Відображення інформації про отримані кредити банку на рахунках бухгалтерського обліку залежить від того, до якого виду зобов'язань підприємства може бути віднесена заборгованість, що утворилася в результаті отриманого кредиту. Відповідно до П(с)БО № 2 під поточними розуміють зобов'язання, що будуть погашені протягом операційного циклу чи дванадцяти місяців з дати балансу. У такий спосіб кредити, термін повернення яких



перевищує дванадцять календарних місяців чи один операційний цикл підприємства, відносить до довгострокових зобов'язань.

Поточні зобов'язання відображаються у балансі за сумою погашення.

Поточна заборгованість за розрахунками складається з:

- одержаних авансів;
- розрахунків з бюджетом;
- з позабюджетних платежів;
- розрахунків зі страхування;
- розрахунків з оплати праці;
- розрахунків з учасниками;
- внутрішніх розрахунків;
- розрахунків за іншими поточними зобов'язаннями.

Відповідно до законодавства України підприємства зобов'язані перераховувати кошти до фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду страхування від нещасних випадків та ін.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формі) за роботи, виконані працівниками, сформульовані у П(с)БО 26 «Виплати працівникам». Норми цього стандарту поширюються на підприємства незалежно від форми власності (крім бюджетних установ).

*Мінімальна заробітна плата* — законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту некваліфіковану працю, нижче якого не може здійснюватися оплата за виконану працівником погодинну, місячну норму (обсяг робіт).

Відповідно до ст.2 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата може бути:

а) *основна заробітна плата* — винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробіток, обслуговування, посадові обов'язки). Її встановлюють у вигляді тарифних ставок (окладів) і розцінок для робітників і посадових окладів для службовців;

б) *додаткова заробітна плата* — винагорода за працю понад встановлені

норми, за трудові успіхи та винахідництво, особливі умови праці. Вона включає надбавки, гарантійні й компенсаційні виплати, які передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функцій;

в) *інші заохочення та компенсаційні виплати* — виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами й положеннями, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені законодавством або вище встановлених ним норм.

### ***Тести і завдання***

*1. Правило нижчої оцінки на дату балансу може застосовуватись до:*

- а. загальних запасів;
- б. окремих найменувань запасів і групи запасів;
- в. окремих найменувань запасів або однорідної групи запасів;
- г. усіх перелічених вище пунктів.

*2. Відображення дебіторської заборгованості у балансі підприємства за чистою вартістю реалізації відповідає такій якійсь характеристикі фінансової звітності:*

- а. обачності;
- б. достовірності;
- в. суттєвості;
- г. нейтральності.

*3. Створення резерву сумнівних боргів призводить до таких змін за статтями фінансових звітів:*

- а. зменшення дебіторської заборгованості і резерву сумнівних боргів.
- б. зменшення дебіторської заборгованості та збільшення резерву сумнівних боргів.
- в. збільшення резерву сумнівних боргів та зменшення прибутку від вкладення капіталу.

*4. У балансі підприємства на 31.12.2001 р. за статтею «Інший додатковий капітал» відображено дооцінку основних засобів у сумі 15000 грн. Якщо на 31.12.2001 р. переоцінка основних засобів зменшила їхню балансову вартість на 16000 грн, то власний капітал на цю дату:*

- а. зменшиться на 16000 грн;
- б. зменшиться на 15000 грн;
- в. зменшиться на 1000 грн;
- г. не зміниться.

5. Залишок за статтею балансу «Резерв сумнівних боргів» на кінець звітного періоду зріс, а валова сума дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги зменшилась. Унаслідок цього:

- а. зменшилася балансова вартість цієї дебіторської заборгованості;
- б. збільшився власний капітал за рахунок збільшення резервів;
- в. збільшилася балансова вартість оборотних активів;
- г. чиста реалізаційна вартість цієї дебіторської заборгованості не змінилася.

6. Залишок за статтею балансу «Резерв сумнівних боргів» на кінець звітного періоду зріс, а первісна вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги не змінилася. Унаслідок цього:

- а. за рахунок збільшення резервів збільшився пасив балансу;
- б. чиста реалізаційна вартість цієї дебіторської заборгованості не змінилася;
- в. чиста реалізаційна вартість цієї дебіторської заборгованості зменшилася;
- г. чиста реалізаційна вартість цієї дебіторської заборгованості збільшилася.

7. Під час річної інвентаризації активів і зобов'язань підприємства були виявлені розбіжності в обліку поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги. Яким чином сума цієї заборгованості буде відображатися у балансі, якщо до дати балансу розбіжність не була врегульована з дебітором?

- а. як резерв сумнівних боргів;
- б. за даними бухгалтерського обліку підприємства;
- в. за даними бухгалтерського обліку дебітора;
- г. буде списана з балансу.

8. Підприємство у листопаді 2001 р. отримало аванс від замовника за продукцію, що буде вироблена і відвантажена протягом 1 півріччя 2002 р. Яким чином ця операція буде відбита у фінансовій звітності за 2001 рік?

- а. як витрати майбутніх періодів у балансі;
- б. як надходження грошових коштів від фінансової діяльності у Звіті про рух грошових коштів;
- в. як поточні зобов'язання у балансі;
- г. буде розкрита у примітках як така, що не має відношення до звітного періоду.

9. За якою статтею балансу відображаються отримані підприємством аванси від покупців?

- 1. Доходів майбутніх періодів.
- 2. Витрат майбутніх періодів.
- 3. Поточних зобов'язань.
- 4. Дебіторської заборгованості.

10. За якою оцінкою відображаються в балансі довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки?

- а. номінальною вартістю;
- б. чистою вартістю реалізації;
- в. теперішньою вартістю;
- г. сумою погашення.

11. 31 липня підприємством був виданий постачальнику 10%-й вексель номінальною вартістю 200 000 грн. строком на 1 рік. 31 грудня в Балансі слід відобразити зобов'язання за нарахованими відсотками в сумі:

- а. 20000 грн;
- б. 10000 грн;
- в. 8335 грн;
- г. 0 грн.

12. Залишок грошових коштів та їх еквівалентів на початок звітного року становив 20 тис. грн. Чистий рух грошових коштів за рік становив:

- від операційної діяльності (600 тис. грн);
- від інвестиційної діяльності (200 тис. грн);
- від фінансової діяльності (300 тис. грн)

Збитки від курсових різниць, що виникли внаслідок перерахунку залишку коштів у іноземній валюті на кінець звітного року дорівнюють 6 тис. грн. Визначити залишок грошових коштів та їх еквівалентів на кінець звітного року:

- а. 720 тис. грн;
- б. 714 тис. грн;
- в. 700 тис. грн;
- г. 814 тис. грн.

13. Підприємство придбало виробниче обладнання ціною 425 000 грн, сплатило витрати на його доставку 12000 грн, витратило 11000 грн на монтаж, перевірку придатності та підготовку до експлуатації. Яку суму визнає підприємство в обліку як собівартість цього обладнання?

- а. 448 000 грн;
- б. 437 000 грн;
- в. 436 000 грн;
- г. 425 000 грн.

14. Підприємство придбало програмне забезпечення 02.01.2001 р. за 25000 грн, оцінило строк його корисного використання у 5 років, а ліквідаційну вартість як 0 грн. Для нарахування амортизації нематеріальних активів застосовується метод прямолінійної амортизації, а балансова вартість визначається за Пс)БО 2. Якою буде балансова вартість програмного забезпечення на 31.12.2001 р. ?

- а. 15 000 грн;
- б. 20 000 грн;
- в. 25 000 грн;
- г. 22 500 грн.

15. На 31 грудня 2000 р. підприємство мало такі залишки рахунках у банку:

- поточний рахунок основний — 17 800 грн;
- поточний рахунок додатковий — 5000 грн;
- валютний рахунок — 2000 дол. США (курс 1 дол = 5,45 грн.), а також 120 —денний депозитний сертифікат строком погашення 20.03.2001 р. на суму 10000 грн:

Визначити, яку суму грошових коштів та їх еквівалентів відобразить підприємство в балансі на 31 грудня 2000 р.:

- а. 34800 грн;
- б. 33600 грн;
- в. 24800 грн;
- г. 23800 грн.

16. При складанні фінансової звітності курсова різниця нараховується на:

- а. усі статті балансу;
- б. усі активи та зобов'язання, які виникли в результаті зовнішньоекономічної діяльності;
- в. монетарні статті та зобов'язання.

17. Чи може бути визначений активом депозитний сертифікат, придбаний у банку 3 роки тому, якщо на дату балансу банк збанкрутував? Сертифікат придбано за 250 тис. грн, а за період володіння ним отримано 125 тис. грн відсотків:

- 1. Може.
- 2. Не може.

18. Первісна вартість верстата на 31.12.2000 р. становить 430000 грн, знос — 160 тис. грн. Справедлива вартість цього об'єкта на 31.12.2000 р. становить 200 000 грн. Вказати, чи підлягає переоцінці на дату балансу цей інвентарний об'єкт:

- а. не підлягає;
- б. підлягає;
- в. підлягає за умови наявності активного ринку.

19. 31.12.1998 р. ВАТ придбало за 240 000 грн обладнання, амортизацію якого нараховувало прямолінійним методом, виходячи з 6 років строку корисного використання та нульової ліквідаційної вартості. 1 січня 2001 р. керівництво ВАТ переглянуло цей строк з 6 до 4 років. Указати, яку суму зносу буде відображено у балансі ВАТ на 31 грудня 2001 р., якщо ліквідаційна вартість обладнання залишилась нульовою і метод нарахування амортизації не змінився:

- а. 80000 грн;
- б. 40000 грн;
- в. 160 000 грн;
- г. 120 000 грн.

20. Поточні фінансові інвестиції відображаються в балансі за справедливою вартістю:

- а. для кожної" інвестиції окремо;
- б. для всього інвестиційного портфеля;
- в. для інвестицій, згрупованих за строком придбання.

21. Сума зменшення балансової вартості поточних фінансових інвестицій відображається у складі:

- а. витрат від участі в капіталі;
- б. інших витрат звичайної діяльності;
- в. інших операційних витрат;
- г. витрат від надзвичайної діяльності.

22. Резерв сумнівних боргів для дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги нараховується:

- а. на кінець звітного періоду;
- б. на початок звітного періоду;
- в. у міру необхідності в разі виявлення безнадійних боргів.

## 2.4 Практичне заняття з теми: «Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Звіт про фінансові результати».

*Дивіденди* — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства.

*Доходи* — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

*Звичайна діяльність* — будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують її або виникають унаслідок її проведення.

*Операційна діяльність* — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

*Основна діяльність* — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу.

*Прибуток* — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

*Відсотки* — плата за використання коштів, їхніх еквівалентів або сум заборгованості підприємству.

*Роялті* — платежі за використання нематеріальних активів підприємства.

Діяльність підприємства підрозділяється на звичайну і надзвичайну.

Відповідно до П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати» під звичайною діяльністю розуміють будь-яку основну діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або які виникають унаслідок здійснення такої діяльності.

Прикладами звичайної діяльності є виробництво і реалізація продукції, виконання робіт, надання послуг, реалізація оборотних активів. До операцій, що супроводжують звичайну діяльність, відносять курсові різниці, економічні санкції по господарських договорах, відсотки, дивіденди та ін.

Надзвичайною діяльністю вважають такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності і про які не передбачається, що вони будуть повторюватися періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Прикладами подій і операцій щодо надзвичайної діяльності є: стихійні лиха (землетруси, зсуви, смерчі та ін.), пожежі, техногенні аварії і т.п.

Надзвичайність події або операції визначається насамперед характером діяльності підприємства, а не очікуваної частоти їхнього виникнення.

Звичайна діяльність підприємства відповідно до П(С)БО підрозділяється на операційну, фінансову й інвестиційну.

Операційна діяльність — це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності підприємства, які не є інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Відповідно до П(С)БО 3 до основної діяльності відносять операції, пов'язані з виробництвом, реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Для виробничого підприємства такими є операції з виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг), для будівельної організації — з виконання будівельно-монтажних робіт, для страхової компанії — зі надання послуг по страхування та ін.

П(с)БО 15 «Доходи» визначає методологічні основи формування в бухгалтерському обліку доходів підприємства і розкриття інформації у фінансовій звітності. Норми цього стандарту застосовуються підприємствами всіх форм власності, крім банків і бюджетних організацій. Вони не поширюються на доходи, пов'язані з договорами оренди, дивідендами, нарахованими за фінансові інвестиції, що розраховують методом участі в капіталі, а також не поширюються на доходи, пов'язані зі зміною справедливої вартості фінансових активів і фінансових зобов'язань, а також у зв'язку з ліквідацією цих активів. Не поширюються вони на зміну вартості поточних активів.

Дохід визнається при збільшенні активу чи зменшенні зобов'язання, що обумовлюють зростання власного капіталу за умови, що оцінка доходу може бути вірогідно визначена. Цей критерій визнання застосовується по кожній операції.

Не визнаються доходами такі надходження: ПДВ, акцизний збір, інші податки й обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню в бюджетні й позабюджетні фонди.



Так само не визнається сума надходження по договорах комісії, агентських та інших договорах на користь комітента, суми попередньої оплати чи аванси, застава на погашення позички, а також надходження, що належать іншим особам.

Визнані доходи класифікують за такими групами:

- дохід чи виторг від реалізації продукції, робіт, послуг;
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- надзвичайні доходи.

Така класифікація прийнята відповідно до П(с)БО № 3 «Звіт про фінансові результати».

Дохід чи виторг від реалізації продукції (робіт, послуг) визнається за наявності таких умов:

- покупцю передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію чи товар;

- підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією;

- сума доходу може бути вірогідно визначена;

- є імовірність, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства і витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути вірогідно визначені.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією, товарами, роботами, що є подібними за призначенням і мають однакову справедливую вартість.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершення операції на дату балансу, у випадку, якщо він може бути вірогідно визначений.

Якщо дохід чи виторг від надання послуг не може бути вірогідно оцінений і немає імовірності відшкодування цих витрат, то дохід не визнається, а витрати не визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде вірогідно оцінена, то він буде визнаний за цією оцінкою.

Дохід від реалізації продукції не коригується на величину сумнівної і

безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства відповідно до П(с)БО № 10 «Дебіторська заборгованість».

Цільове фінансування не визнається доходом, поки не має підтвердження того, що воно буде отримано підприємством і що підприємство виконає умови фінансування.

Отримане цільове фінансування визнається доходом того періоду, в якому були зроблені витрати.

Доходи, що виникають у результаті використання активів іншими сторонами, визнаються у вигляді відсотків, роялті й дивідендів.

## **2.5 Практичне заняття з теми:**

### **«Склад і структура елементів операційних витрат.**

#### **Показники прибутковості акцій і порядок їх розрахунку».**

Норми П(с)БО № 16 використовують підприємства, організації та інші юридичні особи всіх форм власності, крім банків і бюджетних організацій. Їх застосовуються для обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання, встановлених П(с)БО № 18 «Будівельні контракти». Витратами звітного періоду вони визнаються при зменшенні активів чи збільшенні зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути вірогідно визначені.

Витрати періоду визнаються одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони здійснюються.

Не визнаються витратами платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, а також аванси на виконання робіт, послуг і оплати запасів. Не визнаються витратами погашення державних позик та інші зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що не відповідають критеріям визнання.

Підгалузі житлово-комунального господарства (житлове господарство, водопровідно-каналізаційне господарство, теплове господарство, міський

електротранспорт) мають особливості, які враховані в Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства.

Витрати на провадження робіт (послуг) групуються за такими ознаками:

- за місцем виникнення витрати на провадження робіт (послуг) групуються за окремими структурними підрозділами житлово-комунальних підприємств і організацій;

залежно від характеру і призначення виконуваних процесів виробництво розподіляється на основне, допоміжне й обслуговуюче (невиробниче) господарство і регламентується в наказі про облікову політику підприємства.

До основного виробництва відносять відособлені структурні підрозділи підприємств, які безпосередньо беруть участь у виконанні житлово-комунальних робіт, що належать до основного виду операційної діяльності.

Допоміжне виробництво призначене для обслуговування підрозділів основного виробництва: виконання робіт з технічного обслуговування, ремонту основних фондів, забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту устаткування, різними видами енергії, транспортними та іншими послугами. До нього відносяться ремонтні цехи, будівельні дільниці, механічні майстерні, енергетичні, експериментальні та інші підрозділи.

До неvirобничого господарства відносять: культурно-побутові установи, житлово-комунальне господарство, підсобні сільськогосподарські підприємства, науково-дослідні, оздоровчі, спортивні та інші структурні підрозділи, які не беруть участь у здійсненні й забезпеченні надання комунальних послуг.

За видами витрати класифікуються по економічних елементах і статтях витрат. За способами віднесення на виробничу собівартість виділяють прямі й непрямі витрати. Прямі — це витрати, що можуть бути безпосередньо включені у виробничу собівартість окремих видів робіт (послуг). До непрямих витрат належать витрати, безпосередньо не пов'язані з виконанням житлово-комунальних робіт (послуг). До таких витрат відносяться загальновиробничі витрати, що включають витрати з управління й обслуговування виробничого процесу.

За ступенем впливу обсягів виконаних робіт і реалізованих послуг на рівень витрат останні поділяються на змінні й постійні.

*Змінні* — це витрати, абсолютна величина яких змінюється (збільшується або зменшується) разом зі зміною обсягів робіт (послуг), зокрема, це витрати на сировину, матеріали, пально-мастильні матеріали, електроенергію, запасні частини, комплектуючі й т.п.

*Постійні* — це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням або зменшенням обсягів робіт (послуг) істотно не змінюється. До них відносяться витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничих підрозділів, витрати на забезпечення загальногосподарських потреб.

За складом витрати поділяються на одноелементні, тобто економічно однорідні, і комплексні, що складаються з декількох елементів.

За звітними періодами витрати поділяються на поточні, витрати минулих і майбутніх періодів.

За доцільністю витрати поділяються на продуктивні, непродуктивні й надзвичайні.

Непродуктивними вважаються витрати, що виникли в результаті недостатньої організації виробництва й управління, відхилень від технологічних норм, псування матеріальних цінностей.

До витрат від надзвичайних подій (втрати від стихійного лиха, від техногенних катастроф і аварій та ін.) відносяться як втрати по наслідках цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням і ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відбудовних роботах, вартість використаних сировини і матеріалів і т.п.).

Групування витрат за економічними елементами здійснюється для організації контролю за рівнем витрат у цілому по підприємству, визначення загального обсягу використаних підприємством матеріальних, трудових і фінансових коштів. Витрати операційної діяльності групуються за економічними елементами витрат.

До складу елемента «*Матеріальні витрати*» включаються витрати згідно з П(С)БО 16 «Витрати».

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з доставкою і транспортуванням запасів, у тому числі вантажно-розвантажувальні роботи, включаються у відповідні елементи витрат.

До елемента «Матеріальні витрати» можуть включатися наступні витрати:

а) витрати на придбання у сторонніх підприємств або організацій сировини і матеріалів, палива, енергії, шин, малоцінних і швидкозношувальних предметів, що не відносяться до основних засобів, молока і продуктів лікувально-профілактичного харчування та засобів індивідуального захисту у випадках, передбачених законодавством, інших виробничих запасів або виготовлених власними силами запасних частин і комплектуючих виробів, використаних на:

— надання житлово-комунальних послуг (виконання робіт);

— забезпечення технологічного процесу надання послуг (робіт), їхньої якості та надійності;

— проведення усіх видів ремонту, технічного огляду й обслуговування, реконструкції, модернізації основних засобів (технологічного устаткування, його агрегатів і вузлів, будинків, споруд і т.п.), у тому числі отриманих за договорами лізингу (оренди);

— забезпечення робіт, пов'язаних з дотриманням правил безпеки праці, протипожежної та вартової охорони, санітарно-гігієнічних, природоохоронних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за процесом виробництва;

— забезпечення роботи апарата управління підприємства і його структурних підрозділів, включаючи транспортне обслуговування, пов'язане з управлінням виробництвом, а також технічних засобів управління: обчислювальної техніки, засобів зв'язку, сигналізації і т.п., що знаходяться на балансі підприємства;

— утримання й експлуатацію приміщень і території підприємства;

- утримання, при наявності, законсервованих основних засобів;
  - винахідництво і раціоналізацію, проведення дослідно-експериментальних і конструкторських робіт;
  - забезпечення робіт, пов'язаних з професійною підготовкою, перепідготовкою і підтриманням професійної майстерності працівників підприємства за профілем діяльності безпосередньо на підприємстві;
- б) витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням нових видів робіт (послуг):
- підвищені витрати на виробництво нових видів робіт (послуг) у період їхнього освоєння;
  - витрати на освоєння нового виробництва, цехів і агрегатів (пускові витрати), раціоналізацію;
- в) витрати, пов'язані з використанням природної сировини, плата за воду з водогосподарчих систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів, за викиди і скидання забруднюючих речовин у навколишнє середовище, розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу в межах лімітів;
- г) витрати на обслуговування виробничого процесу:
- на матеріали, паливо, енергію, її трансформацію і подачу до місця використання; на роботи і послуги виробничого характеру, виконувані сторонніми організаціями або структурними підрозділами підприємства, що не відносяться до основного виду його діяльності (виконання лабораторних аналізів, ремонт і перевірка приладів обліку, що знаходяться на балансі підприємства, дослідження внутрішнього стану трубопроводів і т.п.), на придбання інструментів, пристроїв та інших засобів і предметів праці;
  - проведення поточного ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування основних виробничих фондів, у тому числі взятих у тимчасове користування на умовах оперативної оренди (лізингу), за винятком їхньої реконструкції і модернізації;
  - контроль за виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг);

— забезпечення правил техніки безпеки праці, пожежної і сторожової охорони (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств за пожежну і сторожову охорону), санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю підприємств у встановленому законодавством порядку;

— забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом, захисними пристроями і спеціальним харчуванням у випадках, передбачених законодавством.

З витрат на матеріальні ресурси, що включаються в собівартість виконаних робіт (наданих послуг), віднімається вартість поворотних відходів.

Поворотні відходи — це залишки сировини, матеріалів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися у процесі провадження робіт (послуг) і втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні й фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або не за прямим призначенням, а також реалізуються на сторону.

Оцінка поворотних відходів здійснюється відповідно до методу, передбаченого в обліковій політиці підприємства;

д) поточні витрати, пов'язані з утриманням і експлуатацією фондів природоохоронного призначення (очисних споруд, уловлювачів, фільтрів і т.п.), витрати на заховання екологічно небезпечних відходів, оплата послуг сторонніх організацій за прийом, збереження і знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод, інші види поточних витрат;

е) витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій і організацією виробництва, поліпшенням якості робіт (послуг), що виконуються в ході виробничого процесу;

є) витрати на проведення інших робіт власними силами, власне виробництво електричного та іншого видів енергії, а також на трансформацію і передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються у відповідні елементи витрат;

ж) втрати від нестачі матеріальних цінностей у межах норм природного збитку.

До складу елемента «*Витрати на оплату праці*» відносяться витрати згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, витрати на оплату праці фізичних осіб, що укладають з підприємством трудові та договірні відносини, інших заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок у вигляді премій, заохочень, погашення вартості товарів (робіт, послуг) відповідно до договорів цивільно-правового характеру, інші виплати в грошовій і натуральній формі, встановлені Положенням про оплату праці, колективним договором або за домовленістю сторін.

До елемента витрат «*Відрахування на соціальні заходи*» відносяться:

- єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (Закону України від 08.07.2010 № 2464-УІ).

До складу елемента «*Амортизація основних засобів і нематеріальних активів*» входять суми амортизаційних відрахувань, нарахованих відповідно до порядку, норм і умов, установлених відповідно до діючого законодавства й облікової політики підприємства.

До складу елемента «*Інші операційні витрати*» відносять витрати, що включаються в собівартість наданих послуг (виконаних робіт) і не враховані в попередніх елементах витрат, а саме:

— сума сплаченої орендної (лізингової) плати за користування наданими в оперативну і фінансову оренду (лізинг) основними фондами;

— витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування, одержання гарантій, вексельного авалю, факторингових і довірчих операцій, облік боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, поштово-телеграфні послуги та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом;

— витрати на страхування ризиків транспортування тепла, води, іншої продукції по трубопроводах, цивільну відповідальність, пов'язану з експлуатацією трубопроводів при транспортуванні продукції підприємств, інших транспортних засобів, що знаходяться у складі основних фондів підприємства, майна підприємств, страхування кредитних і комерційних



ризиків у випадку, якщо такі ризики безпосередньо пов'язані з господарською діяльністю підприємств при виконанні ними обов'язків по договорах цивільно-правового характеру;

— оплата послуг сторонніх підприємств і організацій, зокрема:

- за протипожежну і вартову (включаючи воєнізовану) охорону (у частині, що стосується іншої операційної діяльності);
- за використання і обслуговування технічних засобів управління: обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;
- управління виробництвом, якщо штатним розкладом підприємства не передбачені відповідні функціональні служби;
- консультаційного й інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням поточної діяльності підприємства, ціноутворенням, реалізацією послуг населенню, бюджетним організаціям і комерційним підприємствам;
- пов'язаних з освоєнням нових робіт, послуг;
- за прийом, збереження і знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод;

— оплату робіт і послуг виробничого характеру, виконуваних сторонніми підприємствами й організаціями або структурними підрозділами підприємства, що не належать до основного виду його діяльності;

— суми податків, зборів та інших передбачених законодавством обов'язкових платежів;

— витрати на виготовлення інструкцій, розрахункових книжок, правил та іншої службової документації;

— витрати на офіційну публікацію звітів (балансів) про фінансовий стан підприємств у засобах масової інформації, якщо це передбачено законодавством;

— витрати за користування автомобільними стоянками;

— витрати на проведення роз'яснювально-рекламних заходів: розробка і видання рекламних виробів (ілюстрованих преїскурантів, каталогів, брошур,

проспектів, плакатів, афіш, рекламних аркушів, листівок, оформлення виставок і т.п.); реклама в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню); придбання, виготовлення, копіювання, дублювання і демонстрація рекламних кіно-, відео- і діафільмів, збереження та експедирування рекламних матеріалів; виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів, покажчиків і т.п. (у сумі амортизації, зносу щодо зазначеного інвентарю); проведення інших рекламних заходів, пов'язаних з діяльністю підприємства;

— витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і видачу подарунків, включаючи безкоштовне надання послуг (виконання робіт) у рекламних цілях в передбачених законодавством розмірах;

— придбання довідників, технічних паспортів та інших документів експлуатаційної, технічної і виробничої діяльності;

— витрати на службові відрядження працівників у межах норм, передбачених законодавством;

— витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад у напрямках, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування або у час, коли він не працює, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами; витрати на перевезення працівників-інвалідів I і II групи до місця роботи і назад незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування;

— витрати на відшкодування збитку, заподіяного працівникові пошкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням трудових обов'язків, а також заподіяного іншим особам;

— надбавки до тарифних ставок і посадових окладів працівникам транспорту, робота яких проходить у дорозі або має роз'їзний характер, за кожну добу з моменту виїзду до моменту повернення на підприємство, у тому числі при здійсненні перевезень за межами України;

— витрати на забезпечення нормальних умов праці та техніки безпеки відповідно до вимог діючого законодавства;

— витрати на підтримку професійних навичок (у тому числі за межами України) працівників, які здійснюють експлуатацію технологічних комплексів;

— витрати, пов'язані з професійною підготовкою і перепідготовкою за профілем підприємства в українських навчальних закладах фізичних осіб, які знаходяться в трудових відносинах з підприємством.

Витрати, пов'язані з набором робочої сили, передбачені законодавством, з урахуванням витрат на оплату випускникам денного навчання середніх спеціальних і середніх професійно-технічних училищ і молодих фахівців, які закінчили вищий навчальний заклад, вартості проїзду до місця роботи, а також оплачуваної відпустки, що надається їм перед початком роботи.

Витрати на утримання приміщень, засобів зв'язку та ін., що надаються безоплатно органам державної служби у встановленому порядку;

Оплата вартості ліцензій, сертифікатів та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами для ведення господарської діяльності підприємства, включаючи плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема в органах місцевого самоврядування, їхніх виконавчих органах, витрати на придбання ліцензій, надання державних послуг по медичній сертифікації персоналу та інших спеціальних дозволів на право надання пов'язаних зі звичайною діяльністю підприємства послуг;

— витрати на обнародування річного звіту у випадках, передбачених чинним законодавством;

— витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з емісією цінних паперів;

— витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства, у тому числі з питань законодавства, підписку спеціалізованих періодичних видань, а також на проведення аудиту відповідно до діючого законодавства, включаючи проведення добровільного аудиту за рішенням підприємства;

— витрати на утримання й експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури: дитячих ясел або садків, дитячих таборів відпочинку;

навчальних закладів середньої і середньої професійно-технічної освіти та закладів підвищення кваліфікації працівників підприємства; установ охорони здоров'я, пунктів безкоштовного медичного обстеження, профілактики і допомоги працівникам підприємства; спортивних залів і майданчиків, використовуваних безкоштовно для оздоровлення працівників підприємства, клубів і будинків культури (крім будинків відпочинку, туристичних баз та інших подібних установ); приміщень, використовуваних підприємством для організації харчування його працівників; житлового фонду, включаючи гуртожитки, і об'єкти житлово-комунального господарства, щодо яких підприємством прийняте документально оформлене рішення про передачу на баланс місцевих рад. Витрати на утримання й експлуатацію зазначених об'єктів соціальної інфраструктури включаються до складу операційної собівартості виконаних робіт, наданих послуг, якщо ці об'єкти не надають платних послуг і не займаються іншою комерційною діяльністю. Ці витрати мають комплексний характер і розподіляються між відповідними елементами витрат;

— витрати на цивільну оборону й утримання державних матеріальних резервів;

— витрати на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників у випадках, передбачених законодавством;

— операційні курсові витрати (втрати від курсових різниць, знецінювання запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, суми фінансових санкцій і т.п.);

— витрати на утримання приміщень, що надаються безкоштовно підприємствам громадського харчування або використовуються підприємствами самостійно для обслуговування працівників, які знаходяться з підприємствами в трудових відносинах; витрати на проведення поточного ремонту приміщень, на освітлення, опалення, водопостачання і каналізацію, електропостачання, а також на паливо для приготування їжі;

— сума нарахованих (сплачених) податків, зборів (обов'язкових платежів), установлених Законом України «Про систему оподаткування», за винятком податків і пені, штрафів, неустойок, передбачених Законом України «Про

оподаткування прибутку підприємств», податок на землю, що використовується у виробничому обороті, санітарних і охоронних зонах, податок з власників транспортних засобів, а також збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством України.

Групування витрат за статтями витрат призначено для організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів житлово-комунальних послуг (робіт), вирахування витрат у розрізі структурних підрозділів комунального підприємства.

Витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією робіт (послуг) і управлінням підприємством (крім підприємств міського електротранспорту), з метою обліку собівартості робіт (послуг) групуються за наступними типовими статтями:

#### *Прямі матеріальні витрати*

До статті «Сировина й матеріали» включається вартість сировини і матеріалів, необхідних для виконання робіт (послуг) і для забезпечення технологічного процесу (хімічні реагенти: коагулянт, хлор, аміак, сіль, сульфовугілля, хімреактиви і т.п.). Витрати за статтею «Сировина і матеріали» включаються безпосередньо в собівартість окремих видів робіт (послуг).

До статей «Паливо на технологічні потреби» й «Енергія на технологічні потреби» відносяться витрати на всі види палива й енергії, що безпосередньо витрачаються в технологічному процесі провадження робіт (послуг), як отримані від сторонніх організацій, так і зроблені самим підприємством. Витрати на паливо й енергію на технологічні потреби (рух рухливого складу електротранспорту, виробництво теплової енергії, гарячої води, її очищення і доставка, відведення та очищення стоків, робота ліфтів) відносяться безпосередньо до собівартості робіт (послуг).

До статті «Покупні ресурси, що комплектують вироби, напівфабрикати» включається вартість води (для підприємств водопровідного господарства) і теплової енергії (для підприємств теплового господарства), придбаної у сторонніх підприємств для подальшого транспортування та реалізації

споживачам. Витрати на покупні ресурси, що комплектують вироби, напівфабрикати відносяться безпосередньо до собівартості робіт (послуг).

До статті «Роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій» включається вартість робіт (послуг) виробничого характеру, що виконуються сторонніми підприємствами й організаціями або структурними підрозділами підприємства, що не відносяться до основного виду діяльності. До робіт і послуг виробничого характеру відносяться: у житловому господарстві — експлуатація ліфтів, збирання, вивезення й утилізація сміття; у водопровідному і тепловому господарствах — користування водо-, тепломережами сторонніх підприємств.

*Витрати інших матеріальних ресурсів.* До цієї статті витрат відносяться матеріальні витрати, що не знайшли відображення в попередніх статтях витрат.

*Прямі витрати на оплату праці* — основна заробітна плата виробничих працівників; додаткова заробітна плата виробничих працівників; інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

*Інші прямі витрати* — відрахування на соціальні заходи: внесок на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включаючи внесок на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття; відрахування на державне (обов'язкове) пенсійне страхування, а також відрахування на додаткове пенсійне страхування; відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві; інші обов'язкові внески і відрахування на соціальні заходи, визначені законодавством.

*Амортизація основних виробничих засобів та інших необоротних матеріальних активів* — суми амортизаційних відрахувань, нарахованих відповідно до порядку, норм і умов, установлених відповідно до діючого законодавства й облікової політики підприємства.

*Загальновиробничі витрати* – величина загальновиробничих витрат підприємств в цілому є сумою відповідних витрат структурних підрозділів основного виробництва. Такі ж витрати допоміжних виробництв включаються в

собівартість робіт (послуг), що виконуються (надаються) допоміжними виробництвами підприємства. До статті «Загальновиробничі витрати» відносяться:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці фахівців і працівників апарата управління, цехів і ділянок, гарантійні й компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, інші грошові й матеріальні виплати відповідно до Положення про оплату праці, колективному договору і т.п.; відрахування на соціальні заходи, оплата службових відряджень персоналу цехів і ділянок, інші витрати на утримання апарата управління);

- амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення. До цієї статті належать витрати, пов'язані з утриманням і експлуатацією технологічного устаткування, транспортних засобів, цехових приміщень, будинків, споруд, включаючи витрати на дезінфекцію, дератизацію виробничих приміщень і т.п.

Витрати на утримання й експлуатацію машин і устаткування розподіляються між видами робіт (послуг) пропорційно величині цих витрат за годину роботи машин і устаткування та тривалості його роботи при виконанні відповідного виду (послуг) або за методом, передбаченим обліковою політикою підприємства.

До пускових витрат відносяться витрати, пов'язані з освоєнням нових потужностей виробництва, що включаються в собівартість робіт протягом періоду, визначеного проектно-технічною документацією, а також витрати для виконання планових перевірок стану устаткування, виконання періодичних регламентних робіт, передбачених відповідною проектно-технічною документацією, і розподіляються на період часу між виконанням цих робіт. Ці витрати визначаються кошторисом, а їхнє погашення починається з місяця, що йде за місяцем підписання акта про закінчення випробувань або спробої експлуатації об'єкта, це:

- витрати на удосконалення технології та організації виробництва;
- витрати на дезінфекцію і дератизацію;
- витрати на пожежну і сторожову охорону об'єктів виробничого призначення і утримання санітарних зон;
- витрати на охорону навколишнього середовища;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- витрати по податках і цільових платежах загальногосподарського характеру.

*Адміністративні витрати.* До статті «Адміністративні витрати» відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування і керування підприємством, що включають:

- витрати на утримання апарату управління підприємством та іншим загальногосподарським персоналом (оплата праці персоналу, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; інші грошові та матеріальні виплати відповідно до Положення про оплату праці, колективному договору; відрахування на соціальні заходи);

- витрати на службові відрядження;
- представницькі й організаційні витрати;

- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (матеріали на утримання будинків, опалення, освітлення, вивезення сміття, профдезінфекція, охорона майна);

- витрати на професійні послуги (юридичні, експертні по оцінці майна, аудиторські й інші послуги);

- витрати на зв'язок (поштовий, телеграфний, телефонний, телексний, факс, Інтернет і т.п.);

- амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати по податках і цільових платежах загальногосподарського характеру. До цієї статті включаються: податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, крім тих, що входять у виробничі витрати,



зокрема плата за землю, займану адміністративно-управлінськими приміщеннями; комунальний податок, розрахований відповідно до чисельності адміністративного персоналу; податок із власників транспортних засобів на автомобілі, використовувані апаратом управління підприємства; інші обов'язкові збори й платежі, передбачені чинним законодавством;

- витрати на розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банку (крім витрат при прийомі платежів від населення і т.п.);

- витрати на врегулювання споріву судових органах;

- інші витрати загальногосподарського призначення. До цієї статті включаються витрати на підготовку й перепідготовку кадрів; оренду електронно-обчислювальних машин; підписку періодичних професійних видань та інші, котрі не були включені у вищевказані статті.

Адміністративні витрати розподіляються пропорційно до суми заробітної плати робітників, зайнятих виконанням (наданням) відповідних робіт (послуг), або до витрат на утримання й експлуатацію машин і устаткування.

*Витрати на збут.* До статті «Витрати на збут» відносяться наступні витрати:

- витрати на оплату праці й утримання персоналу, який забезпечує збут послуг;

- відрахування на соціальні заходи;

- витрати на дослідження ринку, рекламу, участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і моделей, інформаційні послуги;

- витрати на виготовлення розрахункових книжок;

- амортизація і ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів;

- амортизація нематеріальних активів відділу збуту;

відрахування житлово-комунальним організаціям за збір абонентської плати;

- обслуговування і перевірки технологічних приладів обліку, витрати на гарантійне обслуговування;

- інші витрати, пов'язані зі збутом послуг.

*Інші операційні витрати.* До статті «Інші операційні витрати» належать:

- витрати на дослідження і розробки;

- резерв сумнівних боргів у сумі безнадійної дебіторської заборгованості;

- утрати від операційних курсових різниць;
- утрати від знецінювання запасів, застосування яких втратило економічну доцільність;
- витрати на утримання сфери соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Собівартість реалізованої продукції складається із:

- виробничої собівартості продукції, що реалізована;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати й постійні розподілені загальновиробничі витрати.

*Загальновиробничі витрати.* Загальновиробничі витрати розподіляються на постійні та змінні.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при змінах обсягів діяльності. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат із застосуванням бази розподілення (часу роботи, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат і т.д.) при нормальній потужності підприємства. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати належать до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення.

До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно змінам обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілення (часу роботи, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат і

т.д.) виходячи з фактичної потужності підприємства у звітному періоді.

На початок звітного періоду підприємство має визначити в обліковій політиці обраний підхід до розподілення загальновиробничих витрат, тобто визначити показники нормальної потужності; обрати базу розподілу; визначити величину постійних загальновиробничих витрат на наступний рік; встановити планову норму розподілу загальновиробничих витрат.

*Фінансова діяльність підприємства* — це витрати, що призводять до зміни розміру і складу власного й позиченого капіталу. До фінансових витрат відносяться:

- відсотки за кредит, одержаний по облігаціях, які випущені за фінансовою орендою;

- інші фінансові витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу.

*Готова продукція* враховується на підприємстві в місцях збереження за окремими видами у встановлених одиницях виміру. Облік готової продукції ведуть в натуральних, умовно-натуральних і вартісних показниках. Умовно-натуральні показники використовують для узагальнення даних про однорідну продукцію.

Готова продукція надходить на склад після прийняття технічним контролем. Здачу продукції на склад цеху оформляють за допомогою спеціальної накладної. На складі готової продукції проводиться кількісний облік продукції, аналогічно обліку матеріалів.

### ***Тести і завдання***

1. У процесі заповнення Звіту про фінансові результати необхідно визначити валовий прибуток (збиток), виходячи з наступних даних: дохід від реалізації товарів становить 600 тис. грн, у тому числі 100 тис. грн ПДВ, собівартість реалізованих товарів — 300 тис. грн:

а. прибуток — 300 000 тис. грн;

б. прибуток — 600 000 тис. грн;

в. збиток — 200 000 тис. грн;

г. прибуток— 500 000 тис. грн.

2. На основі наведеного далі переліку необхідно здійснити класифікацію доходів підприємства і визначити суму іншого операційного доходу:

а) дохід від реалізації готової продукції— 200 000 грн;

б) дохід від реалізації основних засобів — 50000 грн;

- в) дохід від реалізації іноземної валюти — 30000 грн;*
- г) дохід від не операційної курсової різниці — 5000 грн;*
- д) дохід від списання кредиторської заборгованості — 6000 грн;*
- є) одержані штрафи за невиконання умов договору — 4000 грн;*
- ж) дохід від реалізації МШП — 2000 грн;*
- з) дохід від безоплатно одержаних необоротних активів — 30000 грн ;*

- а. 242 000 грн;      в. 42000 грн;*
- б. 92000 грн;      г. 272 000 грн.*

*3. У процесі заповнення Звіту про фінансові результати необхідно визначити результат від реалізації товарів, виходячи з того, що за звітний період було реалізовано товарів на суму 48000 грн, у тому числі ПДВ 8000 грн (при придбанні цього товару було сплачено 36000 грн, у тому числі ПДВ — 6000 грн). Крім того, були реалізовані основні засоби на суму 72000 грн, у тому числі ПДВ — 12000 грн (первісна вартість реалізованих об'єктів 160 000 грн, сума нарахованого зносу — 20000 грн):*

- а. прибуток — 30000 грн;*
- б. прибуток— 10000 грн;*
- в. прибуток — 40000 грн;*
- г. з — 80000 грн.*

*4. 01.01.2001 р. підприємством сплачено 2400 грн за передплату періодичної преси на наступний рік. Витрати за 1 квартал 2001 р. будуть відображені у звіті про фінансові результати таким чином:*

- а. 2400 грн. — адміністративні витрати;*
- б. 600 грн. — адміністративні витрати;*
- в. 2400 грн. — інші операційні витрати;*
- г. 600 грн. — інші операційні витрати.*

*5. Прибуток підприємства від звичайної діяльності до оподаткування становить 5000 тис. грн, амортизація у звітному періоді — 800 тис. грн, зменшення забезпечень — 90 тис. грн, збиток від нереалізованих курсових різниць — 20 тис. грн, прибуток від поопераційної діяльності — 150 тис. грн. Визначити прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах:*

- а. 5670 тис. грн;*
- б. 5730 тис. грн;*
- в. 5580 тис. грн;*
- г. 5820 тис. грн.*

6. За якою статтею Звіту про фінансові результати буде відображена нарахована протягом звітнього року амортизація основних засобів, придбаних за рахунок коштів цільового фінансування?

- а. доходів майбутніх періодів;
- б. інших доходів операційної діяльності;
- в. емісійного доходу;
- г. інших фінансових доходів.

7. За якою статтею у Звіті про фінансові результати будуть відображені нараховані за користування короткостроковим банківським кредитом відсотки, якщо термін їх сплати не перевищує 12 місяців з дати балансу?

- а. і фінансові витрати;
- б. фінансові витрати;
- в. інші операційні витрати;
- г. інші витрати звичайної діяльності.

8. Прибуток до оподаткування за даними Декларації про прибуток підприємства становить 400 тис. грн, що перевищує прибуток, розрахований за даними звіту про фінансові результати на 100 тис. грн, з яких 80 тис. грн — тимчасові різниці. Яка з наведених нижче сум буде відображена у звіті про фінансові результати (при ставці податку на прибуток — 30%)?

- а. відстрочений податковий актив — 24 тис. грн.;
- б. відстрочене податкове зобов'язання — 30 тис. грн.;
- в. податок на прибуток від звичайної діяльності — 96 тис. грн.;
- г. податок на прибуток від звичайної діяльності — 90 тис. грн.

9. Під час інвентаризації були виявлені надлишки готівки у касі, джерела походження якої лишилися невизначеними. До якої статті звіту про фінансові результати буде віднесена сума надлишку після їх оприбуткування?

- а. інші доходи від звичайної діяльності;
- б. інші доходи від операційної діяльності.

10. Підприємством (СМП) нараховано у звітному періоді єдиного податку на суму 10000 грн. Яким чином ця сума буде відображена у розділі 2 звіту про фінансові результати?

- а. інші операційні витрати 10000 грн;
- б. відрахування на соціальні заходи — 10000 грн;
- в. інші операційні витрати — 5700 грн, відрахування на соціальні заходи — 4300 грн;
- г. відрахування на соціальні заходи — 4300 грн, інші операційні витрати — 5700 грн.

*11. Підприємство отримало дивіденди по акціях, які воно обліковує і відображає у звітності як поточні фінансові інвестиції. За якою статтею звіту про фінансові результати будуть відображені дивіденди?*

- а. інші операційні заходи;
- б. інші фінансові доходи;
- в. дохід від участі в капіталі;
- г. інші доходи.

## **2.6. Практичне заняття за темою «Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Звіт про рух грошових коштів».**

### **Складання звіту про рух грошових коштів»**

В умовах ринкової економіки бухгалтерська інформація, у тому числі і звітність є основою для прийняття економічних рішень і в цьому змісті забезпечує ефективне функціонування ринку.

Проблема полягає в тому, що, з одного боку бухгалтерський облік в Україні багато в чому, як і раніше, розуміється як інструмент контролю, а не інструмент керування.

Існує недостатнє розуміння того, що бухгалтерська інформація може ефективно використовуватися для цілей внутрішнього керування, а не тільки як звіт для Комісії з цінних паперів і фондового ринку і Статистичного керування.

З іншого боку, практичне використання прийнятих в Україні П(с)БО вимагає наявності розвиненої ринкової інфраструктури, що тільки починає формуватися.

Відповідно до П(с)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», затвердженим Наказом Мінфіну 31.03.1999р. № 87 (зі змінами і доповненнями), і відповідно до Закону України від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підприємства (крім бюджетних установ, іноземних суб'єктів господарської діяльності і суб'єктів малого підприємництва) у складі річної фінансової звітності повинні надавати Звіт про рух грошових коштів (далі звіт).

Метою складання звіту є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися в коштах підприємства та їхніх еквівалентів (далі - грошові кошти) за звітний період.

Грошові кошти включають: грошові кошти в касі та на рахунках у банках, депозити до запитання, що можуть бути використані для поточних операцій.

Еквівалентами коштів є короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, представлені, як правило, цінними паперами на термін, що не перевищує 3 міс., що можуть бути вільно конвертовані у визначену суму коштів і мають незначний ризик по зміні вартості. Звичайно, такими еквівалентами є казначейські векселі, депозитні сертифікати й ін.

Звіт за формою N 3 складається з трьох розділів, де послідовно наводяться відомості про фактичне надходження грошових коштів у розрізі основних джерел та фактичне витрачання грошових коштів за найбільш суттєвими напрямками використання, а також чисті зміни величини грошових коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду.

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

Під *операційною діяльністю* мається на увазі основна діяльність підприємства (тобто операції, пов'язані з виробництвом чи реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, що є головною метою створення підприємства та забезпечують основну частку його доходу), а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

*Інвестиційною діяльністю* вважається придбання та реалізація тих необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів), а також фінансових інвестицій (активів, що утримуються підприємством з метою збільшення прибутку, зростання вартості капіталу чи інших вигод для інвестора), які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. При цьому важливо підкреслити, що, на відміну від доходів та витрат від реалізації основних засобів та інших необоротних активів, що є результатом операційної діяльності, рух грошових коштів, пов'язаний з такими операціями, належить саме до інвестиційної діяльності.

Результатом *фінансової діяльності* є зміна в розмірі та складі власного та позикового капіталу підприємства. Ця діяльність пов'язана із залученням коштів шляхом отримання позик, розміщення акцій підприємства, фінансової оренди та зазвичай призводить до додаткових витрат (до виплати відсотків, дивідендів).

Окремі операції можуть спричиняти рух грошових коштів, який включає суми, що мають одночасно характер різних видів діяльності (наприклад, і операційної, і фінансової). У цьому випадку такі суми, що припадають на різні види діяльності, слід розподіляти та наводити у Звіті окремо у складі розділів, що відображають рух грошових коштів у результаті відповідних видів діяльності.

Інформація для складання Звіту про рух грошових коштів черпається з наступних джерел:

- Балансу на початок і кінець звітного періоду;
- Звіту про фінансові результати;
- Звіту про власний капітал;
- Розшифровок статей балансу;
- Розшифровок статей Звіту про фінансові результати;
- Головної книги;
- Аналітичні дані по відповідних бухгалтерських рахунках.

Використовуючи розглянуту класифікацію видів діяльності, необхідно мати у виді, що віднесення руху грошових коштів до відповідної групи залежить, насамперед, від характеру господарської діяльності підприємства. Наприклад, інвестиції в цінні папери звичайно є інвестиційною діяльністю підприємства, але для інвестиційної компанії - це основна (операційна) діяльність.

Крім того, у випадку, якщо одна операція включає суми коштів від декількох видів діяльності, них варто розподіляти між відповідними видами діяльності.

У звіт не включаються не грошові операції, тобто операції, що не вимагають використання коштів або їхніх еквівалентів:

- бартерні операції;
- надходження основних засобів на умовах фінансового лізингу;
- перетворення зобов'язань у власний капітал і т.п.



- обмін власних акцій на акції іншого підприємства;
- придбання активів безпосередньо за рахунок позик банку (без надходження суми позики на рахунок підприємства).

Внутрішні зміни в складі коштів і їхніх еквівалентів у звіті не відбиваються. Трансформація грошей у грошові еквіваленти і назад не вважається надходженням або вибуттям коштів.

У звіті суми надходжень і витрат, що виникають у результаті операційної, інвестиційної і фінансової діяльності, приводяться розгорнуто.

У закордонній практиці використовується два методи визначення потоку коштів у результаті основної (операційної) діяльності: прямий метод або метод «надходжень-виплат» і непрямий.

У національній практиці згідно з Наказом Міністерства фінансів України N 382 від 10.06.2010 р. для відображення руху грошових коштів від операційної діяльності застосовується прямий метод.

Використання прямого методу визначення потоку коштів дозволяє виявити:

- основні джерела припливу і напрямку відтоку коштів;
- визначити достатність засобів для платежів по поточних зобов'язаннях;
- установити взаємозв'язок між реалізацією і грошовим виторгом за звітний період.

Окремі операції можуть спричиняти рух грошових коштів, який включає суми, що мають одночасно характер різних видів діяльності (наприклад, і операційної, і фінансової). У цьому випадку такі суми, що припадають на різні види діяльності, слід розподіляти та наводити у Звіті окремо у складі розділів, що відображають рух грошових коштів у результаті відповідних видів діяльності.

Операції в іноземній валюті при первісному визнанні відображаються у валюті звітності (грошовій одиниці України) шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу (установленого НБУ курсу грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни) на дату здійснення операції (дату визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів та витрат). У Звіті про рух грошових коштів операції в іноземній

валюти повинні перераховуватися у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату виникнення руху грошових коштів. Грошові кошти в іноземній валюті є монетарною статтею Балансу, це веде до появи курсових різниць, які визначаються на дату здійснення розрахунків та на дату балансу.

Курсові різниці, які виникають унаслідок перерахунку статті Балансу "Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті", не є рухом грошових коштів. Для узгодження залишків грошових коштів на початок та кінець звітного періоду, що переносяться зі статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" Балансу (сума ряд. 230 і 240 форми N 1), суму збільшення або зменшення залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду необхідно наводити у Звіті. Сума по оборотам за Дт субрах. 302, 312, 314, 334, 351 - Кт субрах. 714, 744 та за Дт субрах. 945, 974 – Кт субрах. 302, 312, 314, 334, 351 відображається окремо від руху грошових коштів, зумовленого операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю, у спеціально відведеній для цього статті "Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів".

У Звіті не показуються внутрішні зміни у складі грошових коштів:

– здавання готівки з каси підприємства та зарахування її на його поточний рахунок у банку (Дт субрах. 311, 312 – Кт субрах. 301, 302);

– отримання готівки з поточного рахунка в банку та оприбуткування її в касі підприємства (Дт субрах. 301, 302 – Кт субрах. 311, 312);

– розміщення вільних грошових коштів на депозитних рахунках за договором банківського рахунка (вкладу) на умовах повернення вкладу (депозиту) на першу вимогу (вклад (депозит) на вимогу) (Дт субрах. 313, 314 – Кт субрах. 311, 312) та їх повернення з депозитних рахунків на поточні (Дт субрах. 311, 312 – Кт субрах. 313, 314). Що ж до розміщення грошових коштів за депозитним договором, укладеним на строк, що перевищує 12 місяців, на умовах повернення вкладу (депозиту) після закінчення встановленого договором строку (строковий вклад (депозит)) (Дт субрах. 184 – Кт субрах. 311, 312), а також оформлення депозитів за допомогою ощадних (депозитних)

сертифікатів (Дт субрах. 143, 352 – Кт субрах. 311, 312), та наступного їх повернення (Дт субрах. 311, 312 - Кт субрах. 143, 184, 352), то ці операції не може бути розцінено як внутрішні зміни у складі грошових коштів, а отже, до Звіту вони включатися повинні як рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності;

- переказу грошових коштів з поточного рахунка на акредитивний (Дт субрах. 313, 314 – Кт субрах. 311, 312) та їх перерахування з акредитивного рахунка на поточний (Дт субрах. 311, 312 - Кт субрах. 313, 314);

- переказу грошових коштів з поточного рахунка в одному банку на поточний рахунок в іншому банку (Дт субрах. 311, 312 – Кт субрах. 311, 312);

- унесення грошових сум до кас банків (у тому числі через інкасаторів) або поштових відділень для наступного їх зарахування на рахунки підприємства (так звані грошові кошти в дорозі) (Дт субрах. 333, 334 – Кт субрах. 301, 302) та подальшого зарахування таких сум на поточні рахунки в банках (Дт субрах. 311, 312 – Кт субрах. 333, 334);

- переказу грошових коштів на корпоративні банківські платіжні картки (Дт субрах. 313, 314 – Кт субрах. 311, 312) та повернення коштів з карткових рахунків на поточні рахунки підприємства (Дт субрах. 311, 312 – Кт субрах. 313, 314);

- перерахування грошових коштів з поточного рахунка головного підприємства на поточний рахунок його філії та з поточного рахунка філії на поточний рахунок підприємства – юридичної особи (Дт субрах. 311, 312, 333, 334 – Кт субрах. 311, 312; Дт субрах. 311, 312 – Кт субрах. 311, 312, 333, 334);

- направлення грошових коштів з поточного рахунка в національній валюті для придбання іноземної валюти (Дт субрах. 333 – Кт субрах. 311) та зарахування на поточний валютний рахунок придбаної іноземної валюти (Дт субрах. 312 – Кт субрах. 333) тощо.

Як внутрішній оборот також розглядається й інвестування вільних грошових коштів в еквіваленти грошових коштів, тобто рух між власне грошовими коштами та їх еквівалентами (Дт субрах. 351 – Кт субрах. 311, 312;

Дт субрах. 311, 312 – Кт субрах. 351).

У Звіті показуються надходження на поточний рахунок у національній валюті грошових коштів, отриманих від продажу іноземної валюти (Дт субрах. 311 – Кт субрах. 377), а також собівартість проданої іноземної валюти (Дт субрах. 942 – Кт субрах. 334) у складі показників відповідно ряд. 080 "Інші надходження" та 145 "Інші витрачання" форми N 3.

Сама сума грошових коштів в іноземній валюті, перерахована з поточного валютного рахунка для продажу (Дт субрах. 334 – Кт субрах. 312), при заповненні форми N 3 не враховується, оскільки є внутрішньою зміною у складі грошових коштів.

Суми надходжень та витрачання грошових коштів у всіх розділах Звіту відображаються з урахуванням ПДВ та інших непрямих податків і зборів (якщо такі входять до складу вартості реалізованих та придбаних активів).

Для порівняння дані у формі N 3 наводяться за звітний період (графа 3) та й за аналогічний період попереднього року (графа 4).

Звіт за формою N 3 заповнюється в тисячах гривень без десяткових знаків.

При застосуванні прямого методу інформацію за основними джерелами надходжень та напрямками виплат грошових коштів від операційної діяльності необхідно отримувати безпосередньо з облікових реєстрів. Джерелом відомостей для складання Звіту є показники про рух грошових коштів підприємства, що обліковуються на таких рахунках (субрахунках):

- 30 "Каса";
- 31 "Рахунки в банках";
- 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті";
- 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті";
- 351 "Еквіваленти грошових коштів".

У табл. 2.6.1 наведений зміст статей звіту про рух грошових коштів.

Таблиця 2.6.1 – Звіт про рух грошових коштів

Стаття	Код	Зміст статті
1	2	3
<i>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</i>		
<b>Надходження від:</b> Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	Відображаються грошові надходження від основної діяльності, тобто від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо)
Погашення векселів одержаних	015	Відображаються грошові надходження від погашення векселів одержаних, від їх продажу
Покупців і замовників авансів	020	Відображається сума одержаної попередньої оплати та авансових надходжень грошовими коштами від покупців і замовників під наступну поставку продукції (товарів, робіт, послуг)
Повернення авансів	030	Відображаються повернуті підприємству постачальниками і підрядниками суми попередньої оплати та авансових надходжень грошовими коштами
Установ банків відсотків за поточними рахунками	035	Відображається сума одержаних підприємством відсотків (процентів) за залишками коштів на його поточних рахунках за договорами банківського рахунку
Бюджету податку на додану вартість	040	Відображаються відшкодовані підприємству з бюджету суми податкового кредиту з цього податку шляхом зарахування грошових коштів на рахунки в установах банків
Повернення інших податків і зборів (обов'язкових платежів)	045	Відображаються одержані з бюджету на рахунки підприємства в установах банків суми інших податків і зборів (обов'язкових платежів), крім податку на додану вартість
Отримання субсидій, дотацій	050	Відображаються отримані з бюджетів та позабюджетних фондів суми субсидій, дотацій
Цільового фінансування	060	Відображаються одержані для здійснення видатків на операційну діяльність підприємства інші асигнування з бюджету і кошти цільового фінансування від інших осіб (благодійників)
Боржників неустойки (штрафів, пені)	070	Відображаються одержані підприємством грошовими коштами економічні санкції за порушення законодавства та умов договорів
Інші надходження	080	Відображаються інші надходження грошових коштів від операційної діяльності, не включені до попередніх статей звіту про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності, зокрема від реалізації оборотних активів, включаючи іноземну валюту, надходження від діяльності обслуговуючих господарств, від операційної оренди активів
<b>Витрачання на оплату:</b> Товарів (робіт, послуг)	090	(Відображаються грошові кошти, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи і надані послуги.)
Авансів	095	(Відображаються суми попередньої оплати та авансових платежів постачальникам та підрядникам за товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги), що будуть поставлені (виконані, надані).)
Повернення авансів	100	(Відображається сума попередньої оплати та авансових платежів, яку підприємство повернуло покупцям і замовникам.)
Працівникам	105	(Відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород.)
Витрат на відрядження	110	(Відображається сума витрачених грошових коштів на службові відрядження.)
Зобов'язань з податку на додану вартість	115	(Відображається сума сплаченого до бюджету податку на додану вартість.)
Зобов'язань з податку на прибуток	120	(Відображається сума сплаченого до бюджету податку на прибуток за умови, що податок конкретно не ототожнюється з фінансовою або інвестиційною діяльністю.)

Стаття	Код	Зміст статті
1	2	3
Відрахувань на соціальні заходи	125	(Відображається сума сплачених внесків із загальнообов'язкового державного пенсійного і соціального страхування.)
Зобов'язань з інших податків і зборів (обов'язкових платежів)	130	(Відображається сума сплачених податків і зборів (обов'язкових платежів) (крім податку на додану вартість, податку на прибуток, зобов'язань із загальнообов'язкового державного пенсійного і соціального страхування.)
Цільових внесків	140	(Відображається сума сплачених цільових та благодійних внесків.)
Інші витрачання	145	(Наводиться сума використаних грошових коштів на інші напрями операційної діяльності, що не включена до попередніх статей звіту про рух грошових коштів, зокрема собівартість реалізованої іноземної валюти.)
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150	Відображається різниця між сумами грошових відображенні відповідно до пунктів 12 – 26 цього Положення (стандарту)
Рух коштів від надзвичайних подій	160	Відображаються, відповідно, надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі операційної діяльності
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	Відображається результат руху коштів від операційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>		
<b>Реалізація:</b> фінансових інвестицій	180	Відображають суми грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей)
необоротних активів	190	Відображається надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій)
майнових комплексів	200	Показується надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які були реалізовані у складі майнового комплексу)
Отримані: відсотки	210	Відображаються надходження грошових коштів у вигляді відсотків за позики, надані іншим сторонам (інші, ніж позики, здійснені фінансовою установою), за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо
дивіденди	220	Відображаються суми грошових надходжень у вигляді дивідендів як результат придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств (крім виплат за такими інструментами, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей)
Інші надходження	230	Показуються надходження грошових коштів від повернення авансів (крім авансів, пов'язаних з операційною діяльністю) та позик, наданих іншим сторонам (інші надходження, ніж аванси та позики фінансової установи), надходження грошових коштів від ф'ючерсних контрактів, форвардних контрактів, опціонів тощо (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність), та інші надходження, які не передбачені у вищезазначених статтях
<b>Придбання:</b> фінансових інвестицій	240	(Відображаються виплати грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей))

Стаття	Код	Зміст статті
1	2	3
необоротних активів	250	(Показуються виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). У цій статті також відображаються суми сплачених відсотків, якщо вони включені до вартості будівництва (створення, вирощування тощо) необоротних активів.)
майнових комплексів	260	(Відображаються грошові кошти, сплачені за придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу))
Інші платежі	270	(Показуються аванси (крім пов'язаних з операційною діяльністю) і позики грошовими коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позик фінансових установ); виплати грошових коштів за ф'ючерсними контрактами, форвардними контрактами, опціонами тощо (за виключенням випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність); інші платежі, що не передбачені у вищезазначених статтях.)
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280	Показується різниця між сумами грошових надходжень та видатків, відображених відповідно до пп. 31 - 40 цього Положення (стандарту)
Рух коштів від надзвичайних подій	290	Відображаються, відповідно, надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі інвестиційної діяльності
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300	Відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>		
Надходження власного капіталу	310	Відображаються надходження грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що призводять до збільшення власного капіталу
Отримані позики	320	Відображаються надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю)
Інші надходження	330	Показуються інші надходження грошових коштів, пов'язані з фінансовою діяльністю
Погашення позик	340	(Відображаються виплати грошових коштів для погашення отриманих позик.)
Сплачені дивіденди	350	(Показуються суми дивідендів, сплачені грошовими коштами.)
Інші платежі	360	(Показується використання грошових коштів для викуплення раніше випущених акцій підприємства, виплати грошових коштів орендодавцю для погашення заборгованості за фінансовою орендою та за іншими платежами, пов'язаними з фінансовою діяльністю.)
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370	Показується різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених відповідно до пп. 45 - 50 цього Положення (стандарту).
Рух коштів від надзвичайних подій	380	Відображаються, відповідно, надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі фінансової діяльності
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	Відображається результат руху коштів від фінансової діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій
Чистий рух коштів за звітний період	400	Показується різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: "Чистий рух коштів від операційної діяльності", "Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності" та "Чистий рух коштів від фінансової діяльності"
Залишок коштів на початок року	410	Показується залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі.

Стаття	Код	Зміст статті
1	2	3
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420	Відображається сума збільшення або зменшення (наводиться у дужках) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду
Залишок коштів на кінець року	430	Наводиться різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях "Залишок коштів на початок року", "Чистий рух коштів за звітний період" та "Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів". Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду

Для заповнення розділу I Звіту слід до згаданих рахунків (субрахунків) обліку грошових коштів розробити докладну аналітику за видами діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова) та статтями руху грошових коштів ("Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)", "Надходження від покупців і замовників авансів", "Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)", "Витрачання на оплату авансів" тощо).

Необхідно переглянути в аналітичному розрізі дебетові та кредитові внутрішні обороти за рахунками (субрахунками) обліку грошових коштів та відібрати лише ту інформацію, яка належить до операційної діяльності підприємства. Джерелом відомостей для складання форми N 3 є дані оборотів за рах.30,31 та субрахунків333,334,351.

Визначення грошового потоку від інвестиційної діяльності (розділ II) базується на використанні даних про кожне надходження або використання коштів, у результаті придбання або продажу необоротних активів, у т.ч. віднесених до довгострокових фінансових інвестицій; активів, віднесених до поточних інвестицій, й інших вкладень, що не розглядаються як грошові еквіваленти.

Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях Балансу «Необоротні активи» і «Поточні фінансові інвестиції», а також Звіту про фінансові результати («Дохід (втрати) від участі в капіталі», «Інші фінансові доходи», «Інші доходи (витрати)»).

Джерелами інформації рядків 180, 190, 200 служать аналітичні дані до бухгалтерських записів:



Д-т рахунків грошових коштів

К-т рахунків, на яких враховується заборгованість за реалізовані фінансові інвестиції, необоротні активи та майнові комплекси (377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 681 «Розрахунки по авансах отриманих» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»)

Джерелами інформації про надходження коштів по рядках 210, 220 служать аналітичні дані до бухгалтерських записів:

Д-т рахунків коштів, К-т 373 «Розрахунки по нарахованих доходах».

У статті «Інші надходження» (рядок 230) показуються надходження коштів від повернення авансів (крім авансів, зв'язаних з операційною діяльністю) і позик, наданих іншим сторонам (інші надходження відмінні від авансів і позик фінансової установи), надходження коштів від ф'ючерських контрактів, опціонів і т.п. (за винятком тих контрактів, що потрібні для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність), й інші надходження від інвестиційної діяльності, не передбачені у вищевказаних статтях. Джерелами інформації є аналітичні дані до бухгалтерських записів:

Д-т рахунків коштів, К-т 681 «Розрахунки по авансах отриманих», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

У статті «Придбання фінансових інвестицій» (рядок 240) відбивають виплати коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі в спільних підприємствах (відмінні від виплат, що визначені як еквіваленти коштів або утримуються для дилерських або торговельних цілей). Використовуються аналітичні дані в статтях «Довгострокові фінансові інвестиції» і «Поточні фінансові інвестиції» Балансу.

У статті «Придбання необоротних активів» (рядок 250) показуються виплати коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів і інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). Використовуються аналітичні дані в статтях «Основні засоби», «Незавершене будівництво», «Нематеріальні активи» Балансу.

У статті «Придбання майнових комплексів» (рядок 260) відбивають грошові кошти, сплачені за придбані дочірні підприємства й інші господарські одиниці (за винятком коштів, придбаних у складі майнового комплексу). Використовуються аналітичні дані про рух грошових коштів зв'язаних з реалізацією майнових комплексів.

Джерелами інформації про витрату коштів по рядках 240, 250, 260 є аналітичні дані до бухгалтерських записів:

Д-т рахунків, на яких враховується заборгованість за придбані фінансові інвестиції, необоротні активи і майнові комплекси 371 «Розрахунки по виданих авансах» або 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

К-т рахунків грошових коштів.

У статті «Інші платежі» (рядок 270) показуються аванси (крім пов'язаних з операційною діяльністю) і позики у вигляді коштів, надані іншим сторонам (крім авансів і позик фінансових установ); виплати коштів по ф'ючерсних контрактах, форвардним контрактам, опціоном і т.п. (за винятком випадків, коли такі контракти потрібні для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність); виплати в пов'язку з проведенням у звітному періоді капітального ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів; інші платежі, не передбачені у вищевказаних статтях. Джерелами інформації про витрату коштів є аналітичні дані до бухгалтерських записів:

Д-т 371 «Розрахунки по виданих авансах», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», К-т рахунків коштів.

У статті «Чистий рух коштів до надзвичайних подій» (рядок 280) показується різниця між сумами грошових надходжень і витрат, відображених у рядках 180-270.

У статті «Рух коштів від надзвичайних подій» (рядок 290) відбивають, відповідно, надходження або витрата засобів, пов'язаних з надзвичайними подіями в процесі інвестиційної діяльності. При цьому використовують

аналітичні дані, до бухгалтерських записів по рахунках обліку надзвичайних подій у процесі інвестиційної діяльності.

У статті «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» (рядок 300) відбиває результат руху коштів від інвестиційної діяльності з урахуванням руху засобів від надзвичайних подій, що має відповідати сумі рядків 280 і 290.

Грошові потоки від фінансової діяльності (розділ III) розраховуються на основі інформації про кожне надходження або використання коштів у результаті емісії цінних паперів, викупу власних акцій, виплати дивідендів, погашення зобов'язань по боргових цінних паперах.

У статті «Надходження власного капіталу» (рядок 310) відбивають надходження коштів від розміщення акцій та інших операцій, що призводять до збільшення власного капіталу. Використовуються аналітичні дані про зміни в статтях: «Статутний капітал», «Пайовий капітал», «Додатковий вкладений капітал», «Неоплачений капітал», «Вилучений капітал», «Поточні зобов'язання по розрахунках з учасниками». Джерелами інформації про надходження коштів служать аналітичні дані до бухгалтерських записів:

Д-т рахунків коштів, К-т 46 «Неоплачений капітал».

У статті «Отримані позики» (рядок 320) відбивають надходження коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю). Використовуються аналітичні дані статей: «Довгострокові кредити банків», «Інші довгострокові фінансові зобов'язання», «Короткострокові кредити банків». Джерелами інформації служать аналітичні дані до бухгалтерських записів:

Д-т рахунків грошові кошти, К-т 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті», 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті», 511 «Довгострокові векселі видані у національній валюті», 512 «Довгострокові векселі видані в іноземній валюті», 521 «Зобов'язання по облігаціях», 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті», 602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті», 621 «Короткострокові

векселі, видані в національній валюті», 622 «Короткострокові векселі видані в іноземній валюті», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

У статті «Інші надходження» (рядок 330) показуються інші надходження коштів, пов'язані з фінансовою діяльністю. У прикладі дані відсутні.

У статті «Погашення позик» (рядок 340) відбивають виплати коштів для погашення отриманих позик (отриманих позичок, випущених облігацій та інших видів коротко і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю). Використовуються аналітичні дані про зміни в статтях «Короткострокові кредити», «Поточна заборгованість по довгострокових зобов'язаннях». Виплати коштів в іноземній валюті повинні відбиватися з урахуванням змін валютних курсів:

Д-т 601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті», 602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті», 611 «Поточна заборгованість по довгострокових зобов'язаннях у національній валюті», 612 «Поточна заборгованість по довгострокових зобов'язаннях в іноземній валюті», 621 «Короткострокові векселі видані в національній валюті», 622 «Короткострокові векселі видані в іноземній валюті», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», К-т рахунків коштів.

У статті «Сплачені дивіденди» (рядок 350) показуються суми дивідендів і податку на прибуток, утриманого з дивідендів, сплачених коштами протягом звітного періоду. Використовується інформація: Звіту про власний капітал: рядок 140 «Виплати власникам» у сумі нарахованих у звітному періоді дивідендів; Баланс: рядок 590 «Поточні зобов'язання по розрахунках з учасниками». Сума виплачених дивідендів дорівнює: нараховані в звітному періоді дивіденди плюс (мінус) збільшення (зменшення) заборгованості по дивідендах, пов'язане з рухом грошових коштів. Аналітичні дані до бухгалтерських записів:

Д-т 671 «Розрахунки по нарахованих дивідендах», К-т рахунків коштів.

У статті «Інші платежі» (рядок 360) показується використання коштів для викупу раніше випущених акцій підприємства, виплати коштів орендодавцеві для

погашення заборгованості по фінансовій оренді, повернення позичок банку для працівників і по інших платежах, пов'язаних з фінансовою діяльністю. Джерелами інформації про витрату коштів є аналітичні дані до бухгалтерських записів:

Д-т 451 «Вилучені акції», 452 «Вилучені внески і паї», 453 «Інший вилучений капітал», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», К-т рахунків коштів.

У статті «Чистий рух коштів до надзвичайних подій» (рядок 370) показується різниця між сумою грошових надходжень і витрат, відбитих по рядках 310 – 360.

У статті «Рух коштів від надзвичайних подій» (рядок 380) відбивають, відповідно, надходження або витрати засобів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі фінансової діяльності. Використовуються аналітичні дані до рахунків, призначених для обліку надзвичайних подій у процесі фінансової діяльності.

У статті «Чистий рух коштів від фінансової діяльності» (рядок 390) відбивається результат руху коштів від фінансової діяльності з урахуванням руху засобів від надзвичайних подій, що має відповідати алгебраїчній сумі рядків 370 і 380. У прикладі дані відсутні.

У статті «Чистий рух коштів за звітний період» (рядок 400) показується різниця між сумою грошових надходжень і витрат, відбитих у статтях: «Чистий рух коштів від операційної діяльності» (рядок 170), «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» (рядок 300) і «Чистий рух коштів від фінансової діяльності» (рядок 390).

У статті «Залишок коштів на початок року» (рядок 410) показується залишок коштів на початок року, приведений у Балансі по графі 3 рядків 230 і 240 «Грошові кошти та їхні еквіваленти».

У статті «Вплив зміни валютних курсів на залишок засобів» (рядок 420) показуються прибутки (збитки) від курсових різниць, що виникли внаслідок перерахування коштів і їхніх еквівалентів в іноземній валюті в результаті коливань валютного курсу протягом звітного періоду. Використовуються аналітичні дані про зміни в статтях Балансу: рядка 240 «Грошові кошти та їхні еквіваленти в іноземній валюті» або Звіту про фінансові результати, що

включають прибутку (збитки) від курсових різниць, що виникли в результаті перерахунку коштів або їхніх еквівалентів в іноземній валюті протягом звітного періоду:

Д-т 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» 314 «Інші рахунки в банках в іноземній валюті», К-т 714 «Доходи від операційної курсової різниці», або Д-т 945 «Утрати від операційних курсових різниць», К-т 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 314 «Інші рахунки в банках в іноземній валюті»

У статті «Залишок коштів на кінець року» (рядок 430) приводиться різниця між сумою грошових надходжень і витрат, відбитих у статтях: «Чистий рух коштів за звітний період» (рядок 400), «Залишок засобів на початок року» (рядок 410) і «Вплив зміни валютних курсів на залишок засобів» (рядок 420). Перевірка правильності складання звіту про рух грошових коштів виробляється шляхом порівняння приведених у Балансі залишків коштів і грошових еквівалентів на кінець звітного періоду по графі 4, рядків 230 і 240.

У примітках до фінансової звітності розкривається інформація про:

- склад коштів;
- склад статей «Інші надходження», «Інші платежі» і ін. статей, що поєднують кілька видів грошових потоків;
- не грошові операції інвестиційної та фінансової діяльності;
- наявність значного сальдо коштів, що є на підприємстві і недоступних для використання.

У випадку придбання або продажу майнових комплексів протягом звітного періоду розкривається інформація про:

- загальну вартість придбання або реалізацію майнового комплексу;
- частину загальної вартості майнового комплексу, що відповідно була сплачена або отримана у виді грошей;
- суму коштів у складі активів майнових комплексів, що були придбані або реалізовані;
- суму активів (крім коштів) і зобов'язань придбаного або реалізованого майнового комплексу в розрізі окремих статей.

## *Тести і завдання*

*1. Прикладом грошових потоків від інвестиційної діяльності є:*

- а. надходження від продажу продукції;
- б. отримання позики в грошовій формі;
- в. оплата за придбані довгострокові облігації;
- г. жоден з наведених.

*2. Надходження коштів від дебіторів за товари, роботи, послуги слід відображати у складі:*

- а. операційної діяльності;
- б. інвестиційної діяльності;
- в. фінансової діяльності;
- г. не відображати у звіті про рух грошових коштів.

*3. Придбання підприємством довгострокових фінансових інвестицій з оплатою грошовими коштами буде відображене у Звіті про рух грошових коштів у складі:*

- а. операційної діяльності;
- б. інвестиційної діяльності;
- в. фінансової діяльності;
- г. надзвичайних операцій.

*4. Підприємство придбало основні засоби в обмін на запаси, справедлива вартість яких на дату обміну дорівнювала 4000 грн, і додатково сплатило 2500 грн. У Звіті про рух грошових коштів буде відображено:*

- а. витрати грошових коштів на операційну діяльність — 2500 грн;
- б. надходження грошових коштів від інвестиційної діяльності — 1500 грн;
- в. витрати грошових коштів на інвестиційну діяльність — 4000 грн;
- г. витрати грошових коштів на фінансову діяльність — 6500 грн.

### **2.7 Практичне заняття з теми: «Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Звіт про власний капітал».**

За П(с)БО 1 „Фінансова звітність” та П(с)БО 2 „Баланс” власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов’язань.

Власний капітал являє собою частину активів, яку підприємство має вважати своєю власністю.

Порядок формування і розмір статутного капіталу підприємства визначаються в його установчих документах виходячи з вимог діючого законодавства, що розрізняються залежно від організаційно-правової форми підприємства.

З 1 січня 2004 року на законодавчому рівні введений спеціальний механізм коректування розміру статутного фонду залежно від вартості чистих активів, розрахованих за підсумками фінансового року, а також інститут ліквідації товариств, розмір чистих активів яких опускається нижче законодавчо встановленого для певної форми товариства мінімального розміру.

У питаннях статутного капіталу новий Цивільний кодекс України встановлює три принципових моменти:

1. Статутний капітал визначає мінімальний розмір майна товариства що гарантує інтереси його кредиторів.

2. Розмір статутного капіталу товариства не може бути менше розміру, встановленого законом.

3. Якщо по завершенні другого або кожного наступного фінансового року діяльності товариства вартість його чистих активів виявиться менше статутного капіталу, то воно зобов'язане оголосити про зменшення свого статутного капіталу і зареєструвати відповідні зміни в статуті в установленому порядку. При цьому ТОВ і ТДВ може не повідомляти про зменшенні статутного фонду за умови, що учасники приймуть рішення про внесення додаткових внесків. А для АТ такої можливості ГКУ не передбачає.

Внесками учасників (засновників) товариства можуть бути будинки, спорудження, устаткування та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою й іншими природними ресурсами, будинками, спорудженнями, устаткуванням, а також інші майнові права (у тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, у тому числі в іноземній валюті. Вартість майна, внесеного в рахунок вкладу в статутний фонд, визначається в грошовому вираженні за узгодженням між сторонами в момент здійснення внеску.



Матеріальні цінності, що вносяться в статутний капітал, оцінюються за первинними документами, які підтверджують їх вартість, при відсутності таких документів, оцінюються на підставі протоколу зборів засновників.

Статутний капітал акціонерного товариства поділений на кількість акцій однакової номінальної вартості.

Відповідно до діючого законодавства, додаткова емісія акцій, тобто операції емітента з продажу додаткової кількості акцій власного випуску при їхньому первинному розміщенні (поширенні), може бути здійснена двома шляхами:

1) випуском в обіг "нових" акцій, для якого може бути кілька джерел: додаткові внески, реінвестиція дивідендів і сума індексації основних фондів, що проведена відповідно до постановами Кабінету Міністрів України;

2) обміном раніше випущених облігацій певного акціонерного товариства на його акції, що випускаються.

При збільшенні статутного капіталу шляхом збільшення номінальної вартості акцій їх кількість залишається без змін. Попередній випуск акцій обмінюється на акції нового випуску й у подальшому анулюються.

Зменшення статутного капіталу може здійснюватися шляхом зменшення кількості акцій або шляхом зменшення номінальної вартості акцій.

У випадку, коли акції розповсюджені за ціною, яка перевищує їх номінальну вартість, різниця між емісією та номінальною вартістю акцій обліковується окремо на рахунку „Додатковий капітал”, субрахунку „Емісійний доход”. Списання цієї суми можливе при реалізації акцій за ціною, що нижче номінальної вартості.

На субрахунку «Інший вкладений капітал» підприємства, крім акціонерних товариств, обліковують інші внески засновників, які здійснені без рішення про зміну розміру статутного капіталу. Він може являти собою одне з джерел покриття збитків підприємства.

На субрахунку „Дооцінка активів” відображається сума дооцінки (уцінки) у випадках, які передбачені ПБО.

На субрахунку „Безоплатно отримані необоротних активів” відображають вартість безоплатно отриманих активів від юридичних і фізичних осіб.

Рахунки „Вилучений капітал”, „Неоплачений капітал”, „Прибуток використаний у звітному періоді” не мають самостійного значення для визначення елементів капіталу. Ці рахунки призначені для узагальнення інформації про зміни у складі сплаченого капіталу і мають дебетові залишки.

Вилучений капітал - це фактична собівартість акцій власної емісії, які викуплені товариством у його засновників (власників) для їх подальшого перепродажу, розповсюджені серед своїх робітників або анульовані. Ці акції повинні бути реалізовані або анульовані у строк не більше одного року.

Вилучені акції зменшують кількість акцій в обороті. Акціонерне товариство може викуповувати власні акції з метою їх подальшого перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників, анулювання.

На субрахунку „Прибуток, використаний у звітному періоді” відображається розподілення прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплати за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді. У кінці року цей рахунок закривається на субрахунок 441 ”Прибуток нерозподілений” або дебет субрахунку 442 „Непокриті збитки”.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) - це сума грошових коштів, що інвестована у підприємство, або сума непокритих збитків поточного та минулих років.

Резервний капітал – це сума резервів, створених відповідно до діючого законодавства, або статутних документів за рахунок нерозподіленого прибутку у розмірі 5% від прибутку звітного року. Загальна сума резервного капіталу не повинна перевищувати 10% статутного капіталу акціонерного товариства.

П(с)БО № 11 «Зобов'язання» затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2000 р. № 304. Норми цього стандарту застосовуються підприємствами, організаціями й іншими юридичними особами незалежно від форм власності, крім бюджетних установ.

*Забезпечення* – зобов'язання з невизначеними сумою чи часом погашення на дату балансу.

*Непередбачене зобов'язання* – це:

- зобов'язання, що може виникнути в результаті минулих подій та існування якого буде підтверджено тільки тоді, коли відбудеться чи не відбудеться одне або більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;

- нинішнє зобов'язання, що виникає в результаті минулих подій, але не визнане, оскільки малоймовірно, що для регулювання зобов'язання потрібно буде використовувати ресурси, що втілюють у собі економічні вигоди, оскільки суму зобов'язань не можна вірогідно визначити.

*Обтяжний контракт* – контракт, витрати на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди цього контракту.

*Сума погашення* – це дисконтована сума коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

*Нинішня вартість* – дисконтована сума майбутніх платежів, що, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Зміст, форма звіту і загальні вимоги до розкриття його статей визначаються, як вже зазначалося, П(с)БО № 5 «Звіт про власний капітал».

Отже, у статті «Залишок на початок року» (р. 010) відображають суми власного капіталу, наведені в балансі на початок і кінець року. Тобто джерелом даних буде баланс ф. № 1 та реєстри обліку власного капіталу.

У статтях «Зміна облікової політики» (р. 020) та «Виправлення помилок» (р. 030) показують суми коригувань, які передбачені П(с)БО № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Джерелами даних для заповнення цього показника при зміні облікової політики є обороти за рахунками 40, 41, 42, 43, 45, 46, оборот по Д-т 441, 442 і К-т рахунків 1-6 класів та оборот по Дт рахунків 1-6 класів і К-т 441, 442.

Вплив зміни облікової ставки на події та операції минулих періодів, виправлення помилок, що були допущені при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, та інших змін відображається шляхом корегування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього року.

Помилки виникають у результаті арифметичних підрахунків, описок, неправильного застосування принципів обліку або навмисно.

При виправленні помилки важливо простежити вплив допущеної помилки на фінансові результати та відповідні розрахунки, а саме: суми податку на прибуток, нарахованих дивідендів, формування резервного капіталу, розрахунку показника прибутковості акцій.

Для виправлення помилки необхідно:

- визначити суму помилки, що допущена у попередні звітні періоди, що призводить до корегування нерозподіленого прибутку на початок звітнього періоду;

- відобразити суму корегування нерозподіленого прибутку за попередній звітний період у Балансі;

- відобразити суму корегування нерозподіленого прибутку за попередній звітний період у Звіті про власний капітал;

- розкрити інформацію про вплив помилки та корегування у Примітках до фінансової звітності.

У статті «Інші зміни» (р. 040) відображено суму змін, що невраховані в попередніх статтях. Як правило, показана в звітності сума прибутку за звітний період та сума нерозподіленого прибутку не змінюється, за винятком, коли:

- виявлені суттєві помилки, що призвели до необхідності змінити показники попередніх років;

- наведені раніше дані не можуть вважатися достовірними;

- відбулась зміна облікової політики (за рахунок нерозподіленого прибутку).

Заповнюється ця стаття аналогічно попередньому показнику в частині інших змін.

У статті «Скорегований залишок на початок року» (р. 050) відображають залишок власного капіталу на початок звітнього періоду після внесення

відповідних коригувань. Визначається розрахунковим шляхом і являє собою суму попередніх рядків. Від’ємний результат подається в дужках (р. 010+020+030+040).

У розділі «Переоцінка активів» (р. 060 – 120) наводять дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу, у результаті переоцінки (уцінки або дооцінки) основних засобів, нематеріальних активів, незавершеного будівництва та інших активів у порядку, передбаченому відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Дооцінка спричиняє збільшення власного капіталу (сума дооцінки залишкової вартості активу відображається у складі іншого додаткового капіталу), уцінка – зменшення власного капіталу. У цій статті за окремими показниками відображають дооцінку (оборот по Дт 10, 11 Кт 423 рахунків) та уцінку – оборот по Дт 423 Кт 10, 11 рахунків) основних засобів, нематеріальних активів (дооцінка – оборот по Дт 12 Кт 423, уцінка (оборот по Дт 423 Кт 12 рахунків), незавершеного будівництва (дооцінка – оборот по Дт 15 Кт 423, уцінка – оборот по Дт 423 Кт 15 рахунків).

У статті «Чистий прибуток (збиток) за звітний період» (р. 130) відображають суму чистого прибутку (збитку) як результат фінансово-господарської діяльності підприємства за звітний період. Джерелом даних буде відповідний показник зі звіту про фінансові результати ф. № 2 (рядок 220 (225) гр.3).

У розділі «Розподіл прибутку» (р. 140 – 170) наводять дані, які відображають розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства (виплата дивідендів) (оборот по Дт 443 Кт 671) або спрямування прибутку до статутного капіталу (оборот по Дт 443 Кт 43 рахунків), або до резервного капіталу тощо. Для заповнення таких показників користуються, перш за все, статутом підприємства та колективним договором, де зазначають порядок та норми розподілу прибутків підприємства. Крім того, користуються протоколами зборів (засідань) акціонерів (учасників, засновників, ради директорів тощо), де також зазначають порядок, норми та суми використання прибутку за певний звітний період.

У розділі «Внески учасників» (р. 180 – 200) наводять дані про збільшення статутного капіталу підприємства після реєстрації (перереєстрації) підприємства, пайового капіталу, додатково вкладеного капіталу та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства. Тобто відображають дані про внески учасників до капіталу (оборот по Дт 46 Кт 40, 41, 421, 422 рахунків) та погашення заборгованості за внесками до капіталу (оборот по Кт 46 рахунку).

У розділі «Вилучення капіталу» (р. 210 – 250) наводять дані про:

- зменшення власного капіталу підприємства внаслідок вибуття учасника;
- викуп чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством;
- зменшення номінальної вартості акцій;
- перепродаж викуплених акцій (часток) або з інших причин.

Викуп акцій спричинює збільшення розділу «Вилучений капітал», а їх перепродаж або анулювання до зменшення.

Джерелами інформації для заповнення даних по викупу акцій буде оборот по Дт 45, перепродаж викуплених акцій відображають за оборотами по Дт 30, 31, 34, 40, 421, 422 Кт 45 рахунків. Анулювання викуплених акцій та вилучення частки в капіталі – за даними оборотів по Дт 40 та Кт 45 рахунків, а зменшення номінальної вартості акцій за даними обороту по Дт 40 і Кт 672 рахунків.

У розділі «Інші зміни в капіталі» (р. 260 - 280) відображають дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей, зокрема списання невідшкодованих збитків (оборот по Дт 41, 42, 43 Кт 442 рахунків), безкоштовно отримані активи (оборот по Дт 10, 11, 12 та Кт 424, 425 рахунків) та інші зміни (наприклад, виплата відсотків за облігаціями за рахунок резервного капіталу). При цьому оборот за цими рахунками зменшується на суму обороту по Дт 424 та Кт 745 рахунків у частині нарахованої амортизації та інші зміни.

У статті «Всього змін у капіталі» (р. 290) відображають підсумок усіх змін та руху у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх

змін протягом звітнього року внаслідок переоцінки активів, використання чистого прибутку, вилучення капіталу та інших змін (сума рядків 060 - 280).

У статті «Залишок на кінець року» (р. 300) відображають суму власного капіталу, визначену шляхом додавання суми показника «Скорегований залишок на початок року» (р. 050) і показника «Разом змін у капіталі» (р. 290). Цей показник, відображений у звіті про власний капітал, повинен збігатися з відповідними показниками балансу ф. № 1 «Баланс» на кінець звітнього періоду.

Звіт про власний капітал складається за звітний період на основі даних поточного бухгалтерського обліку, Балансу, Звіту про фінансові результати та Приміток до фінансових звітів. Звіт має вигляд шахової таблиці в розрізі статей розділу 1 пасиву балансу та причин зміни власного капіталу. Шахова таблиця складається з 11 граф (по горизонталі) та 300 рядків (по вертикалі). Підсумок за графою 11 має збігатися з результатом та рядком 300. Умовно звіт можливо розділити на дві частини. У першій наведені коригування, пов'язані зі зміною політики підприємства, виправленням помилок та іншими змінами, які впливають на капітал підприємства. У другій частині наведені чинники, які теж спричиняють зміни капіталу: дооцінка та уцінка необоротних активів, розподіл прибутку – дивіденди, збільшення статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу, безкоштовне отримання активів.

Крім того, у звіті наведені статті: викуп акцій (частин), перепродаж викуплених акцій, анулювання викуплених акцій, вилучення капіталу, зменшення номінальної вартості збитків. На підприємствах залізниці, які відносяться до державної власності ці статті не заповнюються. Звіт має певний взаємозв'язок із даними інших форм річної звітності – балансом, звітом про фінансові результати. Для складання звіту необхідно знати, які чинники спричинили зміни власного капіталу.

## *Тести і завдання*

*1. У Звіті про власний капітал за статтею «Інший додатковий капітал» на початок звітнього року відображений залишок:*

*дооцінки необоротних активів на суму 20000 грн. Протягом року балансова вартість цих необоротних активів знизилась на 9000 грн, крім того, у звітньому році були оприбутковані безкоштовно отримані основні засоби за справедливою вартістю 3000 грн. Яка сума буде відображена по цій статті на кінець звітнього року?*

- а. збільшиться на 3000 грн;*
- б. зменшиться на 9000 грн;*
- в. зменшиться на 6000 грн;*
- г. не зміниться внаслідок цих операцій.*

*2. Сума власного капіталу, відображена у фінансовій звітності, показує:*

- а. облікову вартість прав власників підприємства.*
- б. облікову вартість активів підприємства, які належать йому за правом власності.*
- в. ринкову вартість прав власників.*
- г. ринкову вартість активів підприємства, які належать йому за правом власності.*

*3. Сума власного капіталу, відображена у фінансовій звітності, показує:*

- а. облікову вартість активів підприємства, які належать йому. за правом власності;*
- б. облікову вартість прав власників;*
- в. ринкову вартість активів підприємства, які належать йому за правом власності;*
- г. ринкову вартість прав власників.*

*4. Сума за статтею «Статутний капітал» акціонерного товариства повинна дорівнювати:*

- а. сумарній вартості активів підприємства;*
- б. сумарній номінальній вартості випущених акцій товариства;*
- в. сумарній вартості коштів, які належать до сплати учасниками за придбані ними акції товариства;*
- г. сумарній вартості коштів, сплачених учасниками товариства.*



5. Сума за статтею «Неоплачений капітал»:

- а. збільшує загальну суму власного капіталу;
- б. зменшує загальну суму власного капіталу;
- в. не впливає на суму власного капіталу.

6. Підприємство «А» на своєму балансі має довгострокові фінансові вкладення у підприємство «Б», які обліковуються методом участі в капіталі. За підсумками звітнього року підприємство «Б» отримало чистий прибуток 30 тис. грн. Яким чином ці результати будуть відображені у Звіті про власний капітал, якщо частка підприємства «А» у статутному капіталі підприємства «Б» становить 25%?

- а. за статтею «Нерозподілений прибуток»— у сумі 7500 грн;
- б. за статтею «Інший додатковий капітал»—7500 грн;
- в. за статтею «Статутний капітал» — 7500 грн;
- г. ця операція не буде відображена у цьому звіті.

7. Підприємство 01.07.2001 року отримало безкоштовно меблі справедливою вартістю 60000 грн. Керівництво підприємства оцінило строк їх корисного використання — 6 років, ліквідаційна вартість — 10 тис. грн. У Звіті про власний капітал унаслідок її операції за 2001 рік будуть відображені:

- а. дохід від безкоштовно отриманих активів — 60 тис. грн.;
- б. збільшення іншого додаткового капіталу — 60 тис. грн.;
- в. витрати на амортизацію комп'ютера— 8,3 тис. грн;
- г. збільшення іншого додаткового капіталу — на 50 тис. грн.

## **2.8 Практичне заняття з теми:**

### **«Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку**

### **«Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».**

Бухгалтерський облік характеризується масовістю операцій, які відображаються в різноманітних первинних документах. З тих чи інших причин у них нерідко допускаються помилки. Невиправлені помилки призводять до невідповідності бухгалтерського обліку, і як наслідок, помилкам в прийнятті управлінських рішень, недоплати податків, штрафних санкцій.

Найбільш відомим порушенням бухгалтерського обліку для бухгалтерів є помилка.

*Помилка* – ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних або логічних помилок в облікових записах і розрахунках, недогляду в дотримуванні повноти обліку, неправильного представлення в обліку фактів господарської діяльності, наявності складу майна, вимог і зобов'язань, невідповідних записів в обліку.

Помилки можуть бути локальними та транзитними.

*Локальні помилки* – це викривлення інформації тільки в одному обліковому реєстрі, наприклад, неправильно проставлена дата, неправильна класифікація дебіторської заборгованості або визнання доходу за відсотками як частини виручки.

*Транзитні помилки* – якщо помилка автоматично переходить через декілька облікових реєстрів, наприклад, викривлення запису будь-якої суми в Журналі реєстрації операцій призводить до помилок на рахунках, в сальдо-оборотній відомості та Балансі.

В першу чергу, керуватися нормами П(с)БО 6 будуть такі суб'єкти господарювання відповідно до Класифікації організаційно правових форм господарювання:

- підприємства;
- організації (заклади та установи);
- господарські товариства;
- об'єднання підприємств (юридичних осіб);
- підприємства, організації та установи інших організаційно-правових форм.

Норми П(С)БО 6 не розповсюджуються на бюджетні установи відповідно до п. 2 цього П(с)БО.

В п. 9 приказу № 356 установлений порядок виправлення помилок в облікових реєстрах на основі інформації яка заповнюється у фінансовій звітності. У зв'язку з цим існує два моменти:

- помилки, які допущені в поточному періоді, виявлені після запису підсумків облікових реєстрів у Головну книгу, виправляються методом «сторно», при цьому складається бухгалтерська довідка;

- помилки, допущені при складанні фінансових Звітів у попередніх періодах, оформлюються у місяці виявлення помилки бухгалтерською довідкою, в якій приводиться зміст помилки, сума і кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, якою виправляється помилка.

#### *Виправлення помилок*

Виправлення помилок у фінансовій звітності здійснюється відповідно до П(с)БО 6 розділу II «Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках».

Виявлення у звітності після її подання відповідним органам помилки, які допущені в бухгалтерському обліку в минулому році та призвели до викривлення показників фінансової звітності минулого року, у цій звітності не коригується. Виправлення помилок здійснюється в поточному звітному періоді шляхом коригування фінансового результату минулого року.

Виправлення починається зі «Звіту про власний капітал», рядок 030 «Виправлення помилок», потім корегується Звіт про фінансові результати та баланс того періоду, в який були допущені помилки.

Послідовність виправлення помилки при корегуванні сальдо по рахунку 44 «Нерозподілений прибуток»:

- 1) виявити помилку в звітному періоді. Це може бути завищення або заниження витрат доходів, помилки в ПДВ та ін.;
- 2) розрахувати суму корегування сальдо за рахунок 44 «Нерозподілений прибуток» на початок звітного року;
- 3) занести суму корегування в Звіт про власний капітал за звітний рік;
- 4) перерахунок показників Звіту про власний капітал за звітний рік з урахуванням корегування сальдо по рахунку 44 «Нерозподілений прибуток» на початок року;
- 5) корегування Звіту про фінансовий результат за період, в якому допущена помилка;
- 6) корегування Балансу за період, в якому допущена помилка;
- 7) складання приміток до фінансового Звіту про порядок виправлення помилок.

Таким чином, сума коригування допущеної помилки, яка належить до попередніх періодів, відображається у звіті про власний капітал, який складається відповідно до П(с)БО 5 «Звіт про власний капітал»: за статтею «Нерозподілений прибуток» на початок звітного року (графа 8) в ряд.030 «Виправлення помилок» або в ряд. 040 «Інші зміни».

Приклад:

*Завдання:* бухгалтер підприємства у серпні 2009 року виявив помилку – завищення витрат на 3000 грн. Помилка допущена при нарахуванні амортизації нематеріальних активів у I кварталі 2009 році.

*Розв'язання*

Для корегування сальдо по рахунку 44 «Нерозподілений прибуток», необхідно розрахувати податок на прибуток ( $3000 * 30\% = 900,0$  грн), і на таку суму зменшити суми коригування.

У Звіт про власний капітал за звітний період відноситься сума 2100,0 грн. Цю суму показують по рядку 030 «Виправлення помилок» та по гр. 8 «Нерозподілений прибуток».

Далі проводимо перерахунок Звіту про власний капітал за звітний період (рядок 300 «Залишок на кінець року»). Якщо на початок року залишок з нерозподіленого прибутку був 5000 грн, то скоректований залишок нерозподіленого прибутку буде:  $5000+2100=7100$  грн.

Звіт про фінансові результати за попередній звітний період коректується. Сума адміністративних витрат зменшується на 3000 грн. А фінансовий результат збільшується на 3000 грн., податок на прибуток – 900,0 грн. Звіт про фінансові результати за звітний рік змінюється.

Таблиця 2.8.1 – Корегування звіту про фінансовий результат за попередній звітний період

Стаття	Код	Нерозподілений прибуток	
		Звітний рік	Попередній рік
<b>Залишок на початок року</b>	010	5000	5000
<b>Коригування</b>			
Зміни облікової політики	020	-	-
Виправлення помилок	030	2100	-
Інші зміни	040	-	-
<b>Скоригований залишок на початок року</b>	050	7100	5000
.....			
<b>Чистий прибуток (збиток) за звітний період</b>	130	-	2100
.....			
<b>Залишок на кінець року</b>	300	7100	7100

Якщо працівник підприємства, що звітується, або інші органи виявляють помилки показників звітності поточного або минулого звітного періоду протягом року, то виправлення вносяться до звітності за той звітний період, в якому виявлено помилки або неточності. При цьому коригуються показники звітного періоду (кварталу, півріччя тощо).

*Зміни у облікових оцінках*

Відповідно до П(С)БО 6 Облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася діюча оцінка, отримана додаткова інформація або ж у зв'язку з накопиченням нового досвіду.

При цьому важливо пам'ятати, що перегляд облікових оцінок не призводить до корегування нерозподіленого прибутку попереднього періоду,

тому що торкається поточного та майбутнього періодів. Тому зміни облікових оцінок можуть або торкатися поточного періоду, або впливати не тільки на поточний, але і на попередні звітні періоди.

Зміни облікових оцінок викликають зміни не тільки в статтях форми № 1 «Баланс», але й у показниках форми № 2 «Звіт про фінансові результати»

Зміна облікових оцінок може зумовлювати необхідність внесення змін до облікових даних поточного періоду або поточного та майбутніх періодів, тобто змінювати прибуток у всіх наступних періодах відповідно до П(с)БО 6 п. 8: «Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди». Зміни облікових оцінок минулих звітних періодів не відображаються. Це означає, що початкове сальдо величини нерозподіленого прибутку не коригується, а також не надається порівнювана інформація про минулі звітні періоди.

Приклад:

*Завдання:* на підприємстві для виробництва було придбано спеціальне обладнання. Термін використання обладнання був встановлений – 7 років. Але більш глибокий аналіз показав, що фактично обладнання буде використовуватися 3 роки, бо через 3 роки буде припинено виробництво.

*Розв'язання:* в такому разі у звітному періоді виникають збитки (Дт 949 Кт 10 на суму залишкової вартості).

Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї ж самої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки (П(С)БО 6 п. 7). Тобто, якщо змінюється сума амортизації, то уточнена сума річної амортизації відображається у II частині Звіту про фінансові результати «Елементи операційних витрат» ряд. 260 «Амортизація», в якому раніше відображалася сума річної амортизації до змін.

*Зміни в обліковій політиці*

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що

використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності (відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ст. 1, та П(с)БО 1 п. 3).

Облікова політика підприємства може змінюватися, якщо змінюються:

1) статутні вимоги, *наприклад*:

- зміни, пов'язані з реорганізацією підприємства;

- зміни роду діяльності підприємства;

- зміни предмета діяльності підприємства (наприклад, підприємство, крім надання побутових послуг прийняло рішення також давати послуги у сфері суспільного харчування);

- зміна розпорядку, розміру та способу внесення вкладів учасниками;

- зміна власників;

- зміна розміру резервного капіталу підприємства;

- інші.

2) вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, *наприклад*: зі вступом в силу з 1 січня 2008 року П(С)БО 32 інвестиційна нерухомість повинна відображатися у фінансовій звітності за справедливою (залишковою) вартістю (за загальним правилом). Така зміна вимог органу є основою для внесення відповідних змін в облікову політику підприємства, нерухомість якого класифікується як інвестиційна;

3) якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства, *наприклад*: якщо підприємство змінює метод оцінки вибуття запасів із середньозваженої собівартості на метод ФІФО, обґрунтованість такого рішення є більш достовірним відображенням операцій з запасами в бухгалтерському обліку.

При цьому не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

- подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Приклад:

*Завдання:* підприємство з моменту створення не випускали облігації, а в 2009 році вирішено випустити відсоткові облігації. Отримання нового виду активів не є зміною облікової політики, хоча в Наказі про облікову політику слід передбачати методи оцінки їх активів, організацію аналітичного обліку.

*Розв'язання:* з метою дотримання принципу порівнянності даних фінансових звітів зміни в облікову політику підприємства бажано вносити з початку звітного періоду, тобто з початку року. Зміни в обліковій політиці наводять в наказі про облікову політику. П(С)БО 6 дозволяє використовувати два шляхи внесення змін до облікової політики минулого періоду.

При використанні змін до облікової політики минулого періоду розраховується і відображається зміна величини нерозподіленого прибутку на початок року. Сума прибутку змінюється тільки за звітний період, в якому змінилася облікова політика, що відображається у Звіті про власний капітал.

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. Як правило, облікова політика підприємства застосовується ним до подій та операцій з моменту виникнення (п. 1 П(с)БО 6). Але практично з кожного правила є виняток.

У сучасних умовах складно провести різницю між обліковою політикою та обліковою оцінкою. В таких випадках, згідно з П(с)БО 6 (п. 14), такі зміни відносяться до облікової оцінки та коригуються за правилами коригування облікової оцінки.

*Завдання:* коли відпускають запаси у виробництво, підприємство оцінює їх не за методом середньозваженої собівартості, яке застосовувало раніше, а за методом нормативних витрат.

*Розв'язання:* це можна розглядати і як зміну характеру використання матеріалів, і як перехід до застосування нормативного методу обліку і



калькуляції собівартості продукції. У першому випадку це зміна облікової оцінки, у другому – зміна облікової політики. Стосовно підприємства це ліпше розглядати як зміну облікової оцінки.

Таким чином, порядок відображення операцій, пов'язаних зі зміною облікових оцінок, більш простий порівняно з порядком коригування наслідку зміни облікової політики, оскільки не потрібно коригувати сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року і повторно подавати порівняльну інформацію за попередніми звітними періодами.

#### *Події на дату балансу*

Дата балансу – дата, на яку складено баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду. *Наприклад*, баланс підприємства складається на 31.03, 30.06, 30.09, 31.12.

Подія після дати балансу – подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Події після дати балансу можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів.

Фінансова звітності повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, які можуть вплинути на рішення користувачів. Ця вимога сформульована у ст. 4 Закону про бухгалтерський облік, як принцип повного висвітлення.

У додатках до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 наданий орієнтований перелік подій після дати балансу. Усі вони поділені на два списки:

- 1) події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу;
- 2) події, що відбуваються після дати балансу, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу.

Події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних

активів і зобов'язань.

Коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових записів в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей унаслідок подій після дати балансу.

Таблиця 2.8.1 – Внесення змін в облік та звітність до подій після дати балансу, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу

Подія	Виправлення та зміни у обліку та звітності
1	2
1.1 Оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною	Дт 38 Резерв сумнівних боргів Кт 36 Розрахунки з покупцями та замовниками
1.2 Переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їхньої вартості, визначеної на дату балансу	Дт 94 Інші операційні витрати Кт рахунку активу, який знецінився
1.3 Отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, яка свідчить про стійке зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах	Дт 96 Втрати від участі в капіталі Кт 14 Довгострокові фінансові інвестиції
1.4 Продаж запасів, який свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу	Дт 94 Інші операційні витрати Кт 2 Клас (відповідний рахунок)
1.5 Отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату	Дт 99 Надзвичайні витрати Кт Рахунок активу, вартість якого відшкодовується Дт 37 Розрахунки з різними дебіторами Кт 71 Інший операційний дохід або Кт 75 Надзвичайні доходи
1.6 Виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності	

Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати не потребують коригування статей фінансових звітів.

Таблиця 2.8.2 - Внесення змін в обліку та звітності до подій, що відбуваються після дати балансу, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу.

Подія	Виправлення та зміни у обліку та звітності
2.1 Прийняття рішення щодо реорганізації підприємства	Не потребують коригування статей фінансових звітів. Такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення.
2.2 Придбання цілісного майнового комплексу	
2.3 Рішення про припинення операцій, які становлять значну частину основної діяльності підприємства	
2.4 Знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події	
2.5 Прийняття рішення щодо емісії цінних паперів	
2.6 Непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів	
2.7 Укладання контрактів щодо значних капітальних і фінансових інвестицій	
2.8 Прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства	
2.9 Дивіденди за звітний період оголошені підприємством після дати балансу.	

Подія після дати балансу, які надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових записів у обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок події після дати балансу (п. 16 П(с)БО 6).

Таблиця 2.8.3 - Події та варіанти корегувань фінансової звітності.

Події після дати балансу	Корегування фінансової звітності
Виявлення помилок	Корегування відповідних елементів фінансової звітності
Отримання від страхової організації відомостей про уточнення розмірів страхового відшкодування	
Отримання результатів аудиту	
Знецінювання необоротних матеріальних активів	Зменшення балансової вартості активів
Оголошення в призначеному порядку дебітора організацією - банкрутом	Списання заборгованості дебітора
Продаж знецінених запасів	Корегування балансової вартості запасів до ціни продажу
Програш судового процесу	Признання забезпечень. Якщо забезпечення не було створене та інформацію про непередбачені зобов'язання планувалось розкривати у примітках, то на дату балансу слід признати забезпечення
Отримання інформації про завищення забезпечень	Зменшення оцінки забезпечення
Отримання інформації про стійкий та існуючий спад вартості активів і довгострокових фінансових інвестицій підприємства	Уцінка активів

У П(с)БО 6 наведено перелік подій після дати балансу, які не зумовлюють зміни звітних статей. До таких подій належать події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, які виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них не вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення.

Наприклад, дивіденди за звітний період, які оголошенні після дати балансу, слід розкривати в примітках до річної фінансової звітності.

Якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства

припинити діяльність або просто неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності.

Якщо облікова оцінка об'єктів бухгалтерського обліку змінюється, то показники звітності підлягають коригуванню.

Приклад:

*Завдання:* у момент складання Балансу головний бухгалтер отримує інформацію про те, що збір акціонерів прийняв рішення закрити акціонерне товариство, тоді використати принцип безперервності заборонено, про що і говорить п. 18 П(с)БО 6. У такій ситуації активи товариства будуть переоцінюватися.

*Розв'язання:* Таким чином, безперервність означає, що фінансова звітність складається виходячи з передумов, що підприємство не має ні наміру, ні необхідності ліквідувати свою діяльність.

Якщо у керівництва є значна невпевненість щодо здібності підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі, це потрібно зазначити у примітках до фінансової звітності та показати причини.

*Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів*

Для деталізації та пояснення показників фінансової звітності чинним законодавством передбачено складати Примітки до фінансової звітності.

Примітки до фінансових звітів – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами) (п. 3 П(с)БО 1).

У П(с)БО 6 встановлено, що в примітках до фінансових звітів слід розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце у попередніх періодах:

- зміст і суму помилки;
- статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або

недоцільність повторного оприлюднення.

Підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди. У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:

- причини та суть зміни;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

Дію цих пунктів стандарту прослідкуємо на прикладі зміни методу оцінки запасів при вибутті, оскільки така зміна може розглядатися як у межах змін облікових оцінок, так і в рамках зміни облікової політики.

Нагадуємо, що підприємство самостійно обирає один з наступних методів вибуття запасів:

- метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- метод середньозваженої собівартості;
- метод нормативних затрат;
- метод ФІФО.

У разі потреби розкриття події, що відбулася після дати балансу, слід надавати інформацію про зміст події та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку.

Однак зміст «Приміток до річної фінансової звітності» форма № 5 не узгоджується з цими вимогами.

Крім інформації, яку потрібно розкривати в примітках до фінансової звітності відповідно до п. 20 П(с)БО 6, необхідно обов'язково розкривати в примітках при складанні річної фінансової звітності наступну інформацію.

Таблиця 2.8.4 - Інформація, яка обов'язково розкривається в примітках до фінансової звітності.

№ п/п	Документ, який регламентує розкриття інформації	Норми документу	Що розкривається	У якій формі приводиться інформація
1	2	3	4	5
<b>Підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності не передбачена законодавством</b>				
1	Наказ № 302	п. 2	Види і вартість отриманої гуманітарної допомоги та її використання за цільовими напрямками	Інформація, котра розкривається приводиться підприємствами у самостійно вибраному вигляді (письмові пояснення, таблиці і т. п.)
2	П(С)БО 1	п. 19	Облікова політика та її зміни	
3	П(С)БО 6	пп. 20, 21, 23	Виправлення помилок, зміни в облікових оцінках, події після дати балансу	
4	П(С)БО 7	п.п. 36.1 п. 36	Вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображаються у Балансі	
5	П(С)БО 8	п.п. 36.1 п. 36	Вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображаються у Балансі	
6	П(С)БО 10	п.п. 13.1 п. 13	Перелік дебіторів та суми довгострокової дебіторської заборгованості	
7	П(С)БО 16	п. 32	Склад і сума доходів та витрат за кожною надзвичайною подією	
8	Всі П(С)БО	Норми, які передбачають розкриття інформації в примітках до фінансової звітності	Вся інформація, яка розкривається у примітках	Інформація, котра розкривається приводиться підприємствами у самостійно вибраному вигляді (письмові пояснення, таблиці і т. п.)

Для правильної реєстрації змін в обліку та звітності необхідно керуватися насамперед такими правилами:

- наслідки зміни попередньої оцінки об'єкта бухгалтерського обліку, яка в подальшому не підтвердилася, повинні відображатися як наслідки зміни в обліковій оцінці;
- якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікової оцінки, то зміну потрібно розглядати як зміну облікових оцінок;
- якщо оцінки були неправильними через низький рівень професіоналізму бухгалтера, їх слід кваліфікувати як помилки.

### ***Тести і завдання***

*1. Підприємство переглянуло строк корисного використання необоротного активу в бік зменшення. За П(с)БО 6 це:*

- а. зміна облікової політики;*
- б. виправлення помилок;*
- в. зміна облікової оцінки;*
- г. втрата корисності активу.*

*2. Керівництво підприємства вирішило змінити метод оцінки своїх запасів зі середньозваженої на ФІФО у період зростання цін. Як це рішення буде класифіковано за П(с)БО 6:*

- а. зміна облікової політики;*
- б. зміна облікової оцінки;*
- в. помилка;*
- г. не стосується П(с)БО 6.*

*3. Не вважаються зміною облікової політики:*

- а. використання принципу нарахування замість касового методу;*
- б. капіталізація витрат на позику замість їх відображення у складі витрат періоду;*
- в. відображення у складі витрат періоду витрат на дослідження і розробки замість їх капіталізації;*
- г. визначення облікової політики щодо операцій, які не відображались раніше.*



## **2.9 Практичне заняття з теми: «Загальні положення Стандарту бухгалтерського обліку «Консолідована фінансова звітність»**

Консолідація фінансової звітності є наслідком процесу концентрації та централізації капіталу, створення дочірніх підприємств, філій у межах концернів і груп компаній, національних кордонів окремих держав, у міжнародних масштабах. Виникнення транснаціональних корпорацій (ТНК), які здійснюють свою діяльність на територіях різних країн, створення підприємств за участю іноземного капіталу, розвиток різних форм комерційних, виробничих, фінансових зв'язків між компаніями обумовлюють потребу в наданні інформації про їхню діяльність у формі консолідованої звітності.

Уперше консолідована звітність з'явилась у США на початку ХХ століття, коли характерною особливістю економічного розвитку того періоду стали злиття, придбання одних підприємств іншими та формування в результаті таких процесів економічних гігантів. В 1901 році американською компанією Дж. П. Моргана "United States Steel Company" було підготовлено і представлено консолідований бухгалтерський звіт.

Необхідність представлення консолідованої звітності в Україні викликана появою холдингових компаній, концернів, інших груп, а також акціонерних товариств зі значною кількістю дочірніх підприємств.

Проте, незважаючи на вище вказаний фактор, представлення консолідованої звітності стало реальним лише з прийняттям національних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема стандарту "Консолідована фінансова звітність". До цього моменту групи підприємств, пов'язаних між собою системою участі, складали зведену звітність за традиційною методикою з використанням елементів консолідації.

Відповідно до "Загальних вимог до фінансової звітності", *консолідована фінансова звітність* — це звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Вона містить консолідовані:

- 1) баланс;
- 2) звіт про фінансові результати;
- 3) звіт про рух грошових коштів;
- 4) звіт про власний капітал;
- 5) примітки до консолідованої звітності.

Для формування консолідованої звітності материнське та дочірні підприємства подають свої фінансові звіти, складені за однаковий період і на ту саму дату балансу.

Для складання консолідованої звітності необхідно виходити з положень П(с)БО 20: Консолідовану фінансову звітність необхідно відрізнити від зведеної.

Важливим моментом тут є те, що з утворенням вищезгадуваних груп, виникає економічна одиниця, в котрій дочірні та асоційовані підприємства є економічно пов'язаними, але юридичне незалежними суб'єктами. Тому простого сумування статей балансу, звіту про фінансові результати та інших звітів недостатньо для отримання реальної картини функціонування групи підприємств. Для цього необхідна консолідована звітність, складена з використанням спеціальних методів, що усувають спільні статті та подвійний рахунок.

Складання консолідованих звітів в Україні є обов'язковим для господарських суб'єктів, що мають дочірні підприємства.

Критерії необхідності представлення консолідованої фінансової звітності материнським підприємством групи є:

1. наявність контролю над дочірнім підприємством;
2. Економічна сумісність передбачає, що діяльність дочірнього підприємства пов'язана або подібна з діяльністю головної компанії. Так, наприклад, підприємство-виробник і банк не задовольняють вимозі сумісності, а тому їх звіти не підлягають консолідації.

В іноземних країнах дочірнє підприємство – це те, акціями якого володіє головне підприємство (не обов'язково контрольний пакет).

Щоб якось згладити розбіжності до вимог щодо консолідації звітності

країн-учасниць ЄС, 7-ю Директивою ЄС було прийнято ряд блоків умов, коли виникає необхідність представлення консолідованої звітності:

*Право більшості голосів* - це основна умова. Материнське підприємство складає консолідований звіт із дочірньою компанією, якщо воно володіє більшістю прав голосу її акціонерів або членів. Це положення базується на повноваженнях одного акціонерного товариства контролювати право голосу іншого. Таким чином, цей порядок акцентує увагу на тих акціях, котрі можуть мати право голосу.

*Контроль над Радою директорів* - материнська компанія складає консолідований звіт із дочірньою компанією, якщо вона є її акціонером і має право призначати чи звільняти більшість членів її адміністрації, управлінського або контролюючого органу. Це розширює концепцію контролю від контролю над компанією на загальних зборах до контролю над Радою.

*Контроль на основі контракту* - компанія-інвестор складає консолідований звіт із дочірньою компанією, якщо перша здійснює привілеючий вплив на другу відповідно до умов контракту, укладеного з нею, або відповідно до положень, закріплених у статуті. Ця ситуація типова для німецьких компаній.

Директива наголошує, що ця ситуація застосовується лише у випадку її сумісності із законодавством окремих країн.

*Контроль де-факто за призначенням Ради директорів* - ця умова менш обов'язкова, ніж попередні. Материнська компанія складає консолідований звіт із дочірньою компанією, якщо вона є її акціонером, а більшість членів Ради, котрі управляють компанією протягом поточного або попереднього року і до моменту складання цього звіту, фактично були призначені виключно в результаті здійснення права голосу материнською компанією. Це можливо в ситуації, коли більшість акцій розпорошена і акціонери меншості членів Ради можуть здійснювати контроль де-факто.

*Процент участі з домінуючим впливом або об'єднане управління* - материнська компанія складає консолідований звіт, якщо вона має процент

участі в дочірній компанії та здійснює домінуючий вплив на дочірню компанію, або дві компанії управляються на об'єднаній основі материнською компанією. Оскільки визначення "домінуючого впливу" і "об'єднаного управління" в Директиві немає, ця умова не є обов'язковою для країн-учасниць.

*Горизонтальні групи* - консолідований звіт повинен складатися компаніями, що не мають акціонерних зв'язків або відповідають одному із нижче наведених блоків обставин:

а) якщо вони управляються на об'єднаній основі відповідно до контракту або статуту;

б) якщо ті самі люди представляють більшість членів Ради обох компаній протягом року або періоду до складання звіту.

Крім цього консолідована звітність не складається, якщо:

1. передбачається тимчасовий контроль, оскільки дочірнє підприємство придбане з метою продажу найближчим часом;

2. дочірнє підприємство працює в умовах суворих обмежень, що суттєво понижує можливість передачі фондів материнській компанії;

3. дочірнє підприємство не є значним для групи;

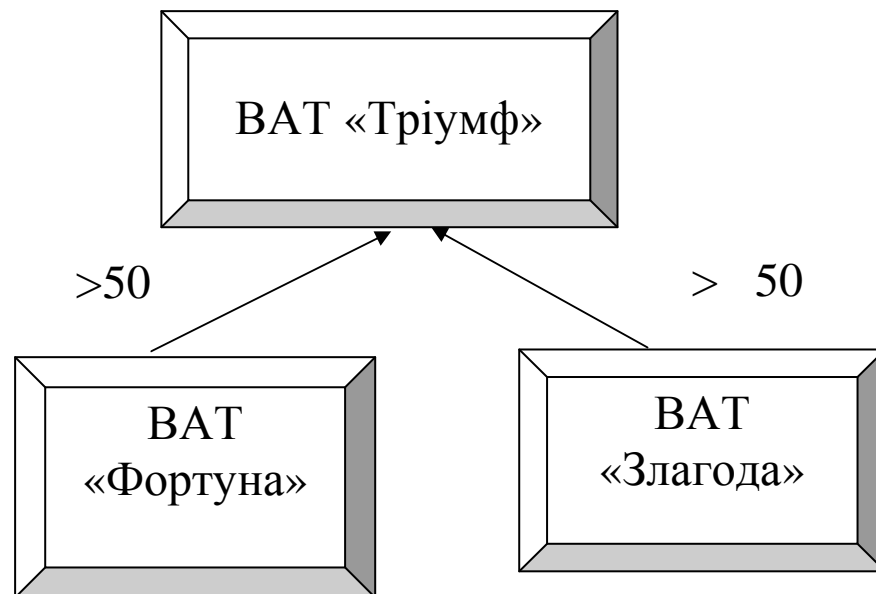
4. діяльність дочірнього підприємства відрізняється від діяльності підприємств, що входять у групу (з метою непорушення принципу справедливої і достовірної оцінки);

5. висока вартість і значна затримка представлення інформації та документів, необхідних для консолідації.

Участь материнського підприємства у статутному капіталі дочірніх може бути *прямою* або *непрямою*. Частка прямої участі передбачає, що інвестор має власну частку в статутному капіталі дочірнього підприємства. Частка непрямої участі пов'язана з тим, що материнське підприємство контролює дочірнє опосередковано – через участь в статутному капіталі підприємства, якому підпорядковане дочірнє.

Залежно від цього відносини між підприємствами групи можуть бути:

- *горизонтальними* - участь материнського підприємства у дочірніх є безпосередньою: Наприклад, материнське підприємство ВАТ «Тріумф» є власником більше ніж 50% акцій дочірніх підприємств ВАТ «Фортуна» і ВАТ «Злагода»).



*Рис. 1. Горизонтальні відносини між підприємствами групи*

*Вертикальними*, коли участь материнського підприємства у статутному капіталі одного з дочірніх підприємств є непрямою (наприклад, ВАТ «Тріумф» володіє більш, ніж 50% акцій ВАТ «Фортуна», а воно є власником більш ніж 50% акцій ВАТ «ЗЛАГОДА», отже, ВАТ «Тріумф» контролює ВАТ «Злагода» через ВАТ «Фортуна»).

*Змішаними*, коли участь материнського підприємства у статутному капіталі одного з дочірніх підприємств є результатом послідовно – паралельної системи участі підприємств (наприклад, ВАТ «Тріумф» має більш ніж 50% акцій ВАТ «ЗЛАГОДА» і 16% акцій ВАТ «фортуна»; 35% акцій останнього знаходиться у власності ВАТ «Фортуна». Таким чином, ВАТ «Тріумф» контролює ВАТ «Фортуна»: якщо поєднати акції ВАТ «Тріумф» (16%) з акціями

ВАТ «Злагода» (35%), ВАТ «Тріумф» контролюватиме (51%) акцій ВАТ «Фортуна»).

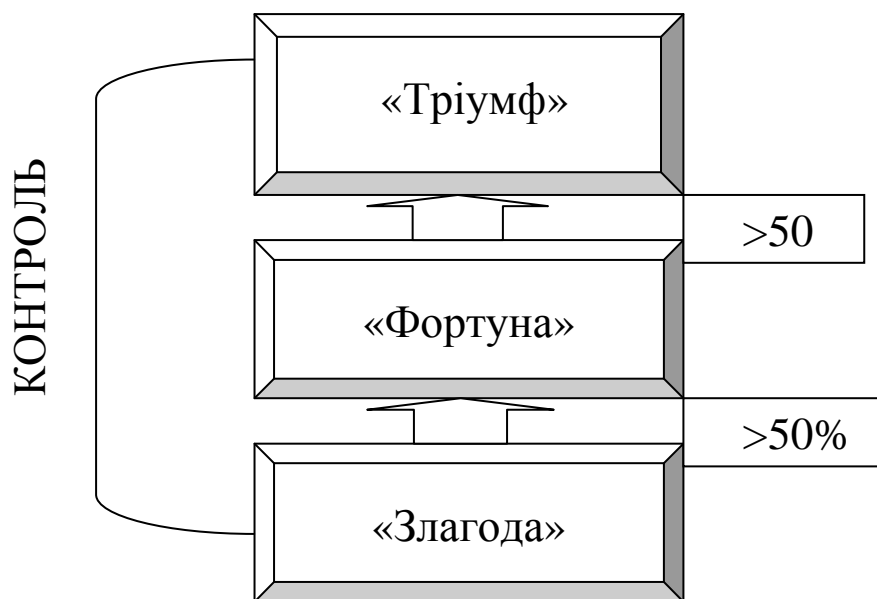


Рис. 2. Вертикальні відносини між підприємствами групи

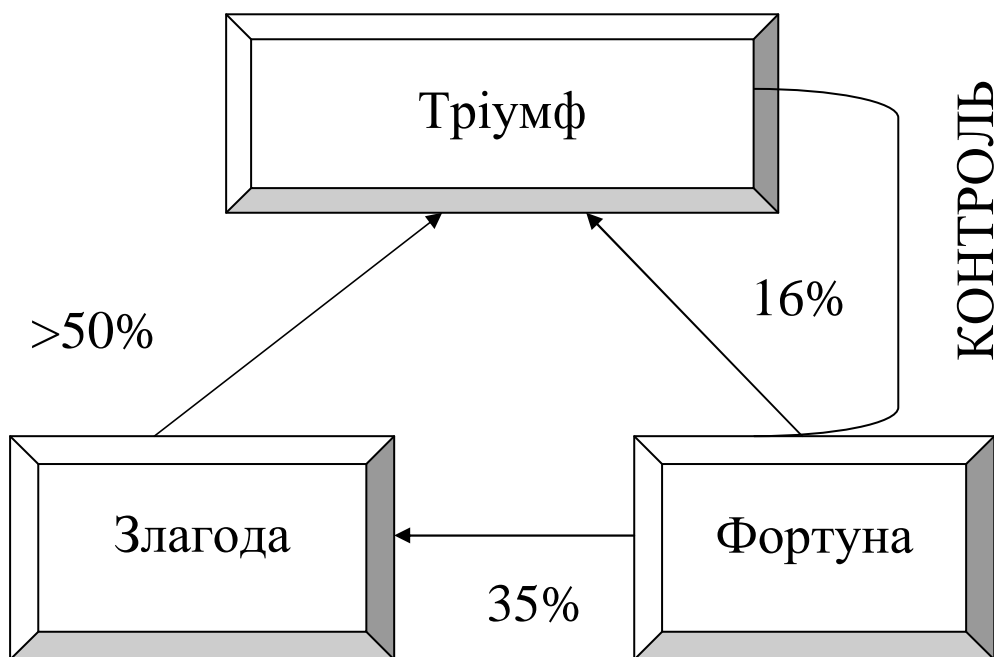


Рис.3. Змішані відносини між підприємствами

Складання консолідованої звітності базується на певних принципах, крім загальних принципів підготовки фінансової звітності, визначених П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Основні принципи консолідованої звітності відповідно до стандарту "Консолідована фінансова звітність" зводяться до таких:

1. консолідовану фінансову звітність готує і подає материнське підприємство;

2. до консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств, за винятком показників фінансової звітності тих дочірніх підприємств, які не включаються з певних причин;

3. показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включаються до консолідованої звітності, якщо:

а) контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується лише з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду;

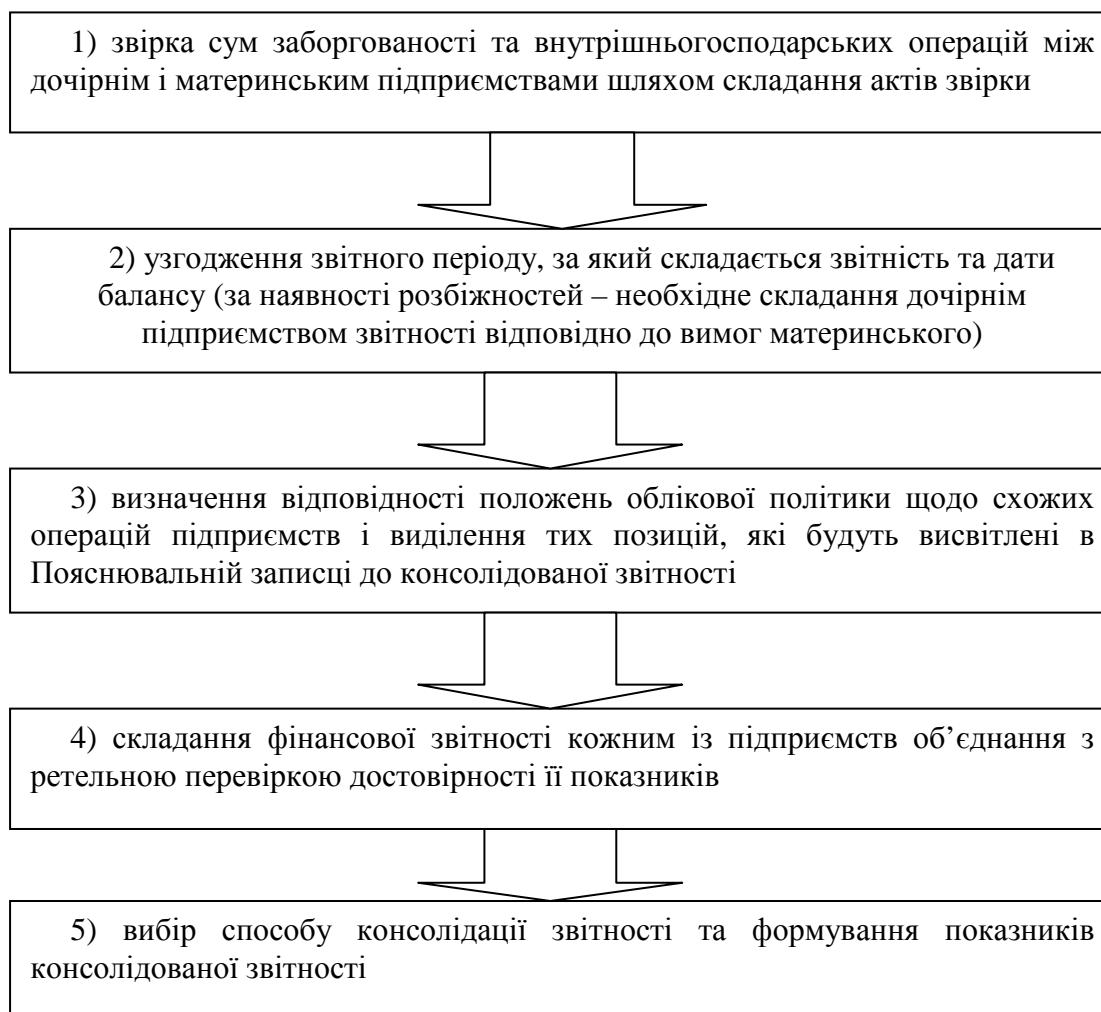
б) дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству;

4. фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу. Порядком подання фінансової звітності, затвердженим постановою КМУ від 28.02.2000 року № 419, визначено, що підприємства, які мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

5. консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи підприємств із використанням єдиної облікової політики для подібних операцій. Якщо облікова політика одного із дочірніх підприємств відрізняється від політики, що використовується для складання консолідованої звітності, то до об'єднання такої звітності зі звітністю материнського підприємства вона приводиться у відповідність з обліковою політикою, яка використовується для складання консолідованої фінансової звітності.

Порядком подання фінансової звітності № 419, який затверджений Кабінетом Міністрів України, передбачено обов'язковість проведення інвентаризації активів, зобов'язань і капіталу перед складанням фінансової звітності за рік. Це повною мірою стосується і складання консолідованої

звітності. Тобто перед формуванням показників фінансової звітності групи відповідальним особам дочірнього та материнського підприємства потрібно здійснити ряд «підготовчих» заходів:



Вибір способу консолідації передбачає спочатку визначення ступеня участі материнського підприємства в капіталі дочірнього. Існує два варіанти:

за повної належності материнському підприємству дочірнього консолідація вимагає уважності:

- 1) для врегулювання внутрішньогрупової заборгованості;
- 2) при виключенні з Балансу вартості інвестицій материнського підприємства в дочірнє та суми його капіталу;
- 3) у процесі виключення консолідованого Звіту про фінансові результати виручки від реалізації продукції, товарів, інших товарно – матеріальних запасів,



робіт і послуг в межах групи, а також відповідних витрат (зокрема, їх собівартості).

У другому варіанті участі материнського підприємства в дочірньому процес консолідації дещо складніший.

Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає частку меншості в капіталі та фінансових результатах дочірніх підприємств. Частка меншості визначається як добуток відсотка голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств, зменшеного (збільшеного) на суму нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій.

Частка меншості відображається в консолідованому балансі окремо від зобов'язань та власного капіталу материнського підприємства у вписуваному рядку 385 "Частка меншості". У консолідованому звіті про фінансові результати частка меншості у прибутку (збитку) відображається у вписуваному рядку 215 "Частка меншості" від'ємною величиною у дужках.

Якщо частка меншості у збитках дочірнього підприємства перевищує частку меншості в капіталі дочірнього підприємства, то на суму такого перевищення і величину наступних збитків, яка належить до частки меншості, зменшується частка материнського підприємства у власному капіталі групи підприємств за винятком тієї частини, щодо якої меншість має зобов'язання і здатна покрити збитки. Якщо згодом у фінансовій звітності дочірнього підприємства відображено прибуток, то вся сума такого прибутку розподіляється на частку материнського підприємства до покриття збитків меншості, сума яких відшкодована раніше за рахунок материнського підприємства.

Якщо дочірнім підприємством випущені привілейовані акції, за якими накопичується сума дивідендів та які перебувають у володінні за межами групи, то материнське підприємство розраховує свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за привілейованими акціями дочірнього підприємства, незалежно від оголошення дивідендів.

Вартість гудвілу, що виникає при консолідації фінансової звітності материнського підприємства і фінансової звітності дочірніх підприємств, визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" і відображається в консолідованому балансі у вписуваному рядку 075 "Гудвіл при консолідації".

Різниця між балансовою та справедливою вартістю придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання відображається у консолідованій фінансовій звітності у складі витрат (доходів) протягом періоду корисного використання відповідного активу або терміну погашення зобов'язання.

Курсові різниці, що виникають під час переобрахунку показників фінансової звітності дочірніх підприємств, які розташовані за межами України, у валюту України, визначаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" і відображаються у консолідованому балансі у вписуваному рядку 375 "Накопичена курсова різниця". При цьому негативна курсова різниця наводиться у дужках і вираховується при визначенні підсумку розділу "Власний капітал" Балансу. Такі різниці в консолідованому звіті про власний капітал відображаються у додатковій графі "Накопичена курсова різниця".

Консолідований звіт про рух грошових коштів складається на основі консолідованого Балансу, консолідованого Звіту про фінансові результати та консолідованого Звіту про власний капітал згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів" і 21 "Вплив змін валютних курсів".

Це означає, що після форми № 1 «Баланс» і № 2 «Звіт про фінансові результати» слід здійснити консолідацію показників форми № 4 «Звіт про власний капітал». Основою для цього стануть показники цих форм підприємств групи. У процесі консолідації ф. № 3 "Звіт про рух грошових коштів" не можна обмежуватись лише консолідованими формами № 1 «Баланс», № 2 «Звіт про фінансові результати», ф. № 4 "Звіт про рух грошових коштів". При цьому слід обов'язково врахувати дані аналітичного обліку для уникнення помилкового

відображення у Звіті про рух грошових коштів зміни зобов'язань або дебіторської заборгованості у результаті негрошових операцій, руху грошових коштів від інвестиційної чи фінансової діяльності у складі операційної.

Для консолідації показників ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» потрібно визначити суму показників ф. № 5 відповідних підприємств групи. Однак слід уважно консолідувати розділи IV «Фінансові інвестиції», V «Доходи і витрати», VIII «Запаси» (за наявності нереалізованих прибутків) і IX «Дебіторська заборгованість». Простим підсумуванням обмежуватися не можна, оскільки їх показники повинні бути тотожними показникам консолідованих Балансу, Звіту про фінансові результати. Останні ж визначені за допомогою певних способів консолідації, а не лише сумуванням.

У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:

1. перелік дочірніх підприємств із зазначенням назви, країни реєстрації та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів (у разі її незбігу з часткою в капіталі);

2. причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності;

3. характер відносин між материнським і дочірнім підприємством, якщо материнське підприємство не володіє в дочірньому підприємстві (прямо чи непрямо) більш як половиною голосів;

4. назву дочірніх підприємств, в яких материнському підприємству прямо або непрямо (через дочірні підприємства) належить більше половини голосів але, яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством;

5. вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду;

6. статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.

## **2.10 Практичне заняття з теми: «Склад суб'єктів малого підприємництва.**

### **Фінансовий звіт малого підприємства»**

Фінансова звітність складається усіма підприємствами – суб'єктами підприємницької діяльності – юридичними особами. Для суб'єктів малого підприємництва передбачений окремий стандарт обліку, який встановлює вимоги до складання звіту суб'єкта малого підприємництва - П(с)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва", згідно якого встановлено зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) і порядок заповнення його статей.

Скорочені форми фінансової звітності Балансу і Звіту про фінансові результати передбачені також П(с)БО 2 та П(с)БО 3.

При складанні фінансової звітності потрібно дотримуватися надання повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових потоків підприємства користувачам для прийняття правильних рішень. Інформація, наведена у фінансовій звітності, базується винятково на даних бухгалтерського обліку і повинна бути тотожна даним аналітичного і синтетичного обліку.

Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва складається з балансу і звіту про фінансові результати. По своїй структурі ці форми подібні до таких же форм фінансової звітності для звичайних підприємств, але відрізняються статтями, які або з'єднані, або взагалі вилучені.

Метою складання Балансу (форма № 1-м) є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан малого підприємства на звітну дату. У Балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Баланс підприємства складається за станом на кінець останнього дня кварталу (року). У графі 3 відображаються дані на початок звітного року (на 1-е січня звітного року), у графі 4 – на кінець звітного періоду (31 березня, 30 червня, 30 вересня, 31 грудня звітного року).

Показники Балансу дають уявлення про те, чим володіє підприємство (активи), що воно повинне іншим (зобов'язання), що залишається на частку власникам (капітал). Баланс суб'єкта малого підприємництва (форма № 1-м) відрізняється від форми Балансу, передбаченої для звичайних підприємств (форма № 1) укрупненістю окремих статей.

Баланс суб'єкта малого підприємництва (форма 1-м) як і звичайного підприємства складається з активу і пасиву. Актив балансу ділиться на чотири розділи. Пасив балансу складається з п'яти розділів.

Перший розділ активу балансу. У статті "Незавершене будівництво" (рядок 020) показують вартість незавершеного капітального будівництва, обладнання, що вимагає монтажу, авансові платежі підрядникам для фінансування будівництва. Джерелом заповнення цієї статті є залишки на дату балансу по рахунках як 15, 37 в частині виданих авансів, що відносяться до фінансування капітального будівництва.

У статті "Основні засоби" по рядку 031 відображають первісну вартість основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, що обліковуються на рахунку 10. По рядку 032 відображається їх знос, що значиться на дату балансу по рахунку 13. По рядку 030 відображається залишкова вартість, що визначається як різниця сум, відображених у рядках 031 і 032, тобто первісна вартість за винятком зносу. У підсумок балансу включається залишкова вартість.

У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" (рядок 040) показують суму інвестицій, що обліковуються на дату балансу на рахунку 14, строк яких більше одного року, а також всі фінансові інші інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в який-небудь час.

У статті "Інші необоротні активи" (рядок 070) відображаються суми інших необоротних активів, які обліковуються на рахунках 16, 17.

У рядку 080 показується підсумкова сума першого розділу активу балансу, що визначається шляхом підсумовування рядків 020, 030, 040 і 070.

Другий розділ активу балансу. У статтю "Виробничі запаси" (рядок 100) включають вартість запасів сировини, матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів, а також незавершеного виробництва. Джерелом даних для заповнення цієї статті є суми, що обліковуються на рахунках 20, 23.

У статті "Готова продукція" (рядок 130) показується вартість залишків на дату балансу готової продукції, продукції сільськогосподарського виробництва, а також покупна вартість товарів, що обліковується на рахунку 26.

У статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" по рядку 161 відображають первісну заборгованість покупців або замовників, облік якої ведеться на рахунку 37. По рядку 162 показують нарахований резерв сумнівних боргів по дебіторській заборгованості й облік, що ведеться на рахунку 37 по субрахунку резерв сумнівних боргів. По рядку 160 відображають чисту реалізаційну вартість, що визначається різницею сум, відображених у рядках 161 і 162, тобто з первісної вартості дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги віднімають суму створеного резерву сумнівних боргів. У підсумок валюти балансу включається дебіторська заборгованість по чистій реалізаційній вартості.

У статті "Дебіторська заборгованість по розрахунках з бюджетом" (рядок 170) відображають визнану дебіторську заборгованість податковими органами. Джерелом заповнення цієї статті є суми, що значаться на дату балансу по дебету рахунку 64.

У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" (рядок 210) показують залишки іншої дебіторської заборгованості на дату балансу, що обліковуються на рахунку 37.

У статті "Поточні фінансові інвестиції" (рядок 220) показують суму інвестицій, облік яких ведеться на рахунку 35, строк погашення яких не більше 12 місяців з дати балансу.

У статті "Кошти та їх еквіваленти" по рядку 230 відображають залишки коштів та їх еквівалентів на дату балансу в національній валюті, й облік яких

ведеться на рахунках 30, 31. По рядку 240 наводять дані про залишки коштів та їх еквівалентів в іноземній валюті, які обліковуються на рахунках 30, 31 в іноземній валюті.

По статті "Інші оборотні активи" (рядок 250) знаходять відображення суми оборотних активів, не включені у вищезазначені статті.

По рядку 260 відображається підсумок другого розділу активу балансу, що визначається шляхом підсумовування рядків балансу 100, 130, 160, 170, 210, 220, 230, 240 і 250.

По статті "Витрати майбутніх періодів" (рядок 270) відображають суму, що значиться на балансовому рахунку 39 на дату балансу.

По рядку 280 "Баланс" приводиться загальний підсумок активу балансу, що визначається підсумовуванням рядків 080, 260 і 270

Перший розділ пасиву балансу. По статті "Статутний капітал" (рядок 300) приводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, що є внеском власників (учасників) у капітал підприємства. В обліку такі відомості відображені на рахунку 40.

По статті "Додатковий капітал" (рядок 320) відображаються суми, що обліковуються на таких субрахунках до рахунку 40 – пайовий капітал, додатковий капітал.

По статті "Резервний капітал" (рядок 340) приводиться сума резервів, створених відповідно до діючого законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства. Джерелом заповнення статті служить субрахунок «Резервний капітал».

По статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" (рядок 350) відображається сума, що обліковується на рахунку 44. Сума непокритого збитку приводиться в дужках і віднімається при визначенні підсумку власного капіталу.

У статті "Неоплачений капітал" (рядок 360) відображають суму заборгованості власників (учасників) по внесках у статутний капітал, а також фактичну собівартість паїв, викуплених у своїх учасників. Суми по цій статті приводяться в дужках і віднімаються при визначенні підсумку власного капіталу

По рядку 380 відображається загальний підсумок першого розділу пасиву балансу, що показує величину власного капіталу. Він визначається шляхом підсумовування рядків 300, 320, 340, 350 і 360.

Другий розділ пасиву балансу. Стаття "Забезпечення майбутніх видатків і цільове фінансування" (рядок 430) формується за даними рахунку 47.

Третій розділ пасиву балансу. Стаття "Довгострокові зобов'язання" (рядок 480) відображає відомості, облік яких ведеться на рахунку 55.

Четвертий розділ пасиву балансу. По рядку 500 відображається стаття "Короткострокові кредити банків", що містить відомості про заборгованість підприємства по короткострокових кредитах банків, облік яких ведеться на рахунку 68 як короткострокові позички.

У статті "Поточна заборгованість по довгострокових зобов'язаннях" (рядок 510) приводяться суми зобов'язань, які створилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців. Така інформація міститься на субрахунку «Поточна заборгованість по довгостроковим зобов'язанням» до рахунку 68.

У статті "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" (рядок 530) відображаються дані про заборгованість постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи і зроблені послуги, включаючи заборгованість забезпечену векселями. Джерелом заповнення статті є дані рахунку 68.

У статті "Поточні зобов'язання по розрахунках з бюджетом" (рядок 550) показується заборгованість підприємства бюджету по податках і обов'язкових платежах. Дані в цю статтю переносяться з рахунку 64.

У статті "Поточні зобов'язання по страхуванню" (рядок 570) приводяться дані по заборгованості підприємства органам соціального страхування, включаючи пенсійне забезпечення, соціальне страхування і страхування на випадок безробіття, а також по індивідуальному страхуванню і страхуванню майна. Джерелом заповнення статті є заборгованість по субрахункам рахунку 64.



У статті "Поточні зобов'язання по оплаті праці" (рядок 580) відображається заборгованість по нарахованій, але ще не виплаченій заробітній платі, а також заборгованість по депонентах. Джерелом даних є рахунок 66.

У статті "Інші поточні зобов'язання" (рядок 610) знаходять відображення суми інших зобов'язань, що значаться на дату балансу по рахунку 68.

По рядку 620 підводять підсумок по четвертому розділі пасиву балансу, що визначається шляхом підсумовування рядків 500, 510, 530, 550, 570, 580 і 610.

П'ятий розділ пасиву балансу. По статті "Доходи майбутніх періодів" (рядок 630) приводиться сальдо рахунку 69 на дату балансу.

По рядку 640 "Баланс" приводиться загальний підсумок пасиву балансу, що визначається підсумовуванням рядків 380, 430, 480, 620 і 630.

Підсумкові суми балансу по активу (рядок 280) і по пасиву (рядок 640) повинні бути рівні між собою. Крім того, згортання статей активів і зобов'язань є неприпустимим. Графа 3 балансу "На початок звітного року" заповнюється шляхом перенесення даних з балансу підприємства за попередній звітний рік.

Звіт про фінансові результати суб'єкта малого підприємництва (форма 2-м) складається з одного розділу.

У Звіті про фінансові результати (форма № 2-м) розглядається фінансовий стан підприємства з інших позицій, відмінних від прийнятих при складанні Балансу. У Звіті про фінансові результати показані підсумки діяльності підприємства за певний проміжок часу.

У графі 3 приводяться показники за звітний період наростаючим підсумком з початку року, а графі 4 – за аналогічний період минулого (попереднього) року. Показники про непрямі податки й інші відрахування з доходів, податку на прибуток, витратах і збитках у Звіті про фінансові результати приводяться в дужках.

У статті "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" (рядок 010) підприємства відображають загальний дохід (виручку), що враховується на рахунку 70.

У статті "Непрямі податки та інші відрахування з доходу" (рядок 020) приводяться суми податку на додану вартість, акцизного збору, а також суми на користь третіх осіб, надані знижки і вартість повернутих товарів. Інформацію отримують з оборотів по кредиту рахунку 64 у кореспонденції з рахунком 70.

По рядку 030 визначається "Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" шляхом вирахування з рядка 010 суми, відображеної в рядку 020.

У статті "Інші операційні доходи" (рядок 040) відображаються суми інших доходів від операційної діяльності, облік яких ведеться на субрахунку «Інший операційний дохід» рахунку 70.

У статті "Інші звичайні доходи" (рядок 050) відображаються доходи, отримані в результаті операцій від інвестиційної та фінансової діяльності. Джерелом заповнення цієї статті є субрахунки обліку таких доходів.

У статті "Надзвичайні доходи" (рядок 060) відображаються суми страхового відшкодування і покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел, облік яких ведеться на субрахунку «Надзвичайні доходи» рахунку 70.

По рядку 070 звітної форми відображається загальна сума чистого доходу підприємства, що визначається сумою рядків  $030 + 040 + 050 + 060$ .

У статті "Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції" (рядок 080) показується збільшення або зменшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції підприємства на дату балансу. Джерелом заповнення цього показника служать залишки, які визначаються на рахунку 23 і 26, які порівнюють на початок і кінець звітного періоду.

При заповненні статей про елементи витрат операційної діяльності приводиться сума витрат по економічних елементах, які включають матеріальні витрати (рядок 090), витрати на оплату праці (рядок 100), відрахування на соціальні заходи (рядок 110), амортизацію (рядок 120), інші операційні витрати (рядок 130). Для заповнення зазначених показників необхідно використовувати дані, що обліковуються на рахунку 84, де використовуються субрахунки

матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації й інших операційних витрат.

По рядку 140 звіту торговельні організації показують собівартість реалізованих товарів.

У статті "Інші звичайні витрати" (рядок 150) відображаються витрати, отримані в результаті операцій від інвестиційної та фінансової діяльності. Джерелом заповнення цієї статті є рахунок 85.

У статті "Надзвичайні витрати" (рядок 160) відображаються втрати від надзвичайних подій, включаючи стихійні лиха, пожежі, техногенні аварії. Інформація для заповнення цієї статті міститься на субрахунку надзвичайні витрати рахунку 85.

У статті "Податок на прибуток" (рядок 170) приводиться сума нарахованого податку на прибуток, єдиного податку, плати за спеціальний торговий патент, а також єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників. Інформація про цей показник міститься на субрахунку «Податки на прибуток» рахунку 85.

Загальна сума витрат показується по рядку 180 звіту, і їх величина визначається сумою рядків  $090 + 100 + 110 + 120 + 130 + 140 + 150 \pm 080 + 160 + 170$ .

У статті "Чистий прибуток (збиток)" по рядку 190 показується чистий прибуток або чистий збиток, які визначаються різницею між сумою чистого доходу (рядок 070) і сумою всіх видатків (рядок 180).

У бухгалтерському обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і фактах про фінансово-господарську діяльність для суб'єктів підприємницької діяльності - юридичних осіб, визнаних відповідно до діючого законодавства суб'єктами малого підприємництва і складаючих фінансову звітність відповідно до норм Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" (далі - П(с)БО 25) затверджений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, так званий спрощений План рахунків.

Спрощений План рахунків носить рекомендаційний характер. Тому питання, який саме План рахунків застосовувати (спрощений або загальний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій), суб'єкти малого підприємництва вирішують самостійно. Однак саме застосування спрощеного Плану рахунків є підставою для застосування на сьогоднішній день реєстрів бухгалтерського обліку для малих підприємств.

На відміну від загального Плану рахунків, у спрощеному Плані рахунків передбачені тільки синтетичні рахунки, кількість яких дорівнює 25. При цьому облік і узагальнення інформації про забалансові активи і зобов'язання ведеться підприємствами з використанням забалансових рахунків класу 0 "Забалансові рахунки", передбачених загальним Планом рахунків.

Якщо існує потреба деталізації обліково-економічної інформації до синтетичних рахунків спрощеного Плану рахунків підприємством вводяться субрахунки виходячи із призначення рахунків, потреб управління підприємством, використання назв рахунків і субрахунків загального Плану рахунків.

З метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що вимагають деталізації доходів і витрат, необхідно відкрити ряд субрахунків: до рахунку 40 "Власний капітал" – Статутний капітал; Додатковий капітал; Резервний капітал; Неоплачений капітал.

Для забезпечення необхідної інформації про доходи і витрати в розрізі показників звіту про фінансові результати (форма № 2-М) деталізації вимагають також рахунки 70 "Доходи", 84 "Витрати операційної діяльності" і 85 "Інші витрати".

На рахунку 70 варто відкрити субрахунки "Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)", "Інші операційні доходи" й "Інші надзвичайні доходи"; на рахунку 84 для відображення елементів витрат варто відкрити субрахунки по елементах ("Матеріальні витрати", "Витрати на оплату праці", "Відрахування на соціальні заходи", "Амортизація", "Інші операційні витрати"); на рахунку 85 – субрахунки для обліку інших звичайних і надзвичайних витрат.

### **3. ТЕМАТИКА І МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ ДО НАПИСАННЯ КУРСОВОЇ РОБОТИ ДЛЯ СТУДЕНТІВ ДЕННОЇ І ЗАОЧНОЇ ФОРМИ НАВЧАННЯ**

Курсова робота є складовою частиною у вивченні дисципліни «Звітність підприємств».

#### ***Мета роботи:***

- закріпити теоретичні знання студентів;
- виробити у студентів уміння використовувати нормативні акти, методичні рекомендації тощо для складання відповідних форм звітності;
- виробити у студентів навички критичної оцінки існуючої практики обліку і звітності.

Курсова робота складається з двох частин: теоретичної і практичної. Теоретична частина виконується за наведеною тематикою.

#### ***3.1 Тематика курсових робіт***

1. Склад і структура річної та поточної звітності в Україні. Загальна характеристика форм звітності.
2. Засоби забезпечення достовірності звітних даних.
3. Підготовка облікових даних для складання звітності.
4. Особливості побудови і змісту фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва.
5. Способи виправлення помилок (перекручень), які допущені у звітах. Навести приклади виправних заходів.
6. Принципи побудови і зміст діючої форми балансу підприємства.
7. Характеристика розділів балансу й основних статей кожного розділу. Узгодженість з показниками інших форм звітності.
8. Принципи оцінки статей балансу. Особливості оцінки та переоцінювання основних статей активу балансу.
9. Особливості відображення в балансі фінансових результатів підприємства.
10. Підготовка облікових даних для складання балансу, методика і техніка заповнення форм балансу.

11. Порядок складання ліквідаційного балансу при банкрутстві підприємства.
12. Структура і зміст Звіту про фінансові результати. Джерела даних для його складання.
13. Структура, зміст і порядок складання приміток до фінансового звіту підприємства.
14. Особливості складання фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва.
15. Структура і зміст форми «Звіт про рух грошових коштів», джерела інформації для їх складання.
16. Структура і зміст форми «Звіт про власний капітал». Джерела інформації для її складання.
17. Консолідований фінансовий звіт.
18. Зведений звіт організації.
19. Примітки до фінансових звітів.
20. Статистична звітність із праці.
21. Статистична звітність із фінансів.
22. Статистична звітність із зовнішньоекономічної діяльності.
23. Статистична звітність із продукції.
24. Звітність по зборах до Пенсійного фонду України.
25. Звіт за сегментами діяльності підприємства.

### ***3.2 Вибір теми курсової роботи***

Кожен студент вибирає одну тему із наведеного переліку відповідно до його порядкового номера у списку групи.

Практичними матеріалами для написання контрольної роботи є дані підприємства, на якому студент працює, або проходив практику.

### ***3.3 Написання курсової роботи***

Після вибору теми необхідно підібрати літературні джерела, приблизно 7—10, опрацювати їх і скласти план роботи (на 2—3 питання).

Загальний обсяг теоретичної частини роботи не повинен перевищувати 10

сторінок машинописного тексту, надрукованого через 2 інтервали.

Для написання роботи поряд з опрацюванням джерел потрібно ознайомитися з практикою організації обліку і звітності на підприємстві, за матеріалами якого готується робота.

Робота повинна бути виконана самостійно, без копіювання тексту підручника або посібника, інструкцій та інших нормативних документів.

У тексті слід давати посилання на ті джерела, які подані у списку літератури.

Робота надсилається до Академії, рецензується та оцінюється за результатами захисту.

3. Друга частина курсової роботи з фінансової звітності виконується шляхом складання звітних форм:

№ 1 — Баланс підприємства;

№ 2 — Звіт про фінансові результати;

№ 3 — Звіт про рух грошових коштів;

№ 4 — Звіт про власний капітал.

Наведені звітні форми складаються за матеріалами базового підприємства на підставі облікових даних будь-якого періоду (квартал, півріччя, 9 місяців чи рік).

Для підтвердження даних, наведених у звітних формах, до них обов'язково додається Витяг (виписка) з Головної книги підприємства за такою формою:

Рахунок \_\_\_\_\_

(шифр, назва)

Без такого додатка курсова робота до захисту не допускається. Цю частину контрольної роботи можна подати у вигляді шахової оборотної відомості.

Обов'язковим додатком до роботи є Таблиця аналізу відповідності показників типових форм річного фінансового звіту підприємства.

Студентам, які працюють на малих підприємствах, дозволяється подати «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» у складі форм № 1-м, 2-м з обов'язковим поданням Витягу з Головної книги і таблиці аналізу порівнянності показників.

## СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Затверджений Верховною Радою України 16.07.99р. № 996 — XIV.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99р. № 87.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99р. № 87.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99р. № 87.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99р. №87.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99р. № 87.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Затверджене наказом Мінфіну України 31.03.99 р. № 87.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Затверджене наказом Мінфіну України 07.07.99р. № 163.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність». Затверджене наказом Мінфіну України 07.07.99р. №163.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».
11. Фінансова звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Практичний посібник. — К.: Лібра, 1999.—336с.
12. Порядок подання фінансової звітності: Затв. Постановою КМУ від 28.02.2000р. № 419.
13. Перелік видів діяльності, по яких складається зведена фінансова звітність: Затв. Наказом Мінфіну України від 24.02.2000р. № 37.
14. *Голов С. Ф., Костюченко В. М.* Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами. — К.: Екаутінг, 2000. — 384 с.
15. *Гордієнко Н.І.* Фінансовий облік. — Х.: ХНАМГ, 2005. — 248с.
16. Бухгалтерський облік і фінансова звітність: Навчально-практичний посібник / За ред. С. Ф. Голова. — Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс-клуб», 2008. — 768 с.



Навчальне видання

Методичні вказівки

для виконання практичних занять,  
самостійних робіт і курсових робіт

з дисципліни

**«ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ»**

(для студентів 5 курсу денної і заочної форм навчання  
спеціальності 7.03050901 та 8.03050901 «Облік і аудит»)

Укладач **ГОРДІЄНКО** Наталія Іванівна

Відповідний за випуск *Т. В. Момот*

Редактор *С. В. Тимошук*

Комп'ютерне верстання *К. А. Алексанян*

План 2011, поз. 339 М

---

Підп. до друку 12.05.2011р.

Формат 60×84/16

Друк на ризографі.

Ум. друк. арк. 6,5

Тираж 50 пр.

Зам. №

Видавець і виготовлювач:

Харківська національна академія міського господарства,  
вул. Революції, 12, Харків, 61002

Електронна адреса: [rektorat@ksame.kharkov.ua](mailto:rektorat@ksame.kharkov.ua)

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 4064 від 12.05.2011р.