

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ УКРАИНЫ
ХАРЬКОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ СЕМЕНА КУЗНЕЦА

Ю. Д. Маляревский
Л. В. Безкоровайная
В. В. Ольховская

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ II

Учебное пособие

Харьков
ХНЭУ им. С. Кузнеця
2017

УДК 657.15(075.034)

M21

Авторский коллектив: канд. экон. наук, доцент Ю. Д. Маляревский – введение, темы 1, 7, 8; канд. экон. наук, доцент Л. В. Безкоровайная – темы 2, 3, 6; ст. преподаватель В. В. Ольховская – темы 4, 5.

Рецензенты: д-р экон. наук, профессор кафедры учета в производственной сфере Тернопольского национального экономического университета *Я. Д. Крупка*; зав. кафедрой экономического анализа и учета ХНТУ "ХПИ", д-р экон. наук, профессор *А. В. Маноїленко*.

Рекомендовано к изданию решением ученого совета Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця.

Протокол № 7 от 24.04.2017 г.

Самостоятельное электронное текстовое сетевое издание

Маляревский Ю. Д.

M21 Финансовый учет II : учебное пособие [Электронный ресурс] / Ю. Д. Маляревский, Л. В. Безкоровайная, В. В. Ольховская. – Харьков : ХНЭУ им. С. Кузнеця, 2017. – 254 с. (Рус. яз.)
ISBN 978-966-676-689-5

Приведены содержание отдельных тем финансового учета II и методика учетных операций, которые можно использовать для выполнения практических заданий. Каждая тема содержит текст лекций, практические примеры, вопросы для самоконтроля и тесты для проверки знаний по теме. Структура учебного пособия соответствует рабочей программе учебной дисциплины.

Рекомендовано для студентов специальности 071 "Учет и налогообложение".

УДК 657.15(075.034)

© Ю. Д. Маляревский, Л. В. Безкоровайная,
В. В. Ольховская, 2017

© Харьковский национальный экономический
университет имени Семена Кузнеця, 2017

ISBN 978-966-676-689-5

Содержание

Условные сокращения	6
Введение	7
Раздел 1. Краткосрочные и долгосрочные обязательства и их учет	9
1. Учет краткосрочных обязательств	9
1.1. Сущность и виды обязательств	10
1.2. Учет краткосрочных кредитов банков	11
1.3. Учет краткосрочных векселей выданных	19
1.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	25
1.5. Учет расчетов по прочим операциям	29
Вопросы для самоконтроля	42
Тестовые задания для проверки знаний	42
Глоссарий	45
2. Учет долгосрочных обязательств	46
2.1. Сущность и состав долгосрочных обязательств	47
2.2. Учет долгосрочных кредитов банков и прочих займов	50
2.3. Учет долгосрочных векселей выданных	57
2.4. Учет долгосрочных обязательств по облигациям	59
2.5. Учет долгосрочных обязательств по аренде	62
2.6. Учет отсроченных налоговых и прочих долгосрочных обязательств	68
Вопросы для самоконтроля	71
Тестовые задания для проверки знаний	71
Глоссарий	74
3. Учет труда и его оплаты	76
3.1. Методологические основы учета труда и его оплаты	77
3.2. Состав фонда оплаты труда	82
3.3. Учет использования рабочего времени и выработки	86
3.4. Учет начислений разных видов оплаты труда	92
3.5. Учет удержаний из заработной платы и начислений на фонд оплаты труда	107
Вопросы для самоконтроля	120
Тестовые задания для проверки знаний	121
Глоссарий	124

4. Учет расчетов с бюджетом по налогам и обязательным платежам.....	125
4.1. Учет расчетов по налогам и платежам	125
4.2. Начисление и сроки перечисления налогов и сборов в бюджет.....	129
Вопросы для самоконтроля	147
Тестовые задания для проверки знаний.....	147
Глоссарий	149
Раздел 2. Учет доходов, расходов, финансовых результатов и собственного капитала предприятия	150
5. Учет доходов, расходов и финансовых результатов деятельности предприятия	150
5.1. Методологические основы учета доходов и расходов. Оценка и признание доходов и расходов	151
5.2. Учет доходов основной деятельности	155
5.3. Учет прочих доходов операционной деятельности.....	159
5.4. Учет доходов финансовой деятельности.....	168
5.5. Учет доходов инвестиционной деятельности.....	172
5.6. Учет расходов основной деятельности.....	176
5.7. Прочие операционные расходы, их состав и учет.....	182
5.8. Учета расходов финансовой деятельности.....	189
5.9. Учет расходов инвестиционной деятельности	191
5.10. Особенности определения финансовых результатов деятельности	195
Вопросы для самоконтроля	197
Тестовые задания для проверки знаний.....	198
Глоссарий	201
6. Учет доходов будущих периодов	202
6.1. Сущность доходов будущих периодов.....	203
6.2. Особенности отображения в бухгалтерском учете полученных доходов будущих периодов.....	204
Вопросы для самоконтроля	207
Тестовые задания для проверки знаний.....	207
Глоссарий	208
7. Учет собственного капитала.....	208
7.1. Методологические основы учета собственного капитала	209

7.2. Формирование уставного капитала и его учет.....	211
7.3. Учет капитала в дооценках и дополнительного капитала	218
7.4. Учет и использование резервного капитала.....	222
7.5. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).....	224
7.6. Учет и состав обеспечений будущих расходов и платежей	226
7.7. Учет целевого финансирования и целевых поступлений	229
Вопросы для самоконтроля	230
Тестовые задания для проверки знаний.....	231
Глоссарий	233
8. Финансовая отчетность предприятия	234
8.1. Сущность финансовой отчетности предприятий и ее пользователи	235
8.2. Назначение Баланса	238
8.3. Структура Отчета о финансовых результатах, статьи и элементы.....	240
8.4. Назначение и структура Отчета о движении денежных средств	241
8.5. Отчет о собственном капитале и его показатели	243
8.6. Содержание Примечаний к годовой финансовой отчетности.....	244
Вопросы для самоконтроля	245
Тестовые задания для проверки знаний.....	245
Глоссарий	248
Рекомендованная литература.....	249

Условные сокращения

АО – акционерное общество.

ЕГРПОУ – единый государственный реестр предприятий и организаций Украины.

ЕСВ – единый социальный взнос.

КСП – коллективное сельскохозяйственное предприятие.

КТУ – коэффициент трудового участия.

МБП – малоценные и быстроизнашивающиеся предметы.

МВБ – межбанковская валютная биржа.

МВРУ – Межбанковский валютный рынок Украины.

МЗП – минимальная заработная плата.

НБУ – Национальный банк Украины.

НДС – налог на добавленную стоимость.

НДФЛ – налог с доходов физических лиц.

НКУ – Налоговый кодекс Украины.

НП(С)БУ – Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета.

ООО – Общество с ограниченной ответственностью.

ОТК – отдел технического контроля.

П(С)БУ – Положение (стандарт) бухгалтерского учета.

ПФГ – промышленно-финансовая группа.

РКО – расходный кассовый ордер.

ТМЦ – товарно-материальные ценности.

ФВПТ – фонд временной потери трудоспособности.

ФОТ – фонд оплаты труда.

ЧП – частное предприятие.

Введение

Финансовый учет имеет актуальное значение для внешних пользователей учетной информации, которые принимают решение о партнерских связях с предприятием, инвестировании капитала в его развитие, банковском кредитовании, приобретении акций, получении дивидендов и т. д.

Финансовый учет трансформирует данные первичных бухгалтерских документов с помощью денежного измерителя и специальных методов обработки данных в полезную информацию для заинтересованных юридических и физических лиц. Такая информация обобщается в системе счетов бухгалтерского учета по определенным принципам, которые зафиксированы в национальных стандартах учета, и общепринятым процедурам обработки данных. Экономические показатели финансового учета отражаются в бухгалтерском балансе, в финансовых отчетах и служат источником информации для внешних и внутренних пользователей.

Для построения эффективной системы финансового учета на предприятии бухгалтер должен хорошо знать организацию и методику ведения учета, правила ведения первичного и сводного учета, составления финансовой отчетности.

Целью учебной дисциплины "Финансовый учет II" является формирование системы знаний по теории и практике ведения учета обязательств, доходов и расходов деятельности, капитала предприятия.

Основными заданиями изучения данной дисциплины являются: приобретение знаний, практических навыков и формирование компетентности специалиста, способного организовать и вести на предприятиях финансовый учет обязательств, собственного капитала, доходов и расходов с целью определения финансового результата и отображать их в финансовой отчетности.

Объектом учебной дисциплины является система организации учета и операций с обязательствами, собственным капиталом, доходами и расходами предприятия.

Предметом учебной дисциплины является методика и методология организации и введения финансового учета II на предприятии.

Междисциплинарные связи – изучение данной учебной дисциплины студент начинает, прослушав большинство учебных дисциплин гу-

манитарного и профессионального циклов. С целью лучшего усвоения учебного материала дисциплины студенты должны до начала ее изучения овладеть знаниями и навыками по таким учебным дисциплинам, как политэкономия, микроэкономика, экономика предприятия, финансы, статистика, бухгалтерский учет, финансовый учет I. Знание этих дисциплин и сформированные навыки при их изучении дают студентам возможность получить теоретические основы учета на промышленных предприятиях, а также сформировать умения и навыки практической деятельности.

Учебное пособие по учебной дисциплине "Финансовый учет II" содержит материалы по методике ведения учета обязательств, капитала, доходов и расходов предприятия.

Пособие составлено в соответствии с учебным планом дисциплины цикла профессиональной подготовки студентов по специальности "Учет и налогообложение".

Цель написания учебного пособия – оказание студентам помощи в изучении основ финансового учета II.

Тематический план учебной дисциплины "Финансовый учет II" состоит из двух модулей. В разделе 1 раскрываются особенности учета краткосрочных и долгосрочных обязательств. Раздел 2 раскрывает особенности учета доходов, расходов, финансовых результатов и капитала предприятия.

Раздел 1. Краткосрочные и долгосрочные обязательства и их учет

1. Учет краткосрочных обязательств

Цель – сформировать комплексное понимание сущности обязательств и, в частности, краткосрочных обязательств, особенностей отражения их в первичных и сводных документах, на счетах бухгалтерского учета. Изучение порядка подготовки информации о текущих обязательствах для отражения ее в финансовой отчетности предприятия.

Основные вопросы:

- 1.1. Сущность и виды обязательств.
- 1.2. Учет краткосрочных кредитов банков.
- 1.3. Учет краткосрочных векселей выданных.
- 1.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.
- 1.5. Учет расчетов по прочим операциям.

Компетентности, формирующиеся по теме:

знания:

первичных и сводных бухгалтерских документов для отображения текущих обязательств предприятия;

счетов учета текущих обязательств;

умения:

отображать текущие обязательства в первичных документах;

отображать текущие обязательства на счетах бухгалтерского учета;

предоставлять информацию о текущих обязательствах в финансовой отчетности предприятия;

коммуникации:

способность определять первичные документы для отображения текущих обязательств;

способность определять информацию, отображенную на счетах бухгалтерского учета текущих обязательств;

автономность и ответственность:

ответственность за точность информации о краткосрочных обязательствах предприятия по их составляющим.

Ключевые термины: обязательства, текущие обязательства, краткосрочный кредит банка, вексель выданный, расчеты с поставщиками и подрядчиками, внутренние расчеты, внутрихозяйственные расчеты, прочие кредиторы.

1.1. Сущность и виды обязательств

Обязательство – это задолженность предприятия, возникшая в результате прошедших событий и погашение которой в будущем, как ожидается, приведет к уменьшению ресурсов предприятия, воплощающих в себе экономические выгоды.

Бухгалтерский учет обязательств регулируется Положением (стандартом) бухгалтерского учета (П(С)БУ) 11 "Обязательства", в соответствии с которым обязательство признается, если его оценка может быть достоверно определена и существует вероятность уменьшения экономических выгод в будущем вследствие его погашения [28]. Если на дату баланса ранее признанное обязательство не подлежит погашению, то его сумма включается в состав дохода отчетного периода.

С целью бухгалтерского учета обязательства делятся на группы, представленные на рис. 1.1.

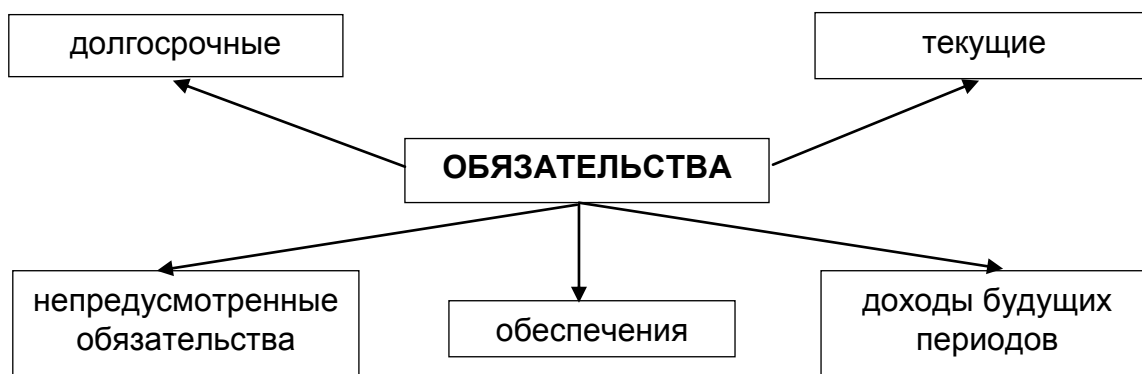


Рис. 1.1. Виды обязательств

Текущие обязательства – это обязательства, срок погашения которых не превышает 12 месяцев с даты баланса.

Текущие обязательства включают:

краткосрочные кредиты банков;

текущую задолженность за товары, работы, услуги;

текущую задолженность по расчетам по полученным авансам, по расчетам с бюджетом, по расчетам по внебюджетным платежам, по расчетам по страхованию, по расчетам по оплате труда, по расчетам с участниками, по внутренним расчетам;

прочие текущие обязательства.

Текущие обязательства отражаются в балансе по сумме погашения.

Сумма погашения – это недисконтированная сумма денежных средств или их эквивалентов, которая, как ожидается, будет уплачена для погашения обязательства в процессе обычной деятельности предприятия.

Долгосрочные обязательства – это обязательства, срок погашения которых превышает 12 месяцев с даты баланса.

Обеспечение – обязательство с неопределенными суммой или временем погашения на дату баланса

Учет долгосрочных обязательств, обеспечений и доходов будущих периодов будет рассмотрен в следующих темах.

Что же касается непредусмотренных обязательств, то в соответствии с П(С)БУ 11 "Обязательства", **непредусмотренное обязательство** – это:

1) обязательство, которое может возникнуть вследствие прошедших событий и существование которого будет подтверждено только тогда, когда произойдет или не произойдет одно или более неопределенных будущих событий, над которыми предприятие не имеет полного контроля;

2) нынешнее обязательство, которое возникает вследствие прошедших событий, но не признается, поскольку маловероятно, что для урегулирования обязательства необходимо будет использовать ресурсы, которые воплощают в себе экономические выгоды, или поскольку сумму обязательства нельзя достоверно определить [28].

1.2. Учет краткосрочных кредитов банков

Для увеличения привлеченных средств предприятия могут брать в финансово-кредитных учреждениях кредиты или займы.

Учреждения банков выдают кредиты на условиях строгого соблюдения принципов возвратности, срочности, платности и под обеспечение

или гарантию, предусмотренных действующим законодательством и согласованных сторонами.

Условие возвратности и платности относится и к займам.

Кредит может предоставлять только специализированное кредитное учреждение, имеющее лицензию на осуществление такого рода деятельности, чаще всего это банк. Строгое условие – только в денежной форме. В свою очередь, заем предполагает более мягкие рамки – он может быть предоставлен любыми организациями или частным лицом. Лицензия при этом не нужна. Заем может быть предоставлен как денежными средствами, так и иным имуществом.

В отличие от кредита заем может быть беспроцентным. Но это условие должно быть указано в договоре.

Для оформления кредита заемщик должен предоставить банку пакет документов.

Минимальный перечень документов, которые должны быть в кредитном деле заемщика – юридического лица содержит:

1) заявление о предоставлении кредита (открытие кредитной линии) в произвольной форме, но с обязательным указанием суммы кредита, цели его получения, срока пользования и вида обеспечения;

2) анкета получателя кредита;

3) если потенциальный заемщик не является клиентом банка (т. е. не имеет открытых в данном банке текущих счетов), то дополнительно предоставляются:

а) Устав (нотариально заверенная копия);

б) Учредительный договор (нотариально заверенная копия);

в) карточка с образцами подписей, заверенная нотариально или банком, в котором обслуживается заемщик;

г) свидетельство о регистрации (нотариально заверенная копия);

д) справка из статистического управления (нотариально заверенная копия);

е) копии протоколов, или приказов о назначении или избрании первых должностных лиц (заверенные печатью заемщика);

4) выписки из всех банков, где открыты счета заемщика об оборотах по счетам за предыдущие шесть полных месяцев;

5) справки из всех банков, где открыты счета заемщика о наличии или отсутствии задолженности по кредитам;

б) копии контрактов, договоров, соглашений, на выполнение которых необходим кредит с дополнительными соглашениями, дополнениями, спецификациями и счетами-фактурами;

7) копии контрактов, договоров, соглашений, поступлениями от которых планируется осуществлять погашение кредита;

Все копии договоров должны быть заверены печатью заемщика.

8) финансово-экономическая информация:

а) развернутый бизнес-план с описанием основных направлений деятельности заемщика, характеристикой руководителей, характеристикой выпускаемой продукции и услуг, которые предоставляются;

б) технико-экономическое обоснование (может быть одним из разделов бизнес-плана);

в) Балансы (Отчет о финансовом состоянии) (форма 1) и Отчеты о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе) (форма 2) заемщика на три предыдущие отчетные даты;

9) документы на предмет залога – в зависимости от вида залога.

Банки могут расширить данный перечень и потребовать от заемщика дополнительные документы. Например, расшифровки статей баланса, оборотно-сальдовые ведомости о движении по отдельным статьям баланса, бизнес-план и т. д. Для того чтобы обе стороны – и банк, и клиент – понимали, какие же именно документы нужны для оформления кредита, для начала надо согласовать с банком структуру сделки (параметры кредита: вид и цель кредита, сумму, срок, ставку, порядок погашения, обеспечение). Только после этого можно определиться с конкретным перечнем документов.

Решение о возможности выдачи кредита юридическим лицам принимается в банках коллегиальными органами – Кредитными комитетами.

Все вопросы, связанные с выдачей и погашением кредитов, регулируются правилами банков и кредитными договорами между предприятием-заемщиком и банком на договорной основе посредством заключения кредитного договора. Гражданский кодекс Украины (ст. 1054) утверждает: по кредитному договору банк или другое финансовое учреждение (кредитодатель) должен предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, установленных договором, а заемщик должен вернуть кредит и уплатить проценты [51]. Кредитный договор заключается обязательно в письменной форме. В нем отражаются: объекты кредитования и срок кредита, условия и порядок его выдачи

и погашения, формы обеспечения обязательств, проценты и порядок их уплаты, обязательства, права и ответственность сторон по выдаче и погашению кредита, перечень документов и периодичность их представления банку и другие условия.

Плата за пользование кредитом бывает двух систем: процент на остаток и аннуитет (периодически одна и та же денежная сумма). Первая: банк применяет процент годовых, определенный в кредитном договоре, ко всей сумме задолженности. Например, если вы взяли в кредит 50 000 грн на год под 25 % годовых и должны погашать его ежемесячно, то первый ваш платеж составит 5 208,34, из которых 4 166,67 грн пойдет на погашение тела кредита (50 000 грн / 12 мес.), а 1 041,67 грн – на уплату процентов (50 000 грн × 25 % / 12 мес.). В следующем месяце сумма процентов по кредиту будет на 86,81 грн меньше, поскольку 25 % годовых будут начислять уже на 45 833,33 грн (50 000 грн – 4 166,67 грн). Такая система погашения долга стимулирует заемщика побыстрее вернуть кредит, ведь тогда сумма процентов будет меньше.

При аннуитете размер кредита увеличивается на сумму процентов, которые следует уплатить за весь период пользования кредитом, а ежемесячный платеж определяют как частное этой суммы на количество месяцев в таком периоде. В нашем примере при условии аннуитета нужно платить 5 208,33 916,67 грн $(50\,000 + 12\,500) / 12$ ежемесячно. Таким образом, такая система позволяет заемщику прогнозировать свои ежемесячные расходы и планировать свой бюджет.

Для получения кредита (ссуды) предприятие направляет банку обоснованное ходатайство (заявление) с приложением копий учредительных и других документов (устав, баланс и другие формы финансовой отчетности), подтверждающие обеспеченность возврата ссуды.

В зависимости от срока, на который выдаются ссуды, они делятся на краткосрочные и долгосрочные. Срочность ссуды определяется сроками ее возврата, погашения. Так, краткосрочные ссуды выдаются на срок не более одного года: под товары отгруженные, на заработную плату, пополнение собственных оборотных средств.

Если кредит был получен в иностранной валюте, то согласно п. 5 П(С)БУ 21 "Влияние изменений валютных курсов", сумма кредита в иностранной валюте, проценты по такому кредиту и любые другие расходы, предусмотренные кредитным договором, на дату осуществления операции должны быть пересчитаны в гривну с применением официального

курса Национального банка Украины (НБУ), а поскольку задолженность является монетарной статьей, то она подлежит перерасчету на дату баланса [23].

Расчетно-кредитные операции, связанные с получением и погашением краткосрочных банковских ссуд, учитываются на субсчетах синтетического счета 60 "Краткосрочные ссуды" с применением следующих субсчетов (счета второго порядка):

601 "Краткосрочные кредиты банков в национальной валюте";

602 "Краткосрочные кредиты банков в иностранной валюте";

603 "Отсроченные краткосрочные кредиты банков в национальной валюте";

604 "Отсроченные краткосрочные кредиты банков в иностранной валюте";

605 "Просроченные займы в национальной валюте";

606 "Просроченные займы в иностранной валюте".

Эти счета всегда имеют только кредитовое сальдо, которое показывает сумму непогашенной ссуды на дату баланса. Оборот по дебету отражает суммы, перечисленные в погашение кредита, оборот по кредиту – суммы полученных кредитов.

Получение краткосрочного кредита отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 30 "Наличность"; 31 "Счета в банках"

Кредит сч. 60 "Краткосрочные ссуды".

Погашение задолженности банку по краткосрочному кредиту отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 60 "Краткосрочные ссуды"

Кредит сч.: 311 "Текущие счета в национальной валюте" (на сумму погашенного кредита с текущего счета предприятия); 313 "Прочие счета в национальной валюте" (на сумму неиспользованных остатков аккредитивов, зачисленных на погашение краткосрочных кредитов).

Непогашенные в срок кредиты зачисляются и учитываются на субсчете 605 "Просроченные ссуды в национальной валюте" и субсчете 606 "Просроченные ссуды в иностранной валюте". Если предприятие имеет просроченные ссуды, выдача новых ссуд банком не производится, оплата процентов по таким кредитам производится в повышенном размере.

Начисленные проценты за пользование кредитами отражаются бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 951 "Проценты за кредит"

Кредит сч. 684 "Расчеты по начисленным процентам".

Расходы по оплате процентов за пользование ссудами являются расходами финансовой деятельности.

Аналитический учет осуществляется по видам кредитов, банкам, которые предоставили их, сроку погашения, задолженности на начало и конец отчетного месяца, а также по суммам, полученным и погашенным в отчетном месяце, начисленные суммы процентов за пользование ссудами за отчетный месяц и нарастающим итогом с начала года.

Первичными документами, которые удостоверяют получение и возвращение долгосрочных и краткосрочных займов являются выписки банка и платежное поручение.

Обобщение информации о состоянии расчетов относительно получения и возвращения кредитов осуществляется, при журнальной форме учета, в "Журнале 2".

Корреспонденция счетов по наиболее типовым операциям, связанным с получением и погашением краткосрочного кредита приведена в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Хозяйственные операции по получению и погашению краткосрочного кредита

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
1. Получен и зачислен кредит в национальной валюте на текущий счет	311	601	Кредитный договор, выписка банка
2. Получен и зачислен валютный кредит на валютный счет	311	602	Кредитный договор, выписка банка
3. Отражен кредит банка, переданного дочерним предприятиям (кредитование счета)	682	601	Договор
4. Переоформлен кредит на отсроченный кредит	504	601	Дополнительное соглашение об изменениях к кредитному договору

1	2	3	4
5. Переоформлен долгосрочный кредит в краткосрочный	501, 502	601, 602	Дополнительное соглашение об изменениях к кредитному договору
6. Оплачена задолженность поставщикам (подрядчикам) за счет кредита (кредитование счета)	631	601	Кредитный договор, счет
7. Оплачена задолженность по расчетам с бюджетом (кредитование счета)	64,65	601	Решение налогового органа, кредитный договор
8. Начислены проценты за пользование кредитом	951	684	Бухгалтерская справка
9. Погашены кредиты со счетов банка	601, 602	311, 312	Платежное поручение, выписка банка
10. Уплачены процентов за пользование кредитом	684	311, 312	Платежное поручение, выписка банка
11. Погашен кредит дочерними предприятиями	601	682	Договор
12. Погашен кредит путем продажи банку-кредитору векселей, полученных от третьих лиц	601	34	Дополнительное соглашение к кредитному договору, акт приемки-передачи векселя
13. Произведен перерасчет задолженности по валютному кредиту, исходя из курса валюты:			Бухгалтерская справка
при повышении курса валюты;	945	602	
при снижении курса валюты	602	714	

Следует рассмотреть отражение в учете расчетов по краткосрочному кредиту банка на примере.

Пример 1. Предприятие 12.06.2016 г. получило в банке кредит на закупку товара в размере 50 000 грн на два месяца под 21 % годовых. Согласно кредитному договору проценты за пользование кредитом начисляются ежемесячно (исходя из количества календарных дней в месяце) и уплачиваются не позднее 3-го числа месяца, следующего за месяцем их начисления, а за последний месяц – одновременно с конечным сроком погашения кредита. Кредит погашен 12.08.2016 г.

Сумма процентов составляет: за июнь (18 дней) – 517,81 грн; за июль (31 день) – 891,78 грн; за август (11 дней) – 316,44 грн.

Хозяйственные операции и бухгалтерские проводки представлены в табл. 1.2.

Таблица 1.2

Отражение в учете краткосрочного кредита банка

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
<i>Июнь 2016 г.</i>			
1. Получен на текущий счет предприятия краткосрочный кредит банка	311	601	50 000,00
2. Начислены проценты за пользование кредитом за июнь	951	684	517,81
3. Отнесена на финансовый результат сумма начисленных процентов за июнь	792	951	517,81
<i>Июль 2016 г.</i>			
1. Уплачены проценты за пользование кредитом за июнь	684	311	517,81
2. Начислены проценты за пользование кредитом за июль	951	684	891,78
3. Отнесена на финансовый результат сумма начисленных процентов за июль	792	951	891,78
<i>Август 2016 г.</i>			
1. Уплачены проценты за пользование кредитом за июль	684	311	891,78
2. Начислены проценты за пользование кредитом за август	951	684	316,44
3. Уплачены проценты за пользование кредитом за август	684	311	316,44
4. Погашен краткосрочный кредит банка	601	311	50 000,00
5. Отнесена на финансовый результат сумма начисленных процентов за август	792	951	316,44

К краткосрочному кредитованию можно отнести и овердрафт, который дает право клиенту банка оплачивать платежные поручения сверх суммы, числящейся на текущем счете, но в пределах установленного лимита. При его открытии уплачивается комиссия и начисляются проценты. Открытие овердрафта отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 92 "Административные расходы"

Кредит сч. 685 "Расчеты с прочими кредиторами".

Вместе с тем, подписание договора на краткосрочный займ еще не является задолженностью. Она возникает только с момента оплаты с текущего счета суммы, превышающей имеющийся остаток средств, что отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 631 "Расчеты с отечественными поставщиками"

Кредит сч. 601 "Краткосрочные кредиты банков в национальной валюте".

В дальнейшем по мере поступления денежных средств на текущий счет обязательства по кредиту закрываются бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 601 "Краткосрочные кредиты банков в национальной валюте"

Кредит сч. 311 "Текущие счета в национальной валюте".

Что касается начисления процентов за пользование таким кредитом, то они, в соответствии с П(С)БУ 31 "Финансовые расходы" [34], являются финансовыми расходами и отражаются бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 951 "Проценты за кредит"

Кредит сч. 684 "Расчеты по начисленным процентам".

1.3. Учет краткосрочных векселей выданных

В состав текущих обязательств входит и задолженность по выданным краткосрочным векселям.

Векселя выданные – сумма задолженности, на которую предприятие выдало векселя в обеспечение поставок (работ, услуг) поставщиков, подрядчиков и других кредиторов.

В соответствии с Законом Украины "Об обращении векселей в Украине" (от 05.04.2001 г. № 2 374) векселя простые и переводные выдаются предприятием только для оформления денежного долга за фактически поставленные товары, выполненные работы, предоставленные услуги [46].

На момент выдачи переводного векселя предприятие или физическое лицо, указанное в векселе как трассат (плательщик) или векселедатель простого векселя, должны иметь перед трассантом (векселедатель переводного векселя) и/или лицом, которому или по приказу которого должен быть осуществлен платеж, обязательство, которое должно быть не меньше, чем сумма платежа по векселю.

Условие относительного проведения расчетов с применением векселей обязательно отражается в соответствующем договоре.

Векселя (простые и переводные) составляются в документальной форме на бланках с соответствующей степенью защиты от подделки, форма и порядок изготовления которых утверждаются Государственной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку по согласованию с Национальным банком Украины. Бланки векселей приобретаются предприятиями и физическими лицами в банках.

Вексель, который выдается и погашается (оплачивается) на территории Украины, составляется на государственном языке.

Вексель подписывается:

от имени юридических лиц – собственноручно руководителем и главным бухгалтером. Подписи скрепляются печатью;

от имени физических лиц – собственноручно указанным физическим лицом или уполномоченным им лицом.

Прием – передача векселя оформляется актом.

Платеж по векселю на территории Украины осуществляется только в безналичной форме.

Типовыми вексельными операциями являются:

1) выдача (эмиссия) векселя в обеспечении задолженности за товары, работы, услуги;

2) передача (индоссамент) векселя, когда предприятие передает по индоссаменту вексель:

а) в обеспечение задолженности (номинальная стоимость векселя равна стоимости полученной продукции, работ, услуг);

б) в обеспечение задолженности (стоимость полученной продукции, работ, услуг ниже номинальной стоимости векселя);

3) продажа полученного (или выкуп выданного) векселя. При этом предприятие может продать (выкупить) вексель:

а) по номиналу в обмен на услуги;

б) ниже номинала (с дисконтом);

4) погашение векселя.

При выдаче (эмиссии) простого векселя необходимы такие документы:

1) договор, дополнительные соглашения к нему, в которых отражаются условия выдачи и погашения векселя, его реквизиты.

2) акт приемки-передачи векселя, который подтверждает факт передачи или получения векселя;

3) доверенность на подписание векселя, которая оформляется в случае, если подписать вексель должны уполномоченные лица (когда отсутствует руководитель и главный бухгалтер предприятия);

4) реестр векселей, который оформляется для регистрации выданных векселей.

При выдаче (эмиссии) переводного векселя необходимы такие документы:

1) договор между векселедателем и первым векселедержателем, в которых отражаются условия выдачи и погашения векселя, его реквизиты.

2) договор между векселедателем и плательщиком;

3) акт приемки-передачи векселя, который подтверждает факт передачи или получения векселя;

4) доверенность на подписание векселя, которая оформляется в случае, если подписать вексель должны уполномоченные лица (когда отсутствует руководитель и главный бухгалтер предприятия).

Переводные векселя должны быть акцептованы для того, чтобы должником стал плательщик по векселю. Вначале по векселям, которые подлежат акцепту, векселедатель письменно уведомляет должника. Такое уведомление называется **авизо** (заявка на акцепт). В свою очередь плательщик по векселю направляет векселедателю уведомление об акцепте. И после этого акцепт оформляют на основании акта предъявленных векселей к акцепту.

Для учета расчетов по задолженности поставщикам, подрядчикам и иным кредиторам за полученные сырье, материалы, товары, услуги, работы и по другим операциям, на которую предприятием выданы векселя, применяется счет 62 "Краткосрочные векселя выданные". Данный счет имеет следующие субсчета:

621 "Краткосрочные векселя, выданные в национальной валюте";

622 "Краткосрочные векселя, выданные в иностранной валюте".

По кредиту счета 62 "Краткосрочные векселя выданные" отражается выдача векселей в обеспечение поставок (работ, услуг) поставщиков и других кредиторов и в обеспечение других операций, по дебету – погашение задолженности по выданным векселям, ее списание.

Синтетический учет ведется в первом разделе "Журнала 3". Аналитический учет ведется по каждому выданному векселю и по срокам их погашения в "Ведомости 3.4".

Корреспонденция счетов по типовым операциям, связанным с выдачей и погашением краткосрочного векселя приведена в табл. 1.3.

Таблица 1.3

Хозяйственные операции по учету векселей выданных

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1. Выдан вексель под текущую задолженность по долгосрочным обязательствам	61	62	Акт приемки-передачи векселя
2. Выданы векселя поставщикам за полученные товары и подрядчикам за выполненные работы	63	62	
3. Выдан вексель транспортной организации за услуги по транспортировке оборудования	685	62	
4. Перечислено со счета в банке поставщику для погашения задолженности по векселю	62	31	Платежное поручение, выписка банка
5. Произведен вексельный зачет задолженности покупателей	62	36	Акт приемки-передачи векселя
6. Произведен вексельный зачет прочей дебиторской задолженности	62	377	
7. Невостребованная задолженность по векселю зачислена в доход предприятия	62	717	Бухгалтерская справка

Отражение в учете расчетных операций с применением выданных векселей целесообразно рассмотреть на следующих примерах.

Пример 2. Предприятие "Акцент" реализовало товары предприятию "Букет" на сумму 360 000 грн, в том числе НДС. В качестве оплаты за поставленные товары был выписан простой беспроцентный вексель со сроком погашения 3 месяца с даты составления. Вексель был оплачен денежными средствами на текущий счет в указанный срок. Стоимость вексельного бланка составляет 50 грн.

Хозяйственные операции и бухгалтерские проводки представлены в табл. 1.4.

Таблица 1.4

Отражение в учете хозяйственных операций с применением простого векселя

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
<i>Учет у предприятия "Акцент"</i>			
1. Отгружена продукция предприятию "Букет"	361	702	360 000
2. Начислены налоговые обязательства по налогу на добавленную стоимость (НДС)	702	641	60 000
3. Получен от предприятия "Букет" краткосрочный вексель	341	361	360 000
4. Получен платеж по векселю на текущий счет	311	341	360 000
<i>Учет у предприятия "Букет"</i>			
1. Получен и оприходован товар от предприятия "Акцент"	281	631	300 000
2. Отражен налоговый кредит по НДС	641	631	60 000
3. Выписан и передан предприятию "Акцент" простой вексель в обеспечение задолженности за полученные товары	631	621	360 000
4. Списана на расходы стоимость использованного бланка векселя	949	209	50
	–	08	50
5. Погашен вексель по сроку платежа	621	311	360 000

При расчетах переводным векселем покупатель передает свои обязательства по уплате по векселю другому субъекту. При этом, согласно законодательства, лицо, указанное в векселе как плательщик

по переводному векселю (трассат) должно иметь обязательство в виде задолженности перед векселедателем (трассантом).

Пример 3. Предприятие "Акцент" отгрузило товар предприятию "Букет" на сумму 135000 грн, в том числе НДС и получила товар от предприятия "Корд" на сумму 90 000 грн, в том числе с НДС. В счет оплаты полученного товара предприятие "Акцент" выдало предприятию "Корд" переводной вексель со сроком погашения платежа по предъявлению. Плательщиком в векселе указано предприятие "Букет". Предприятие "Корд" предъявило предприятию "Букет" вексель к оплате, который был оплачен.

Хозяйственные операции и бухгалтерские проводки представлены в табл. 1.5.

Таблица 1.5

Отражение в учете хозяйственных операций с применением переводного векселя

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
<i>Учет у предприятия "Акцент" – векселедателя (трассанта)</i>			
1. Отгружен товар предприятию "Букет"	361	702	135 000
2. Начислены налоговые обязательства по НДС	702	641	22 500
3. Получен товар от предприятия "Корд"	281	631	75 000
4. Отражен налоговый кредит по НДС	641	631	15 000
5. Предприятию "Корд" выдан переводной вексель (плательщик по векселю "Букет")	631	621	90 000
6. Отражено на забалансовом счете обязательство по переданному векселю	–	042	90 000
7. Акцептован переводной вексель предприятием "Букет"	621	361	90 000
8. Получен остаток задолженности от предприятия "Букет"	311	361	45 000
<i>Учет у предприятия "Букет" – плательщика по векселю (трассата)</i>			
1. Получен товар от предприятия "Акцент"	281	631	112 500
2. Отражен налоговый кредит по НДС	641	631	22 500

1	2	3	4
3. Акцептован переводной вексель, выписанный предприятием "Акцент" предприятию "Корд"	631	621	90 000
4. Оплачен и погашен вексель	621	311	90 000
5. Перечислен предприятию "Акцент" остаток задолженности за полученные товары	631	311	45 000
<i>Учет у предприятия "Корд" – векселедержателя</i>			
1. Отгружены товары предприятию "Акцент"	361	702	90 000
2. Отражены налоговые обязательства по НДС	702	641	15 000
3. Получен переводной вексель от предприятия "Акцент" в оплату товара	341/А	361	90 000
4. Акцептован переводной вексель предприятием "Букет"	341/Б	341/А	90 000
5. Получена оплата по векселю от предприятия "Букет"	311	341/Б	90 000

1.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Одной из основных статей текущих обязательств является кредиторская задолженность за товары, работы и услуги поставщикам и подрядчикам.

Кредиторская задолженность за товары возникает в связи с тем, что момент получения товаров (точнее, момент перехода права собственности на товары) не совпадает с моментом оплаты за них.

Основным документом при расчетах с поставщиками и подрядчиками является договор (контракт). Требования к оформлению и структуре договоров изложены в Гражданском кодексе Украины.

При расчетах с отечественными поставщиками оформляется договор поставки. При бартерных операциях между поставщиком и покупателем оформляется договор мены. При расчетах с подрядчиками оформляется договор подряда. Такой договор могут заключать на изготовление, обработку, переработку, ремонт товара или на выполнение другой работы с передачей ее результата заказчику (например, капрестроительство

подрядным способом, ремонт здания, оборудования подрядным способом и т. п.).

Основными источниками информации для контроля расчетных отношений по товарным операциям служат первичные документы по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками.

Оприходование товарно-материальных ценностей (ТМЦ) и других активов от поставщиков осуществляется на основании таких первичных документов: приходные ордера (приходные накладные), накладные и счета поставщиков, товарно-транспортные накладные, налоговые накладные, упаковочные листы, чеки магазинов и авансовые отчеты подотчетных лиц, акты на выполненные и принятые работы и услуги.

Погашение задолженности поставщикам осуществляется наличным или безналичным путем. Основанием для оплаты поставщикам безналичным путем служат такие документы как платежное поручение, выписка банка, чек, акт зачета взаимной задолженности, возникшей при бартерных операциях, вексель выданный. Если оплата товара проводится наличными через подотчетное лицо, то заполняют расходный кассовый ордер (РКО) на выдачу наличности под отчет и отчет об использовании средств, выданных под отчет (с квитанцией к приходному ордеру, копией чека с пометкой "оплачено").

Оприходование импортных товаров на складе покупателя проводится на основании внешнеэкономического договора купли-продажи, грузовой таможенной декларации, акта приемки и акта экспертизы торгово-промышленной палаты, коммерческих документов (инвойс и других документов, которые подтверждают таможенную стоимость товара); транспортных накладных (железнодорожной накладной, авианакладной, упаковочных листов). При покупке товара за иностранную валюту обязательно должна составляться справка бухгалтерии о наличии курсовых разниц при пересчете задолженности по монетарным статьям.

При выявлении недостачи или дефекта товаров приемка не прекращается, а составляется рекламационный акт, в котором указываются следующие реквизиты: лица, которые принимают участие в приемке; дата, время начала и окончания приемки, место составления акта; номер контракта, место партии; наименование, адрес, страна, поставщика; наименование товара, номер коносамента, номер накладной и других документов; наименование покупателя; количество товара по каждой позиции ассортимента; несоответствие качеству, комплектности и другим

данным сопроводительных документов; состояние тары, упаковки и маркировки тары.

Расчетные документы, которые предоставляет предприятие-поставщик покупателю на сумму оплаты за полученную продукцию, выполненные работы или оказанные услуги, должны быть акцептованы.

Акцепт расчетных документов – надпись уполномоченного лица (акцептанта) на счете, которая засвидетельствует согласие принять счет к оплате.

Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками применяется балансовый счет 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", который имеет три субсчета:

631 "Расчеты с отечественными поставщиками";

632 "Расчеты с иностранными поставщиками".

633 "Расчеты с участниками ПФГ".

На счете 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" ведется учет расчетов с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы и предоставленные услуги. На этом счете участник промышленно-финансовой группы ведет учет расчетов за полученные от участников промышленно-финансовых групп (ПФГ) товарно-материальные ценности (работы, услуги).

ПФГ – объединение, в которое могут входить промышленные и сельскохозяйственные предприятия, банки, научные и проектные учреждения, другие учреждения и организации всех форм собственности, целью которых является получение прибыли и которое создается по решению Правительства Украины на определенный период с целью реализации государственных программ развития приоритетных отраслей производства и структурной перестройки экономики Украины, в частности программы согласно с межгосударственными договорами, а также производства конечной продукции.

Данный счет учитывает обязательства и поэтому имеет только кредитовое сальдо, которое отражает величину задолженности предприятия поставщиками и подрядчикам.

По кредиту счета 63 отражается поступление товарно-материальных ценностей, принятые выполненные работы или оказанные услуги. Основанием для записи кредитовых оборотов служат приходные складские ордера (приходные накладные), накладные и счета поставщиков, товарно-транспортные накладные, налоговые накладные, упаковочные листы,

спецификации грузов, чеки магазинов и авансовые отчеты подотчетных лиц, акты на выполненные и принятые работы и услуги.

По дебету счета 63 отражается оплата, погашение задолженности. Основанием для записи дебетовых оборотов служат такие документы, как выписка банка, акт зачета взаимной задолженности, возникшей при бартерных операциях, векселя выданные.

Синтетический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется в первом разделе "Журнала 3", а аналитический – по каждому поставщику и подрядчику в разрезе каждого документа на уплату, в "Ведомости 3.3".

Ведомость аналитического учета 3.3 ведется отдельно по расчетам с отечественными поставщиками и подрядчиками и отдельно с иностранными. По расчетам с иностранными поставщиками и подрядчиками заполняется одновременно две таких ведомости: одна – в иностранной валюте, вторая – в гривне, пересчитанной по курсу Национального банка Украины на день проведения операций по импорту или оплате задолженности иностранным партнерам.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками в бухгалтерском учете отражаются записями, представленными в табл. 1.6.

Таблица 1.6

Хозяйственные операции по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Произведена оплата поставщикам со счета в банке, из кассы	63	31, 30	Платежное поручение, выписка банка, РКО
Выдан краткосрочный вексель	63	62	Акт приемки-передачи векселя
Краткосрочный полученный вексель передан поставщику в счет погашения задолженности	63	34	
Произведен зачет взаимной задолженности	63	36, 37	Акт взаимозачета, бухгалтерская справка

1	2	3	4
Произведена оплата поставщику за счет краткосрочной ссуды банка	63	60	Кредитный договор
Затраты по браку продукции по вине поставщика списываются за счет поставщика	63	24	Акт о браке
Акцептован счет подрядчика за выполненные строительно-монтажные работы	15	63	Договор подряда, счет
Оприходованы сырье и материалы на склад, полученные от поставщика	20	63	Накладная, приходный ордер, счет
Оприходовано МБП от поставщика	22	63	
Оприходованы товары, поступившие от поставщика	28	63	
Выполнены работы подрядчиком по ремонту здания цеха	91	63	Договор подряда, счет
Оказаны услуги подрядной организацией общехозяйственного характера	92	63	
Приобретено у поставщика оборудование	152	63	Акт приемки-передачи основных средств, счет

1.5. Учет расчетов по прочим операциям

Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам – это сумма долгосрочных обязательств, подлежащая погашению в течение 12 месяцев с даты баланса.

Если часть долгосрочного обязательства подлежит погашению в течение текущего года (в течение 12 месяцев с даты составления годового баланса), то эта часть долгосрочного долга квалифицируется как краткосрочная задолженность, так как она будет погашаться за счет текущих активов (оборотных средств).

Например, задолженность предприятия по долгосрочному кредиту банка в сумме 100 000 грн подлежит погашению частями в течение пяти лет. Сумму, подлежащую уплате в текущем году (20 000 грн), следует отнести в бухгалтерском учете к составу краткосрочной задолженности, оставшиеся 80 000 грн – к долгосрочной задолженности.

Для учета текущей задолженности по долгосрочным обязательствам Планом счетов предусмотрен счет 61 "Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам", который имеет субсчета:

611 "Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам в национальной валюте";

612 "Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам в иностранной валюте".

По кредиту счета 61 "Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам" отражается та часть долгосрочных обязательств, которая подлежит погашению в течение 12 месяцев с даты баланса, по дебету – погашение текущей задолженности, ее списание.

Синтетический учет текущей задолженности по долгосрочным обязательствам ведется во втором разделе в "Журнале 3". Аналитический учет ведется по кредиторам и видам задолженности в отдельной "Ведомости 3.5".

Отражение в учете отнесения части долгосрочной задолженности к составу краткосрочной и ее погашение целесообразно рассмотреть на конкретном примере.

Пример 4. Предприятие на дату баланса имеет задолженность, указанную в табл. 1.7.

Таблица 1.7

Виды задолженности предприятия

Виды задолженности	Долгосрочная задолженность		Сроки погашения	Задолженность на дату баланса	
	счета	суммы, грн		долгосрочная	текущая
Долгосрочная ссуда	50	90 000	6 лет	75 000	15 000
Долгосрочные векселя выданные	51	14 000	4 года	10 500	3 500
Задолженность по финансовой аренде	53	18 000	5 лет	14 400	3 600

Вся текущая задолженность по долгосрочным обязательствам была погашена. В бухгалтерском учете эти операции отражаются в национальной валюте бухгалтерскими проводками, представленными в табл. 1.8.

**Бухгалтерские проводки по отражению текущей задолженности
по долгосрочным обязательствам**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Часть долгосрочной ссуды, подлежащая уплате в текущем году, переведена в состав текущей задолженности по долгосрочным обязательствам	501	611	15 000
Часть задолженности по долгосрочным векселям выданным, подлежащая уплате в текущем году, переведена в состав текущей задолженности по долгосрочным обязательствам	511	611	3 500
Часть долгосрочной задолженности по финансовой аренде, подлежащая уплате в текущем году, переведена в состав текущей задолженности по долгосрочным обязательствам	531	611	3 600
Погашена текущая задолженность по долгосрочным обязательствам	611	311	22 100

Кредиторская задолженность по расчетам с участниками у предприятия возникает после внесения ими активов в уставный капитал, по начисленным дивидендам на акции (доли), по внесенным долями в уставный капитал, изъятию и возвращению активов участникам.

Разрешается начисление дивидендов только в том случае, когда по данным бухгалтерского учета предприятия получена чистая прибыль. То есть при наличии убытков дивиденды не начисляются. Для предприятий при частично оплаченном уставном капитале дивиденды выплачиваются только пропорционально оплаченным долям. Источниками выплат дивидендов участникам могут быть нераспределенная прибыль отчетного и предыдущих лет и резервный капитал общества.

Общим собранием участников предприятия принимается решение о выплате дивидендов, которое оформляется протоколом. В нем должна быть указана сумма чистой прибыли, используемой на выплату дивидендов, их размер пропорционально долям каждого участника, порядок и сроки выплаты. Размер дивидендов на одну акцию определяется делением суммы прибыли, которая должна быть использована для выплаты дивидендов на акции в обращении (по данным реестра акций). Далее

определяется количество акций, принадлежащих каждому из участников (акционеров) и сумма дивидендов для каждого участника (акционера). Руководителем предприятия на основании протокола общего собрания участников издается приказ, согласно которому бухгалтерия производит начисление и выплату дивидендов в размерах, порядке и в сроки, которые определены протоколом. Для начисления дивидендов следует оформить бухгалтерскую справку с указанием обязательных реквизитов, предусмотренных для составления первичных документов.

Дивиденды – платеж, который осуществляется юридическим лицом в пользу собственников (доверенных лиц собственника) корпоративных прав, эмитированных таким юридическим лицом, в связи с распределением части его прибыли.

Погашение задолженности по расчетам с участниками и учредителями предприятия осуществляется путем перечисления денежных средств с текущих счетов, выплаты наличными, передачи других активов.

Для учета расчетов с участниками и учредителями хозяйственного общества по распределению прибыли или других источников на дивиденды, направление их в уставный капитал, выплат за пользование земельными и имущественными паями (на сельскохозяйственных предприятиях), выдачи по причине выбытия участников или учредителей принадлежащей им части имущества предназначен балансовый счет 67 "Расчеты с участниками".

По кредиту счета 67 "Расчеты с участниками" отражается увеличение задолженности предприятия перед учредителями и участниками общества, по дебету – ее выплата (погашение).

Данный счет имеет два субсчета:

671 "Расчеты по начисленным дивидендам", на котором ведется учет дивидендов, начисленных собственникам простых и привилегированных акций (долей в уставном капитале) за счет прибыли.

672 "Расчеты по другим выплатам", на котором ведется учет прочих выплат, начисленных учредителям и участникам. К ним следует отнести выплаты за пользование имуществом, выплаты причитающейся части активов выбывшему участнику.

Синтетический учет расчетов с участниками ведется во втором разделе "Журнала 3", а аналитический – по каждому участнику и по видам выплат в отдельной "Ведомости 3.5".

По расчетным операциям с учредителями составляются бухгалтерские проводки, отраженные в табл. 1.9.

Таблица 1.9

Хозяйственные операции по учету расчетов с участниками

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Выплачены дивиденды участникам – физическим лицам	671	301	РКО
Перечислены дивиденды (прибыль) участникам – юридическим лицам	671	311	Платежное поручение, выписка банка
Часть суммы дивидендов направлена на увеличение уставного капитала	671	401	Протокол общего собрания участников, бухгалтерская справка
Дивиденды направлены на погашение неоплаченного капитала	671	46	
Начислена к возврату доля уставного капитала вышедшему участнику	401	672	
Начислены дивиденды учредителям	443	671	

В дивиденды не включаются выплаты юридического лица, связанные с обратным выкупом акций, частиц (паев), ранее эмитированных таким юридическим лицом.

Отражение в учете расчетов с участниками целесообразно рассмотреть на следующих примерах.

Пример 5. В апреле 2017 года на общем собрании участников ООО "Пульс" принято решение о выплате дивидендов в денежной форме в размере 897 000,00 грн по результатам хозяйственной деятельности на основании отчетности за 2016 год. При этом выплату необходимо провести в соответствии с долей участников в уставном капитале ООО "Пульс", а именно: Коваленко В. Н. – доля в уставном капитале – 70 %; Мищенко А. С. – доля в уставном капитале – 30 %.

Ставка налога на доходы физических лиц, действующая по состоянию на 2017 год составляет 18 %.

Хозяйственные операции и бухгалтерские проводки представлены в табл. 1.10.

Таблица 1.10

Отражение в учете хозяйственных операций по расчетам с участниками – физическими лицами

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Объявлена сумма дивидендов	441	443	897 000
Начислены дивиденды участнику Коваленко В. Н.	443	671	627 900
Начислены дивиденды участнику Мищенко А. С.	443	671	269 100
Начислен налог с доходов физических лиц на сумму дивидендов Коваленко В. Н.	671	641	113 022
Начислен налог с доходов физических лиц на сумму дивидендов Мищенко А. С.	671	641	48 438
Перечислена в бюджет общая сумма налога с доходов физических лиц	641	311	161 460
Перечислена сумма дивидендов Коваленко В. Н.	671	311	514 878
Перечислена сумма дивидендов Мищенко А. С.	671	311	220 662

Пример 6. В августе 2017 года на общем собрании участников Общества с ограниченной ответственностью (ООО) "Блок" принято решение о выплате дивидендов в денежной форме в размере 70 % от чистой прибыли. Чистая прибыль по данным финансовой отчетности за 2016 год составила 650 000,00 грн. Принято решение провести выплату в соответствии с долей участников в уставном капитале ООО "Блок", а именно:

Частному предприятию (ЧП) "Круг" – доля в уставном капитале – 75 %;
 ООО "Ромб" – доля в уставном капитале – 25 %.

Действующая ставка налога на прибыль в 2017 году составляет 18 %.

Хозяйственные операции и бухгалтерские проводки представлены в табл. 1.11.

Для учета расчетов по прочим операциям Инструкцией № 291 предусмотрен счет 68 "Расчеты по прочим операциям" [3].

Таблица 1.11

Отражение в учете хозяйственных операций по расчетам с участниками – юридическими лицами

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Объявлена сумма дивидендов (650 000 × 0,70)	441	443	455 000
Начислены дивиденды участнику ЧП "Круг"	443	671	341 250
Начислены дивиденды участнику ООО "Ромб"	443	671	113 750
Начислен налог на прибыль на сумму дивидендов	98	641	81 900
Перечислен в бюджет налог на прибыль	641	311	81 900
Перечислена сумма дивидендов ЧП "Круг"	671	311	341 250
Перечислена сумма дивидендов ООО "Ромб"	671	311	113 750

На счете 68 "Расчеты по прочим операциям" ведется учет расчетов по операциям, которые не могут быть отражены на счетах 63 – 67.

Счет 68 "Расчеты по прочим операциям" имеет следующие субсчета:

680 "Расчеты, связанные с необоротными активами и группами выбытия, удерживаемыми для продажи";

681 "Расчеты по авансам полученным";

682 "Внутренние расчеты";

683 "Внутрихозяйственные расчеты";

684 "Расчеты по начисленным процентам";

685 "Расчеты с прочими кредиторами".

На субсчете 680 "Расчеты, связанные с необоротными активами и группами выбытия, удерживаемыми для продажи" ведется учет признанных в соответствии с П(С)БУ 27 "Необоротные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность" обязательств, прямо связанных с необоротными активами и группами выбытия, удерживаемыми для продажи [30].

При заключении договоров с покупателями на поставку продукции, предприятие указывает в договоре условия оплаты. Одним из таких условий является предварительная оплата, то есть вначале покупатель производит оплату поставщику продукции, а потом производится отпуск (отгрузка) готовой продукции.

Порядок учета необоротных активов, удерживаемых для продажи на примере отдельного объекта основных средств, по которому принято решение о его реализации и заключено соглашение об этом с покупателем представлен в табл. 1.12.

Таблица 1.12

Хозяйственные операции по реализации основного средства

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Отражена предоплата за необоротные активы, предназначенные для продажи, которые планируется реализовать	311	680	Выписка банка
Отражена сумма налогового обязательства по НДС в составе предоплаты	643	641	Договор, счет
Отражена остаточная стоимость основного средства, которое переводится в состав необоротных активов, удерживаемых для продажи	286	10	Акт приемки-передачи основных средств
Списан износ основного средства, которое переводятся в состав необоротных активов, удерживаемых для продажи	131	10	Акт приемки-передачи основных средств
Отражен доход от реализации необоротного актива, предназначенного для продажи	680	712	Бухгалтерская справка
Отражены расчеты по налоговому обязательству по НДС	712	643	Налоговая накладная
Списана стоимость реализованного необоротного актива, предназначенного для продажи	943	286	Бухгалтерская справка

При поступлении денежных средств на счет в банке от покупателя продукции предприятие-поставщик ведет учет предварительной оплаты на субсчете 681 "Расчеты по авансам полученным".

Синтетический учет расчетов по авансам полученным ведется в первом разделе "Журнала 3", а аналитический – в отдельной "Ведомости 3.5".

Учет хозяйственных операций по авансам полученным отражается следующими бухгалтерскими проводками (табл. 1.13)

Таблица 1.13

**Хозяйственные операции по учету расчетов по авансам
полученным**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Поступила на счет предоплата от покупателя	311	681	Выписка банка
Засчитывается аванс, полученный в оплату за отгруженную продукцию покупателю	681	361	Акт вазимозачета, бухгалтерская справка
Произведен возврат аванса полученного	681	311	Выписка банка, платежное поручение
Не востребоваанный аванс, срок исковой давности по которому истек, включается в доход предприятия	681	717	Бухгалтерская справка

Если у предприятия существуют дочерние предприятия и с ними осуществляются расчет, то такие расчеты являются внутренними.

Внутренние расчеты – это все виды текущих расчетов материнского предприятия со своими дочерними. Для учета таких расчетов в бухгалтерском учете следует применять субсчет 682 "Внутренние расчеты". Данный субсчет может иметь дебетовое и кредитовое сальдо, то есть он используется для учета как обязательств, так и активов предприятия, которые отражаются в балансе в виде дебиторской задолженности.

Важно помнить, что счет 682 предусмотрен для расчетов материнского предприятия с дочерними. В учете дочернего предприятия все расчеты с материнским будут оформляться аналогично операциям с другими предприятиями. Все внутренние расчеты оформляются в установленном порядке первичными документами – накладными, актами приема-передачи, платежными документами и т. п. Дополнительным документом

для отражения операций на счете обычно служит извещение – авизо, подписываемое главным бухгалтером головной организации или филиала, проводящего ту или иную операцию.

Существуют два варианта организации учета внутренних расчетов:

- 1) когда расчеты между филиалами регистрируются с отражением всех операций через головную организацию;
- 2) когда межфилиальные расчеты ведутся отдельно.

В первом варианте авизо выписывают в трех экземплярах, первый вместе с накладной или актом остается на филиале, принимающего ресурсы, второй – для головной организации, третий – на филиале, которое передало ресурсы.

Во втором варианте авизо выписывают в двух экземплярах. Головная организация в этом случае не отражает на счете перемещение активов между филиалами.

Отражение в учете хозяйственных операций по внутренним расчетам рассмотрено на следующем примере.

Пример 7. Материнское предприятие отпустило со своего склада дочернему предприятию топливо на общую сумму 3 000 грн. В свою очередь дочернее предприятие предъявило счет и акт материнскому предприятию за выполненные ремонтные работы здания заводоуправления на общую сумму 20 250 грн.

В учете эти хозяйственные операции следует отразить бухгалтерскими проводками, приведенными в табл. 1.14.

Таблица 1.14

Отражение в учете хозяйственных операций по внутренним расчетам

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
<i>В учете материнского предприятия</i>			
Отпущено со склада материнского предприятия топливо дочернему предприятию	682	203	3 000

1	2	3	4
Получены услуги от дочернего предприятия по ремонту здания заводоуправления материнского предприятия	92	682	20 250
<i>В учете дочернего предприятия</i>			
Получено топливо от материнского предприятия	203	682	3 000
Оказаны услуги материнскому предприятию по ремонту здания заводоуправления	682	703	20 250

Внутрихозяйственные расчеты – это расчеты предприятия с производственными единицами и хозяйствами, выделенными на отдельный баланс, по взаимному отпуску материальных ценностей, реализации готовой продукции (работ, услуг), передаче административных затрат, выплате заработной платы работникам структурных подразделений и по другим видам расчетов.

Внутрихозяйственные расчеты следует учитывать на субсчете 683 "Внутрихозяйственные расчеты", который также может отражать задолженность предприятия перед структурными единицами (кредитовое сальдо) и задолженность производственных единиц и хозяйств перед предприятием (дебетовое сальдо).

Следует помнить, что на указанных субсчетах (682 "Внутренние расчеты" и 683 "Внутрихозяйственные расчеты") обороты за отчетный месяц и сальдо на последнее число отчетного месяца должны быть сверены между материнским предприятием и его дочерним, предприятием и его структурным подразделением, выделенным на отдельный баланс. При этом дебетовый оборот счета материнского предприятия должен равняться кредитовому обороту дочернего предприятия и наоборот. Дебетовое сальдо по счету предприятия должно равняться кредитовому остатку, числящемуся в Главной книге его структурного подразделения. Расхождения не допускаются.

Аналитический учет внутренних и внутрихозяйственных расчетов ведется в отдельной "Ведомости 3.5", а ее итоги, являющиеся данными синтетического учета, отражаются в первом разделе "Журнала 3".

Отражение в учете хозяйственных операций по внутрихозяйственным расчетам рассмотрено на следующем примере.

Пример 8. Головное предприятие получило от хозрасчетного структурного подразделения готовую продукцию, предназначенную для продажи, фактическая себестоимость производства которой равна 8 370 грн (в ценах реализации такая продукция оценена на 12 000 грн, в том числе НДС). В свою очередь, головное передало хозрасчетному подразделению топливо, первоначальная стоимость которого равна 8 370 грн. В соответствии с учетной политикой предприятия, все внутрихозяйственные расчеты, осуществляемые головным предприятием, отражаются на субсчете 6831, а аналогичные расчеты структурного подразделения – на субсчете 6832.

В бухгалтерском учете предприятия данные операции будут отражены бухгалтерскими проводками, представленными в табл. 1.15.

Таблица 1.15

**Отражение в учете хозяйственных операций
по внутрихозяйственным расчетам**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Списана готовая продукция, переданная структурным подразделением головному предприятию	6831	26	8 370
Получена готовая продукция головным предприятием	26	6832	8 370
Списано топливо, переданное головным предприятием в структурное подразделение	6832	203	8 370
Получено топливо структурным подразделением	203	6831	8 370

Учет расчетов по начисленным процентам ведется на субсчете 684 "Расчеты по начисленным процентам" за:

использование средств или товаров (работ, услуг), полученных в кредит;

использование имущества, полученного в пользование (арендные, лизинговые операции и т. п.);

по прочим операциям.

Для учета расчетов с прочими кредиторами используется в бухгалтерском учете субсчет 685 "Расчеты с прочими кредиторами". На этом счете следует учитывать расчеты с профсоюзными организациями по уплате профсоюзных взносов, удержанных из заработной платы работников предприятия; расчеты по исполнительным листам, включая алименты; расчеты с разными организациями по операциям некоммерческого характера (учебными и научно-исследовательскими заведениями), а также физическими лицами.

Синтетический учет расчетов с прочими кредиторами ведется в первом разделе "Журнала 3", а аналитический – в отдельной "Ведомости 3.5" в разрезе каждого предприятия, организации, физического лица, с которыми осуществляются расчеты.

Проводимые хозяйственные операции по расчетам с прочими кредиторами отражаются в учете бухгалтерскими проводками, которые представлены в табл. 1.16.

Таблица 1.16

**Хозяйственные операции по учету расчетов
с прочими кредиторами**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Акцептован счет учреждения за проведенные научно-исследовательские работы	941	685	Счет
Получены услуги от транспортной организации по перевозке продукции покупателям	93	685	Счет
Произведены удержания из заработной платы работников предприятия по исполнительным листам (алименты), профсоюзные взносы	661	685	Расчетно-платежная ведомость
Произведены перечисления со счета в банке за выполненные научно-исследовательские работы, удержанные из зарплаты профсоюзные взносы, по исполнительным листам	685	311	Платежное поручение, выписка банка
Выплачены из кассы удержанные алименты	685	301	РКО

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение обязательствам и охарактеризуйте их виды.
2. Укажите, на каких условиях выдается кредит банка.
3. Назовите документы, которые необходимо предоставить в банк для получения кредита.
4. На каком счете ведется учет краткосрочных кредитов банка? Дайте его характеристику.
5. Каким является порядок использования векселей в расчетах с кредиторами?
6. Как в бухгалтерском учете отображаются расчеты с использованием векселей выданных?
7. Опишите порядок осуществления расчетов с поставщиками и подрядчиками, указывая при этом первичные документы.
8. С помощью каких бухгалтерских проводок отражаются расчеты с поставщиками и подрядчиками?
9. В каких случаях на предприятиях возникает текущая задолженность по долгосрочным обязательствам и как осуществляется ее учет?
10. В чем сущность расчетов с участниками и как ведется их учет?
11. Что относится к расчетам с прочими кредиторами, на каком счете они учитываются?
12. В чем сущность внутренних и внутрихозяйственных расчетов и как осуществляется их учет?

Тестовые задания для проверки знаний

1. В каком Положении (стандарте) бухгалтерского учета приведен порядок учета обязательств:
 - а) П(С)БО 9;
 - б) П(С)БО 10;
 - в) П(С)БО 11;
 - г) П(С)БО 16?
2. Какой группы обязательства в соответствии с П(С)БУ не существует:
 - а) долгосрочных;
 - б) текущих;

- в) обеспечений;
- г) непредсказуемых?

3. Залог недвижимого имущества отображается на счетах:

- а) балансовых;
- б) забалансовых;
- в) на балансовых и забалансовых.

4. Синтетический учет операций по краткосрочным кредитам банка ведется:

- а) на счете 50 и в "Журнале 2";
- б) на счете 60 и в "Журнале 3";
- в) на счете 60 и в "Журнале 2";
- г) на счете 50 и в "Журнале 3".

5. Приобретенные вексельные бланки отображаются:

- а) только на синтетических счетах;
- б) только на забалансовых счетах;
- в) на синтетических и забалансовых счетах.

6. Для учета расчетов по краткосрочным векселям выданным используется счет:

- а) 34;
- б) 51;
- в) 62;
- г) 18.

7. Начисление процентов по векселям выданным отображается в учете бухгалтерской проводкой:

- а) Д-т 952 – К-т 621;
- б) Д-т 952 – К-т 684;
- в) Д-т 684 – К-т 631;
- г) Д-т 952 – К-т 631.

8. Какая корреспонденция счетов составляется при безналичном погашении задолженности поставщикам за полученные запасные части:

- а) Д-т 207 – К-т 311;
- б) Д-т 631 – К-т 311;

- в) Д-т 207 – К-т 631;
- г) Д-т 631 – К-т 207?

9. *Каким первичным документом не может быть оформлена операция по получению материалов от поставщика:*

- а) акт о приемке материалов;
- б) накладная;
- в) приходный ордер;
- г) лимитно-заборная карточка?

10. *Какая корреспонденция счетов составляется при безналичном погашении задолженности поставщикам и подрядчикам за полученные малоценные и быстроизнашивающиеся предметы:*

- а) Д-т 631 – К-т 22;
- б) Д-т 631 – К-т 311;
- в) Д-т 22 – К-т 311;
- г) Д-т 22 – К-т 631?

11. *Что обозначает бухгалтерская проводка Д-т 374 – К-т 631:*

- а) погашение кредиторской задолженности;
- б) увеличение кредиторской задолженности поставщика на сумму претензии;
- в) начисление претензии поставщику или другой организации;
- г) выставление претензии поставщику?

12. *Что обозначает бухгалтерская проводка Д-т 50 – К-т 61:*

- а) получение кредита банка;
- б) начисление процентов по кредиту;
- в) использование кредита;
- г) отображение текущей задолженности по долгосрочным кредитам банка?

13. *Бухгалтерская проводка Д-т 311 – К-т 681 обозначает:*

- а) зачет ранее полученного аванса от покупателя;
- б) получение аванса от покупателя;
- в) зачет поставщиком ранее полученного аванса от покупателя;

г) поступление денег от покупателя для окончательного расчета с поставщиком.

14. Внутренние расчеты возникают:

а) на каждом предприятии;

б) на предприятии, у которого есть обособленные подразделения;

в) на предприятии, у которого есть дочерние предприятия.

Глоссарий

Акцепт расчетных документов – надпись уполномоченного лица (акцептанта) на счете, которая засвидетельствует согласие принять счет к оплате.

Векселя выданные – сумма задолженности, на которую предприятие выдало векселя в обеспечение поставок (работ, услуг) поставщиков, подрядчиков и других кредиторов.

Внутренние расчеты – все виды текущих расчетов материнского предприятия со своими дочерними.

Внутрихозяйственные расчеты – расчеты предприятия с производственными единицами и хозяйствами, выделенными на отдельный баланс, по взаимному отпуску материальных ценностей, реализации готовой продукции (работ, услуг), передаче административных затрат, выплате заработной платы работникам структурных подразделений и по другим видам расчетов.

Дивиденды – платеж, который осуществляется юридическим лицом в пользу собственников (доверенных лиц собственника) корпоративных прав, эмитированных таким юридическим лицом, в связи с распределением части его прибыли.

Долгосрочные обязательства – обязательства, срок погашения которых превышает 12 месяцев с даты баланса.

Непредусмотренное обязательство:

1) обязательство, которое может возникнуть вследствие прошедших событий и существование которого будет подтверждено только тогда, когда произойдет или не произойдет одно или более неопределенных будущих событий, над которыми предприятие не имеет полного контроля;

2) нынешнее обязательство, которое возникает вследствие прошедших событий, но не признается, поскольку маловероятно, что для урегулирования обязательства необходимо будет использовать ресурсы, которые воплощают в себе экономические выгоды, или поскольку сумму обязательства нельзя достоверно определить.

Обеспечение – обязательство с неопределенными суммой или временем погашения на дату баланса

Обязательство – задолженность предприятия, возникшая в результате прошедших событий и погашение которой в будущем, как ожидается, приведет к уменьшению ресурсов предприятия, воплощающих в себе экономические выгоды.

Промышленно финансовая группа (ПФГ) – объединение, в которое могут входить промышленные и сельскохозяйственные предприятия, банки, научные и проектные учреждения, другие учреждения и организации всех форм собственности, целью которых является получение прибыли и которое создается по решению Правительства Украины на определенный период с целью реализации государственных программ развития приоритетных отраслей производства и структурной перестройки экономики Украины, в частности программы согласно с межгосударственными договорами, а также производства конечной продукции.

Сумма погашения – недисконтированная сумма денежных средств или их эквивалентов, которая, как ожидается, будет уплачена для погашения обязательства в процессе обычной деятельности предприятия.

Текущая задолженность по долгосрочным обязательствам – сумма долгосрочных обязательств, подлежащая погашению в течение 12 месяцев с даты баланса.

Текущие обязательства – обязательства, срок погашения которых не превышает 12 месяцев с даты баланса.

2. Учет долгосрочных обязательств

Цель – сформировать комплексное понимание сущности долгосрочных обязательств, особенностей отражения их в первичных и сводных документах, на счетах бухгалтерского учета. Познание порядка подготовки информации о долгосрочных обязательствах для отражения ее в финансовой отчетности предприятия.

Основные вопросы:

- 2.1. Сущность и состав долгосрочных обязательств.
- 2.2. Учет долгосрочных кредитов банков и прочих займов.
- 2.3. Учет долгосрочных векселей выданных.
- 2.4. Учет долгосрочных обязательств по облигациям.
- 2.5. Учет долгосрочных обязательств по аренде.
- 2.6. Учет отсроченных налоговых и прочих долгосрочных обязательств.

Компетентности, формирующиеся по теме:

знания:

первичных и сводных бухгалтерских документов для отображения долгосрочных обязательств предприятия;

счетов учета долгосрочных обязательств;

умения:

отображать долгосрочные обязательства в первичных документах;

отображать долгосрочные обязательства на счетах бухгалтерского учета;

предоставлять информацию о долгосрочных обязательствах в финансовой отчетности предприятия;

коммуникации:

способность определять первичные документы для отображения долгосрочных обязательств;

способность определять информацию, отображенную на счетах бухгалтерского учета долгосрочных обязательств;

автономность и ответственность:

ответственность за точность информации о долгосрочных обязательствах предприятия по их составляющим.

Ключевые термины: обязательства, долгосрочные обязательства, долгосрочный кредит банка, вексель выданный, долгосрочные облигации, премия, дисконт, финансовая аренда.

2.1. Сущность и состав долгосрочных обязательств

Долгосрочные обязательства – обязательства, которые должны быть погашены в течение более чем 12 месяцев, или в течение периода

большого, чем один операционный цикл предприятия с даты, если такой цикл составляет более 12 месяцев.

То есть для признания обязательства долгосрочным достаточно выполнения одного из двух указанных условий. Поэтому обязательства предприятия, выполняющего сложные заказы с обычным циклом завершения более 12 месяцев, могут быть классифицированы в измерении операционного цикла. Так, если такое предприятие имеет обязательства по погашению кредита через 14 месяцев, оно может не относить эту задолженность к долгосрочным, если его обычный операционный цикл составляет 15 месяцев.

Возникновение долгосрочных обязательств, как правило, определяется соглашением, утверждается график погашения обязательства заемщиком и порядок уплаты им процентов, если это предусмотрено условиями соответствующего соглашения. Именно эти условия и сумма активов, которую получает предприятие в обмен на обязательства, определяют показатели, связанные с существованием и погашением долгосрочной задолженности.

Состав долгосрочных обязательств представлен на рис. 2.1.

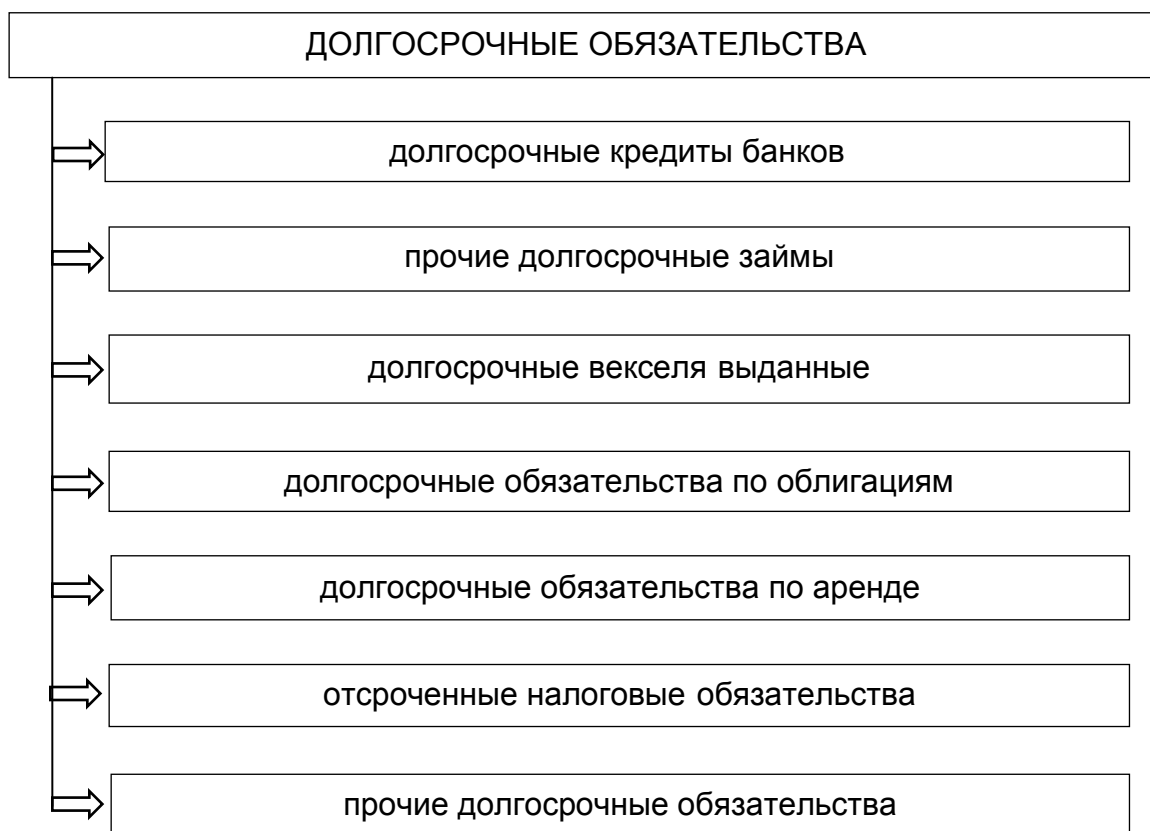


Рис. 2.1. Состав долгосрочных обязательств

Все долгосрочные обязательства, на которые начисляются проценты, отражаются в балансе предприятия по их настоящей стоимости.

Определение настоящей стоимости зависит от условий и вида обязательств и определяется как дисконтированная сумма будущих платежей (за вычетом суммы ожидаемого возмещения), которая, как ожидается, будет необходима для погашения обязательства в процессе обычной деятельности предприятия.

Дисконтирование – это приведение всех денежных потоков (потоков платежей) к единому моменту времени.

Дисконтирование является базой для расчетов стоимости денег с учетом фактора времени.

Стоимость денег во времени (СДВ) заключается в том, что "одна гривна сегодня имеет большую ценность чем эта самая гривна через год". На уменьшение ценности денег во времени влияет множество факторов: инфляция (общее повышение цен приводит к снижению покупательной способности денег) риски, со временем повышаются (неуверенность в возвращении вложенных средств или возможность неблагоприятного изменения стоимости ценной бумаги) склонность к ликвидности (возможность реализовать активы, чтобы получить деньги), а также налоговая политика государства. В связи с этим все операции займа и кредитования обычно связывают с оплатой за пользование средствами в размере определенного процента, который, как минимум, должен компенсировать обесценивание денег во времени, то есть чтобы сумма, предоставленная в долг, сегодня стоила бы не менее по возвращении.

Таким образом, всегда есть в финансовой сделке три величины:

настоящая стоимость (PV – *Present Value*) – начальная сумма денег которая сегодня предоставляется в долг (или инвестируется);

будущая стоимость (FV – *Future Value*) – сумма, которая будет возвращена через некоторый период (начальная сумма плюс плата за пользование ею);

ставка на капитал (r) – плата за пользование средствами (коэффициент, который определяется в процентах и показывает отношение прироста начальной суммы к базовой величины, за которую должна быть выбрана текущая (PV) или будущая (FV) стоимость денег [14].

Ставка процента за заемный капитал обычно устанавливается в договоре кредитования и при расчете коэффициентов дисконтирования ее и берут в основу.

2.2. Учет долгосрочных кредитов банков и прочих займов

В связи с недостаточностью оборотных средств и средств накопления, предприятия могут привлекать для своей деятельности заемные средства, в том числе и путем обращения в банковские учреждения за долгосрочными займами. Это может быть ссуда или кредит. **Ссуда** – это когда по договору ссуды одна сторона (заимодатель) передает в собственность второй стороне (заемщику) денежные средства, а заемщик обязуется возвратить заимодателю такую же сумму денежных средств (сумму ссуды). **Кредит** – по кредитному договору финансовое учреждение (кредитодатель) или банк обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, установленных договором, а заемщик обязуется возвратить кредит и уплатить проценты. Кредит могут предоставлять только финансовые учреждения и только денежными средствами.

Долгосрочный кредит (ссуда) – это выданный банком предприятию кредит со сроком использования свыше одного года. Как правило, такие кредиты предприятие привлекает для целей приобретения оборудования, финансирования капитального строительства, на покрытие затрат по реконструкции, модернизации и расширению действующих основных средств.

Предприятие-заемщик обращается с письмом в банк, в котором обосновывает необходимую сумму кредита для конкретных целей, под определенную гарантию и на определенный срок.

Коммерческий банк коллегиально (правлением банка, кредитным комитетом, комиссией и т. д.) рассматривает обращение предприятия и принимает решение большинством голосов, оформляя его протоколом.

Условия, на которых выдается кредит предприятию, а это в основном обеспеченность, возврат, срочность, платность и целевая направленность кредита, предусматриваются кредитным договором.

Кредитный договор составляется банком. Он имеет номер и дату составления. В титульной части указывается наименование банка, заемщика и фамилии с инициалами их должностных лиц, которые подписывают данный договор. В разделе "Предмет договора" указывается целевая направленность кредита, его сумма (цифрами и прописью), срок кредита в месяцах (с какого числа месяца и года и по какое число месяц и год), а также годовая процентная ставка за пользование кредитом. Договор составляется в двух экземплярах, которые хранятся у сторон и имеют одинаковую юридическую силу.

В обязательства банка входит открытие заемщику кредитного счета, консультирование по вопросам выполнения договора и на основании финансовой отчетности анализировать кредитоспособность, обеспеченность и целевое использование кредита заемщиком с соответствующими выводами.

Заемщик по кредитному договору, как правило, обязуется использовать кредит по целевому назначению, в установленные сроки уплачивать начисленные банком проценты за пользование кредитом, самостоятельно предоставлять банку финансовую отчетность, периодически информировать банк о ходе выполнения соглашения.

По договору банк имеет право по ходатайству заемщика переносить сроки возврата кредита, производить проверку на месте обеспечения банковских займов, целевое использование кредита, а также залоговых возможностей заемщика и третьих лиц, гарантирующих возврат ссуды. По результатам проверки применять штрафные санкции, принимать другие решения, вплоть до расторжения договора.

В права предприятия-заемщика по договору включаются вопросы ходатайства о переносе сроков платежа по обязательствам, досрочного погашения кредита и уплаты процентов, досрочного расторжения договора после полного возврата кредита и процентов за его использование.

Срок действия кредитного договора устанавливается со дня предоставления кредита и до его полного погашения и процентов по нему. В договоре указываются юридический адрес и платежные реквизиты сторон. Подписывается договор руководителями и главными бухгалтерами банка и предприятия-заемщика, ставятся печати сторон. Кроме того, в договоре приводятся паспортные данные руководителя и главного бухгалтера предприятия-заемщика.

Кредит, оформленный по приказу предприятия-заемщика, банком может быть зачислен на текущий счет заемщика, перечислен непосредственно поставщикам оборудования, подрядчикам за выполненные работы или в виде аванса и т. д.

Предприятием учет долгосрочных ссуд банка ведет на балансовом счете 50 "Долгосрочные ссуды", на следующих субсчетах:

501 "Долгосрочные кредиты банков в национальной валюте";

502 "Долгосрочные кредиты банков в иностранной валюте";

503 "Отсроченные долгосрочные кредиты банков в национальной валюте";

504 "Отсроченные долгосрочные кредиты банков в иностранной валюте".

По дебету указанных субсчетов отражается погашение задолженности по долгосрочным кредитам соответственно в национальной и иностранной валюте.

По кредиту субсчетов 501, 502 находят отражение полученные долгосрочные кредиты и займы, а по субсчетам 503, 504 – перевод отсроченных ссуд.

Синтетический и аналитический учет долгосрочных ссуд ведется в "Журнале 2". Аналитический учет кредитов и займов ведется в разрезе видов кредитов: по заимодателям (банкам), срокам погашения, суммам задолженности на начало и конец месяца, а также полученные и погашенные за месяц. Здесь же приводятся данные о сумме начисленных процентов за отчетный месяц и за период с начала года за пользование займами.

При отражении в учете хозяйственных операций по долгосрочным займам применяются бухгалтерские проводки, представленные в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Хозяйственные операции по учету долгосрочных займов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Получены от банка долгосрочные кредиты:			
а) на текущий счет в национальной валюте;	311	501	Кредитный договор, выписка банка
б) на текущий счет в иностранной валюте	312	502	
За счет долгосрочного кредита банка перечислено отечественным поставщикам и подрядчикам в национальной валюте:			
а) поставщикам за полученное оборудование	631	501	Кредитный договор
б) подрядчикам аванс по договору подряда	371	501	
С валютного счета, в счет полученного долгосрочного кредита выставлен аккредитив иностранному поставщику за оборудование	314	312	Выписка банка
Получена отсрочка платежей по долгосрочным кредитам, в том числе:			
а) по кредитам в национальной валюте	501	503	Дополнительное соглашение к кредитному договору
б) по кредитам в иностранной валюте	502	504	

1	2	3	4
С текущих счетов в банке погашены долгосрочные кредиты банку:			
а) в национальной валюте	501	311	Платежное поручение, выписка банка
б) в иностранной валюте	502	312	
С текущих счетов в банке погашены отсроченные долгосрочные кредиты:			
а) в национальной валюте	503	311	Платежное поручение, выписка банка
б) в иностранной валюте	504	312	
Начислены проценты банку за пользование долгосрочными кредитами	951	684	Дополнительное соглашение к кредитному договору, бухгалтерская справка
Уплачены проценты банку с текущего счета	684	311	Платежное поручение, выписка банка

Однако для правильного построения учета кредитов следует учитывать две его составляющие: учет основной суммы долга; учет процентов.

Эти составляющие учитываются на разных счетах, признаются и оцениваются по-разному.

Кроме того, при получении кредита, предприятие-заемщик несет затраты разового характера, к которым относятся:

комиссия за открытие ссудного счета и прочие расходы по получению кредита;

оплата услуг сторонних организаций (юридических, консалтинговых, аудиторских и т. д.);

расходы на нотариальное удостоверение, государственную регистрацию договора залога;

обеспечение кредита;

страхование и другие.

Основная сумма кредита в бухгалтерском учете не является доходом при получении (п. 6 П(С)БУ 15) [25], ни расходами при возврате (п. 9.3 П(С)БУ 16) [22]. Если взять на учет кредит, то существенными будут следующие условия: валюта кредита, срок предоставления, способ предоставления, т. е. банковский счет, на который зачисляется кредит.

Специфическим для учета долгосрочных кредитов является требование п.10 П(С)БУ 11 о том, что такие обязательства в балансе отражаются

по настоящей стоимости. Ее определение приведено в п.4 П(С)БУ 11 [28].
Настоящая стоимость – дисконтированная сумма предстоящих платежей (за вычетом суммы ожидаемого возмещения), которая, как ожидается, будет необходима для погашения обязательств в процессе обычной деятельности предприятия. Ее можно определить по следующей формуле:

$$PV_1 = \sum_{k=1}^n \left(\frac{C_k}{(1+r)^k} \right), \quad (2.1)$$

где C_k – денежные выплаты в период k ;

k – номер периода;

r – ставка процента;

n – количество периодов.

Искомые величины приведенной формулы определяются по финансовым таблицам. В следующем примере представлен порядок отражения в учете долгосрочного кредита банка с применением настоящей стоимости долга.

Пример 1. Предприятие получило в банке 9 января 2015 года кредит на сумму 200 000 грн под 35 % годовых. Дата погашения кредита – 31 декабря 2019 года. Погашение кредита предусматривается одинаковыми платежами (аннуитет), состоящими из основной части и процентов в конце каждого года. При получении кредита у предприятия возникли дополнительные расходы в сумме 5 000 грн.

Расчет суммы аннуитета произведен с использованием формулы 2.1.

$$200000 = A * \left[\frac{1}{(1+0,35)^1} + \frac{1}{(1+0,35)^2} + \frac{1}{(1+0,35)^3} + \frac{1}{(1+0,35)^4} + \frac{1}{(1+0,35)^5} \right] =$$

$$= A * 2,2$$

$A = 90\,909$ грн.

В табл. 2.2 представлено распределение платежей по долгосрочному кредиту по периодам оплаты.

Графа 6 – настоящая стоимость задолженности по долгосрочному кредиту (сальдо субсчета 501 на отчетную дату).

Графа 5 – текущая задолженность по долгосрочному кредиту (счет 611).

Графа 4 – сумма процентов, отражаемая в составе расходов каждого отчетного периода.

Таблица 2.2

Структура долга

Период, год	Остаток задолженности на начало года, грн	Общая сумма годового платежа, грн	В ТОМ ЧИСЛЕ		Остаток задолженности на конец года, грн
			проценты за год, грн	часть основного долга, грн	
2015	200 000	90 909	70 000 (200 000 × 35 %)	20 909 (90 909 – 70 000)	179 091 (200 000 – 20 909)
2016	179 091	90 909	62 682 (179 091 × 35 %)	28 227 (90 909 – 62 682)	150 864 (179 091 – 28 227)
2017	150 864	90 909	52 802 (150 864 × 35 %)	38 107 (90 909 – 52 802)	112 757 (150 864 – 38 107)
2018	112 757	90 909	39 465 (112 757 × 35 %)	51 444 (90 909 – 39 465)	61 313 (112 757 – 51 444)
2019	61 313	82 773 (61 313 + + 2 460)	21 460 (61 313 × 35 %)	61 313	0
Итого	–	446 409	246 409	200 000	–

В табл. 2.3 представлены хозяйственные операции, отражающие учет операций по долгосрочному кредиту банка.

Таблица 2.3

Отражение в учете долгосрочного кредита банка

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
1. Получен и зачислен на ссудный счет долгосрочный кредит банка	313	501	200 000
2. Отражены расходы, связанные с получением кредита	951	685	5 000

1	2	3	4
3. Оплачены расходы, связанные с получением кредита	685	311	5 000
4. Отражена текущая часть долга	501	611	20 909
5. Начислены проценты ¹ за год	951	684	70 000
6. Уплачены проценты за год	684	311	70 000
7. Погашена часть основного долга	611	311	20 909
8. Отражена текущая часть долга, которая подлежит погашению в следующем году	501	611	28 277

*Примечание.*¹ проценты начисляются поквартально для равномерного включения в расходы.

Учет прочих долгосрочных займов ведется на счете 50 "Долгосрочные займы" по субсчетам:

505 "Прочие долгосрочные займы в национальной валюте";

506 "Прочие долгосрочные займы в иностранной валюте".

По кредиту данных субсчетов отражается получение таких займов, а по дебету – их погашение.

Аналитический учет таких займов ведется по заимодателям в разрезе каждого займа отдельно и срокам погашения займов. Синтетический учет ведется в "Журнале 2". Основные бухгалтерские проводки представлены в табл. 2.4.

Таблица 2.4

Хозяйственные операции по учету долгосрочных займов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Получен долгосрочный заем от партнера фирмы и зачислен на текущие счета:			
а) в национальной валюте	311	505	Выписка банка
б) в иностранной валюте	312	506	
С текущих счетов в банке погашен долгосрочный заем партнеру:			
а) в национальной валюте	505	311	Платежное поручение, выписка банка
б) в иностранной валюте	506	312	

2.3. Учет долгосрочных векселей выданных

Организация расчетов с использованием долгосрочных векселей выданных не отличается от расчетов с использованием краткосрочных векселей выданных, что было рассмотрено в п. 1.3. Поэтому далее будет рассмотрено только отражение в учете расчетов с использованием долгосрочных векселей выданных, которое имеет свои особенности.

Операции с долгосрочными векселями выданными учитываются на счете 51 "Долгосрочные векселя выданные", к которому открываются следующие субсчета:

511 "Долгосрочные векселя выданные, в национальной валюте";

512 "Долгосрочные векселя выданные, в иностранной валюте".

На этом счете ведется учет расчетов с поставщиками, подрядчиками и прочими кредиторами за материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги и по другим операциям, задолженность по которым обеспечена выданными векселями и не является текущим обязательством, т. е. срок погашения векселя не ранее 12 месяцев с момента его выдачи.

По кредиту счета 51 отражается выдача векселя в обеспечение задолженности за полученные товары (работы, услуги), по дебету – погашение задолженности, обеспеченной выданным векселем.

Синтетический учет расчетов с использованием долгосрочных векселей выданных (кредит счета 51) ведется в первом разделе "Журнала 3". Аналитический учет ведется в "Ведомости 3.4". По операциям с использованием долгосрочных векселей выданных составляется корреспонденция счетов, отраженная в табл. 2.5.

Таблица 2.5

Хозяйственные операции по учету расчетов с использованием долгосрочных векселей выданных

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Получены и оприходованы на склад сырье и материалы:			
а) от отечественных поставщиков	201	631	Приходный ордер, товарно-транспортная накладная, счет
б) от иностранных поставщиков	201	632	

1	2	3	4
Выдан вексель в обеспечение задолженности за полученные сырье и материалы:			
а) отечественным поставщикам	631	511	Договор, акт приемки-передачи векселя
б) иностранным поставщикам	632	512	Контракт, акт приемки-передачи векселя
Погашен предъявленный к оплате вексель с текущих счетов в банке:			
а) в национальной валюте	511	311	Платежное поручение, выписка банка
б) в иностранной валюте	512	312	
Начислены проценты по выданному векселю	952	684	Бухгалтерская справка
Перечислены проценты с текущего счета	684	311	Платежное поручение, выписка банка

Отражение в учете хозяйственных операций с использованием долгосрочных векселей выданных рассмотрим на следующем примере.

Пример 2. Предприятие "Хартранс" получило 14 января 2016 года от ПАО "Авто" автомобиль, стоимостью 960 000 грн, в том числе НДС, оплату которого произвело векселем (данный вид оплаты предусмотрен договором). По договоренности сторон дата погашения данного векселя была установлена 30 июня 2017 года. Предприятие "Хартранс" свои обязательства по оплате векселя выполнило в указанный срок (табл. 2.6).

Таблица 2.6

**Отражение в учете хозяйственных операций
с использованием долгосрочных векселей выданных**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
<i>Январь 2016 г.</i>			
Получен и оприходован автомобиль от ПАО "Авто"	152	631	800 000

1	2	3	4
Отражена сумма налогового кредита по НДС	641	631	160 000
Выдан вексель в оплату приобретенного автомобиля	631	511	960 000
<i>Июнь 2017 г.</i>			
Погашены обязательства по векселю путем его оплаты	511	311	960 000

2.4. Учет долгосрочных обязательств по облигациям

Что касается облигаций, то их выпускает в основном государство. Это так называемые облигации внутреннего государственного займа. В тоже время выпуск облигаций могут производить и предприятия.

Для учета долгосрочных обязательств по облигациям План счетов предусматривает счет 52 "Долгосрочные обязательства по облигациям", к которому открывают следующие субсчета:

- 521 "Обязательства по облигациям";
- 522 "Премия по выпущенным облигациям";
- 523 "Дисконт по выпущенным облигациям".

На этом счете ведется учет предприятием расчетов с другими лицами по выпущенным и оплаченным собственным облигациям сроком погашения более 12 месяцев с даты баланса.

По дебету счета 521 "Обязательства по облигациям" ведется учет погашения задолженности по расчетам с собственниками облигаций, по кредиту – ведется учет долговых обязательств по номинальной стоимости облигаций.

По дебету счета 522 "Премия по выпущенным облигациям" ведется учет погашения задолженности по начисленным премиям по облигациям, по кредиту – начисления сумм премий по выпущенным облигациям.

По дебету счета 523 "Дисконт по выпущенным облигациям" ведется учет сумм дисконта по выпущенным облигациям, по кредиту – списание начисленных сумм дисконта.

Дисконт по облигации (*Discount of Bond*) – сумма, на которую номинальная стоимость облигации превышает цену ее реализации.

Цена реализации облигации предприятия определяется разностью между:

установленной по облигации ставкой процентов;
рыночной ставкой процентов.

Рыночная ставка процентов – это ставка, по которой одна сторона (покупатель облигации) соглашается временно предоставить средства, а вторая (продавец облигации) считает возможным взять эти средства с учетом всех связанных с этим рисков.

Разность между установленной ставкой процента и рыночной ставкой приводит к возникновению дисконта. Если рыночная ставка выше установленной, тогда стоимость продажи облигации будет ниже номинальной стоимости.

Сумма дисконта рассчитывается так:

Дисконт = Номинальная стоимость облигаций – Цена продажи облигаций.

Сумма дисконта амортизируется в течение срока удержания облигаций методом эффективной ставки процента.

Метод эффективной ставки процента (*Effective Interest Method*) – метод начисления амортизации дисконта или премии, по которому сумма амортизации определяется как разность между доходом по фиксированной ставке процента и произведением эффективной ставки и амортизированной стоимости на начало периода, за который начисляется процент.

Эффективная ставка процента (*Effective Interest*) – ставка процента, который определяется делением суммы годового процента и дисконта (или разности годового процента и премии) на среднюю величину себестоимости обязательства и стоимости погашения.

Начисление амортизации дисконта по облигациям базируется на расчете эффективной ставки процента (ЭСП), которая рассчитывается по формуле (2.2).

$$\text{ЭСП} = \frac{\text{Номинальная стоимость облигаций} \times \text{Ставка процента} + \frac{\text{Дисконт}}{\text{Количество периодов оборота облигаций}}}{[\text{Фактическая стоимость размещения облигаций} + \text{Номинальная стоимость облигаций}] / 2}. \quad (2.2)$$

Сумма амортизации дисконта по облигациям рассчитывается по формуле (2.3).

$$\text{Сумма амортизации} = \text{Балансовая стоимость облигаций на начало периода} \times \text{ЭСП} - \text{Номинальная стоимость облигаций} \times \text{Установленная ставка процента} \quad (2.3)$$

Премия по облигации (*Premium of Bond*) – сумма, на которую цена, по которой реализована облигация, превышает ее номинальную стоимость.

Если рыночная ставка ниже установленной, то облигация будет продаваться с надбавкой – премией.

Сумма премии рассчитывается так:

Премия = Цена продажи облигаций – Номинальная стоимость облигаций.

Сумма премии амортизируется в течение срока удержания облигаций методом эффективной ставки процента.

Начисление амортизации премии по облигациям базируется на расчете ЭСП по формуле (2.4).

$$\text{ЭСП} = \frac{\text{Номинальная стоимость облигаций} \times \text{Ставка процента} - \frac{\text{Премия}}{\text{Количество периодов оборота облигаций}}}{[\text{Фактическая стоимость размещения облигаций} + \text{Номинальная стоимость облигаций}] / 2}. \quad (2.4)$$

Сумма амортизации премии рассчитывается по формуле (2.3).

Синтетический учет долгосрочных обязательств по облигациям ведется во втором разделе "Журнала 3", аналитический – в регистре произвольной формы по видам облигаций и срокам их погашения.

Типовые бухгалтерские проводки по операциям с долгосрочными обязательствами по облигациям, представлены в табл. 2.7.

Таблица 2.7

Хозяйственные операции по учету долгосрочных обязательств по облигациям

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
<i>Учет операций с долгосрочными облигациями, выпущенными с премией</i>			
Получены средства на текущий счет от реализации облигаций:			
а) по номинальной стоимости;	311	521	Выписка банка
б) на сумму премии	311	522	

1	2	3	4
Начислены проценты по облигациям, выпущенным с премией	952	684	Бухгалтерская справка
Одновременно на сумму премий по облигациям начислены проценты	522	684	
Уплачены проценты по облигациям	684	311	Платежное поручение, выписка банка
<i>Учет операций с долгосрочными облигациями, выпущенными с дисконтом</i>			
Проданы выпущенные облигации	311	521	Выписка банка
Отражен дисконт по выпущенным облигациям	523	521	Бухгалтерская справка
Начислены проценты по облигациям, выпущенным с дисконтом	952	684	
Уплачены проценты по облигациям	684	311	Платежное поручение, выписка банка
Начислена сумма амортизации дисконта	952	523	Бухгалтерская справка

2.5. Учет долгосрочных обязательств по аренде

Долгосрочные обязательства по аренде возникают у предприятий и организаций при заключении договоров финансовой аренды необоротных активов. Основные положения об аренде изложены в П(С)БУ 14 "Аренда" [31].

Аренда – соглашение, по которому арендатор приобретает право пользования необоротным активом за плату в течение согласованного с арендодателем срока.

В соответствии с П(С)БУ 14 **минимальные арендные платежи** – это платежи, которые подлежат оплате арендатором в течение срока аренды (за минусом стоимости услуг и налогов, которые подлежат оплате арендодателю, и непредусмотренной арендной платы), увеличенные:

1) для арендатора – на сумму его гарантированной ликвидационной стоимости;

2) для арендодателя – на сумму его гарантированной ликвидационной стоимости [31].

Срок аренды – период действия безотказного арендного соглашения, а также период продолжения этого соглашения, оговоренный на начало срока аренды.

Начало срока аренды – дата, которая наступает ранее: дата подписания арендного соглашения или дата принятия сторонами обязательств относительно основных положений соглашения об аренде.

Арендная ставка процента – ставка процента, по которой теперешняя стоимость суммы минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости равняется справедливой стоимости объекта финансовой аренды на начало срока аренды.

Финансовая аренда (лизинг) – это хозяйственная операция физического или юридического лица, предусматривающая приобретение арендодателем по заказу арендатора основных средств с последующей их передачей в пользование арендатору на срок, не превышающий срока полной амортизации таких основных средств с обязательной последующей передачей права собственности на такие средства арендатору.

Основные средства, переданные в финансовую аренду (лизинг), включаются в состав основных средств арендатора.

Арендатор отражает в бухгалтерском учете полученный в финансовую аренду объект одновременно как актив и обязательство по наименьшей на начало срока аренды оценке: справедливой стоимости актива или настоящей стоимости суммы минимальных арендных платежей.

Разница между суммой минимальных арендных платежей и стоимостью объекта финансовой аренды, по которой он был отражен в бухгалтерском учете арендатора в начале срока аренды, является финансовыми расходами арендатора и отображаются в бухгалтерском учете и отчетности только в сумме, относящейся к отчетному периоду. Распределение финансовых расходов между отчетными периодами в течение срока аренды осуществляется с применением арендной ставки процента на остаток обязательств на начало отчетного периода.

Если в соглашении о финансовой аренде не указана арендная ставка процента, то для определения настоящей стоимости суммы минимальных арендных платежей и распределения финансовых расходов арендатор применяет ставку процента на возможные займы арендатора.

Настоящая стоимость минимальных арендных платежей (НСА) арендатора рассчитывается по формуле:

$$\text{НСА} = A \times \left[1 + \left(1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}} \right) / i \right], \quad (2.5)$$

где A – сумма минимального арендного платежа, оплачиваемая регулярно;

n – количество периодов, за которые оплачивается арендная плата и начисляются проценты;

i – ставка процента для указанного периода.

Расходы арендатора на улучшение объекта финансовой аренды (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция и т. п.), которые приводят к увеличению будущих экономических выгод, первоначально ожидаемых от его использования, отражаются как капитальные инвестиции, которые включаются в стоимость объекта финансовой аренды.

Амортизация объекта финансовой аренды начисляется арендатором в течение периода ожидаемого использования актива.

Периодом ожидаемого использования объекта финансовой аренды – срок полезного использования (если соглашением предусмотрено переход права собственности на актив к арендатору) или более короткий из двух периодов – срок аренды или срок полезного использования объекта финансовой аренды (если переход права собственности на объект финансовой аренды после окончания срока аренды не предусмотрен).

Для обобщения информации о состоянии расчетов с арендодателями Планом счетов предусмотрен балансовый счет 53 "Долгосрочные обязательства по аренде", который имеет два субсчета:

531 "Обязательства по финансовой аренде";

532 "Обязательства по аренде целостных имущественных комплексов".

По дебету счета 53 "Долгосрочные обязательства по аренде" отражается погашение задолженности по аренде, по кредиту – начисление задолженности перед арендодателем за полученные объекты долгосрочной аренды.

Синтетический учет долгосрочных обязательств по аренде ведется во втором разделе "Журнала 3". Аналитический учет ведется по каждому арендодателю и объекту арендованных необоротных активов в отдельной "Ведомости 3.5".

Типовые бухгалтерские проводки по учету долгосрочных обязательств по аренде, представлены в табл. 2.8.

Таблица 2.8

Хозяйственные операции по учету долгосрочных обязательств по аренде

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Включен в состав основных средств объект, полученный в финансовую аренду	10	531	Акт приемки-передачи основных средств
Отражен НДС с суммы, подлежащей уплате арендодателю	641	531	Налоговая накладная
Начислена амортизация по арендованному объекту	23, 91, 92, 93, 94	131	Ведомость начисления амортизации
Начислена подлежащую уплате в конце каждого периода сумма части стоимости объекта финансовой аренды	531	611	Бухгалтерская справка
Отражена задолженность по процентам за пользование объектом, полученным в финансовую аренду	952	684	
Погашена задолженность по финансовой аренде перед арендодателем:			
на сумму стоимости объекта финансовой аренды	611	30, 31	РКО, платежное поручение
на сумму процентов	684	30, 31	
Отнесены на финансовые результаты расходы, связанные с арендой объекта	792	952	Бухгалтерская справка

Формирование бухгалтерских записей по учету долгосрочных обязательств по аренде рассмотрено на следующем примере.

Пример 3. Между арендодателем и арендатором заключен договор финансовой аренды оборудования на следующих условиях:

срок аренды – 2 года начиная с 01.01.2016 года;

арендная ставка процента – 20 процентов годовых;

минимальные арендные платежи – 200 000 грн, уплачиваются 4 раза в год: 5 января, 5 апреля, 5 июля и 5 октября ($200\ 000 / 8 = 25\ 000$);

после окончания срока аренды право собственности на оборудование переходит к арендатору.

Определяем настоящую стоимость минимальных арендных платежей:

$$НСА = 25\ 000 \times [1 + (1 - 1 / (1 + 0,05)^7) / 0,05] = 25 \times 6,786369 = 169\ 660.$$

В соответствии с пп. "а" п. 185.1 ст. 185 Налогового кодекса Украины (НКУ), операции по передаче объекта финансовой аренды в пользование арендатору являются объектом налогообложения НДС. Датой возникновения налоговых обязательств арендодателя при этом является дата фактической передачи объекта финансовой аренды арендатору в пользование. Базой налогообложения является договорная (контрактная) стоимость, но не ниже цены приобретения объекта финансовой аренды [19].

Начисление и уплата процентов или комиссий в составе арендного платежа в рамках договора финансовой аренды не является объектом обложения НДС [19].

Разница между минимальными арендными платежами и настоящей стоимостью минимальных арендных платежей, то есть финансовые расходы, составляет $200\ 000 - 169\ 660 = 30\ 340$.

Распределение финансовых расходов между отчетными периодами в течение срока аренды осуществляется с применением арендной ставки процента на остаток обязательств на начало отчетного периода (табл. 2.9).

Таблица 2.9

Распределение арендных платежей

Дата	Арендные платежи, грн			Остаток задолженности на конец периода
	минимальная сумма арендных платежей	вознаграждение за пользование оборудованием	за оборудование	
05.01.2016	25 000	–	25 000	144 660
05.04.2016	25 000	7 233	17 767	126 893
05.07.2016	25 000	6 345	18 655	108 238
05.10.2016	25 000	5 412	19 588	88 650
05.01.2017	25 000	4 433	20 567	68 083
05.04.2017	25 000	3 404	21 596	46 487
05.07.2017	25 000	2 323	22 677	23 810
05.10.2017	25 000	1 190	23 810	–
Всего	200 000	30 340	169 660	–

Операции, связанные с приобретением необоротных активов в финансовую аренду приведены в табл. 2.10.

Отражение в учете долгосрочных обязательств по аренде

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
<i>По состоянию на 05.01.2016 г.</i>			
Приобретено оборудование на условиях финансовой аренды	152	531	169 660
Отражена сумма налогового кредита по НДС	641	531	33 932
Введено в эксплуатацию оборудование	104	152	169 660
Начислены арендные платежи за оборудование, включая НДС (25 000 + 5 000)	531	611	30 000
Перечислена с текущего счета арендная плата за оборудование	611	311	30 000
<i>По состоянию на 05.04.2016 г.</i>			
Начислены арендные платежи за оборудование, включая НДС (17 767 + 3 553,40)	531	611	21 320,40
Начислено вознаграждение за пользование оборудованием	952	684	7 233
Перечислены с текущего счета:			
арендная плата	611	311	21 320,40
вознаграждение за пользование оборудованием	684	311	7 233
<i>По состоянию на 05.07.2016 г.</i>			
Начислены арендные платежи за оборудование, включая НДС (18 655 + 3 731)	531	611	22 386
Начислено вознаграждение за пользование оборудованием	952	684	6 345
Перечислены с текущего счета:			
арендная плата	611	311	22 386
вознаграждение за пользование оборудованием	684	311	6 345
<i>По состоянию на 05.10.2016 г.</i>			
Начислены арендные платежи за оборудование, включая НДС (19 588 + 3 917,60)	531	611	23 505,60
Начислено вознаграждение за пользование оборудованием	952	684	5 412
Перечислены с текущего счета:			
арендная плата	611	311	23 505,60
вознаграждение за пользование оборудованием	684	311	5 412

1	2	3	4
<i>По состоянию на 05.01.2017 г.</i>			
Начислены арендные платежи за оборудование, включая НДС (20 567 + 4 113,40)	531	611	24 680,40
Начислено вознаграждение за пользование оборудованием	952	684	4 433
Перечислены с текущего счета:			
арендная плата	611	311	24 680,40
вознаграждение за пользование оборудованием	684	311	4 433
<i>По состоянию на 05.04.2017 г.</i>			
Начислены арендные платежи за оборудование, включая НДС (21 596 + 4 319,20)	531	611	25 915,20
Начислено вознаграждение за пользование оборудованием	952	684	3 404
Перечислены с текущего счета:			
арендная плата	611	311	25 915,20
вознаграждение за пользование оборудованием	684	311	3 404
<i>По состоянию на 05.07.2017 г.</i>			
Начислены арендные платежи за оборудование, включая НДС (22 677 + 4 535,40)	531	611	27 212,40
Начислено вознаграждение за пользование оборудованием	952	684	2 323
Перечислены с текущего счета:			
арендная плата	611	311	27 212,40
вознаграждение за пользование оборудованием	684	311	2 323
<i>По состоянию на 05.10.2017 г.</i>			
Начислены арендные платежи за оборудование, включая НДС (23 810 + 4 762)	531	611	28 572
Начислено вознаграждение за пользование оборудованием	952	684	1 190
Перечислены с текущего счета:			
арендная плата	611	311	28 572
вознаграждение за пользование оборудованием	684	311	1 190

2.6. Учет отсроченных налоговых и прочих долгосрочных обязательств

Отсроченные налоговые обязательства – сумма налога на прибыль, который будет уплачиваться в следующих периодах с временных

налоговых разниц, подлежащих налогообложению. Порядок определения суммы отсроченного налогового обязательства изложен в П(С)БУ 17 "Налог на прибыль" [33].

Отложенное налоговое обязательство признается в случае наличия временных налоговых разниц, подлежащих налогообложению, за исключением:

1) гудвилла, если его амортизация налоговым законодательством не предусмотрена;

2) первоначального признания актива или обязательства в результате хозяйственных операций (кроме объединения предприятий), не влияющих на учетную и налоговую прибыль (убыток).

Временные налоговые разницы, подлежащие налогообложению и являющиеся следствием финансовых инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместные предприятия, признаются отсроченным налоговым обязательством за исключением:

1) если материнское (холдинговое) предприятие, инвестор или участник совместного предприятия определяет и контролирует время аннулирования временной разницы;

2) если не ожидается аннулирования временной налоговой разницы в течение двенадцати месяцев с даты баланса.

Для учета отсроченных налоговых обязательств Планом счетов предусмотрен балансовый счет 54 "Отсроченные налоговые обязательства", по кредиту которого отражается сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в будущих периодах в соответствии с налогооблагаемыми временными разницами, по дебету – уменьшение отсроченных налоговых обязательств за счет начисленных текущих налоговых обязательств.

Синтетический учет отсроченных налоговых обязательств (кредит счета 54) ведется в разделе 2 "Журнала 3", аналитический – по видам активов или обязательств, между оценками которых для отражения в балансе и целей налогообложения возникла разница.

Для отражения в бухгалтерском учете операций по отсроченным налоговым обязательствам используются проводки, представленные в табл. 2.11.

К прочим долгосрочным обязательствам относится отсроченная в соответствии с законодательством задолженность по налогам, сборам (обязательным платежам), финансовая помощь на возвратной основе.

Таблица 2.11

Хозяйственные операции по учету отсроченных налоговых активов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Начислен налог на прибыль, подлежащий уплате в будущих отчетных периодах за счет отсроченных налоговых активов	17	54	Расчет ежемесячных авансовых взносов налога на прибыль, бухгалтерская справка
Отсрочены налоговые платежи с согласия налоговых органов	641	54	Расчет ежемесячных авансовых взносов налога на прибыль, бухгалтерская справка
Начислен налог на прибыль, подлежащий уплате в будущих отчетных периодах за счет расходов основной деятельности	98	54	
Отсроченный налог на прибыль списывается за счет отсроченных налоговых активов	54	17	
Отражены отсроченные налоговые обязательства, подлежащие взносу в бюджет в текущем отчетном периоде	54	641	

Бухгалтерский учет прочих долгосрочных обязательств ведется на счете 55 "Прочие долгосрочные обязательства". По дебету этого счета отражается погашение долгосрочных обязательств, отнесение их к краткосрочным, списание, а по кредиту – их увеличение (начисление).

Хозяйственные операции по учету прочих долгосрочных обязательств представлены в табл. 2.12.

Таблица 2.12

Хозяйственные операции по учету прочих долгосрочных обязательств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Получена отсрочка платежей по налогу на добавленную стоимость	641	55	Бухгалтерская справка
Зачислена на текущий счет финансовая помощь на возвратной основе	311	55	Выписка банка

1	2	3	4
Отсроченные налоговые платежи зачислены в разряд краткосрочной задолженности	55	611	Бухгалтерская справка
С текущего счета произведен возврат финансовой помощи	55	311	Платежное поручение, выписка банка

Вопросы для самоконтроля

1. Что понимается под долгосрочными обязательствами, каков их состав?
2. Для каких целей предприятия используют долгосрочный кредит банка, каков порядок его учета?
3. Как в учете отражаются расчеты с использованным долгосрочных векселей выданных?
4. Как в учете отражаются долгосрочные облигации, приобретенные с премией, дисконтом и по номинальной стоимости?
5. В чем суть финансовой аренды и каков порядок учета долгосрочных обязательств по аренде?
6. В чем сущность отсроченных налоговых обязательств и каков порядок их учета?
7. Что относится к прочим долгосрочным обязательствам?

Тестовые задания для проверки знаний

1. В каком Положении (стандарте) бухгалтерского учета приведен порядок учета долгосрочных обязательств:
 - а) П(С)БО 12;
 - б) П(С)БО 15;
 - в) П(С)БО 16;
 - г) П(С)БО 11?
2. Долгосрочные обязательства, на которые начисляются проценты, отражаются в балансе предприятия по стоимости:
 - а) рыночной;
 - б) балансовой;
 - в) настоящей.

3. Для какой цели может использоваться долгосрочный кредит банка:

- а) приобретения сырья и материалов;
- б) выплаты заработной платы сотрудникам;
- в) приобретения необоротных активов;
- г) погашения краткосрочной задолженности поставщикам?

4. Синтетический учет операций по долгосрочным кредитам банка ведется:

- а) на счете 50 и в "Журнале 2";
- б) на счете 60 и в "Журнале 3";
- в) на счете 60 и в "Журнале 2";
- г) на счете 50 и в "Журнале 3".

5. По кредиту счета 51 отражается:

- а) выдача векселя в обеспечение задолженности за полученные товары (работы, услуги);
- б) погашение задолженности, обеспеченной выданным векселем;
- в) сумма задолженности поставщику, обеспеченная краткосрочным выданным векселем.

5. Начисление процентов по долгосрочным векселям выданным отражается бухгалтерской проводкой:

- а) Д-т 952 – К-т 311;
- б) Д-т 952 – К-т 684;
- в) Д-т 684 – К-т 311;
- г) Д-т 684 – К-т 952.

7. Для учета долгосрочных обязательств по облигациям используется счет:

- а) 35;
- б) 51;
- в) 52;
- г) 55.

8. Дисконт по облигации – это:

- а) сумма, на которую цена реализации облигации превышает ее номинальную стоимость;

б) сумма, на которую номинальная стоимость облигации превышает цену ее реализации;

в) разница между ценой приобретения облигации и ценой ее реализации.

9. *Какая корреспонденция счетов составляется при начислении процентов по облигациям:*

а) Д-т 952 – К-т 311;

б) Д-т 952 – К-т 684;

в) Д-т 684 – К-т 311;

г) Д-т 951 – К-т 684?

10. *На счете 53 отражается долгосрочная задолженность по:*

а) операционной аренде;

б) расчетам с арендатором;

в) финансовой аренда.

11. *Какая корреспонденция счетов составляется при начислении арендных платежей по договору финансовой аренды, подлежащих уплате в текущем отчетном периоде:*

а) Д-т 611 – К-т 531;

б) Д-т 685 – К-т 311;

в) Д-т 531 – К-т 611;

г) Д-т 611 – К-т 311?

12. *Что обозначает бухгалтерская проводка Д-т 54 – К-т 17:*

а) отсроченный налог на прибыль списывается за счет отсроченных налоговых активов;

б) отражены отсроченные налоговые обязательства, подлежащие перечислению в бюджет в текущем отчетном периоде;

в) начислен налог на прибыль, подлежащий уплате в будущих отчетных периодах за счет отсроченных налоговых активов?

13. *Что обозначает бухгалтерская проводка Д-т 641 – К-т 55:*

а) отражены отсроченные налоговые обязательства, подлежащие перечислению в бюджет в текущем отчетном периоде;

б) отсроченные налоговые платежи зачислены в разряд краткосрочной задолженности;

в) получена отсрочка платежей по налогу на добавленную стоимость?

14. Долгосрочная финансовая помощь, полученная на возвратной основе в бухгалтерском учете, отражается на счете:

а) 50;

б) 60;

в) 55;

г) 685.

Глоссарий

Аренда – соглашение, по которому арендатор приобретает право пользования необоротным активом за плату в течение согласованного с арендодателем срока.

Арендная ставка процента – ставка процента, по которой теперешняя стоимость суммы минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости равняется справедливой стоимости объекта финансовой аренды на начало срока аренды.

Будущая стоимость (*FV – Future Value*) – сумма, которая будет возвращена через некоторый период (начальная сумма плюс плата за пользование ею).

Дисконтирование – приведение всех денежных потоков (потоков платежей) к единому моменту времени. Дисконтирование является базой для расчетов стоимости денег с учетом фактора времени.

Дисконт по облигации (*Discount of Bond*) – сумма, на которую номинальная стоимость облигации превышает цену ее реализации.

Долгосрочные обязательства – обязательства, которые должны быть погашены в течение более 12 месяцев, или в течение периода большего, чем один операционный цикл предприятия с даты, если такой цикл составляет более 12 месяцев.

Долгосрочный кредит (ссуда) – выданный банком предприятию кредит со сроком использования свыше одного года.

Метод эффективной ставки процента (*Effective Interest Method*) – метод начисления амортизации дисконта или премии, по которому сумма

амортизации определяется как разность между доходом по фиксированной ставке процента и произведением эффективной ставки и амортизированной стоимости на начало периода, за который начисляется процент.

Минимальные арендные платежи – это платежи, которые подлежат оплате арендатором в течение срока аренды (за минусом стоимости услуг и налогов, которые подлежат оплате арендодателю, и непредусмотренной арендной платы), увеличенные:

1) для арендатора – на сумму его гарантированной ликвидационной стоимости;

2) для арендодателя – на сумму его гарантированной ликвидационной стоимости.

Настоящая стоимость (*PV – Present Value*) – начальная сумма денег которая сегодня предоставляется в долг (или инвестируется).

Начало срока аренды – дата, которая наступает ранее: дата подписания арендного соглашения или дата принятия сторонами обязательств относительно основных положений соглашения об аренде.

Отсроченные налоговые обязательства – сумма налога на прибыль, который будет уплачиваться в следующих периодах с временных налоговых разниц, подлежащих налогообложению.

Период ожидаемого использования объекта финансовой аренды – срок полезного использования (если соглашением предусмотрен переход права собственности на актив к арендатору) или более короткий из двух периодов – срок аренды или срок полезного использования объекта финансовой аренды (если переход права собственности на объект финансовой аренды после окончания срока аренды не предусмотрен).

Премия по облигации (*Premium of Bond*) – сумма, на которую цена, по которой реализована облигация, превышает ее номинальную стоимость.

Рыночная ставка процентов – ставка, по которой одна сторона (покупатель облигации) соглашается временно предоставить средства, а вторая (продавец облигации) – считает возможным взять эти средства с учетом всех связанных с этим рисков.

Срок аренды – период действия безотказного арендного соглашения, а также период продолжения этого соглашения, оговоренный на начало срока аренды.

Ставка на капитал (r) – плата за пользование средствами (коэффициент, который определяется в процентах и показывает отношение прироста начальной суммы к базовой величины, за которую должна быть выбрана текущая (PV) или будущая (FV) стоимость денег.

Финансовая аренда (лизинг) – хозяйственная операция физического или юридического лица, предусматривающая приобретение арендодателем по заказу арендатора основных средств с последующей их передачей в пользование арендатору на срок, не превышающий срока полной амортизации таких основных средств с обязательной последующей передачей права собственности на такие средства арендатору.

Эффективная ставка процента (*Effective Interest*) – ставка процента, который определяется делением суммы годового процента и дисконта (или разности годового процента и премии) на среднюю величину себестоимости обязательства и стоимости погашения.

3. Учет труда и его оплаты

Цель – сформировать комплексное понимание сущности заработной платы, особенностей ее начисления и отражения в первичных и сводных документах, на счетах бухгалтерского учета. Познание порядка расчета удержаний из заработной платы и начислений на фонд оплаты труда.

Основные вопросы:

- 3.1. Методологические основы учета труда и его оплаты.
- 3.2. Состав фонда оплаты труда.
- 3.3. Учет использования рабочего времени и выработки.
- 3.4. Учет начислений разных видов оплаты труда.
- 3.5. Учет удержаний из заработной платы и начислений на фонд оплаты труда.

Компетентности, формирующиеся по теме:

знания:

особенностей начисления заработной платы при разных формах и системах;

первичных и сводных документов для начисления заработной платы и удержаний из нее;

счетов бухгалтерского учета для отражения начисления заработной платы и удержаний из нее;

умения:

осуществлять начисление заработной платы;

осуществлять удержания из заработной платы;

составлять первичные и сводные документы по учету труда и его оплаты;

отражать на счетах бухгалтерского учета расчеты по оплате труда;

коммуникации:

способность представить расчет заработной платы и удержаний из нее;

способность определять информацию, представленную на счетах расчетов по оплате труда и в первичных документах;

автономность и ответственность:

ответственность за точность информации о задолженности по оплате труда работникам;

ответственность за правильность осуществления расчетов с персоналом.

Ключевые термины: оплата труда, заработная плата, фонд оплаты труда, сдельная форма оплаты труда, повременная форма оплаты труда, удержание, налог с доходов физических лиц, премия, социальное страхование, отпуск, больничный лист.

3.1. Методологические основы учета труда и его оплаты

Построение учета труда и его оплаты на предприятии зависит от многих факторов: структуры предприятия (наличие цехов, участков, структурных подразделений); численности работающих и их качественного состава (категории, профессии); режима работы предприятия (количество смен в рабочий день, продолжительность рабочей недели); применения форм и систем оплаты труда (сдельная, повременная, смешанная); сроков выплаты заработной платы, а также основных задач, которые должен обеспечить системный бухгалтерский учет расчетов по оплате труда.

Бухгалтерский учет труда и его оплаты строится на предприятии таким образом, чтобы обеспечить своевременное и правильное начисление

и выплату заработной платы работающим, достоверно отразить ее в себестоимости продукции (работ, услуг) в разрезе структурных подразделений и предприятия в целом, правильно сформировать фонд оплаты труда, произвести расчеты с бюджетом по налогам и сборам, единому социальному взносу (ЕСВ).

В учете труда и его оплаты отражаются такие показатели:

изменения в численности работников, в их составе по профессиям, квалификации и т. д.;

затраты рабочего времени – количество отработанных человеко-дней и часов;

фонда оплаты труда по видам выплат и категориям работников;

премии, поощрения и компенсационные выплаты;

расчеты с каждым работником в соответствии с действующей системой оплаты труда.

Показатели численности персонала и затрат рабочего времени являются объектами оперативного учета и статистического обобщения. Но благодаря тесной связи с учетом заработной платы эти показатели подвергаются обработке и обобщению вместе с бухгалтерскими показателями.

Согласно ст. 1 Закона Украины "Об оплате труда", **заработная плата** – это вознаграждение, исчисленное, как правило, в денежном выражении, которое по трудовому договору собственник или уполномоченный им орган выплачивает работнику за выполненную им работу [47].

Основа правового регулирования труда и его оплаты определена законодательными актами Украины, генеральным, отраслевыми (межотраслевыми) и территориальными соглашениями, а также коллективными и трудовыми договорами.

Законом о государственном бюджете устанавливается минимальная заработная плата (МЗП). Как государственная социальная гарантия, она является обязательной на всей территории Украины для предприятий, учреждений и организаций всех форм собственности и хозяйствования, физических лиц, использующих наемный труд. Размер заработной платы не может быть ниже установленного минимального размера. Исключение составляют случаи, когда работником не выполнены нормы выработки, изготовлена продукция, оказавшаяся браком, или по другим причинам, предусмотренным действующим законодательством, и произошедшие по вине работника.

МЗП устанавливается одновременно в месячном и почасовом размерах. Она не включает доплаты за работу в неблагоприятных условиях труда и повышенного риска для здоровья, за работу в ночное и сверхурочное время, разъездной характер работ, премии к праздничным и юбилейным датам.

Если начисленная заработная плата работника, который выполнил месячную норму труда, ниже законодательно установленного размера МЗП, работодатель осуществляет доплату до уровня МЗП, которая выплачивается ежемесячно одновременно с выплатой заработной платы.

Если размер заработной платы в связи с периодичностью выплаты ее составляющих ниже, чем размер минимальной заработной платы, производится доплата до уровня МЗП.

В случае заключения трудового договора о работе на условиях неполного рабочего времени, а также при невыполнении работником в полном объеме месячной (часовой) нормы труда МЗП выплачивается пропорционально выполненной норме труда.

Таким образом, если с 01.01.2018 г. МЗП равна 3 723 грн, то сумма начисленной зарплаты с учетом всех ее составляющих за полностью выполненную месячную норму труда должна составлять не менее 3 723 грн. Когда же работник работает в условиях неполного рабочего времени, например, 0,5 ставки, тогда минимально начисленная ему сумма зарплаты должна составлять, соответственно 1 861,50 грн (3 723 x 0,5).

Выплата зарплаты в размере менее 3 723 грн за выполненную месячную норму труда является несоблюдением минимальных государственных гарантий, за что грозит штраф в размере 10 МЗП (в 2018 году – 37 230 грн) за каждое лицо, в отношении которого совершено нарушение.

Также следует отметить, что МЗП в почасовом размере применяется на предприятиях, в учреждениях, организациях независимо от формы собственности и у физических лиц, использующих наемный труд, в случае применения почасовой оплаты труда.

Форма оплаты труда – тот или иной вид систем оплаты, сгруппированный по признакам основного показателя учета результатов труда при оценке выполненной работником работы с целью ее оплаты.

Система оплаты труда – это определенная взаимосвязь между показателями, характеризующими меру (норму) труда и меру его оплаты

в пределах и сверх норм труда, которые гарантируют получение работником заработной платы в соответствии с фактически достигнутыми результатами труда (относительно нормы), согласованной между работником и работодателем ценой его рабочей силы.

Для оплаты труда в основном применяются две формы – повременная и сдельная. Каждая из них имеет ряд систем (рис. 3.1)



Рис. 3.1. **Формы и системы оплаты труда**

Простая повременная система оплаты труда предполагает, что оплата труда производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ.

Повременно-премиальная система оплаты труда предусматривает не только оплату отработанного времени, но и выплату премии за качество работы.

Прямая сдельная система оплаты труда предусматривает оплату рабочих по числу единиц изготовленной ими продукции и выполненных работ исходя из твердых расценок, установленных с учетом необходимой квалификации рабочего.

Сдельно-премиальная система предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки, достижение определенных качественных показателей: сдачу работ с первого предъявления, отсутствие брака, экономию материалов, топлива, энергии и др.

Сдельно-прогрессивная система оплаты труда предусматривает повышение оплаты по шкале за выпуск продукции сверх установленной выработки.

Аккордная система оплаты труда применяется в промышленности на срочных работах, например, по ремонту, погрузке и выгрузке. За досрочное и качественное выполнение работ сверх аккордной оплаты выплачиваются премиальные надбавки.

Косвенно-сдельная система предусматривает оплату труда наладчиков, комплектовщиков, помощников мастеров и др. в процентах к заработку основных рабочих обслуживаемого участка.

Системы повременной и сдельной форм оплаты труда могут быть индивидуальными или коллективными, в зависимости от показателей, по которым рассчитывается заработная плата. При индивидуальной системе заработок работника зависит от результатов его личного труда, а при коллективной – от результатов общего коллективного труда бригады.

В промышленности многие рабочие находятся на сдельной оплате, которая в определенных условиях способствует повышению производительности труда.

Повременная оплата применяется в отношении тех рабочих, перевод которых на сдельную оплату не содействует росту производительности труда. При повременной форме исходят из оплаты труда по количеству учтенных рабочих дней и часов. Для повышения производительности и качества труда повременщики премируются за определенные показатели.

В то же время, Кодекс Законов о Труде (КЗоТ) и Закон "Об оплате труда", предусматривают тарифную и другие системы, которые формируются на оценках сложности выполняемых работ и квалификации работников.

Такие системы могут учитывать знания, квалификацию конкретного работника, индивидуальный вклад в развитие предприятия и в общие итоги работы, зависимость оплаты труда от индивидуальных результатов работы работника (процент от выручки, сумм заключенных договоров, контрактов и т. д.).

Следовательно, предприятие должно самостоятельно разработать систему оплаты труда и прописать ее в коллективном договоре или ином нормативном документе предприятия, согласованном с профсоюзом или представителями трудового коллектива.

Формы и системы оплаты труда на предприятии регулирует руководитель предприятия.

3.2. Состав фонда оплаты труда

Сумма расходов на оплату труда предусматривает расчет фонда оплаты труда.

Фонд оплаты труда (ФОТ) – основной экономический показатель по оплате труда, который широко используется в хозяйственной практике, статистической отчетности, для экономического анализа.

Он включает:

фонд основной заработной платы;

фонд дополнительной заработной платы персонала предприятия;

другие поощрительные и компенсационные выплаты, кроме тех, которые законодательно не относятся к ФОТ (например, пособие по временной нетрудоспособности, выходное пособие и т. д.).

Основная заработная плата – это вознаграждение за выполненную работу в соответствии с установленными нормами труда (нормы времени, выработки, обслуживания, должностные обязанности). Оно устанавливается в виде тарифных ставок (окладов) и сдельных расценок для работников и должностных окладов для служащих.

Дополнительная заработная плата – это вознаграждение за труд сверх установленных норм, за трудовые успехи и изобретательность и за особые условия труда. Она включает доплаты, надбавки, гарантийные и компенсационные выплаты, предусмотренные действующим законодательством; премии, связанные с выполнением производственных задач и функций.

Другие поощрительные и компенсационные выплаты – выплаты в форме вознаграждений по итогам работы за год, премии по специальным системам и положениям, выплаты в рамках грантов, компенсационные и другие денежные и материальные выплаты, не предусмотренные актами действующего законодательства или осуществляемые сверх установленных указанными актами норм.

Перечисленные выше три составляющие образуют на предприятии ФОТ, который включает фонд основной заработной платы, фонд дополнительной оплаты труда и прочие поощрительные и компенсационные выплаты.

В фонд основной заработной платы включаются:

заработная плата, начисленная за выполненную работу в соответствии с установленными нормами труда (нормы времени, выработки, обслуживания, должностные обязанности) по отпускным расценкам, тарифным ставкам (окладам) работников и должностным окладам, независимо от форм систем оплаты труда, принятых на предприятии;

суммы начислений от объема доходов (прибыли), полученных от реализации продукции (работ, услуг) в случаях, если они являются основной заработной платой;

суммы авторского гонорара работникам искусства, редакций газет и журналов, телеграфного агентства, издательств, радио, телевидения и других предприятий и оплата их труда, осуществляющаяся по ставкам авторского вознаграждения, начисленного на данном предприятии.

В фонд дополнительной заработной платы входит:

1) надбавки и доплаты к тарифным ставкам и должностным окладам в размерах, предусмотренных действующим законодательством:

квалифицированным работникам за высокое мастерство;

за классность водителям автомобилей, работникам локомотивных бригад;

бригадирам за руководство бригадами;

персональные надбавки;

за совместительство профессий (должностей), расширение зон обслуживания или увеличение объема выполненных работ;

доплаты к среднему заработку в случаях, предусмотренных законодательством;

за работу во вредных условиях, в выходные дни, являющиеся рабочими днями по графику, в ночное время;

2) премии работникам, руководителям, специалистам и другим служащим за производственные результаты, включая премии за экономию конкретных видов материальных ресурсов, в том числе за:

выполнение и перевыполнение производственных заданий;

экономии сырья, материалов, инструментов и других материальных ценностей;

3) вознаграждения за выслугу лет, стаж работы, предусмотренных действующим законодательством;

4) оплата труда работников, которые не находятся в штате предприятий, за выполнение работ согласно договору гражданско-правового характера (трудовым соглашениям, договорам подряда и т. д.);

5) оплата за работу в выходные и праздничные (нерабочие) дни, сверхурочное время по расценкам, установленным законодательными актами;

6) суммы выплат, связанных с индексацией заработной платы работников в пределах, предусмотренных действующим законодательством;

7) оплата за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных действующим законодательством;

8) оплата ежегодных и дополнительных отпусков в соответствии с законодательством, денежных компенсаций за неиспользованный отпуск;

9) оплата льготного времени подросткам;

10) оплата рабочего времени работников, которые привлекаются к выполнению государственных или общественных обязанностей, если эти обязанности выполняются в рабочее время в соответствии с законодательством;

11) оплата учебных отпусков;

12) оплата работникам-донорам дней обследований, сдачи крови и отдыха, предоставляющихся после каждого дня сдачи крови.

К другим поощрительным и компенсационным выплатам относятся:

оплата простоев не по вине работника;

суммы, выплачиваемые работникам, которые находятся в отпуске по инициативе администрации с частичным сохранением заработной платы;

надбавки и доплаты, не предусмотренные законодательством, и сверх размеров, установленных действующим законодательством;

вознаграждения по итогам работы за год;

вознаграждения за выслугу лет, стаж работы, не предусмотренных действующим законодательством;

вознаграждения за открытия, изобретения и рационализаторские предложения;

премии за содействие рационализации и изобретательству, за создание, освоение и внедрение новой техники, за ввод в действие в срок и досрочно производственных мощностей и объектов строительства, за своевременную поставку продукции на экспорт и др.;

премии, выплачиваемые в установленном порядке по специальным системам премирования (за создание, организацию производства и изготовление новых товаров народного потребления; сбор и сдачу отдельных видов отходов производства для вторичного их использования; своевременную сдачу, возврат и повторное использование тары; за сбор, сортировку, хранение и сдачу вторичного сырья; за сокращение времени простоя вагонов под погрузкой и разгрузкой; другие премии, выплачиваемые в соответствии со специальными решениями правительства);

одноразовые поощрения отдельных работников за выполнение особо важных производственных заданий, поощрения к юбилейным и памятным датам;

материальная помощь;

сумма предоставленных предприятием трудовых и социальных льгот работникам (оплата дополнительно предоставленных по решению трудового коллектива отпусков сверх, предусмотренных законодательством; одноразовая помощь работникам, выходящим на пенсию; оплата за обучение в учебных заведениях детей работников предприятия; стоимость путевок на лечение и отдых; удешевление стоимости питания работников; суммы прибыли, направленные на приобретение акций для работников трудового коллектива и другие выплаты, имеющие индивидуальный характер).

В состав ФОТ не входят следующие выплаты:

суммы выходного пособия, предусмотренные законодательством, и расходы на командировки в пределах норм;

пособие по временной нетрудоспособности, пособие по беременности и родам, единовременное пособие при рождении ребенка, по уходу за ребенком до установленного законодательством срока, денежные выплаты матерям (отцам), занятым уходом трех и более детей в возрасте до 18 лет;

суммы выплат ежегодной, ежемесячной компенсации семьям на детей, пострадавших вследствие Чернобыльской катастрофы или ставших инвалидами;

ежегодное пособие на оздоровление детей;

суммы, направленные на оплату содержания детей в детских учреждениях;

возмещение заработка и других расходов нанесенного увечья и иного повреждения здоровья работника;

стоимость выданной спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты или возмещения расходов работникам за приобретение ими спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты в случаях невыдачи их администрацией;

расходы на оплату обучения в высших и средних специальных учебных заведениях и учреждениях повышения квалификации, профессиональной подготовки и переподготовки работников, состоящих в списочном составе предприятия;

стипендии студентам и учащимся, направленным предприятием на обучение в высшие и средние специальные учебные заведения, выплачиваемые за счет средств предприятия;

суммы материальной помощи, предоставляемой предприятием на погребение;

доходы по акциям и другие доходы от участия работников в собственности предприятия (дивиденды, проценты, выплаты по паям), а также доходы от сдачи в аренду земли.

3.3. Учет использования рабочего времени и выработки

Учет использования рабочего времени, а также контроль за состоянием трудовой дисциплины на предприятиях осуществляется табельным учетом.

При приеме на работу каждому работнику присваивается табельный номер, а в трудовой книжке, которая хранится в отделе кадров, производится запись о его зачислении на основании приказа.

На каждого работника заводится личная карточка, в которой указываются необходимые анкетные данные о работающем и все изменения, происходящие в процессе его работы.

Учет использования рабочего времени ведется в таблице. Он применяется для учета рабочего времени всех категорий работающих, для контроля за соблюдением работающими установленного режима рабочего времени, для получения данных об отработанном времени, расчета заработной платы, а также для составления статистической отчетности по труду.

Табеля учета отработанного времени составляются в одном экземпляре уполномоченным на это лицом. После соответствующего оформления передаются в бухгалтерию.

Учет использования рабочего времени осуществляется в таблице методом сплошной регистрации явок и неявок на работу или путем регистрации только отклонений (неявок, опозданий и т. д.).

Задачами табельного учета является обеспечение:

контроля за явкой на работу и уходом с работы;

выявления причин опозданий или неявки на работу;

получения данных о фактически отработанном времени работниками, о составе рабочего времени;

составления отчетности о наличии работающих и их движении, о состоянии трудовой дисциплины.

В таблицу заносятся фамилии всех работающих и их табельные номера. Ведется табель отдельно по каждому цеху, отделу табельщиками или бригадирами, мастерами и др. В таблице отмечается количество отработанных часов каждым работником, неявки на работу. Обозначение неявок в таблице производится кодом (шифром) приведенным в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Коды для заполнения табеля учета отработанного времени

Код		Условные обозначения
буквенный	цифровой	
1	2	3
Р	01	Часы работы, предусмотренные коллективным договором
РС	02	Часы работы работников, которым установлен неполный рабочий день (неделя) в соответствии с законодательством
ВЧ	03	Вечерние часы работы
РН	04	Ночные часы работы
НУ	05	Сверхурочные часы работы
РВ	07	Часы работы в выходные или праздничные дни
ВД	07	Командировка
В	08	Основной ежегодный отпуск (ст. 6 Закона об отпусках)
Д	09	Ежегодный дополнительный отпуск (ст. 7, 8 Закона об отпусках)
Ч	10	Дополнительный отпуск, предусмотренный ст. 20, 21, 30 Закона № 796
ТВ	11	Творческий отпуск (ст. 16 Закона об отпусках)

1	2	3
Н	12	Дополнительный отпуск в связи с обучением (ст. 13, 14, 15, 151 Закона об отпусках)
НБ	13	Отпуск без сохранения заработной платы в связи с обучением (пп. 12, 13, 17 ст. 25 Закона об отпусках)
ДБ	14	Дополнительный отпуск без сохранения зарплаты в обязательном порядке (ст. 25 кроме пп. 3, 12, 13, 17 Закона об отпусках)
ДО	15	Дополнительный оплачиваемый отпуск работникам, имеющим детей (ст. 19 Закона об отпусках)
ВП	16	Отпуск по беременности и родам (ст. 17 Закона об отпусках) и отпуск по уходу за ребенком до достижения им 3-летнего возраста (ст. 18 Закона об отпусках)
ДД	17	Отпуск по уходу за ребенком до достижения им 6-летнего возраста (ст. 25 п. 3 Закона об отпусках)
НА	18	Отпуск без сохранения зарплаты по соглашению сторон (ст. 26 Закона об отпусках)
БЗ	19	Прочие отпуска без сохранения заработной платы (на период прекращения выполнения работ)
НД	20	Неявки в связи с переводом по инициативе работодателя на неполный рабочий день (неделю)
НП	21	Неявки в связи с временным переводом на работу на другое предприятие на основании договоров между субъектами хозяйствования
ИН	22	Прочее неотработанное время, предусмотренное законодательством (выполнение государственных и общественных обязанностей, военные сборы, допризывная подготовка, донорские, отгулы и т. д.)
П	23	Простой
ПР	24	Прогулы
С	25	Массовые невыходы на работу (забастовки)
ТН	26	Оплачиваемая временная нетрудоспособность
НН	27	Неоплачиваемая временная нетрудоспособность в случаях, предусмотренных законодательством (в связи с бытовой травмой и пр., подтвержденная справками лечебных учреждений)
НЗ	28	Неявки по невыясненным причинам
ИВ	29	Прочие виды неявок, предусмотренных коллективными договорами, соглашениями
І	30	Прочие причины неявок

В таблице отражаются отработанное сверхурочное время и время простоев. Учет времени сверхурочных работ осуществляется на основании списков лиц, работавших сверхурочно. Учет времени простоев осуществляется на основании листков учета простоев.

С целью упрощения табельный учет отдельными предприятиями осуществляется методом отклонений. В этом случае в табеле фиксируются ежедневно только неявки, опоздания, прогулы с обозначением причин (отпуск, командировки и др.), сверхурочные работы и т. д. После окончания месяца подсчитывается общий календарный фонд рабочего времени, времени неявок и прочих потерь. Из общего календарного фонда вычитают все потери и получают фактически отработанное время. В конце месяца данные табелей подсчитывают по каждому работнику, также в целом по цеху, отделу и предприятию. Табеля передаются в бухгалтерию. Данные табеля используются для начисления заработной платы, составления отчета по труду за отчетный месяц.

Перечень первичных документов, которые используются для оформления и начисления заработной платы работников предприятия, зависит прежде всего от выбранной формы и системы оплаты.

Так, при повременной форме основными документами являются штатное расписание и табель учета рабочего времени. **Штатное расписание** – это организационно-распорядительный документ, в нем приведены организационная структура, перечень должностей на предприятии с указанием количества работников, занимающих такие должности, и размеров должностных окладов. Данный документ предприятие разрабатывает самостоятельно с учетом своей структуры, положения об оплате, численности работников и т. д. Штатное расписание на предприятии вводится в действие ежегодно приказом руководителя.

Учет выработки необходим прежде всего для контроля за выполнением заданий по индивидуальной и групповой производительности живого труда и исчисления заработной платы рабочих-сдельщиков, труд которых оплачивается за количество и качество выполненных операций или произведенной продукции.

Учет выработки нужен также для выявления дефектной продукции и брака, для контроля за движением деталей и полуфабрикатов в производстве и подведения итогов экономического соревнования.

Информация о выработке, фиксируемая в первичных документах, должна содержать наименование выполненной работы (операции, детали, продукции), количество принятых годных и забракованных изделий, нормы времени, расценки, табельный номер исполнителя, вид оплаты.

В зависимости от типов производств, технологии в разных цехах и на участках, организации оплаты труда могут применяться разные системы

учета выработки. Система учета представляет собой сочетание способа получения первичной информации, порядка ее записей и применяемых форм первичных документов.

В этом смысле можно выделить следующие системы учета выработки:

пооперационная приемка выработки рабочих с применением индивидуальной оплаты труда;

учет выработки по конечной операции или конечной продукции;

инвентарная.

Система пооперационной приемки предусматривает приемку, подсчет и фиксирование информации о выработке каждого рабочего в первичных документах контролером отдела технического контроля (ОТК) или мастером после выполнения каждой операции. Наиболее распространенным первичным документом при этом является наряд на сдельную работу, который выписывается до начала работы и передается рабочему (бригадиру). После выполнения задания фиксируется фактическая выработка. Ежедневно наряды на выполненные работы сдаются в бухгалтерию для начисления заработной платы. Этот документ содержит следующие реквизиты: дату выдачи, номер наряда, фамилию и табельный номер рабочего, коды цеха, участка, вида оплаты, операции, детали, производственные затраты, количество выработки в натуральном выражении, норму времени, расценку.

Маршрутная форма широко применяется в основных цехах машиностроительных заводов с серийным типом производства. Эта форма учета обеспечивает контроль за выработкой и движением деталей, а также сокращает количество выписываемых документов. Маршрутный лист выписывается производственным отделом на каждую партию однородных деталей и сопровождает эту партию от одной операции к другой. В маршрутном листе проставляют шифр и количество деталей в партии, операции обработки (маршрут) и передают на производственные участки. По мере выполнения операций контролер ОТК записывает в маршрутном листе количество принятых деталей и брака, фамилию и табельный номер исполнителя. После обработки всей партии деталей на всех операциях маршрутный лист, подписанный мастером ОТК, передается в бухгалтерию для начисления заработной платы.

Система учета выработки по конечной операции или конечной продукции предусматривает расчет заработка бригады рабочих (групп),

исходя непосредственно из количества готовых изделий, узлов, деталей, подсчитанных ОТК после прохождения последней операции, сдачи на склад или передачи в другой цех (участок). Наиболее распространена бригадная организация труда и учет выработки по конечной операции и конечной продукции на предприятиях с массовым производством продукции. Эта система применяется при бригадной форме организации труда, так как предусматривает закрепление за группой работников единого задания, коллективную ответственность и оплату результатов труда. Первичными документами о выработке являются рапорта или ведомости выработки бригадой. В них указывают фамилии, табельный номер рабочего, разряд и количество отработанного времени. При распределении бригадного заработка учитывают и коэффициент трудового участия (КТУ) каждого члена бригады.

Учет выработки и оплаты ее по конечной операции (продукции) обусловлены соответствующей организацией производства и труда. Эта система способствует повышению ответственности и материальной заинтересованности каждого участника бригады в конечных результатах работы. Обеспечивается также совмещение профессий и выполняемых функций, интенсифицируется труд. При этом система документирования способствует усилению контроля за выработкой и заработной платой.

При отсутствии коллективной оплаты и объединения рабочих в бригады в массовых и крупносерийных производствах с поточной организацией труда применяется **инвентарная система учета выработки**. Суть ее состоит в том, что для определения выработки каждого рабочего за смену или расчетный период проводят пооперационную инвентаризацию. Остатки необработанных деталей, изделий нередко сдаются на межоперационный склад, а при отсутствии таких помещений остаются на рабочих местах. Выработка каждого рабочего определяется как остаток деталей по каждой операции на начало смены (расчетного периода) плюс поступление деталей на обработку, минус остаток необработанных деталей на конец смены. Выявленное количество обработанных деталей записывается в сменный рапорт о выработке и сдается для обработки в бухгалтерию.

Что касается дополнительной заработной платы, то ее начисление также производится на основании документов, в качестве таковых могут быть приказ (распоряжение) о премировании, об установлении доплаты, о предоставлении отпуска и т. д.

Для учета расходов на оплату труда по отклонениям от норм, рассчитываются соответствующие доплаты. При этом первичными документами будут являться лист на доплату (при осуществлении предусмотренных на предприятии доплат к действующим нормам и расценкам); наряд на сдельную работу с отличительным знаком (при осуществлении оплаты дополнительных операций, не предусмотренных установленным технологическим процессом).

В этих документах указывают причины доплат и дополнительных работ, а также фамилии лиц, ответственных за их выполнение.

3.4. Учет начислений разных видов оплаты труда

Начисление заработной платы

Начисление заработной платы работникам осуществляется на основании соответствующих первичных документов.

Для начисления основной заработной платы работникам с почасовой оплатой труда необходимо иметь сведения о должностных окладах, предусмотренных штатным расписанием, о присвоенных разрядах на основании приказов по предприятию, а также данные табельного учета отработанного ими времени в отчетном месяце.

Пример 1. Работник отдела технического контроля Соколов А. Ю. в текущем месяце отработал 22 рабочих дня или 176 часов. Ему установлена часовая тарифная ставка в размере 26,15 грн.

Сумма начисленной заработной платы в данном случае составит:
 $176 \times 26,15 = 4\,602,40$ грн.

Для начисления основной заработной платы работникам, которым установлена сдельная оплата труда, необходимо иметь итог об их выработке по расценкам за выполненные работы.

Пример 2. Токарь Сидоренко В. М. в текущем месяце изготовил 220 деталей. Расценка за одну изготовленную деталь составляет 34 грн.

Сумма начисленной заработной платы в данном случае составит:
 $220 \times 34 = 7\,480$ грн.

Заработную плату рабочим по тарифам рассчитывают путем умножения часовой тарифной ставки на количество отработанных часов (в 2017 году размер минимальной часовой оплаты установлен 19,34 грн).

Пример 3. Слесарь Федорук В. А. имеет 4 разряд, часовая тарифная ставка этого разряда составляет 36 грн, отработано им 152 часа.

Сумма начисленной заработной платы составит за месяц: $152 \times 36 = 5\,472$ грн.

При начислении заработной платы специалистам необходимо при полном рабочем месяце проставить установленный оклад, а при неполном рабочем месяце – оклад разделить на количество рабочих дней в данном месяце, и полученный дневной заработок умножить на количество отработанных дней в месяце.

На следующем примере рассмотрен порядок начисления заработной платы сотрудникам предприятия.

Пример 4. В январе месяце инженер Петренко В. И. отработал все рабочие дни, предусмотренные графиком, то есть 20 дней. Бухгалтер Сафронова Т. П. отработала 17 дней, а три дня была на больничном листе. Штатным расписанием установлены оклады Петрову – 5 500 грн, Сафроновой – 4 200 грн.

Сумма начисленной заработной платы Петренко В. И. составит 5 500 грн за полный отработанный месяц. Для определения месячного заработка Сафроновой Т. П. предварительно определим ее однодневный заработок: $4\,200 / 20 = 210$ грн. Теперь определяем ее заработок за отработанное время: $17 \times 210 = 3\,570$ грн.

Распределение заработка при бригадной сдельной системе оплаты труда производится пропорционально коэффициентам-часам. Сначала определяется заработок по тарифу путем умножения тарифных ставок соответственно разряду на количество часов, отработанных каждым работником бригады. Потом определяют коэффициент приработка путем деления сдельного месячного заработка всей бригады на общий заработок по тарифу. Для определения сдельного заработка каждого участника бригады необходимо заработок по тарифу каждого участника бригады умножить на коэффициент приработка.

Пример 5. Сдельный заработок бригады, состоящей из пяти человек, за отчетный месяц составляет 40 000 грн. В отчетном месяце было 20 рабочих дней или 160 часов. Информация о составе бригады и отработанном времени представлена в табл. 3.2.

Вначале необходимо определить заработок по тарифу за отработанное время (грн):

Иванов С. А.: $136 \times 36 = 4\,896$ грн;

Федоренко Н. П.: $160 \times 40 = 6\,400$ грн;

Рыбников И. П.: $160 \times 46 = 7\,360$ грн;
 Сидорчук Н. С.: $144 \times 40 = 5\,760$ грн;
 Чередниченко И. В.: $120 \times 30 = 3\,600$ грн.

Таблица 3.2

Состав бригады предприятия

Фамилия, имя, отчество	Разряд	Отработано		Тарифная ставка в час
		дней	часов	
Иванов С. А.	4	17	136	36
Федоренко Н. П.	5	20	160	40
Рыбников И. П.	6	20	160	46
Сидорчук Н. С.	5	18	144	40
Чередниченко И. В.	3	15	120	30

Итого начислено по тарифам: $4\,896 + 6\,400 + 7\,360 + 5\,760 + 3\,600 = 28\,016$ грн.

После этого определяем коэффициент приработка, путем деления сдельного заработка на общий заработок по тарифам: $40\,000 / 28\,016,00 = 1,427756$.

Далее определяем сдельный заработок каждого участника бригады, умножая заработок по тарифу на коэффициент приработка:

Иванов С. А.: $4\,896 \times 1,427756 = 6\,990,29$ грн;

Федоренко Н. П.: $6\,400 \times 1,427756 = 9\,137,64$ грн;

Рыбников И. П.: $7\,360 \times 1,427756 = 10\,508,28$ грн;

Сидорчук Н. С.: $5\,760 \times 1,427756 = 8\,223,87$ грн;

Чередниченко И. В.: $3\,600 \times 1,427756 = 5\,139,92$ грн.

Итого: $6\,990,29 + 9\,137,64 + 10\,508,28 + 8\,223,87 + 5\,139,92 = 40\,000$ грн.

Кроме основной заработной платы, работникам могут начисляться различные виды доплат. Доплата за работу в ночное время работникам разных отраслей устанавливается не ниже 20 % тарифной ставки за каждый час работы. Ночное время работы считается с 22 часов до 6 часов утра.

За сверхурочное время оплата производится в двойном размере тарифной ставки. Сверхурочные работы каждого работника не должны превышать 4 часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год.

Оплата за работу в выходные и праздничные дни производится в двойном размере. При этом работающим на окладе удваивается дневной заработок, а по тарифным ставкам и расценкам – удваиваются часовые тарифные ставки. Если работающий отработал праздничный день по его скользящему графику, то ему оплачивается 100 % его дневного заработка и производится еще доплата в размере 100 % за работу в праздничный день. Праздничными и нерабочими днями являются:

1 января – Новый год;

7 января – Рождество Христово;

8 марта – Международный женский день;

1 мая – Праздник труда;

9 мая – День победы над нацизмом во Второй мировой войне (День победы);

28 июня – День Конституции Украины;

24 августа – День независимости Украины;

14 октября – День защитника Украины;

25 декабря – Рождество Христово (католическое);

один день (воскресенье) – Пасха;

один день (воскресенье) – Троица.

В случае если праздничный или нерабочий день совпадает с выходным, выходной день переносится на следующий день после праздничного или нерабочего.

Оплата труда при изготовлении продукции, оказавшейся браком не по вине работника производят по сниженным расценкам. При этом месячная заработная плата работника в таком случае не может быть ниже 2/3 тарифной ставки установленного ему разряда (оклада).

Брак изделий, произошедший вследствие скрытого дефекта в обрабатываемом материале, а также брак не по вине работника, обнаруженный после приемки изделия органом технического контроля, оплачивают наравне с годными изделиями.

Что касается брака по вине работника, то его оплату осуществляют в зависимости от того, является такой брак полным или частичным. Полный брак по вине работника оплате не подлежит.

Нормы оплаты труда в случае простоя регулирует ст. 113 КЗоТ [16].

Так, время простоя не по вине работника оплачивают из расчета не ниже 2/3 тарифной ставки установленного работнику разряда (оклада). При этом работник должен предупредить о начале простоя (кроме

простоя структурного подразделения или всего предприятия) руководителя предприятия либо бригадира, мастера, других должностных лиц.

Время простоя, когда возникла производственная ситуация, опасная для жизни или здоровья работника либо для людей, которые его окружают, и окружающей природной среды не по его вине, за ним сохраняется средний заработок. Время простоя по вине работника не оплачивают.

Учет заработной платы в системе счетов – это синтетический учет начисления и распределения заработной платы, удержания и определения суммы на руки работающим и отнесения начисленной суммы оплаты труда на соответствующие счета затрат по статьям и объектам калькулирования. Синтетический учет расчетов по заработной плате ведется на субсчетах счета 66 "Расчеты по выплатам работникам":

661 "Расчеты по заработной плате";

662 "Расчеты с депонентами";

663 "Расчеты по другим выплатам".

По кредиту субсчета 661 "Расчеты по заработной плате" отражаются начисленная работникам предприятия основная и дополнительная заработная плата, премии и т. п., а по дебету – выплата заработной платы, премий, депонированная заработная плата, а также суммы удержанных налогов, сборов в фонды социального страхования, платежей по исполнительным листам, за брак продукции, стоимость полученных товарно-материальных ценностей в счет заработной платы. Кредитовое сальдо показывает на задолженность предприятия перед своими работниками по невыплаченной заработной плате. Как правило, кредитовое сальдо субсчета 661 "Расчеты по заработной плате" соответствует общему итогу суммы "на руки".

По кредиту субсчета 662 "Расчеты с депонентами" отражаются суммы неполученной заработной платы работниками предприятия по какой-либо причине в установленные сроки, а по дебету – выплаченная депонированная заработная плата. Кредитовое сальдо отражает сумму неполученной заработной платы работниками предприятия за прошедшие периоды времени.

По кредиту субсчета 663 "Расчеты по прочим выплатам" отражаются начисленная работникам предприятия оплата за неотработанное время, например, оплата пособия по нетрудоспособности, а по дебету – выплата таких видов оплаты, а также удержания.

При начислении заработной платы работникам предприятия по дебету всегда отражаются счета затрат предприятия, в зависимости от подразделения предприятия, работникам которого осуществляется это начисление и виды выполняемых работ.

При отражении в учете хозяйственных операций по начислению заработной платы составляется корреспонденция счетов (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Хозяйственные операции по учету начисления заработной платы работникам предприятия

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Начислена заработная плата работникам основных и вспомогательных производств предприятия	23	661	Расчетно-платежная ведомость работника, расчетно-платежная ведомость сводная
Начислена заработная плата обслуживающему персоналу цеха и прочему общепроизводственному персоналу	91	661	
Начислена заработная плата административному персоналу предприятия	92	661	
Начислена заработная плата работникам, занятым сбытом (реализацией) продукции	93	661	
Начислена заработная плата сотрудникам предприятия, работающим на объектах социально-культурного назначения, находящихся на балансе предприятия	94	661	
Начислена заработная плата работникам предприятия, осуществляющим капитальное строительство	151	661	
Начислена заработная плата работникам предприятия, осуществляющим монтаж необоротных активов	152, 153, 154	661	
Начислена заработная плата работникам предприятия, осуществляющим погрузку-разгрузку производственных запасов	20	661	
Начислена заработная плата работникам предприятия, осуществляющим демонтаж необоротных активов	976	661	

Начисление оплаты за дни временной нетрудоспособности

Оплата дней временной нетрудоспособности застрахованному лицу производится по основному месту работы в форме материального обеспечения, которое полностью или частично компенсирует потерю заработной платы за рабочие дни (часы) согласно графику работы, которые приходятся на дни временной нетрудоспособности.

Основанием для оплаты дней временной нетрудоспособности является выданный в установленном порядке больничный лист.

Дни болезни оплачиваются как за счет средств Фонда социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности (ФВПТ), так и за счет средств работодателя (первые 5 дней болезни работника).

Независимо от того, кто оплачивает больничные (работодатель или ФВПТ), порядок расчета среднего заработка одинаков.

Расчет средней заработной платы для оплаты пособия по временной нетрудоспособности регламентируется Порядком расчета средней заработной платы (дохода, денежного обеспечения) для расчета выплат по общеобязательному государственному социальному страхованию от 26.09.01 № 1266 в редакции от 26.07.15 № 439 [38].

Пособие по временной нетрудоспособности предоставляется застрахованному лицу при наступлении у него одного из следующих страховых случаев:

- 1) временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы, не связанной с несчастным случаем на производстве;
- 2) необходимости в уходе за больным ребенком;
- 3) необходимости в уходе за больным членом семьи;
- 4) необходимости в уходе за ребенком до трех лет или ребенком-инвалидом в возрасте до 18 лет в случае болезни матери или другого лица, ухаживающего за этим ребенком;
- 5) карантина, наложенного органами санитарно-эпидемиологической службы;
- 6) временного перевода застрахованного лица в соответствии с медицинским заключением на более легкую, нижеоплачиваемую работу;
- 7) протезирования с помещением в стационар протезно-ортопедического предприятия;
- 8) пребывания в реабилитационных отделениях санаторно-курортного заведения после перенесенных заболеваний и травм.

Для расчета суммы пособия используют показатель средней заработной платы. Для этого необходимо определить расчетный период для исчисления размера средней заработной платы за календарный день: в общем случае он составляет 12 календарных месяцев пребывания в трудовых отношениях (с первого по первое число), предшествующих месяцу наступления страхового случая.

Далее необходимо рассчитать количество календарных дней занятости в расчетном периоде без учета неотработанных календарных дней по уважительным причинам, для чего из общего количества дней в расчетном периоде вычесть неотработанные по уважительным причинам календарные дни.

После этого необходимо просуммировать заработок за расчетный период. При этом учитываются следующие особенности: заработок для расчета средней заработной платы определяется на основании сведений, включаемых в Отчет по ЕСВ за месяцы расчетного периода.

Расчет средней заработной платы в соответствии с п. 3 Порядка № 1266 [38] определяется путем деления начисленной за расчетный период (12 календарных месяцев) заработной платы (дохода, денежного обеспечения), на которую начислен ЕСВ, на количество календарных дней занятости в расчетном периоде без учета календарных дней, не отработанных по уважительным причинам. При этом суммарная заработная плата, с которой рассчитываются выплаты, по месяцам расчетного периода по основному месту работы и по месту (местам) работы по совместительству не может превышать размера максимальной величины базы начисления единого взноса.

Для определения максимального размера среднедневной заработной платы необходимо разделить максимальную величину базы начисления ЕСВ, установленную в последнем месяце расчетного периода на среднемесячное количество календарных дней (30,44). Если среднедневная зарплата выше, ее ограничивают максимальным размером среднедневной заработной платы.

Чтобы определить размер дневной оплаты, необходимо умножить размер средней заработной платы на процент оплаты больничного в зависимости от страхового стажа:

50 % средней заработной платы – лицу, которое имеет страховой стаж до трех лет;

60 % средней заработной платы – лицу, которое имеет страховой стаж от трех до пяти лет;

70 % средней заработной платы – лицу, которое имеет страховой стаж от пяти до восьми лет;

100 % средней заработной платы – лицу, которое имеет страховой стаж свыше восьми лет.

Сумма страховых выплат застрахованному лицу и оплаты первых пяти дней временной нетрудоспособности за счет средств работодателя исчисляется путем умножения суммы дневной выплаты, размер которой устанавливается в процентах среднедневной заработной платы (дохода, денежного обеспечения) в зависимости от страхового стажа, если его наличие предусмотрено законодательством, на количество календарных дней, подлежащих оплате.

Сумма пособия по временной нетрудоспособности (включая уход за больным ребенком или больным членом семьи) в расчете на месяц не должна превышать размера максимальной величины базы начисления единого взноса.

Пример 6. Для начисления оплаты по листку нетрудоспособности, предоставленному инженером предприятия Петровым Г. М., имеется следующая информация: период временной нетрудоспособности с 24 марта (пятница) по 30 марта (четверг) включительно, страховой стаж Петрова Г. М. 15 лет 11 мес. Количество календарных дней, за вычетом неотработанных дней по уважительным причинам составило 352 дня.

Общая сумма начисленной заработной платы за период с марта предыдущего года по февраль текущего года составил 52 990 грн (информация из ф. Д4 гр. 17).

Среднедневная заработная плата при этом составит: $52\,990 / 352 = 150,54$ грн. Процент страхового стажа данного сотрудника предприятия составляет 100 %. Сумма оплаты за период временной нетрудоспособности составляет: $150,54 \times 1 \times 7 = 1\,053,78$ грн, причем 752,7 грн оплачиваются за счет средств предприятия, а 301,08 грн – за счет средств Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности.

Для отражения в учете расчетов с работниками предприятия по оплате периода временной нетрудоспособности используется субсчет 663 "Расчеты

по прочим выплатам", по кредиту которого отражается начисление оплаты по нетрудоспособности, а по дебету – выплата оплаты, а также удержания из нее.

При начислении суммы оплаты за период временной нетрудоспособности (первых 5 дней) предприятие увеличивает прочие операционные расходы (субсчет 949 "Прочие расходы операционной деятельности"). Для отражения в учете оплаты периода временной нетрудоспособности за счет средств Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности предназначен субсчет 378 "Расчеты с государственными целевыми фондами".

Начисление пособия по временной нетрудоспособности за счет средств предприятия отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 949 "Прочие расходы операционной деятельности"

Кредит сч. 663 "Расчеты по прочим выплатам".

Начисление пособия по временной нетрудоспособности за счет средств Фонда социального страхования по временной потере трудоспособности отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 378 "Расчеты с государственными целевыми фондами"

Кредит сч. 663 "Расчеты по прочим выплатам".

Начисление оплаты за время отпусков

Расчет средней заработной платы для оплаты времени ежегодного отпуска, дополнительных отпусков в связи с обучением, творческого отпуска, дополнительного отпуска работникам, которые имеют детей, или для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска производится исходя из выплат за последние 12 календарных месяцев работы, которые предшествуют месяцу предоставления отпуска или выплаты компенсации за неиспользованные отпуска.

Расчет сумм отпускных при предоставлении работникам ежегодного отпуска или при выплате им компенсации за неиспользованный отпуск осуществляется в соответствии с Постановлением "Об утверждении Порядка расчета средней заработной платы" № 100 в редакции от 29.07.15 [44].

Начисление выплат за время отпуска или компенсации за неиспользованный отпуск осуществляется исходя из размера среднедневной заработной платы путем деления суммарного заработка за последние

перед началом отпуска 12 месяцев или за меньший фактически отработанный период (с первого числа месяца после оформления на работу до первого числа месяца, в котором предоставляется отпуск или выплачивается компенсация за неиспользованный отпуск) на соответствующее количество календарных дней года или меньшего отработанного периода. Полученный результат умножается на количество календарных дней отпуска (формула 3.1).

$$O = Д \times ЗП / (К - П - Н), \quad (3.1)$$

где O – сумма отпускных;

$Д$ – количество календарных дней отпуска;

$ЗП$ – сумма заработной платы и других выплат, которые включаются в расчет средней заработной платы и начисленные в расчетном периоде;

$К$ – общее количество календарных дней в расчетном периоде (за 12 месяцев – 365 (в високосном году – 366) календарных дней или за другой меньший период);

$П$ – количество праздничных и нерабочих дней согласно ст. 73 КЗоТ, приходящихся на расчетный период;

$Н$ – время, в течение которого работник в соответствии с действующим законодательством или по другим уважительным причинам не работал и за ним не сохранялся заработок или сохранялся частично, в расчетном периоде.

Следовательно, для правильного расчета суммы отпускных необходимо правильно определить:

количество календарных дней в расчетном периоде;

выплаты, которые включаются в расчет средней заработной платы.

Что касается перечня праздничных и нерабочих дней, он предусмотрен ст. 73 КЗоТ [16]. Праздничные и нерабочие дни, которые приходятся на период отпуска, в расчет продолжительности отпуска не включаются и не оплачиваются.

В случае, если на тот период, в котором предоставляется отпуск, приходятся праздничные и нерабочие дни, продолжительность отпуска увеличивается на количество таких дней.

Выплаты, которые включаются в средний заработок для расчета средней зарплаты:

1) основная заработная плата;

2) доплаты и надбавки:

за сверхурочную работу и работу в ночное время;

за совмещение профессий и должностей;

за расширение зон обслуживания или за выполнение повышенных объемов работ работниками-почасовиками;

за высокие достижения в труде (высокое профессиональное мастерство), за интенсивность труда, руководство бригадой, выслугу лет и др.;

3) производственные премии и премии за экономию конкретных видов топлива, электроэнергии и тепловой энергии (пропорционально части, соответствующей количеству месяцев в расчетном периоде);

4) вознаграждение по итогам годовой работы (путем добавления к заработку каждый месяц расчетного периода $1/12$ вознаграждения, начисленного в текущем году за предыдущий календарный год) и т. п.

Перечень выплат, не включаемых в расчет приведен в п 4. Постановления № 100 [44].

При расчете средней заработной платы для оплаты отпусков не учитываются:

1) выплаты за выполнение отдельных поручений (одноразового характера), которые не входят в обязанности работника (за исключением доплат за совмещение профессий и должностей, расширение зон обслуживания или выполнение дополнительных объемов работ и выполнение обязанностей временно отсутствующих работников, а также разницы в должностных окладах, которые выплачиваются работникам, исполняющим обязанности временно отсутствующего руководителя предприятия или его структурного подразделения и не являются штатными заместителями);

2) одноразовые выплаты (компенсация за неиспользованный отпуск, материальная помощь, помощь работникам, которые выходят на пенсию, выходное пособие и т. п.);

3) компенсационные выплаты за время командировки и перевод (суточные, оплата за проезд, расходы на наем жилья, подъемные, надбавки, которые выплачиваются вместо суточных);

4) премии за изобретения и рационализаторские предложения, за содействие внедрению изобретений и рационализаторских предложений, за внедрение новой техники и технологии и т. п.;

5) денежное и вещевое вознаграждения за призовые места на соревнованиях, смотрах, конкурсах и т. п.;

6) пенсии, государственная помощь, социальные и компенсационные выплаты;

7) литературный гонорар штатным работникам газет и журналов, который выплачивается по авторскому договору;

8) стоимость бесплатно выданной спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты, мыла, смывных и обезвреживающих средств, молока и лечебно-профилактического питания;

9) дотации на обеды, проезд, стоимость оплаченных предприятием путевок в санатории и дома отдыха;

10) выплаты, связанные с юбилейными датами, днем рождения, за многолетнюю и безупречную трудовую деятельность, активную общественную работу и т. п.;

11) стоимость бесплатно предоставленных некоторым категориям работников коммунальных услуг, жилья, топлива и сумма средств на них возмещение;

12) заработная плата на работе по совместительству (за исключением работников, для которых включение ее в средний заработок предусмотрено действующим законодательством);

13) суммы возмещения вреда, причиненного работнику увечьем или другим повреждением здоровья;

14) доходы (дивиденды, проценты), начисленные по акциям трудового коллектива и вкладами членов трудового коллектива в имущество предприятия;

15) компенсация работникам потери части заработной платы в связи с нарушением сроков ее выплаты.

Работнику, который проработал на предприятии, в учреждении, организации меньше года, средняя заработная плата рассчитывается исходя из выплат за фактическое время работы, то есть с первого числа месяца после оформления на работу по первое число месяца, в котором предоставляется отпуск или выплачивается компенсация за неиспользованный отпуск.

Пример 7. Кассир Сидорова Д. Е. была в отпуске (с 2 по 26 марта включительно). Ее оклад составляет 4 250 грн.

Для начисления отпускных имеется следующая информация за двенадцать месяцев работы до периода отпуска: основная заработная плата 41 500 грн, материальная помощь согласно коллективного договора 4 250 грн, отпускные – 5 860 грн, премия по итогам работы за прошлый год, начисленная в январе текущего года – 3 250 грн.

В данном примере количество дней отпуска – 24, поскольку в этот период попадает один праздничный день – 8 марта. Сумма заработка, включаемого в расчет средневзвешенной заработной платы составляет: $41\,500 + 4\,250 + 5\,860 + 3\,250 = 54\,860$ грн.

Средневзвешенная зарплата: $54\,860 / (365 - 11) = 154,97$ грн.

Сумма оплаты за время отпуска, исходя из формулы 3.1 составляет:

$O = 154,97 \times 24 = 3719,28$ грн.

Для учета расчетов с сотрудниками предприятия в дни отпуска применяется субсчет 661 "Расчеты по заработной плате".

В соответствии с п. 7 П(С)БУ 26 "Выплаты работникам", выплаты за неотработанное время, подлежащие накоплению, признаются обязательством путем создания обеспечения в отчетном периоде [21].

В течение года предприятия создают обеспечения выплат за время отпусков, которые нужны для целей бухгалтерского учета, а именно: для планомерного формирования себестоимости продукции (работ, услуг). Эта норма регулируется П(С)БУ 11 и П(С)БУ 26 [28, 21]. Ежемесячно рассчитанная сумма резерва включается в бухгалтерском учете в состав расходов отчетного периода.

Для учета созданного резерва используется субсчет 471 "Обеспечение выплат отпусков".

Таким образом, при создании резерва выплат отпусков составляется бухгалтерская проводка:

Дебет сч. 23 "Производство", 91 "Общепроизводственные расходы", 92 "Административные расходы", 93 "Расходы на сбыт", 94 "Прочие операционные расходы"

Кредит сч. 471 "Обеспечение выплат отпусков".

При начислении суммы оплаты отпуска за счет ранее созданного резерва составляется бухгалтерская проводка:

Дебет сч. 471 "Обеспечение выплат отпусков"

Кредит сч. 661 "Расчеты по заработной плате".

Начисление оплаты за время служебных командировок

Согласно п. 2 Постановления "Об утверждении Порядка расчета средней заработной платы" № 100 в редакции от 29.07.2015 г. во всех других случаях сохранения средней заработной платы (кроме оплаты времени пребывания в отпуске и выплаты компенсации за неиспользованный отпуск) среднемесячная заработная плата рассчитывается исходя из выплат за последние два календарных месяца работы, предшествующие событию, с которым связана выплата [44].

Для расчета оплаты за время служебной командировки среднемесячная заработная плата определяется исходя из выплат за последние два календарных месяца работы, которые ей предшествуют. Работникам, которые проработали на предприятии, в учреждении, организации меньше двух календарных месяцев, средняя заработная плата рассчитывается исходя из выплат за фактически отработанное время.

При расчете средней заработной платы для расчета оплаты за время служебных командировок учитываются выплаты только за фактически отработанные дни. То есть кроме выплат, которые не учитываются при расчете оплаты отпусков, также не учитываются выплаты за время выполнения государственных и общественных обязанностей, ежегодного и дополнительного отпусков, командировки и помощь в связи с временной нетрудоспособностью.

Начисление выплат, которые рассчитываются по средней заработной плате за последние два месяца работы, осуществляется таким образом:

- 1) рассчитывают среднедневную (часовую) заработную плату делением заработной платы за фактически отработанные в течение двух месяцев рабочие дни на число отработанных рабочих дней (часов);
- 2) рассчитывают размер выплаты путем умножения среднедневного (часового) заработка на число рабочих дней (часов).

Пример 8. Работник отдела маркетинга Фролова В. М. находилась в командировке в течении трех рабочих дней. За предыдущие два месяца работы ей была начислена заработная плата в сумме 9 372 грн. За этот период она отработала 43 рабочих дня.

Среднедневная заработная плата при этом составляет: $9\,372 / 43 = 217,95$ грн. Сумма оплаты за время командировки составляет: $217,95 \times 3 = 653,85$ грн.

Отражение в учете начисления и выплаты сумм оплаты за время командировки аналогично начислению и выплате заработной платы.

3.5. Учет удержаний из заработной платы и начислений на фонд оплаты труда

Действующие удержания и отчисления из заработной платы можно объединить в две группы: обязательные, которые действуют для всех или для подавляющего большинства работников, и индивидуальные, то есть применяемые для отдельных работников и в отдельные периоды.

К обязательным удержаниям относят: налог с доходов физических лиц, военный сбор.

К индивидуальным удержаниям относят: погашение задолженности по ранее выданным авансам, возвращение сумм, излишне выплаченных в результате неверно проведенных расчетов, возмещение материального ущерба, причиненного предприятию работником, суммы по исполнительным листам, удержание за брак, взыскание штрафов и т. п.

Согласно ст. 128 КЗоТ Украины, общая сумма удержаний из заработной платы не должна превышать 20 % (а в отдельных случаях, предусмотренных законодательством, – 50 %) суммы заработка, который остается после удержания налога с доходов физических лиц, военного сбора [16]. Эти ограничения не распространяются на удержания из заработной платы при отбытии наказания в виде исправительных работ, а также при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей. В этих случаях размер удержаний из заработной платы не может превышать 70 %.

Налог с доходов физических лиц (НДФЛ) удерживается из заработной платы работников согласно НКУ.

Объектом налогообложения доходов граждан, имеющих постоянное место проживания в Украине, является совокупный налогооблагаемый доход за календарный месяц (год), полученный из всех источников как на территории Украины, так и за ее пределами. Объектом налогообложения граждан, не имеющих постоянного места проживания в Украине, является доход, полученный из источников в Украине. В табл. 3.4 представлены ставки НДФЛ.

Базой налогообложения НДФЛ является совокупный налогооблагаемый доход – любой доход, подлежащий налогообложению, начисленный (выплаченный, предоставленный) в пользу налогоплательщика в течение отчетного налогового периода.

Таблица 3.4

**Ставки налога на доходы физических лиц на некоторые
виды доходов**

Виды дохода	Ставки налога
Доходы, полученные, в том числе, но не исключительно в форме зарплаты, других выплат и вознаграждений, которые выплачиваются (предоставляются) плательщику в связи с трудовыми отношениями и по гражданско-правовым договорам	18 %
Суммы излишне израсходованных средств, полученные на командировку или под отчет и не возвращенные в установленный срок	18 %
Доходы, полученные от предоставления имущества в лизинг, аренду или субаренду (срочное владение и/или пользование)	18 %
Денежные средства или стоимость имущества (услуг), которые предоставляются работодателем в качестве пособия на погребение налогоплательщика, в сумме превышения над значением двойного размера прожиточного минимума для трудоспособного лица, умноженной на 1,4 и округленной к ближайшим 10 грн	18 %
Роялти, пассивные доходы (в. т. ч. дивиденды)	18 %
Доходы в пользу нерезидентов с источником их происхождения в Украине	18 %
Иностранские доходы	18 %
Дивиденды по акциям и корпоративным правам, начисленные резидентами – плательщиками налога на прибыль	5 %

При определении совокупного налогооблагаемого дохода учитывают доходы, полученные как в денежной, так и в натуральной форме. При этом доходы, полученные в натуральной форме, зачисляются в совокупный налогооблагаемый доход за календарный год по свободным розничным ценам, кроме доходов, полученных от сельскохозяйственных предприятий, которые определяются по ценам продажи государству.

Согласно ст. 164.6 НКУ, при начислении доходов в форме заработной платы база налогообложения определяется как начисленная заработная плата, уменьшенная на сумму единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование, страховых взносов в Накопительный фонд, а в случаях, предусмотренных законодательством, – обязательных страховых взносов в негосударственный пенсионный фонд, которые в соответствии с законом уплачиваются за счет заработной платы работника, а также на сумму налоговой социальной льготы при ее наличии [19].

Налогоплательщик имеет право на уменьшение суммы общего месячного налогооблагаемого дохода, получаемого из источников на территории Украины от одного работодателя в виде заработной платы, на сумму налоговой социальной льготы (НСЛ).

НСЛ применяется к доходу, начисленному в пользу плательщика налога в течение отчетного налогового месяца как заработная плата (другие приравненные к ней в соответствии с законодательством выплаты, компенсации и вознаграждения), если его размер не превышает суммы, равной размеру месячного прожиточного минимума, действующего для трудоспособного лица на 1 января отчетного налогового года, умноженного на 1,4 и округленного до ближайших 10 гривен (в 2018 году – 2 470 грн). Тем самым, учитывая, что размер прожиточного минимума на 2018 год равен 1 762 грн, размер НСЛ составляет:

обычный – 50 % размера прожиточного минимума, то есть 881 грн (1 762 грн × 0,5);

повышенный – 150 % обычной НСЛ, то есть 1 321,50 грн (881 грн × 1,5);

максимальный – 200 % обычной НСЛ, то есть 1 762 грн (881 грн × 2).

Размер НСЛ при наличии детей:

обычный – 881 грн умножить на количество детей в возрасте до 18 лет;

повышенный – 1 321,50 грн умножить на количество детей в возрасте до 18 лет.

Повышенная НСЛ в размере 150 % обычной НСЛ предоставляется налогоплательщику, который:

1) является одинокой матерью (отцом), вдовой (вдовцом) или опекуном, попечителем – в расчете на каждого ребенка в возрасте до 18 лет;

2) содержит ребенка с инвалидностью – в расчете на каждого такого ребенка в возрасте до 18 лет;

3) является лицом, отнесенным законом к первой или второй категории лиц, пострадавших вследствие Чернобыльской катастрофы;

4) является учеником, студентом, аспирантом, ординатором, адъюнктом;

5) является человеком с инвалидностью I или II группы, в том числе с детства;

6) является лицом, которому присуждена пожизненная стипендия как гражданину, подвергнутому преследованиям за правозащитную деятельность, включая журналистов;

7) является участником боевых действий на территории других стран в период после Второй мировой войны, на которого распространяется действие Закона Украины "О статусе ветеранов войны, гарантии их социальной защиты" [49].

Повышенная НСЛ в размере 200 % обычной НСЛ предоставляется налогоплательщику, который является:

1) Героем Украины, Героем Советского Союза, Героем Социалистического Труда или полным кавалером ордена Славы или ордена Трудовой Славы, лицом, награжденным четырьмя и более медалями "За отвагу";

2) участником боевых действий во время Второй мировой войны или лицом, которое в то время работало в тылу, и человеком с инвалидностью I и II группы, из числа участников боевых действий на территории других стран в период после Второй мировой войны, на которых распространяется действие Закона Украины "О статусе ветеранов войны, гарантии их социальной защиты";

3) бывшим узником концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания во время Второй мировой войны или лицом, признанным репрессированным или реабилитированным;

4) лицом, которое было насильственно вывезено с территории бывшего СССР во время Второй мировой войны на территорию государств, находившихся в состоянии войны с бывшим СССР или были оккупированы фашистской Германией и ее союзниками;

5) лицом, находившимся на блокадной территории бывшего Ленинграда (Санкт-Петербург, Российская Федерация) в период с 8 сентября 1941 г. по 27 января 1944 г.

НСЛ применяется к начисленному налогоплательщику месячному доходу в виде заработной платы только по одному месту его начисления (выплаты).

Налогоплательщик подает работодателю заявление о самостоятельном избрании места применения налоговой социальной льготы.

НСЛ начинает применяться к начисленным доходам в виде заработной платы со дня получения работодателем заявления налогоплательщика о применении НСЛ и документов, подтверждающих такое право.

Перечень документов, которые работник должен предоставить работодателю для применения НСЛ, определен Кабинетом Министров Украины. Он включает:

1) для одинокой матери, отца, вдовы, вдовца, опекуна, попечителя, имеющих ребенка (детей) в возрасте до 18 лет:

заявление о применении НСЛ;

копию свидетельства (дубликата свидетельства) о рождении ребенка (детей) или документ с указанием сведений об отце ребенка в Книге регистрации актов гражданского состояния, или документы, подтверждающие возраст ребенка (детей), утвержденные соответствующим органом страны, в которой иностранное физическое лицо – налогоплательщик постоянно проживал (проживала) до прибытия в Украину;

копию решения органа опеки и попечительства об установлении опеки или попечительства (если с заявлением обращается опекун или попечитель);

копию свидетельства о браке и свидетельства о смерти (если с заявлением обращается вдова или вдовец);

копию паспорта.

2) для налогоплательщика, содержащего ребенка с инвалидностью в возрасте до 18 лет:

заявление о применении НСЛ;

копию свидетельства (дубликата свидетельства) о рождении ребенка (детей) или документ, подтверждающий установление отцовства, или документы, подтверждающие возраст ребенка (детей), утвержденные соответствующим органом страны, в которой иностранное физическое лицо – налогоплательщик постоянно проживал (проживала) до прибытия в Украину;

копию решения органа опеки и попечительства об установлении опеки или попечительства (если с заявлением обращается опекун или попечитель);

пенсионное удостоверение ребенка или справку медико-социальной экспертизы для заявителя, содержащего ребенка с инвалидностью в возрасте от 16 до 18 лет;

медицинское заключение, выданное учреждениями Минздрава в установленном порядке (если с заявлением обращается налогоплательщик, содержащий ребенка с инвалидностью в возрасте до 16 лет);

3) для налогоплательщика, который имеет двух или более детей в возрасте до 18 лет:

заявление о применении НСЛ;

копию свидетельства (дубликата свидетельства) о рождении ребенка (детей) или документ, подтверждающий установление отцовства, или документы, подтверждающие возраст ребенка (детей), утвержденные соответствующим органом страны, в которой иностранное физическое лицо – налогоплательщик постоянно проживал (проживала) до прибытия в Украину;

копию решения органа опеки и попечительства об установлении опеки или попечительства (если с заявлением обращается опекун или попечитель);

4) для лиц, отнесенных законом к 1 или 2 категории лиц, пострадавших вследствие Чернобыльской катастрофы, включая лиц, награжденных грамотами Президиума Верховного Совета УССР за участие в ликвидации последствий Чернобыльской катастрофы:

заявление о применении НСЛ;

копию удостоверения (дубликата удостоверения) установленного образца;

5) для людей с инвалидностью I или II группы, в том числе инвалидов с детства:

заявление о применении НСЛ;

копию пенсионного удостоверения или справку медико-социальной экспертизы и т. д.

Если работник имеет право на применение НСЛ по двум и более основаниям, то к его зарплате применяют одну НСЛ по основанию, которое предусматривает ее наибольший размер.

Если работники содержат двоих или более детей в возрасте до 18 лет, в том числе ребенка с инвалидностью (детей с инвалидностью), то в таком случае НСЛ суммируются.

При этом предельный размер дохода, дающего право на получение НСЛ одному из родителей, определяется как произведение рассчитанной таким образом суммы, и соответствующего количества детей.

Если налогооблагаемый доход такого работника не превышает рассчитанного произведения, то его уменьшают на произведение повышенной (или обычной) НСЛ и соответствующего количества детей. В соответствии с законодательством, НСЛ на детей предоставляется до конца года, в котором ребенку исполняется 18 лет.

НСЛ не может быть применена к:

доходам налогоплательщика, другим чем заработная плата;

заработной плате, которую налогоплательщик в течение отчетного налогового месяца получает одновременно с доходами в виде стипендии, денежного или имущественного (вещевого) обеспечения учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов, военнослужащих, которые выплачиваются из бюджета;

дохода самозанятого лица от осуществления предпринимательской деятельности, а также другой независимой профессиональной деятельности.

В НКУ предусмотрены другие льготы по НДФЛ [19]. Они все перечислены в ст. 165, где приведен перечень доходов, не включаемых в налогооблагаемый доход.

Действующая ставка военного сбора – 1,5 %. База его взимания аналогична НДФЛ.

Наиболее распространенным видом индивидуальных удержаний по исполнительным листам являются алименты. Удержание алиментов осуществляется из всех видов основной и дополнительной заработной платы (полученных как по основному месту работы, так и по совместительству), а также из помощи по временной нетрудоспособности, начисленных за отчетный месяц, после удержания налога с доходов физических лиц.

Алименты не удерживаются из таких выплат: выходного пособия при увольнении; компенсации работнику за неиспользованный отпуск; помощи на лечение; пособия по беременности и родам; компенсационных выплат при служебных командировках и переводе на другую работу; стоимости бесплатно предоставленного обмундирования и некоторых других видов доходов, которые не имеют постоянного характера.

Основанием для удержания алиментов служат исполнительные листы или письменные заявления граждан о добровольной уплате алиментов, которые в бухгалтерии регистрируются в отдельном журнале или карточке.

Согласно Семейному кодексу Украины (ст. 182 – 184), алименты могут взиматься следующим образом: в части от дохода плательщика алиментов ($1/4$ – на одного ребенка, $1/6$ – на двух и более детей в расчете на каждого ребенка); в твердой денежной сумме (500 грн, 700 грн), но не менее 30 % прожиточного минимума для ребенка соответствующего возраста на каждого ребенка [50].

Суммы, удержанные по исполнительным листам, перечисляются с расчетного счета тем организациям или лицам, в пользу которых они взысканы.

На основании акта о бракованной продукции, где указан виновник допустивший брак по своей вине, о чем свидетельствует его там подпись, из заработной платы удерживаются допущенные потери.

Предприятие по заявлению работника может отпустить ему в кредит товарно-материальные ценности (стройматериалы, уголь для отопления и др.) с последующим погашением полной стоимости товаров с его заработной платы, путем удержания ежемесячно по ранее согласованным суммам.

Профсоюзные взносы удерживаются в размере 1 % от общего начисленного заработка в отчетном месяце. Удержание взносов производится из заработной платы только членов профсоюзов и по их личному заявлению.

Кроме выше перечисленных видов удержаний, могут быть и такие, как излишне выплаченные суммы в предыдущем периоде и выявленные самопроверкой; выплаченный аванс за первую половину месяца; своевременно не возвращенные подотчетные суммы; денежные расчеты в соответствии с действующим законодательством Украины.

В табл. 3.5 представлена корреспонденция по отражению в учете удержаний из заработной платы.

В настоящее время законодательством предусмотрено начисление на фонд оплаты труда работников только единого взноса на общеобязательное социальное страхование.

Инструкцией о порядке начисления и уплаты единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование предусмотрено

что ЕСВ в размере 22 % начисляют на суммы, которые определены базой для начисления [40].

Таблица 3.5

Хозяйственные операции по учету удержаний из заработной платы работников предприятия

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Удержан из заработной платы НДФЛ	66	641	Расчетно-платежная ведомость работника, расчетно-платежная ведомость сводная
Удержан из заработной платы военный сбор	66	642	
Удержаны из заработной платы алименты	66	685	
Удержаны из заработной платы профсоюзные взносы	66	685	
Удержано из заработной платы виновного за допущенный на производстве брак	66	24	
Удержано из заработной платы работника за предоставленный ему кредит	66	377	
Удержана из заработной платы задолженность подотчетного лица	66	372	

Базой для взимания ЕСВ являются:

- 1) начисленная заработная плата (основная, дополнительная, прочие поощрительные и компенсационные выплаты), в том числе в натуральной форме, определяемые согласно Закону "Об оплате труда";
- 2) вознаграждение физическому лицу за выполнение работ (предоставление услуг) по гражданско-правовому договору;
- 3) оплата первых 5 дней временной нетрудоспособности за счет средств работодателя;
- 4) пособие по временной нетрудоспособности;
- 5) пособия или компенсации согласно законодательству;
- 6) денежное обеспечение.

В табл. 3.6 представлены ставки ЕСВ.

Для ЕСВ предусмотрена максимальная величина базы, больше которой ЕСВ не взимают. С 1 января 2016 года максимальная величина базы начисления единого взноса на общеобязательное государственное

социальное страхование равняется 25 размерам прожиточного минимума, установленного законом для трудоспособных лиц.

Таблица 3.6

Таблица размеров ЕСВ, которые начисляются в зависимости от видов доходов

Виды доходов	Ставки ЕСВ
Фонд оплаты труда наемных работников, в т. ч. иностранцев; вознаграждения физическим лицам по гражданско-правовым договорам, кроме гражданско-правового договора, заключенного с физическим лицом – субъектом предпринимательской деятельности; пособие по временной потере трудоспособности (как первые пять дней за счет средств предприятия, так и все остальные дни болезни за счет средств Фонда социального страхования)	Работодатели начисляют и уплачивают ЕСВ по ставке 22,0 %
Заработная плата и больничные работников с инвалидностью	Работодатели начисляют и уплачивают 8,41 % на ФОТ
Фонд оплаты труда предприятий и организаций всеукраинских общественных организаций инвалидов, в которых количество людей с инвалидностью составляет не менее 50 % общей численности работающих и фонд оплаты труда таких людей с инвалидностью составляет не менее 25 % от суммы расходов на оплату труда	ЕСВ уплачивается по ставке 5,3 %
Фонд оплаты труда предприятий и организаций общественных организаций людей с инвалидностью, в которых количество людей с инвалидностью составляет не менее 50 % общей численности работающих и фонд оплаты труда таких людей с инвалидностью составляет не менее 25 % от суммы расходов на оплату труда	ЕСВ уплачивается по ставке 5,5 %

Таким образом, если доход работника за месяц, на который начисляют ЕСВ, превышает 25 прожиточных минимумов для трудоспособных лиц (январь – апрель 2017 г. – 40 000 грн; май – ноябрь 2017 г. – 42 100 грн; декабрь 2017 г. – 44 050 грн), то ЕСВ взимают только из суммы дохода, равного 25 прожиточного минимума для трудоспособных лиц.

Предусмотрен законодательством и минимальный предел базы начисления ЕСВ. Так, база начисления ЕСВ не может быть меньше размера МЗП, установленной законом на месяц, за который получен доход.

Для учета расчетов по начислению и уплате ЕСВ предназначен субсчет 651 "По расчетам по общеобязательному государственному

социальному страхованию". По кредиту субсчета 651 отражаются начисленные обязательства по страхованию, а также полученные от органов страхования средства, а по дебету – погашение задолженности и расходование средств страхования на предприятии.

В табл. 3.7 представлена корреспонденция счетов по учету начислений ЕСВ на фонд оплаты труда.

Таблица 3.7

Хозяйственные операции по учету начисления ЕСВ на ФОТ работников предприятия

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Форма отчета
	дебет	кредит	
Начислен ЕСВ на ФОТ работников основных и вспомогательных производств предприятия	23	651	Отчет о суммах начисленного единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование
Начислен ЕСВ на ФОТ обслуживающего персонала цеха и прочего общепроизводственного персонала	91	651	
Начислен ЕСВ на ФОТ административного персонала предприятия	92	651	
Начислен ЕСВ на ФОТ работников, занятых сбытом (реализацией) продукции	93	651	
Начислен ЕСВ на ФОТ сотрудников предприятия, работающих на объектах социально-культурного назначения, находящихся на балансе предприятия	94	651	
Начислен ЕСВ на ФОТ работников предприятия, осуществляющих капитальное строительство	151	651	
Начислен ЕСВ на ФОТ работников предприятия, осуществляющих монтаж необоротных активов	152, 153, 154	651	
Начислен ЕСВ на ФОТ работников предприятия, осуществляющих погрузку-разгрузку производственных запасов	20	651	
Начислен ЕСВ на ФОТ работников предприятия, осуществляющих демонтаж необоротных активов	976	651	

После осуществления всех необходимых удержаний из заработной платы работников предприятия осуществляется выплата заработной платы.

Заработная плата работникам за первую половину месяца выдается в виде аванса, рассчитанного исходя из данных табеля об отработанном времени и тарифной ставки. Сумма авансов удерживается из заработной платы работников, рассчитанной по итогам месяца.

Различие между начисленной суммой заработной платы и удержаниями составляет сумму к выдаче для каждого работника.

Согласно ст. 115 КЗоТ Украины, заработная плата выплачивается работникам регулярно в рабочие дни в сроки, установленные коллективным договором или нормативным актом работодателя, согласованным с выборным органом первичной профсоюзной организации или другим уполномоченным на представительство трудовым коллективом органом (а в случае отсутствия таких органов – представителями, избранными и уполномоченными трудовым коллективом), но не реже двух раз в месяц через промежуток времени, не превышающий шестнадцати календарных дней, и не позже семи дней после окончания периода, за который осуществляется выплата [16]. В случае если день выплаты заработной платы совпадает с выходным, праздничным или нерабочим днем, заработная плата выплачивается накануне.

Заработная плата работникам за все время ежегодного отпуска выплачивается не позднее чем за три дня до начала отпуска.

По личному письменному согласию работника выплата заработной платы может осуществляться через учреждения банков, почтовыми переводами на указанный ими счет (адрес) с обязательной оплатой этих услуг за счет работодателя.

Для выдачи заработной платы, а также для осуществления других выплат работникам из кассы предприятия применяется Ведомость на выплату денег.

При заполнении Ведомости на выплату денег нужно соблюдать следующий порядок (согласно п.п. 3.8 – 3.9 Положения № 637) [42]:

- 1) на титульной странице Ведомости делается разрешительная надпись о выдаче денежной наличности за подписями руководителя и главного бухгалтера или лиц, уполномоченных руководителем, с указанием сроков выдачи денежной наличности и суммы (гривен – словами,

копеек – цифрами). На титульной странице также отмечается общая сумма выданной и депонированной заработной платы;

2) выдается денежная наличность лишь лицам, указанным в Ведомости (выдача заверяется подписью каждого лица). Если денежная наличность выдается по доверенности, в ведомости делается запись "По доверенности", а в графе "Примечания" отмечаются реквизиты предъявленного документа;

3) в Ведомости на выплату денег напротив фамилии лиц, которым не осуществлена выплата, проставляется оттиск штампа или делается надпись "Депонировано";

4) в конце Ведомости отмечается фактически выплаченная сумма и недополученная сумма выплат, которая подлежит депонированию;

5) осуществляется соответствующая запись в кассовой книге согласно выписанному и зарегистрированному бухгалтерии расходному кассовому ордеру на фактически выданную сумму по Ведомости на выплату денег.

Депонированная заработная плата может храниться в кассе предприятия на протяжении трех дней, включая день получения денежной наличности из банка.

Депонированная заработная плата, не выданная на протяжении трех дней, при условии, что ее сумма превышает установленный лимит кассы, возвращается в банк не позднее следующего рабочего дня банка.

Бухгалтерские проводки по отражению в учете выдачи и депонирования заработной платы приведены в табл. 3.8.

Таблица 3.8

Хозяйственные операции по учету выдачи и депонирования заработной платы

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Выплачена заработная плата (сумма отпускных) из кассы предприятия	661	301	РКО, ведомость на выплату денег

1	2	3	4
Перечислена заработная плата (сумма отпускных) на зарплатные карточки персонала	661	311	Платежное поручение, выписка банка
Выплачена сумма оплаты за период временной нетрудоспособности из кассы предприятия	663	301	РКО, ведомость на выплату денег
Перечислена сумма оплаты за период временной нетрудоспособности на зарплатную карточку сотрудника	663	311	Платежное поручение, выписка банка
Депонирована неполученная вовремя заработная плата	661	662	Ведомость на выплату денег
Выплачена депонированная заработная плата	662	301	РКО, ведомость на выплату денег

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение понятия "заработная плата".
2. Какие существуют формы и системы оплаты труда, в чем их особенность?
3. Из каких выплат состоит фонд оплаты труда?
4. Как осуществляется учет рабочего времени и выработки?
5. Каков порядок начисления заработной платы при использовании разных систем оплаты труда?
6. Как осуществляется начисление оплаты за период временной нетрудоспособности?
7. Как осуществляется начисление оплаты за время отпуска?
8. Каков порядок расчета заработной платы за время нахождения работника в командировке?
9. Какие удержания осуществляются из заработной платы работников?
10. Каков порядок удержания из заработной платы налога с доходов физических лиц?
11. Каков порядок начисления и перечисления ЕСВ?
12. Как осуществляется выплата заработной платы на предприятии?

Тестовые задания для проверки знаний

1. Какой системы оплаты труда не существует:

- а) сдельно-премиальной;
- б) аккордной;
- в) сдельно-повременной;
- г) простой повременной?

2. Учет отработанного времени ведется в:

- а) расчетной ведомости;
- б) таблице учета рабочего времени;
- в) рапорте о выработке.

3. В фонд основной заработной платы не включают:

а) суммы начислений от объема доходов (прибыли), полученных от реализации продукции (работ, услуг) в случаях, если они являются основной заработной платой;

б) суммы авторского гонорара работникам искусства, редакций газет и журналов, телеграфного агентства, издательств, радио, телевидения и других предприятий и оплата их труда, осуществляющаяся по ставкам авторского вознаграждения, начисленного на данном предприятии;

в) надбавки и доплаты к тарифным ставкам и должностным окладам в размерах, предусмотренных действующим законодательством.

4. К прочим поощрительным и компенсационным выплатам не относятся:

а) оплату простоев не по вине работника;

б) оплату рабочего времени работников, которые привлекаются к выполнению государственных или общественных обязанностей, если эти обязанности выполняются в рабочее время в соответствии с законодательством;

в) суммы, выплачиваемые работникам, находящимся в отпуске по инициативе администрации с частичным сохранением заработной платы;

г) надбавки и доплаты, не предусмотренные законодательством или сверх размеров, установленных действующим законодательством.

5. Какой системы учета выработки не существует:

- а) по конечной операции;
- б) инвентарной;
- в) смешанной;
- г) пооперационной приемки?

6. Для распределения заработка между членами бригады необходимо рассчитать:

- а) коэффициент трудового участия;
- б) коэффициент приработка;
- в) коэффициент зарплаты;
- г) коэффициент участия в работе.

7. Начисление заработной платы бухгалтеру предприятия отражается бухгалтерской проводкой:

- а) Д-т 91 – К-т 661;
- б) Д-т 661 – К-т 301;
- в) Д-т 661 – К-т 311;
- г) Д-т 92 – К-т 661.

8. Какая корреспонденция счетов составляется при начислении заработной платы обслуживающему персоналу цеха:

- а) Д-т 23 – К-т 661;
- б) Д-т 91 – К-т 661;
- в) Д-т 92 – К-т 661;
- г) Д-т 661 – К-т 301?

9. Если сотрудник предприятия имеет страховой стаж 5 лет и 4 месяца, то при начислении ему оплаты за период временной нетрудоспособности необходимо использовать процент:

- а) 50 %;
- б) 60 %;
- в) 70 %;
- г) 100 %.

10. Для начисления оплаты дней временной нетрудоспособности, оплачиваемых Фондом социального страхования, дебетуется субсчет:

- а) 949;
- б) 378;
- в) 663;
- г) 661.

11. Что обозначает бухгалтерская проводка Д-т 471 – К-т 661:

- а) начислена заработная плата работникам, выполняющим гарантийное обслуживание реализованной продукции;
- б) начислена оплата за период временной потери трудоспособности;
- в) начислена оплата за время отпуска?

12. Какой период используют, чтобы рассчитать среднюю заработную плату для оплаты времени командировки сотрудника:

- а) 2 месяца;
- б) 3 месяца;
- в) 6 месяцев;
- г) 12 месяцев?

13. Налог с доходов физических лиц удерживается по ставке:

- а) 15 %;
- б) 17 %;
- в) 18 %;
- г) 20 %.

14. При отражении в учете удержания из заработной платы военного сбора составляется бухгалтерская проводка:

- а) Д-т 641 – К-т 661;
- б) Д-т 661 – К-т 642;
- в) Д-т 661 – К-т 641;
- г) Д-т 642 – К-т 311.

15. Учет расчетов по ЕСВ отражают на субсчете:

- а) 641;
- б) 661;
- в) 651;
- г) 642.

Глоссарий

Дополнительная заработная плата – вознаграждение за труд сверх установленных норм, за трудовые успехи и изобретательность и за особые условия труда. Оно включает доплаты, надбавки, гарантийные и компенсационные выплаты, предусмотренные действующим законодательством; премии, связанные с выполнением производственных задач и функций.

Другие поощрительные и компенсационные выплаты – выплаты в форме вознаграждений по итогам работы за год, премии по специальным системам и положениям, выплаты в рамках грантов, компенсационные и другие денежные и материальные выплаты, не предусмотренные актами действующего законодательства или осуществляемые сверх установленных указанными актами норм.

Заработная плата – вознаграждение, исчисленное, как правило, в денежном выражении, которое по трудовому договору собственник или уполномоченный им орган выплачивает работнику за выполненную им работу.

Основная заработная плата – вознаграждение за выполненную работу в соответствии с установленными нормами труда (нормы времени, выработки, обслуживания, должностные обязанности). Оно устанавливается в виде тарифных ставок (окладов) и сдельных расценок для работников и должностных окладов для служащих.

Система оплаты труда – определенная взаимосвязь между показателями, характеризующими меру (норму) труда и меру его оплаты в пределах и сверх норм труда, которые гарантируют получение работником заработной платы в соответствии с фактически достигнутыми результатами труда (относительно нормы), согласованной между работником и работодателем ценой его рабочей силы.

Форма оплаты труда – тот или иной вид систем оплаты, сгруппированный по признакам основного показателя учета результатов труда при оценке выполненной работником работы с целью ее оплаты.

Штатное расписание – организационно-распорядительный документ, в нем приведены организационная структура, перечень должностей на предприятии с указанием количества работников, занимающих такие должности, и размеров должностных окладов.

4. Учет расчетов с бюджетом по налогам и обязательным платежам

Цель – сформировать комплексное понимание сущности налогов и сборов, особенностей их начисления и отражения в учете. Познание порядка расчета и перечисления в бюджет основных налогов и сборов.

Основные вопросы:

4.1. Учет расчетов по налогам и платежам.

4.2. Начисление и сроки перечисления налогов и сборов в бюджет.

Компетентности, формирующиеся по теме:

знания:

перечень действующих в Украине налогов и сборов;

порядок начисления и перечисления в бюджет налогов и сборов;

особенностей бухгалтерского учета налогов и сборов;

умения:

определять базу налогообложения;

определять сумму начисленного налога или сбора;

составлять расчеты сумм налогов и сборов;

отражать на счетах бухгалтерского учета начисление и перечисление налогов и сборов;

коммуникации:

способность представить расчет налогов и сборов;

способность составить отчеты по налогам и сборам;

автономность и ответственность:

ответственность за точность информации о задолженности перед бюджетом по налогам и сборам;

ответственность за правильность осуществления расчетов с бюджетом.

Ключевые термины: налог, сбор, обязательный платеж, бюджет, расчеты, удержание, начисление, НДС, НДФЛ, налог на прибыль.

4.1. Учет расчетов по налогам и платежам

Налог – это обязательный, безусловный платеж в соответствующий бюджет, взимаемый с налогоплательщиков в соответствии с НКУ.

Сбор (плата, взнос) – это обязательный платеж в соответствующий бюджет, взимаемый с плательщиков сборов, с условием получения ими специальной выгоды, в том числе в результате совершения в пользу таких лиц государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и лицами юридически значимых действий.

Совокупность налогов и сборов, взимаемых в установленном НКУ порядке, составляет налоговую систему Украины.

Платежи бюджету делятся на общегосударственные местные налоги и сборы (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Общегосударственные и местные налоги и сборы

Общегосударственные налоги	Местные налоги
1	2
Налог на прибыль	Налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка
Налог с доходов физических лиц (НДФЛ)	
Налог на добавленную стоимость (НДС)	Единый налог для юридических лиц
Акцизный налог	Единый налог для субъектов предпринимательской деятельности – физических лиц
Экологический налог	
Плата за пользование недрами	Транспортный налог (в составе налога на имущество)
Плата за землю (физических лиц)	Единый налог для юридических лиц – сельскохозяйственных товаропроизводителей (IV группа)
Государственная пошлина	
Рентная плата	Плата за землю (в составе налога на имущество)
Общегосударственные сборы	Местные сборы
Сбор за первую регистрацию транспортного средства	Сбор за осуществление некоторых видов предпринимательской деятельности
Сбор за пользование радиочастотными ресурсами Украины	
Сбор за специальное использование воды	
Сбор за специальное использование лесных ресурсов	Сбор за места для парковки транспортных средств
Сбор на развитие виноградарства, садовничества и хмелеводства	
Сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на электрическую и тепловую энергию, кроме электроэнергии, вырабатываемой квалифицированными когенерационными установками	

1	2
Сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на природный газ для потребителей всех форм собственности	Туристический сбор
Плата за использование других природных ресурсов	
Военный сбор	

По всем перечисленным в табл. 4.1 налогам и сборам предусмотрены сроки представления отчетности. Согласно п. 49.18 ст.49 НКУ налоговые декларации подаются за базовый отчетный (налоговый) период, равный:

календарному месяцу (в том числе в случае уплаты месячных авансовых взносов) – в течение 20 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) месяца;

календарному кварталу или календарному полугодю (в том числе в случае уплаты квартальных или полугодовых авансовых взносов) – в течение 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) квартала (полугодия);

календарном году (кроме НДС и физических лиц – предпринимателей) – в течение 60 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) года;

календарному году для плательщиков налога с доходов физических лиц – до 1 мая года, следующего за отчетным;

календарному году для плательщиков налога с доходов физических лиц – предпринимателей – в течение 40 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) года [19].

Если последний день срока представления налоговой декларации приходится на выходной или праздничный день, то последним днем срока считается операционный (банковский) день, следующий за выходным или праздничным днем.

В случае, когда соответствующим разделом НКУ не установлен отчетный период для определенного налога или сбора, налоговая декларация подается в сроки, предусмотренные для месячного базового отчетного периода, кроме случаев, когда подача налоговой декларации не предусмотрена в принципе.

В соответствии с п. 31.1. статьи 31 НКУ, **сроком уплаты налогов** является период с момента возникновения налогового долга налогоплательщика по уплате конкретного вида налога до последнего дня срока уплаты такого налога в соответствии с НКУ. Налог, который не был уплачен в установленный срок, считается уплаченным несвоевременно [19].

Срок уплаты устанавливается для каждого налога в отдельности. Изменение плательщиком налога, налоговым агентом или контролирующим органом установленного срока уплаты налога запрещается, кроме случаев, предусмотренных НКУ. К таким случаям относится перенос срока уплаты налога на более поздний срок в форме отсрочки, рассрочки или налогового кредита.

Налогоплательщик обязан самостоятельно уплатить указанную им в декларации сумму налогового обязательства в течение 10 календарных дней, следующих за последним днем соответствующего предельного срока, предусмотренного НКУ для представления налоговой декларации, кроме случаев, предусмотренных НКУ (например, для уплаты налога с доходов физических лиц).

При этом срок уплаты налогов не переносится в связи с переносом сроков представления налоговых деклараций. Если последний день уплаты налогового обязательства приходится на выходной или праздничный день, налогоплательщик обязан самостоятельно уплатить сумму такого налогового обязательства в течение 10 календарных дней, следующих за последним днем соответствующего предельного срока представления налоговой декларации, без учета переноса сроков представления отчетности в связи с выходными или праздничными днями.

Для обобщения информации о расчетах предприятия по всем видам платежей в бюджет, включая налоги с работников предприятия и по финансовым санкциям, которые взимаются в доход бюджета, предназначен счет 64 "Расчеты по налогам и платежам".

По кредиту счета 64 "Расчеты по налогам и платежам" отражаются начисленные платежи в бюджет, по дебету – их перечисление бюджету, списание. Данный счет учитывает как обязательства предприятия перед бюджетом (кредитовое сальдо), так и его активы (дебетовое сальдо), что означает переплату бюджету по какому-либо виду сбора или платежа. Образовавшееся дебетовое сальдо по счету 64 должно быть погашено возвратом денежных средств из бюджета или зачетом по другим видам

платежей, а также начислением платежей в последующих отчетных периодах без взносов их бюджету.

Счет 64 имеет такие субсчета:

641 "Расчеты по налогам", на котором ведется учет налогов в соответствии с действующим законодательством.

642 "Расчеты по обязательным платежам". На этом субсчете ведется учет расчетов по сборам (обязательным платежам).

643 "Налоговые обязательства". Предназначен для учета суммы НДС, определенной, исходя из суммы полученных авансов (предварительной оплаты) за продукцию, товары, работы, услуги, которые подлежат отгрузке или выполнению.

644 "Налоговый кредит". Предназначен для учета суммы НДС, на которую предприятие приобрело право уменьшить налоговое обязательство.

Синтетический учет расчетов с бюджетом ведется в "Журнале 3", аналитический – в "Ведомости 3.6" по их видам.

4.2. Начисление и сроки перечисления налогов и сборов в бюджет

В п. 3.5 был рассмотрен порядок расчета и уплаты в бюджет НДФЛ и военного сбора. Далее представлен порядок начисления и перечисления наиболее распространенных налогов и сборов: налога на прибыль, НДС, акцизного налога, единого налога.

Налог на прибыль

Плательщиками налога являются субъекты хозяйствования – юридические лица, осуществляющие хозяйственную деятельность как на территории Украины, так и за ее пределами, кроме юридических лиц – неприбыльных предприятий, учреждений и организаций, а также субъектов хозяйствования, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, определенные главой 1 раздела XIV НКУ [19].

Объектом налогообложения является прибыль с источником происхождения из Украины и за ее пределами, которая определяется путем корректировки (увеличение или уменьшение) финансового результата до налогообложения (прибыли или убытка), определенного в финансовой отчетности предприятия в соответствии с национальными положениями

(стандартами) бухгалтерского учета или международными стандартами финансовой отчетности, на разницы, возникающие в соответствии с положениями НКУ.

Базой налогообложения является денежное выражение объекта налогообложения, определенного в соответствии со статьей 134 НКУ [19].

Базовая (основная) ставка налога составляет 18 %.

Для отражения в учете налога на прибыль применяется счет 98 "Налог на прибыль", на котором ведется учет суммы расходов по налогу на прибыль, состоящей из текущего налога на прибыль с учетом отсроченного налогового обязательства и отсроченного налогового актива и определяется в соответствии с ПСБУ17 "Налог на прибыль" [33].

По дебету счета отображаются начисленные суммы налога на прибыль, по кредиту – включение в финансовые результаты на счете 79 "Финансовые результаты".

В бухгалтерском учете начисление налога на прибыль отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 98 "Налог на прибыль"

Кредит сч. 641 "Расчеты по налогам" (налог на прибыль).

Перечисление налога на прибыль в бюджет отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 641 "Расчеты по налогам"(налог на прибыль)

Кредит сч. 311 "Текущие счета в национальной валюте".

Налоговый (отчетный) период для налога на прибыль предприятий, кроме случаев, предусмотренных пунктом 137.5 статьи 137 НКУ, календарные: квартал, полугодие, три квартала, год. При этом налоговая декларация рассчитывается нарастающим итогом. Налоговый (отчетный) период начинается с первого календарного дня налогового (отчетного) периода и заканчивается последним календарным днем налогового (отчетного) периода [19].

Налог на добавленную стоимость

Плательщиком налога является:

1) любое лицо, которое осуществляет или планирует осуществлять хозяйственную деятельность и регистрируется по своему добровольному решению как плательщик налога в порядке, определенном НКУ;

2) любое лицо, зарегистрированное или подлежащее регистрации как плательщик налога;

3) любое лицо, которое ввозит товары на таможенную территорию Украины в объемах, подлежащих налогообложению, и на которое возлагается ответственность за уплату налогов в случае перемещения товаров через таможенную границу Украины в соответствии с Таможенным кодексом Украины, а также:

лицо, на которое возлагается соблюдение требований таможенных режимов, предусматривающих полное или частичное условное освобождение от налогообложения, в случае нарушения таких таможенных режимов, установленных таможенным законодательством;

лицо, использующее, в том числе при ввозе товаров на таможенную территорию Украины, налоговую льготу не по целевому назначению и/или вопреки условиям или целям ее предоставления в соответствии с НКУ, а также любые другие лица, использующие налоговую льготу, которая для них не назначена;

4) лицо, которое ведет учет результатов деятельности по договору о совместной деятельности без образования юридического лица;

5) лицо – управляющий имущества, которое ведет отдельный налоговый учет по НДС по хозяйственным операциям, связанным с использованием имущества, полученного в управление по договорам управления имуществом;

6) лицо, проводящее операции по поставке конфискованного имущества, находок, кладов, имущества, признанного бесхозным, имущества, за которым не обратился владелец до конца срока хранения, и имущества, по праву наследования или на других законных основаниях, которое переходит в собственность государства, независимо от того, достигает ли оно общей суммы операций по поставке товаров/услуг, определенной пунктом 181.1 статьи 181 НКУ, а также независимо от того, какой режим налогообложения использует такое лицо согласно законодательству [19];

7) лицо, уполномоченное вносить налог с объектов налогообложения, возникающих вследствие поставки услуг предприятиями железнодорожного транспорта с их основной деятельности, находящихся в подчинении плательщика налога в порядке, установленном Кабинетом Министров Украины;

8) лицо – инвестор (оператор), который ведет отдельный налоговый учет, связанный с выполнением соглашения о распределении продукции.

Объектом налогообложения являются:

- 1) поставка товаров, место поставки которых находится на таможенной территории Украины, в том числе операции по передаче права собственности на объекты залога заемщику (кредитору), на товары, передаваемые на условиях товарного кредита, а также по передаче объекта финансового лизинга в пользование лизингополучателю/арендатору;
- 2) поставка услуг, место поставки которых находится на таможенной территории Украины;
- 3) ввоз товаров на таможенную территорию Украины;
- 4) вывоз товаров за пределы таможенной территории Украины;
- 5) предоставление услуг по международным перевозкам пассажиров, багажа и грузов железнодорожным, автомобильным, морским, речным и авиационным транспортом.

База налогообложения операций по поставке товаров/услуг определяется исходя из их договорной стоимости с учетом общегосударственных налогов и сборов (кроме акцизного налога на реализацию субъектами хозяйствования розничной торговли подакцизных товаров, сбора на обязательное государственное пенсионное страхование, который справляется со стоимости услуг сотовой подвижной связи, налога на добавленную стоимость и акцизного налога на спирт этиловый, используемый производителями – субъектами хозяйствования для производства лекарственных средств, в том числе компонентов крови и произведенных из них препаратов, кроме лекарственных средств в виде бальзамов и эликсиров).

При этом база налогообложения операций по поставке товаров/услуг не может быть ниже цены приобретения таких товаров/услуг, база налогообложения операций по поставке самостоятельно изготовленных товаров/услуг не может быть ниже обычных цен, а база налогообложения операций по поставке необоротных активов не может быть ниже балансовой (остаточной) стоимости по данным бухгалтерского учета, сложившейся по состоянию на начало отчетного (налогового) периода, в течение которого осуществляются такие операции (в случае отсутствия учета необоротных активов – исходя из обычной цены), за исключением:

товаров (услуг), цены на которые подлежат государственному регулированию;

газа, поставляемого для нужд населения.

Ставка налога составляет:

1) 20 % (для операций, указанных в статье 185 НКУ, кроме операций, не являющихся объектом налогообложения, освобожденных от налогообложения, и операций, к которым применяется ставка 0 % и 7 %);

2) 0 % (для операций по вывозу товаров за пределы таможенной территории Украины; поставки товаров для заправки или обеспечения: морских и воздушных судов, космических кораблей, космических ракетных носителей или спутников Земли наземного военного транспорта или другого специального контингента Вооруженных Сил Украины, который принимает участие в миротворческих акциях за пределами Украины, или в других случаях, предусмотренных законодательством; международные перевозки пассажиров и багажа и грузов железнодорожным, автомобильным, морским и речным и авиационным транспортом и пр.);

3) 7 % (по операциям:

поставки на таможенной территории Украины и ввоза на таможенную территорию Украины лекарственных средств, разрешенных для производства и применения в Украине и внесенных в Государственный реестр лекарственных средств, а также медицинских изделий по перечню, утвержденному Кабинетом Министров Украины;

поставке на таможенной территории Украины и ввоза на таможенную территорию Украины лекарственных средств, медицинских изделий и/или медицинского оборудования, разрешенных для применения в рамках клинических испытаний, разрешение на проведение которых предоставлено федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим формирование государственной политики в сфере охраны здоровья) [19].

НДС включается в стоимость соответствующей продукции, товаров, работ, услуг, которые предприятие может приобретать и продавать в течении отчетного периода. При этом у него возникают налоговый кредит и налоговое обязательство по НДС соответственно.

Налоговое обязательство – общая сумма НДС, полученная (начисленная) плательщикам налога в отчетном периоде. **Налоговый кредит** – это сумма, на которую налогоплательщик имеет право уменьшить налоговое обязательство отчетного периода. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет или возмещению из бюджета, определяется как разница между общей суммой налоговых обязательств, возникших в связи с любой продажей в течение отчетного периода, и суммой налогового кредита отчетного периода.

То есть в конце отчетного периода сопоставляют обороты по дебету и кредиту субсчета 641 "Расчеты по налогам" (НДС):

1) если кредитовый оборот больше дебетового оборота, то сумма разницы показывает сумму НДС, которая подлежит уплате в бюджет предприятием. Перечисление суммы НДС оформляется такой бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 641 "Расчеты по налогам" (НДС)

Кредит сч. 311 "Текущие счета в национальной валюте";

2) если дебетовый оборот больше кредитового оборота, то сумма разницы между ними показывает сумму НДС, которая подлежит возмещению из бюджета. Зачисление на счет предприятия сумм возмещения отображают такой бухгалтерской записью:

Дебет сч. 311 "Текущие счета в национальной валюте"

Кредит сч. 641 "Расчеты по налогам" (НДС).

Датой возникновения налоговых обязательств является или дата поступления денежных средств на счета в банках или дата отгрузки продукции, оказания услуг, которая относится к налоговому периоду (что произошло ранее).

Датой возникновения права плательщика налога на налоговый кредит считается дата осуществления первого из событий: или дата списания денежных средств с банковского счета плательщика налога в оплату товаров (работ, услуг) или дата получения налоговой накладной, удостоверяющей факт приобретения плательщиком налога товаров (работ, услуг).

Отчетным налоговым и в то же время расчетным документом, который выписывается продавцом на каждую полную или частичную поставку товаров (работ, услуг) является налоговая накладная.

Налоговая накладная составляется лицом, которое зарегистрировано как налогоплательщик в налоговом органе и которому присвоен индивидуальный налоговый номер плательщика налога на добавленную стоимость в двух экземплярах (оригинал и копия) в момент возникновения налоговых обязательств продавца. Оригинал налоговой накладной предоставляется покупателю по его требованию, а копия остается у продавца товаров (работ, услуг). В любом случае выдается товарный чек, другой расчетный или платежный документ, подтверждающий передачу товаров (работ, услуг) и/или принятие платежа с указанием суммы налога. В налоговой накладной отдельными строками указывается: порядковый номер налоговой накладной; дата выписки; полное или сокращенное на-

звание, юридического лица или фамилия, имя и отчество физического лица, зарегистрированного в качестве плательщика налога на добавленную стоимость; налоговый номер плательщика налога (продавца и покупателя); место расположения юридического лица или место налогового адреса физического лица, зарегистрированного в качестве плательщика налога на добавленную стоимость; описание (номенклатура) товаров (работ, услуг) и их количество (объем, размер); полное или сокращенное название, указанное в уставных документах получателя; цена продажи без учета налога; ставка налога и соответствующая сумма налога в цифровом значении; общая сумма средств, подлежащих уплате с учетом налога.

При освобождении от налогообложения в налоговой накладной делается запись "без НДС".

Для операций, облагаемых налогом и освобожденных от налогообложения, составляются отдельные налоговые накладные.

Пример 1. В отчетном периоде предприятие "Омега" приобрело сырье и материалы у поставщика на сумму 60 000 грн, в том числе НДС. Расчет с поставщиком был произведен путем последующей оплаты с текущего счета. А также осуществило реализацию продукции покупателю на сумму 90 000 грн, в том числе НДС. Деньги от покупателя поступили на текущий счет после отгрузки продукции.

В табл. 4.2 представлены хозяйственные операции, произошедшие на предприятии.

Таблица 4.2

Хозяйственные операции по учету НДС

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Получены от поставщика сырье и материалы (без НДС)	201	631	50 000
Отражен налоговый кредит по НДС	641 (НДС)	631	10 000
Перечислены деньги поставщику	631	311	60 000
Отгружена продукция покупателю (в т. ч. НДС)	361	701	90 000
Отражены налоговые обязательства по НДС	701	641 (НДС)	15 000
Поступили на текущий счет деньги от покупателя	311	361	90 000

Таким образом, в данном примере разница между налоговыми обязательствами и налоговым кредитом составила 5 000 грн (15 000 – 10 000), поэтому текущая задолженность предприятия перед бюджетом по НДС составляет 5 000 грн.

Если реализация продукции, товаров, работ, услуг или приобретение товарно-материальных ценностей осуществляются на условиях предоплаты, в учете используются субсчета 643 "Налоговые обязательства" или 644 "Налоговый кредит", на которых отражается сумма НДС до подтверждения ее налоговой накладной.

Пример 2. В текущем отчетном периоде получена предоплата от покупателя за продукцию в сумме 2 400 грн, в том числе НДС. В этом же периоде покупателю была отгружена продукция и одновременно с этим выдана налоговая накладная.

В бухгалтерском учете будут составлены бухгалтерские проводки, представленные в табл. 4.3.

Таблица 4.3

Хозяйственные операции по учету налогового обязательства по НДС в сумме предоплаты

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Получена на текущий счет предоплата от покупателя	311	681	2 400
Отражена сумма налогового обязательства по НДС	643	641 (НДС)	400
Отгружена покупателю продукция	361	701	2 400
Списана ранее отраженная сумма налогового обязательства по НДС	701	643	400
Осуществлен взаимозачет задолженности по расчетам	681	361	2 400

Пример 3. В текущем отчетном периоде осуществлена предоплата поставщику за материалы в сумме 3 600 грн, в том числе НДС. После предоплаты от поставщика были получены материалы и налоговая накладная.

В бухгалтерском учете будут составлены бухгалтерские проводки, представленные в табл. 4.4.

Таблица 4.4

**Хозяйственные операции по учету налогового кредита по НДС
в сумме предоплаты**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Перечислена на текущего счета предоплата поставщику	371	311	3 600
Отражена сумма налогового кредита по НДС	641 (НДС)	644	600
Получены от поставщика материалы	201	631	3 000
Признаны обязательства перед поставщиком на сумму ранее отраженного налогового кредита по НДС	644	631	600
Осуществлен взаимозачет задолженности по расчетам	631	371	3 600

Акцизный налог

Плательщиками налога являются:

- 1) лицо, производящее подакцизные товары (продукцию) на таможенной территории Украины, в том числе из давальческого сырья;
- 2) лицо – субъект хозяйствования, которое ввозит подакцизные товары (продукцию) на таможенную территорию Украины;
- 3) физическое лицо – резидент или нерезидент, которое ввозит подакцизные товары (продукцию) на таможенную территорию Украины в объемах, подлежащих налогообложению в соответствии с таможенным законодательством;
- 4) лицо, реализующее конфискованные подакцизные товары (продукцию), подакцизные товары (продукцию), признанные бесхозными, подакцизные товары (продукцию), по которым не обратился владелец до конца срока хранения, и подакцизные товары (продукцию), которые по праву наследования или на других законных основаниях переходят в собственность государства, если эти товары (продукция) подлежат реализации (продажи) в установленном законодательством порядке;

5) лицо, реализующее или передающее во владение, пользование или распоряжение подакцизные товары (продукцию), которые были ввезены на таможенную территорию Украины с освобождением от налогообложения до истечения срока, определенного законом в соответствии с пунктом 213.3 статьи 213 НКУ [19];

6) лицо, на которое возлагается соблюдение требований таможенных режимов, предусматривающих освобождение от налогообложения, в случае нарушения таких требований;

7) лицо, на которое возлагается выполнение условий относительно целевого использования подакцизных товаров (продукции), на которые установлена ставка налога 0 гривен за 1 литр 100-процентного спирта, 0 евро за 1 000 кг нефтепродуктов в случае нарушения таких условий;

8) лицо, на которое при осуществлении операций с подакцизными товарами (продукцией), которые не подлежат налогообложению или освобождаемых от налогообложения, возлагается выполнение условий относительно целевого использования подакцизных товаров (продукции) в случае нарушения таких условий;

9) лицо – субъект хозяйствования розничной торговли, которое осуществляет реализацию подакцизных товаров;

10) оптовый поставщик электрической энергии;

11) производители электрической энергии, которые имеют лицензию на право осуществления предпринимательской деятельности по производству электрической энергии и продают ее вне оптового рынка электрической энергии;

12) лицо – владелец ввезенного на таможенную территорию Украины грузового транспортного средства, которое переоборудуется в легковой автомобиль, из которого взимается акцизный налог.

13) лицо, реализующее топливо.

Объектами налогообложения являются операции по:

реализации произведенных в Украине подакцизных товаров (продукции);

реализации и / или передачи в пределах одного предприятия подакцизных товаров (продукции) с целью собственного потребления, промышленной переработки, своим работникам, а также осуществление взносов подакцизными товарами (продукцией) в уставный капитал;

ввозу подакцизных товаров (продукции) на таможенную территорию Украины;

реализации конфискованных подакцизных товаров (продукции), подакцизных товаров (продукции), признанных бесхозными, подакцизных товаров (продукции), по которым не обратился владелец до конца срока хранения, и подакцизных товаров (продукции), которые по праву наследования или на других законных основаниях переходят в собственность государства;

реализации или передачи во владение, пользование или распоряжение подакцизных товаров (продукции), которые были ввезены на таможенную территорию Украины с освобождением от налогообложения до истечения срока, определенного законодательством, в соответствии с пунктом 213.3 статьи 213 НКУ [19];

реализации субъектами хозяйствования розничной торговли подакцизных товаров;

оптовой поставке электрической энергии и пр.

При исчислении акцизного налога с применением адвалорных ставок **базой налогообложения** являются:

стоимость реализованного товара (продукции), произведенного на таможенной территории Украины, по установленным производителем максимальным розничным ценам с учетом налога на добавленную стоимость и акцизного налога;

стоимость товаров (продукции), ввозимых на таможенную территорию Украины, по установленным импортером максимальным розничным ценам на товары (продукцию), которые он импортирует, с учетом НДС и акцизного налога;

стоимость реализованной электроэнергии без НДС;

стоимость (с НДС и без учета акцизного налога по реализации субъектами хозяйствования розничной торговли подакцизных товаров) подакцизных товаров, реализованных в соответствии с подпунктом 213.1.9 пункта 213.1 статьи 213 НКУ [19].

К подакцизным товарам относят:

спирт этиловый и другие спиртовые дистилляты, алкогольные напитки, пиво;

табачные изделия, табак и промышленные заменители табака;

горючее;

автомобили легковые, кузова к ним, прицепы и полуприцепы, мотоциклы, транспортные средства, предназначенные для перевозки 10 человек и больше, транспортные средства для перевозки грузов;

электрическая энергия.

Ставка налога определяется по каждому виду подакцизных товаров, например: пиво из солода – 2,48 грн за 1 литр; вино игристое – 10,80 грн за 1 литр; табачное сырье – 399,84 грн за 1 кг; сигареты – 425,75 за 1 000 штук; метиловый спирт – 245 евро за 1 000 л и т. д. Ставки налога приведены в п. 215.1 статьи 215 НКУ.

Для пива, алкогольных напитков, табачных изделий, табака и промышленных заменителей табака, реализованных субъектами хозяйствования розничной торговли, ставка налога составляет 5 %. Для товаров, указанных в подпункте 215.3.4 пункта 215.3 статьи 215 НКУ, реализованных в соответствии с подпунктом 213.1.9 пункта 213.1 статьи 213 НКУ, ставка налога составляет 0,042 евро за каждый литр реализованного (отпущенного) товара [19].

Пример 4. Установленная производителем максимальная розничная цена пачки сигарет с фильтром составляет 20 грн. Необходимо рассчитать фактическую розничную цену сигарет, которую покупатель должен уплатить продавцу.

К максимальной розничной цене следует добавить 5 % (пп. 214.1.4, 215.3.10 НК). Это можно отразить формулой:

$$\text{ФРЦ} = \text{РЦ} + (\text{РЦ} \times 5 \%), \quad (4.1)$$

где ФРЦ – розничная цена с учетом акциза;

РЦ – розничная цена с НДС, подлежащего обложению акцизным налогом.

Таким образом, розничная цена с учетом акцизного налога составит 21 грн (20 грн + 20 грн × 5 %). Именно эта сумма должна быть указана на ценнике, в чеке и уплаченная покупателем за пачку сигарет.

В бухгалтерском учете начисление акцизного налога при реализации подакцизных товаров отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 702 "Доход от реализации товаров"

Кредит сч. 641 "Расчеты по налогам" (акцизный налог).

Перечисление акцизного налога отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 641 "Расчеты по налогам" (акцизный налог)

Кредит сч. 311 "Текущие счета в национальной валюте".

Единый налог

Юридическое лицо или физическое лицо – предприниматель может самостоятельно избрать упрощенную систему налогообложения,

если такое лицо соответствует требованиям, установленным НКУ, и регистрируется плательщиком единого налога в установленном порядке.

Субъекты хозяйствования, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, делятся на следующие группы плательщиков единого налога:

1) первая группа – физические лица – предприниматели, которые не используют труд наемных лиц, осуществляют исключительно розничную продажу товаров с торговых мест на рынках и/или осуществляют хозяйственную деятельность по предоставлению бытовых услуг населению и объем дохода которых в течение календарного года не превышает 300 000 грн;

2) вторая группа – физические лица – предприниматели, которые осуществляют хозяйственную деятельность по предоставлению услуг, в том числе бытовых, плательщикам единого налога и/или населению, производство и/или продажу товаров, деятельность в сфере ресторанного хозяйства, при условии, что в течение календарного года соответствуют совокупности следующих критериев:

не используют труд наемных лиц или количество лиц, состоящих с ними в трудовых отношениях, одновременно не превышает 10 человек;

объем дохода не превышает 1 500 000 грн.

3) третья группа – физические лица – предприниматели, которые не используют труд наемных лиц или количество лиц, состоящих с ними в трудовых отношениях, не ограничено и юридические лица – субъекты хозяйствования любой организационно-правовой формы, в которых в течение календарного года объем дохода не превышает 5 000 000 грн;

4) четвертая группа – сельскохозяйственные товаропроизводители, у которых доля сельскохозяйственного товаропроизводства за предыдущий налоговый (отчетный) год равна или превышает 75 %.

Доходом плательщика единого налога являются:

1) для физического лица – предпринимателя – доход, полученный в течение налогового (отчетного) периода в денежной форме (наличной и/или безналичной) материальной или нематериальной форме, определенной пунктом 292.3 НКУ [19]. При этом в доход не включаются полученные таким физическим лицом пассивные доходы в виде процентов, дивидендов, роялти, страховые выплаты и возмещения, а также доходы, полученные от продажи движимого и недвижимого имущества, принадлежащего на правах собственности физическому лицу и используемого в его хозяйственной деятельности;

2) для юридического лица – любой доход, включая доход представительств, филиалов, отделений такого юридического лица, полученный в течение налогового (отчетного) периода в денежной форме (наличной и/или безналичной) материальной или нематериальной форме, определенной пунктом 292.3 НКУ [19].

Объектом налогообложения для плательщиков единого налога четвертой группы является площадь сельскохозяйственных угодий (пашни, сенокосов, пастбищ и многолетних насаждений) и/или земель водного фонда (внутренних водоемов, озер, прудов, водохранилищ), находящегося в собственности сельскохозяйственного товаропроизводителя или предоставленного ему в пользование, в том числе на условиях аренды.

Базой налогообложения налогом для плательщиков единого налога четвертой группы является нормативная денежная оценка одного гектара сельскохозяйственных угодий (пашни, сенокосов, пастбищ и многолетних насаждений), с учетом коэффициента индексации, определенного по состоянию на 1 января базового налогового (отчетного) года в соответствии с порядком, установленным разделом XII НКУ [19].

Ставки единого налога для плательщиков первой – второй групп устанавливаются в процентах (фиксированные ставки) к размеру минимальной заработной платы, установленной законом на 1 января налогового (отчетного) года, и третьей группы – в процентах к доходу (процентные ставки).

Фиксированные ставки единого налога устанавливаются сельскими, поселковыми и городскими советами для физических лиц – предпринимателей, осуществляющих хозяйственную деятельность, в зависимости от вида хозяйственной деятельности, в расчете на календарный месяц:

1) для первой группы плательщиков единого налога – в пределах до 10 % размера минимальной заработной платы;

2) для второй группы плательщиков единого налога – в пределах до 20 % размера минимальной заработной платы.

Процентная ставка единого налога для плательщиков третьей группы устанавливается в размере:

1) 3 % дохода – в случае уплаты НДС в соответствии с НКУ;

2) 5 % дохода – в случае включения налога на добавленную стоимость в состав единого налога.

Ставка единого налога устанавливается для плательщиков единого налога первой – третьей группы (физические лица – предприниматели) в размере 15 %:

- 1) к сумме превышения объема указанного дохода;
- 2) к доходу, полученному от осуществления деятельности, не указанной в реестре плательщиков единого налога, отнесенного к первой или второй группе;
- 3) к доходу, полученному при применении другого способа расчетов;
- 4) к доходу, полученному от осуществления видов деятельности, которые не дают права применять упрощенную систему налогообложения;
- 5) к доходу, полученному плательщиками первой или второй группы от осуществления деятельности, не предусмотренной соответствующими пунктами.

Ставки единого налога для плательщиков третьей группы (юридические лица) устанавливаются в двойном размере установленных ставок:

- 1) к сумме превышения объема установленного дохода;
- 2) к доходу, полученному при применении другого способа расчетов;
- 3) к доходу, полученному от осуществления видов деятельности, которые не дают права применять упрощенную систему налогообложения.

В случае осуществления плательщиками единого налога первой и второй групп нескольких видов хозяйственной деятельности применяется максимальный размер ставки единого налога, установленный для таких видов хозяйственной деятельности.

Начисление единого налога в бухгалтерском учете отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет 92 "Административные расходы"

Кредит сч. 641 "Расчеты по налогам" (единый налог).

Перечисление единого налога отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 641 "Расчеты по налогам" (единый налог)

Кредит сч. 311 "Текущие счета в национальной валюте".

Пример 5. Юридическое лицо – плательщик единого налога третьей группы уплачивает единый налог по ставке 3 % и является плательщиком НДС.

В отчетном периоде предприятие:

реализовало товар – на сумму 240 000 грн (в том числе НДС – 40 000 грн), себестоимость товара 160 000 грн, оплата от покупателя поступила на текущий счет;

получило на текущий счет предоплату за продукцию, которая будет поставлена покупателю в следующем отчетном периоде – 6 000 грн (в том числе НДС – 1 000 грн);

списало кредиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности в сумме 8 000 грн (без НДС);

продало автомобиль, приобретенный 10 месяцев тому назад в качестве основного средства. Стоимость продажи автомобиля – 360 000 грн (в том числе НДС – 60 000 грн), балансовая стоимость автомобиля на дату продажи 250 000 грн. Деньги от покупателя поступили на текущий счет.

Необходимо рассчитать сумму единого налога, подлежащего перечислению в бюджет.

В бухгалтерском учете будут составлены бухгалтерские проводки, представленные в табл. 4.5.

Таблица 4.5

Хозяйственные операции за отчетный период

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Отражен доход от реализации товара	361	702	240 000
Начислено налоговое обязательство по НДС	702	641	40 000
Списана себестоимость реализованного товара	902	281	160 000
Получена сумма оплаты за товар от покупателя	311	361	240 000
Получена предоплата за продукцию от покупателя	311	681	6 000
Начислено налоговое обязательство по НДС	643	641	1 000
Списана кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности	631	717	8 000
Отражен доход от реализации автомобиля	377	712	360 000
Отражено налоговое обязательство по НДС	712	641	60 000
Списана остаточная стоимость реализованного автомобиля	943 286	286 105	250 000

1	2	3	4
Получена оплата за автомобиль от покупателя	311	377	360 000
Списаны на финансовый результат полученные доходы:			
от реализации товаров	702	791	200 000
от списания кредиторской задолженности	717	791	8 000
от реализации автомобиля	712	791	300 000
Списана на финансовый результат себестоимость:			
реализованного товара	791	902	160 000
реализованного автомобиля	791	943	250 000
Отражен финансовый результат отчетного периода	791	441	98000
Начислен единый налог за отчетный период	92	641	15240

По данным отчетного периода, предприятие получило прибыль в размере 98 000 грн. Сумма дохода, который подлежит обложению единым налогом составляет 508 000 грн (200 000 + 8 000 + 300 000).

Сумма единого налога составит: $508\,000 \times 0,03 = 15\,240$ грн.

Каждый вид налога и сбора имеет законодательно установленные сроки подачи отчета и его оплаты (табл. 4.6).

Таблица 4.6

Сроки предоставления отчетности и оплаты основных налогов
(в календарных днях)

Название налога	Срок подачи отчета	Срок оплаты налога
1	2	3
НДФЛ	Физические лица – плательщики налога: до 1 мая года, следующего за отчетным; юридические лица – работодатели: на протяжении 40 дней после окончания отчетного квартала	Физические лица – плательщики налога: до 1 августа года, следующего за отчетным; юридические лица – работодатели: в момент выплаты дохода единым платежным документом

Продолжение табл. 4.6

1	2	3
Налог на прибыль	На протяжении 40 дней после окончания отчетного квартала	На протяжении 50 дней после окончания отчетного квартала
НДС	На протяжении 20 дней после окончания отчетного месяца	На протяжении 30 дней после окончания отчетного месяца
Акцизный налог	На протяжении 20 дней после окончания отчетного месяца	Производители подакцизных товаров: на протяжении 30 дней после окончания отчетного месяца; производители алкогольных напитков: при приобретении марок акцизного налога; производители подакцизных товаров с давальческого сырья: не позже даты отгрузки готовой продукции переработчиком; импортеры подакцизных товаров: до или в день подачи ввозной таможенной декларации
Сбор за первую регистрацию транспортного средства	На протяжении 10 дней с момента регистрации транспортного средства	Перед проведением первой регистрации транспортных средств в Украине
Экологический налог	На протяжении 40 дней после окончания отчетного квартала	На протяжении 50 дней после окончания отчетного квартала; импортеры топлива: до или в день подачи ввозной таможенной декларации
Плата за землю	Юридические лица: до 20 февраля текущего года или ежемесячно на протяжении 20 дней после окончания отчетного месяца	Ежемесячно на протяжении 30 дней после окончания отчетного месяца; физические лица: на протяжении 60 дней с дня вручения налогового уведомления-решения
Единый налог	1 группа: на протяжении 60 дней после окончания отчетного года; 2, 3, 4 группы: на протяжении 40 дней после окончания отчетного квартала	1, 2 группы: ежемесячно авансовым платежом не позже 20 числа текущего месяца; 3, 4 группы: на протяжении 50 дней после окончания отчетного квартала

1	2	3
Налог на недвижимость	Юридические лица – до 1 февраля текущего года	Юридические лица: авансовыми платежами ежеквартально до 30 числа месяца, следующего за отчетным кварталом; физические лица: на протяжении 60 дней с дня вручения налогового уведомления-решения
Сбор за места для парковки транспортных средств	На протяжении 40 дней после окончания отчетного квартала	На протяжении 50 дней после окончания отчетного квартала
Туристический сбор	На протяжении 40 дней после окончания отчетного квартала	На протяжении 50 дней после окончания отчетного квартала

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение понятию "налог".
2. Какие существуют общегосударственные налоги и сборы?
3. Какие существуют местные налоги и сборы?
4. Какой порядок начисления и уплаты налога на прибыль?
5. Как отражается в учете НДС?
6. В чем особенность налогообложения акцизным налогом?
7. Какие существуют группы плательщиков единого налога?
8. Какой порядок расчета единого налога?

Тестовые задания для проверки знаний

1. Какой налог не относится к общегосударственным:
 - а) налог на прибыль;
 - б) НДС;
 - в) единый налог;
 - г) экологический налог?
2. Какой сбор не относится к местным:
 - а) за специальное использование воды;
 - б) за места для парковки транспортных средств;
 - в) туристический?

3. На каком субсчете отражается сумма налогового кредита, оплаченного в сумме предварительной оплаты за продукцию, товары, работы, услуги:

- а) 641;
- б) 642;
- в) 643;
- г) 644?

4. Синтетический учет расчетов по налогам и платежам ведется:

- а) на счете 65, в "Журнале 3", "Ведомости 3.4";
- б) на счете 64, в "Журнале 3", "Ведомости 3.6";
- в) на счете 64, в "Журнале 2", "Ведомости 3.6";
- г) на счете 64, в "Журнале 3", "Ведомости 3.4".

5. Какой бухгалтерской проводкой отражается начисление налога на прибыль:

- а) Д-т 92 – К-т 641;
- б) Д-т 92 – К-т 642;
- в) Д-т 98 – К-т 641;
- г) Д-т 98 – К-т 642?

6. Какая ставка налога на прибыль действует в текущем году:

- а) 15 %;
- б) 17 %;
- в) 18 %;
- г) ваш вариант ответа?

7. Отражение налогового обязательства по НДС в сумме дохода от реализации продукции отражается бухгалтерской проводкой:

- а) Д-т 702 – К-т 641;
- б) Д-т 641 – К-т 701;
- в) Д-т 701 – К-т 641;
- г) Д-т 641 – К-т 311.

8. Какая корреспонденция счетов составляется при начислении акцизного налога:

- а) Д-т 702 – К-т 641;
- б) Д-т 641 – К-т 702;

- в) Д-т 642 – К-т 702;
- г) Д-т 641 – К-т 301?

9. В каком пункте представлены все действующие ставки налогообложения НДС:

- а) 20 %;
- б) 20 %, 7 %;
- в) 15%, 20 %, 0 %, 7 %;
- г) 20 %, 0 %, 7 %?

10. Что обозначает бухгалтерская проводка Д-т 643 – К-т 641:

- а) начислено налоговое обязательство по НДС;
- б) начислен налоговый кредит по НДС;
- в) оплачено налоговое обязательство по НДС?

11. Какой срок оплаты НДС:

- а) на протяжении 30 дней после окончания отчетного месяца;
- б) на протяжении 20 дней после окончания отчетного месяца;
- в) на протяжении 2 месяцев после окончания отчетного месяца;
- г) на протяжении 2 недель после окончания отчетного месяца?

12. Какой срок подачи Декларации по налогу на прибыль:

- а) на протяжении 2 месяцев после окончания отчетного квартала;
- б) на протяжении 10 дней после окончания отчетного квартала;
- в) на протяжении 40 дней после окончания отчетного квартала;
- г) на протяжении 30 дней после окончания отчетного квартала?

Глоссарий

Налог – обязательный, безусловный платеж в соответствующий бюджет, взимаемый с налогоплательщиков в соответствии с НКУ.

Сбор (плата, взнос) – обязательный платеж в соответствующий бюджет, взимаемый с плательщиков сборов, с условием получения ими специальной выгоды, в том числе в результате совершения в пользу таких лиц государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и лицами юридически значимых действий.

Раздел 2. Учет доходов, расходов, финансовых результатов и собственного капитала предприятия

5. Учет доходов, расходов и финансовых результатов деятельности предприятия

Цель – сформировать комплексное понимание сущности и состава доходов и расходов, особенностей их формирования и отражения в учете. Познание порядка расчета финансовых результатов деятельности предприятия и их отражения в учете.

Основные вопросы:

- 5.1. Методологические основы учета доходов и расходов. Оценка и признание доходов и расходов.
- 5.2. Учет доходов основной деятельности.
- 5.3. Учет прочих доходов операционной деятельности.
- 5.4. Учет доходов финансовой деятельности.
- 5.5. Учет доходов инвестиционной деятельности.
- 5.6. Учет расходов основной деятельности.
- 5.7. Прочие операционные расходы, их состав и учет.
- 5.8. Учет расходов финансовой деятельности.
- 5.9. Учет расходов инвестиционной деятельности.
- 5.10. Особенности определения финансовых результатов деятельности.

Компетентности, формирующиеся по теме:

знания:

- видов и состава доходов предприятия;
- видов и состава расходов предприятия;
- особенностей бухгалтерского учета доходов и расходов;

умения:

- определять величину доходов и расходов предприятия;
- определять величину финансового результата деятельности предприятия;
- отражать на счетах бухгалтерского учета доходы, расходы и финансовые результаты деятельности предприятия;

коммуникации:

способность представить расчет доходов и расходов предприятия;
способность составить отчет о финансовых результатах;

автономность и ответственность:

ответственность за точность информации о доходах и расходах предприятия;

ответственность за правильность осуществления расчета финансовых результатов.

Ключевые термины: доход, расходы, реализация, себестоимость, курсовые разницы, операционная деятельность, финансовая деятельность, инвестиционная деятельность.

5.1. Методологические основы учета доходов и расходов. Оценка и признание доходов и расходов

Деятельность, которую осуществляют предприятия в бухгалтерском учете делится на виды, представленные на рис. 5.1.

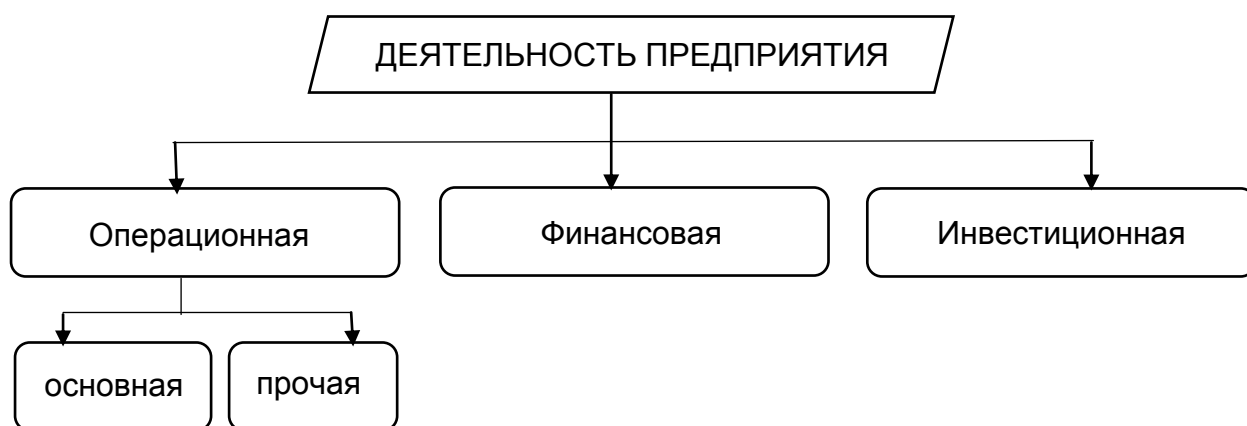


Рис. 5.1. Виды деятельности предприятия

Операционная деятельность – это основная деятельность предприятия, связанная с производством и реализацией продукции (услуг, работ), которая обеспечивает основную долю дохода и является главной целью создания предприятия.

К **основной операционной деятельности** относятся операции, связанные с производством или реализацией готовой продукции (товаров, работ, услуг), которые являются целью создания предприятия

и обеспечивают основную часть его дохода. Для производственного предприятия такими будут операции по производству и реализации продукции (работ, услуг); для строительной организации – операции по выполнению строительно-монтажных работ и др.

Прочая операционная деятельность включает реализацию иностранной валюты, прочих оборотных активов (кроме финансовых инвестиций), операционную аренду активов, операции с операционными курсовыми разницеми, создание резервов сомнительных долгов, получения или уплаты санкций и т. п. (рис. 5.2).

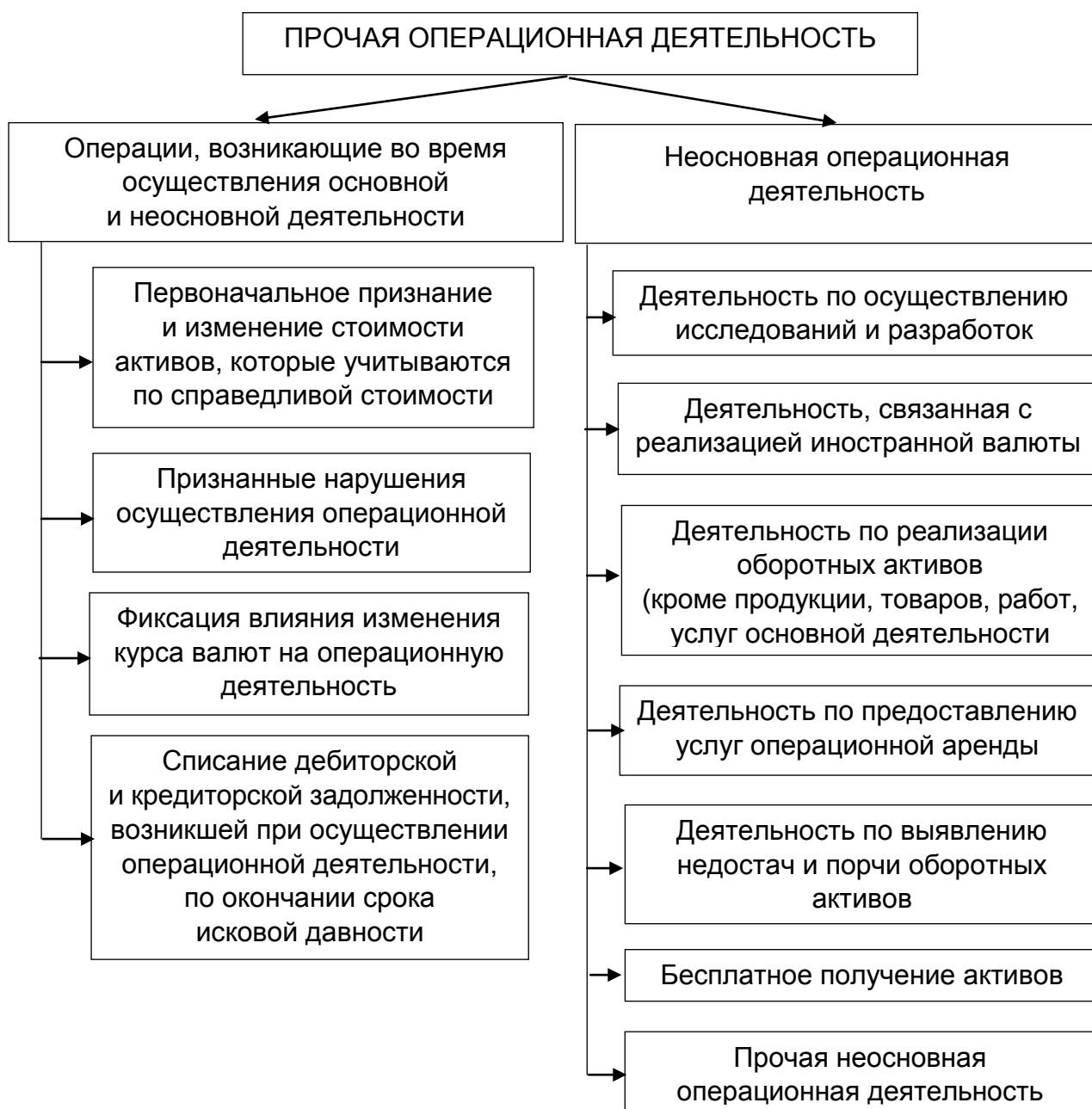


Рис. 5.2. Прочая операционная деятельность предприятия

Финансовая деятельность – это совокупность операций, которые приводят к изменению величины и состава собственного и заемного капитала.

Инвестиционная деятельность – приобретение и реализация тех необоротных активов, а также тех финансовых инвестиций, которые не являются составной частью эквивалентов денежных средств.

Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о доходах от обычной деятельности предприятия и ее раскрытия в финансовой отчетности определяет П(С)БУ 15 "Доход" [25].

Доход – увеличение экономических выгод в виде поступления активов или уменьшения обязательств, которые приводят к росту собственного капитала (за исключением роста капитала за счет взносов собственников).

Доход признается при увеличении актива или уменьшении обязательства, обуславливающим возрастание собственного капитала, при условии, что оценка дохода может быть достоверно определена.

Не признаются доходами поступившие в кассу или на счет предприятия в банке от других лиц:

- сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, других налогов и обязательных платежей, подлежащих перечислению в бюджет и внебюджетные фонды (гостиничный сбор, сбор с населения за содержание в доме собак и кошек и др.);

- сумма предварительной оплаты продукции (товаров, работ, услуг); поступления, принадлежащие другим лицам;
- поступления от первоначального размещения ценных бумаг.

Доход (выручка) от реализации готовой продукции или товаров признается, если выполнены следующие условия:

- покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию или товар;

- предприятие не осуществляет дальнейшее управление и контроль за реализованной продукцией (товарами);

- сумма дохода (выручка) может быть достоверно определена;

- существует уверенность, что в результате операции произойдет увеличение экономических выгод предприятия, а расходы, связанные с этой операцией, могут быть достоверно определены.

Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о расходах предприятия и ее раскрытия в финансовой отчетности определяются П(С)БУ 16 "Расходы" [22].

Расходы – уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками).

Кроме того, расходы признаются при условии, что они могут быть достоверно оценены. Расходы признаются расходами определенного периода одновременно с определением дохода, для получения которого они были осуществлены. Расходы, которые невозможно связать с доходами определенного периода, отражаются в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены.

Если актив обеспечивает получение экономических выгод в течение нескольких отчетных периодов, то расходы признаются путем систематического распределения его стоимости между соответствующими отчетными периодами (например, амортизация).

Не признаются расходами:

платежи по договорам комиссии, агентским соглашениям и другим аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;

предварительная (авансовая) оплата запасов, работ, услуг;

погашение полученных ссуд;

другие уменьшения активов или увеличения обязательств, которые не соответствуют определению расходов отчетного периода.

В бухгалтерском учете и финансовой отчетности доходы и расходы отражаются в момент их возникновения независимо от даты поступления или уплаты денежных средств. Учет расходов и доходов ведется, а отчетность составляется на основании принципа начисления. То есть доходы отражаются в бухгалтерском учете и соответственно в финансовой отчетности по отгрузке продукции (товаров), выполнению работ, оказанию услуг независимо от сроков получения денежных средств от покупателей (заказчиков).

Доходы и расходы отражаются в бухгалтерском учете и включают в состав Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) в соответствии с принципом начисления и соответствия доходов и расходов. То есть финансовый результат отчетного периода определяется исходя из сравнения доходов отчетного периода с расходами, которые были осуществлены для получения этих доходов. Например, в момент реализации одновременно отражается выручка от реализации

продукции и списываются затраты на производство данной продукции. Однако не все расходы можно связать с определенными доходами. Например, административные расходы, расходы на сбыт нельзя связать с каким-то конкретным видом доходов. Поэтому такие расходы отражаются в том периоде, в котором они возникли и списываются в конце отчетного периода на финансовые результаты.

5.2. Учет доходов основной деятельности

К основной деятельности относят операции, связанные с производством и/или реализацией продукции (работ, услуг), которые являются определяющей целью создания предприятия и обеспечивают основную часть его дохода.

Доходы, связанные с основной деятельностью предприятия, включают:
доход от реализации готовой продукции;
доход от реализации, товаров;
доход от реализации работ, услуг.

Бухгалтерский учет дохода от реализации ведется на счете 70 "Доходы от реализации". На этом счете обобщается информация о доходах от реализации готовой продукции, товаров, работ и услуг, а также о сумме скидок, предоставленных покупателям, и о других вычетах из дохода.

По кредиту субсчетов 701, 702, 703 отражается сумма общего дохода вместе с суммой не прямых налогов (НДС, акциз), сборов (обязательных платежей), которые включены в цену продажи, по дебету – ежемесячное отражение надлежащей суммы не прямых налогов, сборов (обязательных платежей), ежегодное или ежемесячное отнесение суммы чистого дохода (доход/выручка) минус НДС, акциз, сборы и обязательные платежи) на субсчет 791 "Результат операционной деятельности".

По дебету субсчета 704 "Вычеты из дохода" отражаются суммы поступлений по договорам комиссии, агентским и другим договорам на пользу комитентов, сумма предоставленных скидок покупателям после оплаты, стоимость возврата продукции или товаров. По кредиту – списание на финансовый результат на счет 791.

На субсчете 705 "Перестрахование" предприятия, которые являются страховщиками в соответствии с Законом Украины "О страховании",

обобщают информацию о долях страховых платежей (страховых взносов, страховых премий) по договорам перестрахования. По дебету субсчета 705 отражаются суммы долей страховых платежей (страховых взносов, страховых премий), которые принадлежат перестраховщикам по договорам перестрахования, по кредиту – доли страховых платежей (страховых взносов, страховых премий), которые возвращаются перестраховщиками в случае досрочного прекращения договора перестрахования. Ежемесячно сальдо субсчета 705 списывается (закрывается) в корреспонденции с субсчетом 703 "Доход от реализации работ и услуг".

Синтетический и аналитический учет доходов от реализации отражается в "Журнале 6". Аналитический учет доходов от реализации ведется по видам (группам) продукции, работ, услуг, регионам сбыта и/или другим направлениям, которые определяет предприятие. Первичными документами по учету доходов от реализации являются расчеты (справки) бухгалтерии.

Бухгалтерские проводки по отражению в учете доходов от реализации приведены в табл. 5.1.

Таблица 5.1

Хозяйственные операции по учету доходов от реализации

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Отгружена покупателям продукция, товары, предоставлены услуги	36	701, 702, 703	Накладная, акт выполненных работ, счет
Отражены налоговые обязательства по НДС	701, 702, 703	641	Налоговая накладная, бухгалтерская справка
Отражена стоимость возвращенной покупателем продукции	704	36	Счет
Корректировка НДС при возврате продукции	704	641	Бухгалтерская справка

1	2	3	4
Списан на финансовые результаты доход от реализации продукции, товаров, услуг	701, 702, 703	791	Бухгалтерская справка
Получена наличная выручка за реализованную продукцию, товары, услуги	30	701, 702, 703	ПКО
Получены на текущий счет деньги от покупателей	31	36	Выписка банка

В положениях (стандартах) бухучета, а также в налоговом законодательстве отсутствует определение термина "скидка". В таком случае используются значения терминов, приведенные в других нормативных документах. Так, согласно ст.1 Закона "О рекламе" **скидка** – это "временное уменьшение цены товара, которое предоставляется покупателям (потребителям)" [48]. Вид и размер скидки могут быть обусловлены ценовой и маркетинговой политикой предприятия, состоянием рынка и другими факторами. В любом случае размер предоставляемой покупателям скидки должен быть экономически оправданным.

НКУ не содержит никаких корректировок бухгалтерского финансового результата на суммы скидок, которые могут быть получены предприятием от такой реализации продукции. Следовательно, важно лишь правильно отразить операцию по продаже товара со скидкой в бухгалтерском учете.

Если условия предоставления скидки были выполнены покупателем сразу, и она предоставлена в момент приобретения продукции (товара), то сумма скидки не отражается в бухгалтерском учете продавца. В таком случае по кредиту субсчетов 701 или 702 отражается сумма выручки с учетом скидки. Если же скидка в соответствии с ранее оговоренными условиями предоставляется после продажи товаров, то ее сумма отражается на субсчете 704 "Вычеты из дохода".

Пример 1. Предприятие реализовало фирме – плательщику НДС продукцию на сумму 252 000 грн (в том числе НДС – 42 000 грн). Себестоимость изготовления продукции – 192 000 грн. После отгрузки была достигнута договоренность о предоставлении покупателю скидки в размере 5 %.

В учете предприятия операции отражают бухгалтерскими проводками, приведенными в табл. 5.2.

Таблица 5.2

Хозяйственные операции по реализации продукции покупателю

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Отгружена покупателю продукция	361	701	252 000
Отражены налоговые обязательства по НДС в составе стоимости отгруженной продукции	701	641	42 000
Списана себестоимость реализованной продукции	901	26	192 000
Откорректирован на сумму скидки ранее отраженный доход от реализации продукции	704	361	12 600
Откорректированы отраженные ранее налоговые обязательства по НДС методом "красное сторно"	704	643	2 100
	643	641	2 100
Получена оплата за продукцию	311	361	239 400
Списаны на финансовый результат:			
доход от реализации продукции (без учета скидки)	701	791	210 000
вычеты из дохода (сумма скидки без НДС)	791	704	10 500
себестоимость реализованной продукции	791	901	192 000

Доход, который связан с оказанием услуг или выполнением работ, определяют исходя из степени завершенности операций по оказанию таких услуг или работ на дату баланса. Оценка степени завершенности работ или услуг и, соответственно, доход определяется следующими методами: изучения выполненных работ; определения удельного веса объема услуг в общем объеме услуг; определения удельного веса расходов по предоставленным услугам в общем объеме услуг.

Пример 2. Подрядная организация предъявила счет заказчику за выполненные работы по строительству здания. Объем выполненных

и сданных работ составляет 180 000 грн, в том числе НДС 30 000 грн, что подтверждается актом.

В учете предприятия операции отражают бухгалтерскими проводками, приведенными в табл. 5.3.

Таблица 5.3

Хозяйственные операции по реализации услуг покупателю

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Предъявлен счет покупателю за выполненные работы	361	703	180 000
Начислены налоговые обязательства по НДС	703	641	30 000
Чистый доход отнесен на финансовый результат	703	791	150 000

5.3. Учет прочих доходов операционной деятельности

Для учета прочих доходов операционной деятельности Планом счетов предусмотрен синтетический счет 71 "Прочий операционный доход". По кредиту счета отражается увеличение (получение) дохода, по дебету – суммы непрямых налогов (налога на добавленную стоимость, акцизного сбора и других сборов (обязательных платежей) и списание в порядке закрытия счета на субсчет 791 "Результат операционной деятельности".

Синтетический и аналитический учет прочих доходов операционной деятельности ведется в "Журнале 6".

Счет 71 "Прочий операционный доход" имеет следующие субсчета:
710 "Доход от первоначального признания и от изменения стоимости активов, которые учитываются по справедливой стоимости";

711 "Доход от купли-продажи иностранной валюты";

712 "Доход от реализации других оборотных активов";

713 "Доход от операционной аренды активов";

714 "Доход от операционной курсовой разницы";

715 "Полученные штрафы, пени, неустойки";

716 "Возмещение ранее списанных активов";

717 "Доход от списания кредиторской задолженности";

718 "Доход от безвозмездно полученных оборотных активов";

719 "Прочие доходы от операционной деятельности".

На субсчете 710 "Доход от первоначального признания и от изменения стоимости активов, которые учитываются по справедливой стоимости" обобщается информация о доходах от первоначального признания и изменения стоимости активов, которые учитываются по справедливой стоимости, в частности доход от первоначального признания сельскохозяйственной продукции и биологических активов, и от изменения справедливой стоимости биологических активов, который определен в соответствии с П(С)БУ 30 "Биологические активы" [20]. Предприятия, основной деятельностью которых является торговля ценными бумагами, в этой статье отражают доход от изменения стоимости финансовых инструментов, которые оцениваются по справедливой стоимости.

На субсчете 711 "Доход от купли-продажи иностранной валюты" обобщается информация о доходах от купли-продажи иностранной валюты, в частности положительная разница между ценой купли-продажи иностранной валюты и ее балансовой стоимостью.

Приобретение иностранной валюты осуществляется на межбанковском валютном рынке Украины (МВРУ) по коммерческому курсу, сложившемуся на таком рынке в день приобретения. Этот курс может быть, как больше, так и меньше официального курса НБУ, установленного на соответствующий день.

С целью приобретения иностранной валюты предприятие уплачивает на счет банка сумму средств в гривнах, которая включает в себя сумму для непосредственного приобретения валюты и комиссионное вознаграждение банка.

Поэтому при проведении операций покупки и продажи валюты у предприятий в учете будут возникать так называемые суммовые разницы, которые не следует путать с курсовыми разницами. Если курс МВРУ выше курса НБУ на дату операции, возникает положительная суммовая разница, а если ниже – отрицательная. Суммовые разницы, возникающие при покупке инвалюты, учитываются следующим образом: положительные – включаются в состав расходов и отражаются по дебету субсчета 942 "Расходы на куплю-продажу иностранной валюты"; отрицательные – включаются в состав дохода и отражаются по кредиту субсчета 711 "Доход от купли-продажи иностранной валюты".

Пример 3. У предприятия на текущем счете имелась иностранная валюта, сумма которой была пересчитана по курсу НБУ 28,4 грн за € 1 на дату баланса. В целях своевременного расчета с бюджетом по налогам принято решение продать валюту (€ 2 000). Курс НБУ на дату перечисления валюты на продажу составил 28,4 грн за € 1, а на дату продажи – 28,35 грн за € 1. Курс продажи валюты на бирже составил 28,5 грн за € 1. Комиссионное вознаграждение удержано банком из суммы выручки, зачисляемой от продажи валюты.

Операции по продаже иностранной валюты представлены в табл. 5.4.

Таблица 5.4

Хозяйственные операции по продаже иностранной валюты

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Перечислена валюта на продажу (€ 2 000 x 28,4)	334	312	56 800
Зачислена выручка от продажи валюты за вычетом комиссионного вознаграждения банка (€ 2 000 x 28,5) – (€ 2 000 x 28,5) x 1 %	311	711	56 430
Начислена и списана сумма комиссионного вознаграждения (€ 2 000 x 28,5) x 1%	942	685	570
	685	711	570
Списана себестоимость реализованной валюты (€ 2 000 x 28,35)	942	334	56 700
Отражена курсовая разница между курсом НБУ на день продажи и день перечисления валюты на продажу (€ 2 000 x (28,4 – 28,35))	945	334	100
Списана сумма дохода от продажи иностранной валюты на финансовый результат	711	791	57 000
Списана себестоимость реализованной иностранной валюты на финансовый результат	791	942	57 270
Списаны потери от курсовой разницы на финансовый результат	791	945	100

На субсчете 712 "Доход от реализации прочих оборотных активов" обобщается информация о доходах от реализации оборотных активов

(производственных запасов, малоценных и быстроизнашивающиеся предметов и т. п.). По кредиту этого субсчета отражается доход от реализации оборотных активов, включая суммы косвенных налогов и сборов, а по дебету – суммы косвенных налогов, сборов и обязательных платежей, а также списание суммы признанного дохода на финансовый результат, т. е. на субсчет 791 "Результат основной деятельности".

Пример 4. Предприятие реализовало ранее приобретенные для производства готовой продукции материалы как излишние (в связи с сокращением производства). Их первоначальная стоимость составляла 101 900 грн, продажная стоимость – 122 000 грн и кроме того НДС – 24 400 грн.

Операции по продаже производственных запасов представлены в табл. 5.5.

Таблица 5.5

Хозяйственные операции по продаже производственных запасов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Отражен доход от реализации материалов, включая сумму НДС	377	712	146 400
Начислена сумма налоговых обязательств по НДС	712	641	24 400
Списана первоначальная стоимость реализованных материалов	943	201	101 900
Себестоимость реализованных материалов списана на финансовый результат	791	943	101 900
Списан доход от реализации материалов на финансовый результат	712	791	122 000

На субсчете 713 "Доход от операционной аренды активов" обобщается информация о доходах от аренды имущества, если эта деятельность не является предметом (целью) создания предприятия. По кредиту данного субсчета отражается сумма начисленного дохода за аренду активов, включая сумму НДС, по дебету – налог на добавленную стоимость и списание чистого дохода на финансовый результат.

Пример 5. Предприятие-арендодатель 8 августа 2017 г. получило на текущий счет от арендатора предварительную оплату за аренду оборудованием в размере 2 400 грн (в том числе НДС) за август. 31 августа составлен и акцептован акт об использовании арендатором арендованного оборудования на сумму 2 400 грн. Аналогичный акт был составлен и подписан 30 сентября, но сумма арендной платы за сентябрь составила 3 000 грн (в том числе НДС). Оплату по данному акту арендатор осуществил только 14 октября.

Операции по отражению в учете дохода от операционной аренды оборудования представлены в табл. 5.6.

Таблица 5.6

Хозяйственные операции по учету дохода от операционной аренды активов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
<i>08.08.2017 г.</i>			
Полученная на текущий счет предварительная оплата аренды оборудования отнесена на доходы будущих периодов	311	69	2 400
Отражается начисление налоговых обязательств по НДС	643	641	400
<i>31.08.2016 г.</i>			
На основании акта предварительная оплата аренды отнесена в счет доходов текущего периода	69	713	2 400
Производится уменьшение дохода от оперативной аренды на величину налоговых обязательств по НДС	713	643	400
Отнесены доходы от аренды на финансовые результаты деятельности за август	713	79	2 000
<i>30.09.2016 г.</i>			
Отражена реализация услуг по аренде на основании акта	377	713	3 000

1	2	3	4
Отражается начисление налоговых обязательств по НДС	713	641	500
Отнесены доходы от аренды на финансовые результаты деятельности за сентябрь	713	79	2 500
<i>14.10.2016 г.</i>			
Произведена арендатором оплата аренды за сентябрь	311	377	3 000

На субсчете 714 "Доход от операционной курсовой разницы" обобщается информация о доходах от курсовых разниц по активам и обязательствам предприятия, связанных с операционной деятельностью предприятия. По кредиту этого субсчета отражаются суммы дохода в виде курсовой разницы от пересчета денежных средств в иностранной валюте на текущих и прочих счетах, дебиторской и кредиторской задолженности – монетарных статей, возникших в ходе операционной деятельности предприятия. По дебету субсчета 714 отражается списание на финансовый результат сумм дохода от курсовых разниц.

Курсовая разница – это разница между оценками одинакового количества иностранной валюты при разных валютных курсах. Операционные курсовые разницы возникают при пересчете только монетарных статей баланса, которые отражают операционную деятельность предприятия.

Монетарные статьи подлежат пересчету на дату баланса и дату погашения задолженности. Немонетарные статьи не могут пересчитываться, а, следовательно, по ним не возникает доход от курсовых разниц.

Монетарные статьи баланса – это статьи:
денежных средств (на валютных счетах субъекта хозяйствования);
активов и обязательств, которые будут получены или оплачены в фиксированной (или определенной) сумме денег или их эквивалентов (ожидается получение валюты или есть обязательства, которые нужно оплатить валютой).

А немонетарные статьи баланса – это другие статьи, чем монетарные.

Например, в случае приобретения импортного товара с последующей оплатой возникает задолженность перед поставщиком. Следовательно, это монетарная статья баланса, потому что обязательство будет оплачено в фиксированной сумме денег.

Нужно помнить, что курсовые разницы могут возникать в случае, если часть стоимости товара оплачена авансом, а часть – последующей оплатой. Часть суммы обязательств, которая будет погашаться денежными средствами при получении товара от нерезидента, является монетарной статьей баланса. А это значит, что на эту часть не оплаченного, но полученного товара, в бухгалтерском учете возникают курсовые разницы (которые нужно пересчитывать на дату баланса и на дату осуществления хозяйственной операции).

Доход от операционной курсовой разницы отражается при пересчете дебиторской задолженности в случае увеличения валютного курса и при пересчете кредиторской задолженности при уменьшении валютного курса.

На субсчете 715 "Полученные штрафы, пени, неустойки" обобщается информация о штрафах, пене, неустойках и других санкциях за нарушение хозяйственных договоров, которые признаны должником или относительно которых получены решения суда, хозяйственного суда об их взыскании, а также о суммах по возмещению понесенных убытков. По кредиту субсчета отражается сумма дохода, а по дебету – списание дохода на финансовый результат.

Пример 6. Предприятие обратилось в суд относительно обязанности контрагента выплатить ему штраф и пеню за поставку некачественного товара. Суд вынес решение о взыскании с ответчика пени и штрафа за несоответствующее качество поставленного товара в сумме 5 000 грн, а также возмещении предприятию уплаченного судебного сбора в сумме 100 грн.

Операции по отражению в учете дохода от признанных штрафов, пени, неустойки представлены в табл. 5.7.

На субсчете 716 "Возмещение ранее списанных активов" обобщается информация о суммах возмещения предприятию стоимости ранее списанных активов. По кредиту данного субсчета производятся записи сумм, поступивших в кассу или на счет предприятия как ранее списанные безнадежные долги, потери и недостачи (оборотные и необоротные активы), по дебету – списание на финансовый результат предприятия.

Хозяйственные операции по учету дохода от признанных штрафов, пени, неустойки

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Начислен судебный сбор	92	685	100
Уплачен судебный сбор	685	311	100
Ответчиком возмещены судебный сбор и штраф на основании решения суда	374	715	5 100
Получен штраф и возмещение судебного сбора на текущий счет	311	374	5 100

При выявлении недостачи товара на складе предприятия составляется бухгалтерская проводка:

Дебет сч. 947 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

Кредит сч. 281 "Товары на складе".

Если выявлено лицо, виновное в недостаче товара, составляется бухгалтерская проводка на сумму недостачи:

Дебет сч. 375 "Расчеты по возмещению причиненного ущерба"

Кредит сч. 716 "Возмещение ранее списанных активов".

На субсчете 717 "Доход от списания кредиторской задолженности" обобщается информация о доходах от списания кредиторской задолженности, возникшей в ходе операционного цикла, по истечении срока исковой давности.

В ходе операционного цикла могут возникнуть следующие виды кредиторской задолженности:

по авансам, полученным за продукцию, товары, работы или услуги, подлежащие отгрузке;

по запасам, работам, услугам, которые получены для использования в операционной деятельности предприятия;

по векселям, выданным поставщикам (подрядчикам) за полученные запасы (работы, услуги).

Пример 7. Три года назад получена предварительная оплата в сумме 2 700 грн от покупателя за готовую продукцию. В текущем отчетном периоде сумма предоплаты включена в прочий операционный доход.

Операции по отражению в учете списания кредиторской задолженности представлены в табл. 5.8.

Таблица 5.8

Хозяйственные операции по отражению в учете списания кредиторской задолженности

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Получена на текущий счет предоплата от покупателя	311	681	2 700
Начислены налоговые обязательства по НДС	643	641	450
Списывается кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности	681	717	2 700
Сумма дохода отнесена на финансовый результат	717	791	2 700

На субсчете 718 "Доход от бесплатно полученных оборотных активов" ведется учет доходов от бесплатно полученных оборотных активов (кроме финансовых инвестиций) и доходы целевого финансирования, связанные с операционной деятельностью.

К целевому финансированию (поступлениям) относятся капитальные трансферты (финансирование из бюджетов на капитальное строительство, на капитальный ремонт жилищного фонда местных советов), дотации на покрытие убытков (гранты) и субсидии, получаемые предприятиями и организациями жилищно-коммунального хозяйства. Из перечисленных видов финансирования дотации на покрытие убытков и субсидии подлежат включению в состав доходов предприятия. Моментом включения их в состав прочих операционных доходов является поступление (зачисление) денежных средств на текущий счет в банке предприятия.

На субсчете 719 "Прочие доходы от операционной деятельности" обобщается информация о других доходах от операционной деятельности, которые не нашли своего отражения на других субсчетах счета 71 "Прочий операционный доход", в частности о доходах от операций с тарой, от инвентаризации, от деятельности жилищно-коммунальных хозяйств, детских садов, санаториев, от полученных процентов за хранение денежных средств на счетах в банках и т. п.

Пример 8. В результате инвентаризации на предприятии выявлен излишек МБП на сумму 940 грн и материалов на сумму 300 грн. Составлен протокол инвентаризационной комиссии, по которому они были оприходованы на склад. Также на текущий счет предприятия поступила от банка сумма 380 грн за хранение наличных средств на счете в банке.

Операции по отражению в учете прочих доходов от операционной деятельности представлены в табл. 5.9.

Таблица 5.9

Хозяйственные операции по отражению в учете прочих доходов от операционной деятельности

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Оприходованы излишки МБП, выявленные инвентаризацией	22	719	940
Оприходованы излишки материалов, выявленные инвентаризацией	201	719	300
Зачислена в доход предприятия сумма, поступившая на счет в банке за хранение наличных средств	311	719	380
Отнесена на финансовый результат сумма дохода	719	791	1 620

5.4. Учет доходов финансовой деятельности

В ходе финансовой деятельности возникают доходы от участия в капитале ассоциированных, совместных и дочерних предприятиях, от вложения средств в акции, сертификаты, на депозитные счета и др.

Для учета доходов финансовой деятельности Планом счетов предусмотрены такие счета, как 72 "Доход от участия в капитале" и 73 "Прочие финансовые доходы". По кредиту выше названных субсчетов отражается получение (признанная сумма) дохода, по дебету – списание кредитовых оборотов на счет 792 "Результат финансовых операций".

Синтетический и аналитический учет доходов от финансовой деятельности ведется в "Журнале 6".

На субсчете 721 "Доход от инвестиций в ассоциированные предприятия" обобщается информация о доходах, связанных с увеличением доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования, в частности вследствие полученной ассоциированными предприятиями прибыли или роста собственного капитала ассоциированных предприятий вследствие других событий (переоценка необоротных активов и инвестиций и т. п.).

Пример 9. От ассоциированного предприятия, согласно договора инвестирования, поступила ранее начисленная в отчетном периоде доля причитающейся прибыли в сумме 20 500 грн, которая предприятием зачислена в состав финансовых доходов.

Операции по отражению в учете дохода от инвестиций в ассоциированные предприятия представлены в табл. 5.10.

Таблица 5.10

Хозяйственные операции по отражению в учете дохода от инвестиций в ассоциированные предприятия

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Начислен доход от инвестиций в ассоциированное предприятие	141	721	20 500
Поступила сумма дохода на счет в банке от ассоциированного предприятия	311	377	20 500
Сумма дохода списана на финансовый результат	721	792	20 500

На субсчете 722 "Доход от совместной деятельности" обобщается информация о доходах, связанных с увеличением доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования, в частности вследствие получения совместными предприятиями прибыли или роста их собственного

капитала вследствие других событий (переоценка необоротных активов и инвестиций и т. п.).

Пример 10. В связи с ростом инфляции произведена дооценка инвестиций (основных средств), вложенных в совместную деятельность, которая составила 23 000 грн.

В учете данная хозяйственная операция будет отражена бухгалтерскими проводками:

1) произведена дооценка инвестиций:

Дебет сч. 141 "Инвестиции связанным сторонам по методу участия в капитале"

Кредит сч. 722 "Доход от совместной деятельности";

2) сумма дохода от дооценки списана на финансовый результат:

Дебет сч. 722 "Доход от совместной деятельности"

Кредит сч. 792 "Результат финансовых операций".

На субсчете 723 "Доход от инвестиций в дочерние предприятия" обобщается информация о доходах, связанных с увеличением доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования, в частности вследствие получения дочерними предприятиями прибылей или роста их собственного капитала вследствие других событий (переоценка необоротных активов и инвестиций и т. п.).

Типовая корреспонденция этого субсчета имеет следующие бухгалтерские записи:

1) отражен доход от инвестиций в дочернее предприятие:

Дебет сч. 141 "Инвестиции связанным сторонам по методу участия в капитале"

Кредит сч. 723 "Доход от инвестиций в дочерние предприятия";

2) полученный доход списан на финансовый результат:

Дебет сч. 723 "Доход от инвестиций в дочерние предприятия"

Кредит сч. 792 "Результат финансовых операций".

На субсчете 731 "Дивиденды полученные" ведется учет дивидендов, полученных от других предприятий, которые не являются ассоциированными, дочерними и совместными.

Пример 11. Предприятию, согласно решения общего собрания акционеров, начислена причитающаяся доля дивидендов за отчетный год в сумме 33 000 грн. Указанная сумма поступила на счет в банке от акционерного общества.

Операции по отражению в учете дохода от полученных дивидендов представлены в табл. 5.11.

**Хозяйственные операции по отражению в учете дохода
от полученных дивидендов**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Начислены дивиденды к получению	373	731	33 000
Дивиденды поступили на счет от акционерного общества	311	373	33 000
Отнесен доход от полученных дивидендов на финансовый результат	731	792	33 000

На субсчете 732 "Проценты полученные" обобщается информация о процентах по облигациям или другим ценным бумагам, в частности вознаграждения за сданные в финансовую аренду необоротные активы, доход за вклады на депозит и т. п.

Бухгалтерские проводки по данному субсчету аналогичны представленным в табл. 5.11.

На субсчете 733 "Прочие доходы от финансовых операций" обобщается информация о других доходах от финансовой деятельности, не нашедших отражения на других субсчетах счета 73 "Прочие финансовые доходы". Например, доходы от амортизации премии по выпущенным облигациям. На этом субсчете отражается дооценка долгосрочных и текущих финансовых инвестиций, учет которых ведется не по методу участия в капитале.

Типовые бухгалтерские проводки по субсчету 733:

1) проведена в учете дооценка долгосрочных финансовых инвестиций:

Дебет сч. 142 "Прочие инвестиции связанным сторонам", сч. 143 "Инвестиции несвязанным сторонам"

Кредит сч. 733 "Прочие доходы от финансовых операций";

2) проведена в учете дооценка текущих финансовых инвестиций:

Дебет сч. 35 "Текущие финансовые инвестиции"

Кредит сч. 733 "Прочие доходы от финансовых операций";

3) списана сумма полученных доходов на финансовый результат:

Дебет сч. 733 "Прочие доходы от финансовых операций"

Кредит сч. 792 "Результат финансовых операций".

5.5. Учет доходов инвестиционной деятельности

Инвестиционную деятельность характеризуют хозяйственные операции, связанные с приобретением и реализацией тех необоротных активов, а также тех финансовых инвестиций, которые не являются составной частью эквивалентов денежных средств.

К доходам инвестиционной деятельности относятся:

740 "Доход от изменения стоимости финансовых инструментов";

741 "Доход от реализации финансовых инвестиций";

742 "Доход от восстановления полезности активов";

744 "Доход от неоперационной курсовой разницы";

745 "Доход от безвозмездно полученных активов";

746 "Прочие доходы от обычной деятельности".

По кредиту указанных субсчетов отражается увеличение (получение) дохода, по дебету – причитающаяся сумма непрямых налогов (налога на добавленную стоимость, акцизного сбора и других сборов (обязательных платежей) и списание в порядке закрытия на субсчет 793 "Результат прочей обычной деятельности".

Синтетический и аналитический учет доходов инвестиционной деятельности ведется в "Журнале 6".

На субсчете 740 "Доход от изменения стоимости финансовых инструментов" предприятия, кроме тех, основной деятельностью которых является торговля ценными бумагами, обобщают информацию о доходах от изменения балансовой стоимости финансовых инструментов, которые оцениваются по справедливой стоимости.

На субсчете 741 "Доход от реализации финансовых инвестиций" по кредиту отражается сумма полученного дохода от реализации финансовых инвестиций, по дебету – списание чистого дохода на финансовый результат.

Пример 12. В отчетном периоде предприятие произвело реализацию приобретенных акций стоимостью в 15 000 грн.

Данная хозяйственная операция будет отражена в учете следующими бухгалтерскими проводками:

1) реализованы финансовые инвестиции (приобретенные акции):

Дебет сч. 377 "Расчеты с прочими дебиторами"

Кредит сч. 741 "Доход от реализации финансовых инвестиций";

2) доход от реализации финансовых инвестиций списан на финансовый результат:

Дебет сч. 741 "Доход от реализации финансовых инвестиций"

Кредит сч. 793 "Результат прочей обычной деятельности".

На субсчете 742 "Доход от восстановления полезности активов" обобщается информация о признанных в соответствии с П(С)БУ 28 "Уменьшение полезности активов" доходах от восстановления полезности активов.

На субсчете 744 "Доход от неоперационной курсовой разницы" обобщается информация о курсовых разницах по активам и обязательствам в иностранной валюте, связанным с финансовой и инвестиционной деятельностью предприятия.

Доход от курсовой разницы возникает при пересчете дебиторской задолженности, если курс НБУ увеличивается, и при пересчете кредиторской задолженности, если курс НБУ уменьшается.

Пример 13. Величина уставного капитала частного предприятия с одним учредителем-нерезидентом указана в размере 280 000 грн, что составляет € 10 000 по курсу 28,00 грн/€ на день регистрации устава. Уставный капитал был внесен денежными средствами, а именно евро. Средства вносились дважды равными частями на валютный счет предприятия – в первый раз по курсу 28,10 грн/€, во второй раз по курсу НБУ 28,05 грн/€.

Операции по отражению в учете неоперационных курсовых разниц представлены в табл. 5.12.

Таблица 5.12

Хозяйственные операции по отражению в учете неоперационных курсовых разниц

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Зарегистрирован устав предприятия	46	40	€ 10 000 280 000 грн
Внесены денежные средства инвестором в первый раз (курс НБУ – 28,10)	312	46	€ 5 000 140 500 грн

1	2	3	4
На дату расчетов произведен перерасчет задолженности в связи с ростом курса валют $(28,10 - 28,00) \times \text{€ } 10\,000 = 1\,000$	46	744	1 000 грн
Внесены денежные средства инвестором во второй раз (курс НБУ – 28,05)	312	46	€ 5 000 140 250 грн
На дату расчетов произведен перерасчет задолженности в связи с уменьшением курса валют $(28,05 - 28,10) \times \text{€ } 5\,000 = 250$	974	46	250 грн

На субсчете 745 "Доход от безвозмездно полученных активов" обобщается информация о доходах от безвозмездно полученных активов. В случае безвозмездного получения предприятием необоротных активов доход определяется по сумме амортизации таких активов одновременно с ее начислением.

Пример 14. В отчетном месяце коммунальное предприятие начислило амортизацию на принятые в предыдущих отчетных периодах безвозмездно основные средства на сумму 9 300 грн. Кроме того, им было получено бесплатно трубы водопроводные на сумму 25 450 грн, для замены изношенных в водопроводных сетях.

Операции по отражению в учете безвозмездно полученных активов представлены в табл. 5.13.

Таблица 5.13

Хозяйственные операции по отражению в учете безвозмездно полученных активов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Начислена амортизация на безвозмездно полученные основные средства	23	131	9 300

1	2	3	4
Начислен доход по безвозмездно полученным основным средствам в размере начисленной амортизации	424	745	9 300
Оприходованы на склад безвозмездно полученные водопроводные трубы	201	745	25 450
Списан доход от безвозмездного получения активов на финансовый результат	745	793	34 750

На субсчете 746 "Прочие доходы от обычной деятельности" обобщается информация о других доходах от обычной деятельности, не отраженных на других субсчетах счета 74 "Прочие доходы", в частности от списания кредиторской задолженности, которая не возникла в ходе операционного цикла, по истечении срока исковой давности, от превышения доли покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицированных активов, обязательств и непредвиденных обязательств объекта приобретения над совокупностью расходов на объединение предприятий и/или видов хозяйственной деятельности, сумма дооценки необоротных активов, в случаях предусмотренных П(С)БУ.

Пример 15. Три года назад предприятием было приобретено оборудование стоимостью 120 000 грн, в том числе НДС 20 000 грн, по которому не был произведен расчет с поставщиком. В связи с истекшим сроком исковой давности просроченная задолженность включена в состав прочих доходов предприятия.

В учете данная операция будет отражена следующими бухгалтерскими проводками:

1) списана просроченная кредиторская задолженность поставщику:

Дебет сч. 631 "Расчеты с отечественными поставщиками"

Кредит сч. 746 "Прочие доходы от обычной деятельности";

2) методом "красное сторно" восстанавливается налоговый кредит по НДС:

Дебет сч. 641 "Расчеты по налогам"

Кредит сч. 631 "Расчеты с отечественными поставщиками";

3) доход отнесен на финансовый результат:

Дебет сч. 746 "Прочие доходы от обычной деятельности"

Кредит сч. 793 "Результат прочей обычной деятельности".

5.6. Учет расходов основной деятельности

В состав себестоимости реализованной продукции, согласно П(С)БУ 16 "Расходы" [22], входит производственная себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы и сверхнормативные производственные расходы (рис. 5.3).

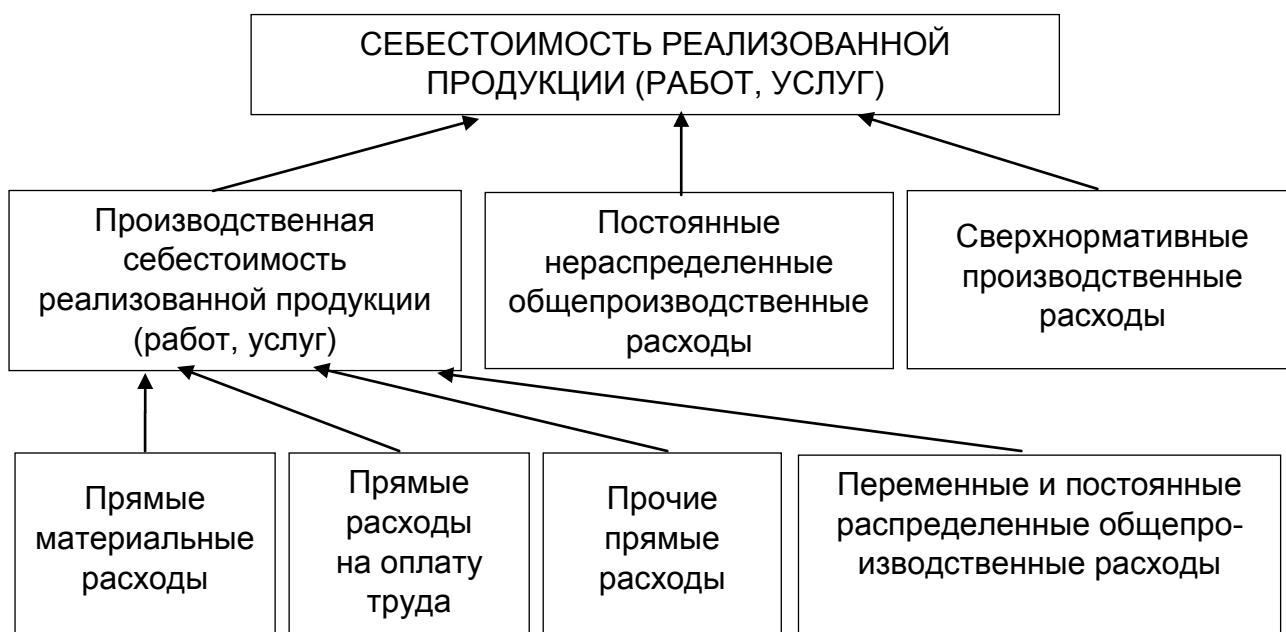


Рис. 5.3. Состав себестоимости реализованной продукции (работ, услуг)

Себестоимость реализованных товаров определяется в соответствии с П(С)БУ 9 "Запасы" [26].

Обобщение информации о себестоимости реализованной готовой продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг ведется на счете 90 "Себестоимость реализации".

По дебету счета 90 "Себестоимость реализации" на основании бухгалтерских справок (расчетов), накладных, счетов отражается себестоимость реализованной готовой продукции (работ, услуг), фактическая себестоимость реализованных товаров (без торговых наценок) по кредиту – списание на счет 79 "Финансовые результаты", которое оформляется справкой бухгалтерии.

Счет 90 "Себестоимость реализации" имеет следующие субсчета:
 901 "Себестоимость реализованной готовой продукции";
 902 "Себестоимость реализованных товаров";
 903 "Себестоимость реализованных работ и услуг";
 904 "Страховые выплаты".

Субсчет 904 используется предприятиями – страховщиками.

Данные счета 90 "Себестоимость реализации" отражаются в "Журнале 5 (5А)".

Бухгалтерские проводки по отражению в учете себестоимости реализации приведены в табл. 5.14.

Таблица 5.14

Хозяйственные операции по учету себестоимости реализации

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Списана себестоимость реализованной готовой продукции	901	26	Накладная, бухгалтерская справка
Списана себестоимость реализованных товаров	902	281	
Списана себестоимость выполненных работ, оказанных услуг	903	23	Счет, бухгалтерская справка
Списаны постоянные нераспределенные общепроизводственные расходы	90	91	Бухгалтерская справка
Списана себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг на финансовый результат	90	791	

Административные расходы, расходы на сбыт и прочие операционные расходы не включаются в состав производственной себестоимости готовой и реализованной продукции, а списываются на финансовый результат деятельности предприятия.

Административные расходы – это расходы, связанные с управлением и обслуживанием предприятия. Относятся они к операционной деятельности и поэтому не включаются в себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг).

К административным расходам относятся такие общехозяйственные расходы, направленные на обслуживание и управление предприятием:

- общие корпоративные расходы (организационные расходы, расходы на проведение годовых соборов, представительские расходы и др.);

- расходы на служебные командировки и содержание аппарата управления предприятием и прочего общехозяйственного персонала;

- расходы на содержание основных средств, прочих материальных необоротных активов общехозяйственного использования (операционная аренда, страхование имущества, амортизация, ремонт, отопление, освещение, водоснабжение, водоотведение, охрана);

- вознаграждения за профессиональные услуги (юридические, аудиторские, по оценке имущества);

- расходы на связь (почтовые, телеграфные, телефонные, телекс, факс и др.);

- амортизация нематериальных активов общехозяйственного использования;

- расходы на урегулирование споров в судебных органах;

- налоги, сборы и другие предусмотренные законодательством обязательные платежи (кроме налогов, сборов и обязательных платежей, которые включаются в производственную себестоимость продукции, работ, услуг);

- плата за расчетно-кассовое обслуживание и другие услуги банков, а также расходы, связанные с покупкой-продажей валюты;

- прочие расходы общехозяйственного назначения.

Бухгалтерский учет административных расходов ведется на балансовом счете 92 "Административные расходы". По дебету данного счета отражается сумма признанных административных расходов, по кредиту – списание на счет 791 "Результат основной деятельности". Причем списание может проводиться ежемесячно, поквартально или по итогу за год. Такое решение принимает само предприятие. Таким образом, на дебете счета 92 "Административные расходы" могут накапливаться расходы за месяц и нарастающим итогом с начала года.

Предприятие на отчетный год с разбивкой по кварталам, внутри квартала по месяцам составляет смету административных расходов, которая утверждается исполнительным директором или собственником предприятия. Смета состоит из статей, которые перечислены нами ранее, а также планируемых сумм расходов по каждой статье. Бухгалтерский

учет обеспечивает контроль за фактическим использованием средств по каждой статье, предусмотренной сметой. Для этой цели ведется аналитический учет административных расходов, т. е. по статьям затрат в "Журнале 5". Итоговые суммы "Журнала 5" по балансовому счету 92 "Административные расходы" являются объектом синтетического учета административных расходов.

Бухгалтерские проводки по отражению в учете административных расходов приведены в табл. 5.15.

Таблица 5.15

Хозяйственные операции по учету административных расходов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Начислена зарплата аппарату управления предприятия	92	661	Расчетно-платежная ведомость
Произведены начисления ЕСВ на заработную плату аппарата управления предприятия	92	65	Бухгалтерская справка
Списаны командировочные расходы сотрудника администрации предприятия	92	372	Отчет об использовании денежных средств, выданных под отчет
Акцептован счет за аренду помещения, используемого для административных целей	92	685	Счет
Начислена амортизация необоротных активов административного назначения	92	131, 132, 133	Ведомость начисления амортизации
Акцептован счет поставщика за водоснабжение, водоотведение, отопление, освещение	92	631	Счет
Отражаются расходы по аудиторским услугам	92	685	
Отражается стоимость услуг банка за расчетно-кассовое обслуживание	92	311	Мемориальный ордер, выписка банка
Списываются административные расходы на финансовый результат основной деятельности	791	92	Бухгалтерская справка

Расходы на сбыт – это затраты, связанные с реализацией, продажей (сбытом) готовой продукции, товаров, работ и услуг. Они так же, как и административные расходы относятся к операционной деятельности, а, следовательно, не подлежат включению в себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг), а списываются на финансовый результат основной деятельности.

Расходы на сбыт включают такие расходы, связанные с реализацией (сбытом) продукции (товаров, работ, услуг):

расходы упаковочных материалов для затаривания готовой продукции на складах готовой продукции;

расходы на ремонт тары;

оплата труда и комиссионные вознаграждения продавцам, торговым агентам и работникам подразделений, обеспечивающим сбыт;

расходы на рекламу и исследование рынка (маркетинг);

расходы на предпродажную подготовку товаров;

расходы на командировки работников, занятых сбытом;

расходы на содержание основных средств, прочих материальных необоротных активов, связанных со сбытом продукции, товаров, работ, услуг (операционная аренда, страхование, амортизация, ремонт, отопление, освещение, охрана);

расходы на транспортировку, перевалку и страхование готовой продукции (товаров), транспортно-экспедиционные и другие услуги, связанные с транспортировкой продукции (товаров) в соответствии с условиями договора (базиса) поставки;

расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

расходы на страхование предназначенной для дальнейшей реализации готовой продукции (товаров), хранящейся на складе предприятия;

расходы на транспортировку готовой продукции (товаров) между складами подразделений (филиалов, представительств) предприятия;

другие расходы, связанные со сбытом продукции, товаров, работ, услуг.

Бухгалтерский учет расходов на сбыт ведется на балансовом счете 93 "Расходы на сбыт". По дебету этого счета отражается сумма признанных сбытовых расходов, по кредиту – списание на счет 791 "Результат основной деятельности". Списание таких расходов предприятием может проводиться ежемесячно, поквартально или по итогу за отчетный год в декабре месяце. Такое решение принимает само предприятие.

Следовательно, на дебете счета 93 "Расходы на сбыт" могут накапливаться расходы за месяц и нарастающим итогом за период с начала года.

Бухгалтерский учет обеспечивает контроль за фактическим использованием средств по каждой статье, предусмотренной сметой расходов на сбыт. Для этой цели ведется аналитический учет сбытовых расходов, т. е. по статьям затрат в "Журнале 5". Итоговые суммы "Журнала 5" по счету 93 "Расходы на сбыт" являются объектом синтетического учета расходов на сбыт.

Бухгалтерские проводки по отражению в учете расходов на сбыт приведены в табл. 5.16.

Таблица 5.16

Хозяйственные операции по учету расходов на сбыт

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Начислена сумма износа необоротных активов, эксплуатация которых связана со сбытом продукции	93	131, 132, 133	Ведомость начисления амортизации
Списана стоимость использованной тары и тарных материалов	93	204	Накладная
Списана стоимость МБП, переданных в эксплуатацию для нужд сбыта	93	22	
Списаны командировочные расходы сотрудника отдела сбыта	93	372	Отчет об использовании денежных средств, выданных под отчет
Выполнены работы отечественным подрядчиком по ремонту складских помещений, где складировается и хранится готовая продукция предприятия	93	631	Акт выполненных работ
Оказаны услуги транспортной организацией; произведено страхование готовой продукции, товаров; акцептован счет за рекламу продукции	93	685	Счет
Начислена заработная плата работникам, занятым сбытом продукции, товаров	93	661	Расчетно-платежная ведомость

1	2	3	4
Произведены начисления ЕСВ на заработную плату работников, занятых сбытом продукции	93	651	Бухгалтерская справка
Списана в состав финансовых результатов сумма расходов отчетного периода, связанных со сбытом продукции (товаров, работ, услуг)	791	93	

5.7. Прочие операционные расходы, их состав и учет

При формировании себестоимости продукции (работ, услуг) в нее не включается ряд расходов, которые прямо или косвенно связаны с производственным процессом, с изготовлением продукции. Они объединяются в так называемую группу, прочие расходы операционной деятельности. В состав прочих расходов операционной деятельности включаются:

расходы от первоначального признания и изменения стоимости активов, которые учитываются по справедливой стоимости

расходы на исследования и разработки;

расходы на куплю-продажу иностранной валюты, в частности отрицательная разница между ценой купли-продажи и балансовой стоимостью;

себестоимость реализованных производственных запасов (сырья, материалов, отходов и т. п.) и необоротных активов и групп выбытия, содержащихся для продажи.

сумма безнадежной дебиторской задолженности и отчисления в резерв сомнительных долгов;

потери от операционной курсовой разницы;

потери от обесценивания запасов;

недостачи и потери от порчи ценностей;

признанные предприятием штрафы, пени и неустойки;

прочие расходы операционной деятельности.

Для учета прочих операционных расходов Планом счетов предусмотрен синтетический счет 94 "Прочие расходы операционной деятельности".

По дебету субсчетов счета 94 "Прочие расходы операционной деятельности" отражаются суммы признанных затрат, по кредиту – списание признанных расходов на финансовые результаты или точнее в дебет субсчета 791 "Результат основной деятельности".

Аналитический и синтетический учет прочих расходов операционной деятельности отражается в "Журнале 5".

На субсчете 940 "Расходы от первоначального признания и от изменения стоимости активов, учитываемых по справедливой стоимости", обобщается информация о расходах от первоначального признания сельскохозяйственной продукции и биологических активов и от изменения справедливой стоимости биологических активов, определенных П(С)БУ 30 "Биологические активы" [20].

В ходе своей деятельности предприятие производит поиск новых видов продукции (работ, услуг), повышение качества, надежности и рентабельности выпускаемой продукции, усовершенствования технологии производства путем исследований и разработок. Понесенные при этом расходы необходимо учитывать на дебете субсчета 941 "Расходы на исследования и разработки". Но прежде чем отразить их на указанном счете, необходимо убедиться, в том что такие расходы именно квалифицируются как расходы операционной деятельности. Для этого надо применить требования П(С)БУ 8 "Нематериальные активы" [29], в соответствии с которым не признаются нематериальным активом расходы на исследования, а также на разработки если нет у предприятия уверенности в будущем получить экономическую выгоду, и оно не может обеспечить информацию для достоверного определения расходов, связанных с разработкой нематериального актива.

Следовательно, понесенные расходы на исследования и разработки, не отвечающие критериям, установленным для признания их нематериальным активом и, кроме того, если такие расходы не являются затратами капитального строительства (приобретения и создания основных средств), относятся к расходам того периода, в котором они были понесены. В конце отчетного периода накопленные расходы на дебете субсчета 941 списываются в дебет субсчета 791 "Результат основной деятельности".

Бухгалтерские проводки по отражению в учете расходов на исследования и разработки приведены в табл. 5.17.

**Хозяйственные операции по учету расходов
на исследования и разработки**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Использованы производственные запасы на исследования и разработки	941	20	Накладная
Использованы МБП на исследования и разработки	941	22	
Начислена заработная плата работникам предприятия, занятым исследованиями и разработками	941	661	Расчетно-платежная ведомость
Произведены начисления ЕСВ на заработную плату работников, занятых исследованиями и разработками	941	651	Бухгалтерская справка
Выполнены, связанные с исследованиями и разработками, работы подрядчиком	941	63	Акт выполненных работ
Списываются расходы подотчетного лица, связанные с исследованиями и разработками	941	372	Отчет об использовании денежных средств, выданных под отчет
Списаны на финансовый результат расходы на исследования и разработку нового вида продукции за отчетный период (месяц, квартал, год)	791	941	Бухгалтерская справка

Для учета расходов, связанных с куплей-продажей иностранной валюты предусмотрен субсчет 942 "Расходы на куплю-продажу иностранной валюты".

Согласно п. 5 П(С)БУ 21 "Влияние изменений валютных курсов" операции в иностранной валюте при первоначальном признании отражаются в валюте отчетности путем пересчета суммы в иностранной валюте с применением валютного курса на дату осуществления операции (дата признания активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов) [23]. Соответственно, приобретая иностранную валюту на текущий валютный счет, в учете ее следует отражать по курсу НБУ на дату зачисления на счет.

При покупке иностранной валюты в учете составляется бухгалтерская проводка:

Дебет сч. 333 "Денежные средства в пути в национальной валюте"

Кредит сч. 311 "Текущие счета в национальной валюте".

Полученную иностранную валюту соответственно отражают бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 312 "Текущие счета в иностранной валюте"

Кредит сч. 333 "Денежные средства в пути в национальной валюте".

В случае приобретения на Межбанковской валютной бирже (МВБ) валюты по курсу ниже, чем курс НБУ на этот день, разница между курсом МВБ и НБУ, умноженная на количество приобретенной валюты, будет отражаться бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 333 "Денежные средства в пути в национальной валюте"

Кредит сч. 711 "Доход от купли-продажи иностранной валюты".

Если же курс МВБ выше, чем курс НБУ, положительную разницу между курсами, умноженную на количество валюты, отражают бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 942 "Расходы на куплю-продажу иностранной валюты"

Кредит сч. 333 "Денежные средства в пути в национальной валюте".

Для учета фактической себестоимости реализованных производственных запасов Планом счетов предусмотрен субсчет 943 "Себестоимость реализованных производственных запасов", на дебете которого отражается фактическая стоимость реализованных производственных запасов, необоротных активов и групп выбытия, удерживаемых для продажи, а по кредиту – списание на финансовый результат основной деятельности. Пример был рассмотрен в учете доходов операционной деятельности.

На субсчете 944 "Сомнительные и безнадежные долги" обобщается информация о начислении резерва сомнительных долгов на задолженность, которая является финансовым активом (кроме приобретенной задолженности и задолженности, предназначенной для продажи), о сумме списанной безнадежности в случае недостаточности суммы начисленного резерва сомнительных долгов и о сумме списанной безнадежной задолженности, по которой создание резерва сомнительных долгов не предусмотрено.

Потери от операционной курсовой разницы отражаются на одноименном счете 945. Они возникают при пересчете монетарных статей по дебиторской задолженности – при уменьшении курса валюты, по кредиторской задолженности – при увеличении курса валюты.

Для обобщения информации о потерях от обесценивания запасов Планом счетов предусмотрен субсчет 946 "Потери от обесценивания запасов".

Если первоначальная стоимость запасов превышает чистую стоимость реализации, то сумма превышения списывается с кредита субсчетов запасов (20, 21, 22, 25, 26, 28) в дебет субсчета 946, а затем с кредита субсчета 946 на финансовый результат. Таким образом, стоимость запасов уменьшается.

В случае, когда чистая стоимость реализации запасов, ранее уцененных и на дату баланса все еще являющихся активами, в дальнейшем вновь будет увеличиваться, то записи по дебету сч. 946 и кредиту сч. 20 – 28 сторнируются на сумму предыдущего уменьшения, отраженного в этом же отчетном году, но не больше этой суммы уменьшения. То есть стоимость запасов никогда не может превысить их первоначальную стоимость. А если уценка запасов произведена в прошлые годы, то запись по увеличению стоимости ранее уцененных запасов производится по дебету счетов запасов 20 – 28 и кредиту субсчета 716 "Возмещение ранее списанных активов".

На субсчете 947 "Недостачи и потери от порчи ценностей" ведется учет недостачи денежных средств и других ценностей и потерь от порчи ценностей, выявленных в процессе заготовки, переработки, хранения и реализации, если на время установления недостачи виновник не установлен. Одновременно со списанием ценностей, виновные в недостаче которых не установлены, на расходы балансовая стоимость списанного актива зачисляется на забалансовый счет 07 "Списанные активы".

Согласно П(С)БУ 9 "Запасы" [26] стоимость полностью утраченных (испорченных или недостающих) запасов списывается на расходы отчетного периода проводкой: дебет субсчета 947 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и кредит счетов, на которых учитывались испорченные или недостающие ценности, с последующим списанием этой суммы с субсчета 947 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в дебет субсчета 791 "Финансовый результат операционной деятельности".

Пример 16. При инвентаризации материальных ценностей на складе и в кассе установлена недостача материалов на сумму 250 грн. Виновники недостачи материалов не установлены.

Операции по отражению в учете недостачи материалов представлены в табл. 5.18.

Хозяйственные операции по отражению в учете недостачи материалов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Отражена недостача материалов	947	201	250
Сумма недостачи отражена в забалансовом учете	072	–	250
Недостача материалов отнесена на финансовый результат	791	947	250

Для обобщения информации по суммам штрафов, пени и неустоек Планом счетов предусмотрен субсчет 948 "Признанные штрафы, пени, неустойки". По дебету субсчета отражаются признанные экономические санкции за невыполнение предприятием законодательства и условий договоров, по кредиту – списание начисленных санкций на финансовый результат предприятия.

Пример 17. Предприятием признана сумма штрафа, предъявленного ему покупателем за несвоевременную поставку товара, в сумме 5 000 грн. В этом же месяце по акту проверки налоговым органом принято решение о взыскании с предприятия штрафа в сумме 4 500 грн. Штраф предприятием признан и уплачен.

Операции по отражению в учете признанных штрафов представлены в табл. 5.19.

Хозяйственные операции по отражению в учете признанных штрафов

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Признан штраф, начисленный покупателем	948	685	5 000
Начислен признанный штраф налогового органа	948	641	4 500

1	2	3	4
Перечислен штраф в бюджет	641	311	4 500
Отнесена сумма признанных штрафов на финансовый результат	791	948	9 500

На субсчете 949 "Прочие расходы операционной деятельности" обобщается информация о расходах операционной деятельности, не нашедших отражения на других субсчетах счета 94 "Прочие расходы операционной деятельности", в частности расходы жилищно-коммунальных и обслуживающих хозяйств, детских дошкольных учреждений, домов отдыха, санаториев и других заведений оздоровительного и культурного назначения.

На этом субсчете также отражаются суммы налога на добавленную стоимость, подлежащий возмещению за счет предприятия, выплаты по увечью, суммы льготных пенсий, материальная помощь лицам, не состоящим в списочном составе предприятия, приобретение санаторно-курортных путевок для работников предприятия, расходы на проведение юбилейных дат, профессиональных праздников и другие расходы за счет прибыли предприятия.

По дебету субсчета 949 "Прочие расходы операционной деятельности" отражаются признанные расходы, по кредиту – списание затрат на финансовые результаты основной деятельности предприятия.

Бухгалтерские проводки по отражению в учете прочих расходов операционной деятельности приведены в табл. 5.20.

Таблица 5.20

Хозяйственные операции по учету прочих расходов операционной деятельности

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Списаны запасы на расходы жилищно-коммунального хозяйства, дома отдыха	949	20	Накладная

1	2	3	4
Списаны МБП на расходы Дома культуры	949	22	Накладная
Выплачена материальная помощь лицу, не работающему на данном предприятии	949	301	РКО
Отражены услуги по водоснабжению для жилищно-коммунального хозяйства	949	631	Счет
Списаны прочие операционные расходы на финансовый результат	791	949	Бухгалтерская справка

5.8. Учета расходов финансовой деятельности

Бухгалтерский учет обеспечивает обобщение финансовых расходов, а точнее – расходов финансовой деятельности посредством балансового счета 95 "Финансовые расходы". По дебету счета 95 "Финансовые расходы" и его субсчетам отражается сумма признанных расходов, по кредиту – списание на субсчет 792 "Результат финансовых операций".

На субсчете 951 "Проценты за кредит" ведется учет расходов, связанных с начислением и уплатой процентов за пользование кредитами банков.

На субсчете 952 "Прочие финансовые расходы" ведется учет расходов, связанных с привлечением заемного капитала, в частности расходов, связанных с выпуском, содержанием и обращением собственных акций, облигаций и других ценных бумаг, а также начислением процентов по договорам кредитования не с банковскими структурами, финансового лизинга и др.

Синтетический учет расходов финансовой деятельности ведется в первом разделе "Журнала 5".

Для учета расходов финансовой деятельности предприятия также используется счет 96 "Потери от участия в капитале". На счете 96 ведется учет потерь от уменьшения стоимости инвестиций, учет которых ведется по методу участия в капитале, возникающих в процессе инвестиционной деятельности предприятия. Основные требования к учету инвестиций изложены в П(С)БУ 12 "Финансовые инвестиции" [35].

На субсчете 961 "Потери от инвестиций в ассоциированные предприятия" ведется учет потерь, связанных с уменьшением доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования, в частности вследствие получения ассоциированными предприятиями убытков или уменьшения собственного капитала ассоциированных предприятий вследствие других событий (переоценки необоротных активов и инвестиций и т. п.).

Пример 18. Ассоциированное предприятие произвело уценки основных средств на сумму 9 000 грн. На основании материалов переоценки предприятие-инвестор уменьшило свою долю инвестирования в ассоциированное предприятие, отразив эту операцию следующими бухгалтерскими проводками:

1) уменьшена доля долгосрочных финансовых инвестиций в ассоциированное предприятие:

Дебет сч. 961 "Потери от инвестиций в ассоциированные предприятия"

Кредит сч. 141 "Инвестиции связанным сторонам по методу участия в капитале";

2) отнесены на финансовые результаты потери от участия в капитале:

Дебет сч. 792 "Результат финансовых операций"

Кредит сч. 961 "Потери от инвестиций в ассоциированные предприятия".

На субсчете 962 "Потери от совместной деятельности" ведется учет расходов, связанных с уменьшением доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования, в частности в результате получения совместными предприятиями убытков или уменьшения их собственного капитала вследствие других событий (переоценки необоротных активов и инвестиций и т. п.).

Пример 19. Предприятие-инвестор ведет совместную деятельность по предоставлению рекламных услуг. Учет инвестиций ведется по методу участия в капитале. По итогам отчетного периода от совместной деятельности получен убыток в сумме 5 340 грн. Данная операция отражается в учете следующими бухгалтерскими проводками:

1) уменьшена доля финансовых инвестиций в совместную деятельность предприятия:

Дебет сч. 962 "Потери от совместной деятельности"

Кредит сч. 141 "Инвестиции связанным сторонам по методу участия в капитале";

2) отнесены на финансовые результаты потери от участия в капитале:

Дебет сч. 792 "Результат финансовых операций"

Кредит сч. 962 "Потери от совместной деятельности".

На субсчете 963 "Потери от инвестиций в дочерние предприятия" ведется учет расходов, связанных с уменьшением доли инвестора в чистых активах объекта инвестирования, в частности в результате получения дочерними предприятиями убытков или уменьшения их собственного капитала вследствие других событий (переоценки необоротных активов и инвестиций и т. п.).

Применение в учете субсчетов счета 96 "Потери от участия в капитале" предприятиями осуществляется в зависимости от формы объекта инвестирования (ассоциированное, совместное, дочернее).

5.9. Учет расходов инвестиционной деятельности

К расходам инвестиционной деятельности относятся: потери от изменения стоимости финансовых инструментов; себестоимость реализованных финансовых инвестиций; потери от уменьшения полезности активов; потери от неоперационных курсовых разниц; уценка необоротных активов и финансовых инвестиций; списание необоротных активов; прочие расходы обычной деятельности.

В бухгалтерском учете, согласно Плана счетов, расходы инвестиционной деятельности учитываются на счете 97 "Прочие расходы".

По дебету перечисленных субсчетов отражаются признанные понесенные расходы предприятием, а по кредиту – списание накопленных расходов на финансовый результат, то есть в дебет корреспондирующего счета 793 "Результат прочей деятельности". Синтетический учет по счету 97 "Прочие расходы" ведется в "Журнале 5".

На субсчете 970 "Расходы от изменения стоимости финансовых инструментов" предприятия, кроме тех, основной деятельностью которых является торговля ценными бумагами, обобщают информацию о расходах от изменения стоимости финансовых инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости.

На субсчете 971 "Себестоимость реализованных финансовых инвестиций" отражается балансовая стоимость реализованных финансовых

инвестиций (на дату реализации), а также расходы, связанные с их реализацией.

Пример 20. Предприятие реализовало акции и облигации, приобретенные у третьих лиц. Балансовая стоимость реализованных акций на дату продажи составляла 15 000 грн и облигаций 7 000 грн. Реализация проводилась через брокерскую фирму, которой уплачено 450 грн за посреднические услуги.

Операции по отражению в учете реализации финансовых инвестиций представлены в табл. 5.21.

Таблица 5.21

Хозяйственные операции по отражению в учете реализации финансовых инвестиций

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Списана балансовая стоимость реализованных акций	971	143	15 000
Списана балансовая стоимость реализованных облигаций	971	352	7 000
Акцептован счет брокерской фирмы за услуги по реализации инвестиций	971	685	450
Перечислено брокерской фирме за оказанные услуги	685	311	450
Отнесены на финансовые результаты себестоимость реализованных инвестиций и расходы по их реализации	793	971	22 450

На субсчете 972 "Потери от уменьшения полезности активов" отражаются потери от уменьшения полезности активов в соответствии с П(С)БУ 28 "Уменьшение полезности активов" [27].

На субсчете 974 "Потери от неоперационных курсовых разниц" отражаются расходы предприятия в виде потерь от курсовых разниц при пересчете активов и обязательств, возникших при осуществлении

финансовой и инвестиционной деятельности. Например, от операций, связанных с получением и возвратом кредита. По дебету этого субсчета учитываются потери от неоперационных курсовых разниц, а по кредиту – списание суммы потерь на финансовый результат, то есть в дебет субсчета 793 "Результат прочей обычной деятельности".

На субсчете 975 "Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций" отражается сумма обесценивания (уценки) необоротных активов (основных средств, других необоротных материальных активов и нематериальных активов) и финансовых инвестиций.

Бухгалтерские проводки по отражению в учете уценки необоротных активов и финансовых инвестиций приведены в табл. 5.22.

Таблица 5.22

Хозяйственные операции по учету уценки необоротных активов и финансовых инвестиций

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Произведена уценка основных средств	975	10	Акт переоценки
Произведена уценка прочих необоротных материальных активов	975	11	
Произведена уценка нематериальных активов	975	12	
Произведена уценка незавершенных капитальных инвестиций	975	15	
Расходы по уценке необоротных активов списаны на финансовый результат	793	975	Бухгалтерская справка

На субсчете 976 "Списание необоротных активов" отражается остаточная стоимость списанных основных средств, других необоротных материальных активов и нематериальных активов, а также расходы, связанные с их ликвидацией (разборка, демонтаж и др.).

Пример 21. Предприятие ликвидирует:

полностью изношенное здание склада, первоначальная стоимость – 160 400 грн. Расходы на его разборку составили – 3 250 грн, в том числе

на заработную плату рабочим – 1 200 грн, начисления ЕСВ в размере 22 % от начисленной заработной платы рабочим – 342 грн и услуги транспортной организации – 1 786 грн;

токарный станок, первоначальная стоимость – 16 200 грн, износ на дату ликвидации – 15 600 грн. Расходы по демонтажу станка, выполненного подрядной организацией, составили 650 грн;

Операции по отражению в учете ликвидации основных средств представлены в табл. 5.23.

Таблица 5.23

Хозяйственные операции по отражению в учете ликвидации основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Начислена заработная плата рабочим за разборку здания склада	976	661	1 200
Произведены начисления ЕСВ на заработную плату	976	651	264
Акцептован счет транспортной организации за услуги, связанные с ликвидацией здания склада	976	685	1 786
Списывается остаточная стоимость ликвидированного токарного станка	976	104	600
Начислены налоговые обязательства по НДС на остаточную стоимость станка	976	641	120
Акцептован счет подрядной организации за работу по демонтажу станка	976	631	650
Списаны на финансовый результат расходы по ликвидации основных средств	793	976	4 620

На субсчете 977 "Прочие расходы обычной деятельности" отражаются прочие расходы обычной деятельности, не нашедшие отражения на других субсчетах счета 97 "Прочие расходы". К таким расходам следует

отнести отчисления на содержание вышестоящих звеньев управления и других организаций, благотворительные расходы, расходы от операций по вексялям и др.

Пример 22. Предприятие оказало благотворительную помощь больнице в сумме 5 000 грн, также начислило и перечислило своей вышестоящей организации на ее содержание 2 100 грн.

Операции по отражению в учете прочих расходов обычной деятельности представлены в табл. 5.24.

Таблица 5.24

Хозяйственные операции по отражению в учете прочих расходов обычной деятельности

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
С текущего счета перечислена благотворительная помощь больнице	977	311	5 000
Произведены отчисления на содержание вышестоящей организации	977	685	2 100
Перечислены отчисления вышестоящей организации	685	311	2 100
Прочие расходы обычной деятельности списаны на финансовый результат	793	977	7 100

5.10. Особенности определения финансовых результатов деятельности

Финансовыми результатами деятельности любого предприятия является прибыль или убыток. Финансовый результат (прибыль или убыток) в бухгалтерском учете определяется сравнением суммы полученных доходов и расходов, понесенных для получения этих доходов.

Так как доходы и расходы деятельности отражаются по видам деятельности на соответствующих счетах 7 и 9 классов, то и финансовые

результаты текущего отчетного периода формируются на отдельных субсчетах счета 79 "Финансовые результаты" по видам деятельности. Благодаря этому в учете получается информация о финансовых результатах по видам деятельности, то есть, по совокупности экономически однородных операций.

Для учета и обобщения информации о финансовых результатах деятельности предприятия предназначен счет 79 "Финансовые результаты". По кредиту счета 79 "Финансовые результаты" отражаются суммы в порядке закрытия счетов учета доходов, по дебету – суммы в порядке закрытия счетов учета затрат, а также надлежащая сумма начисленного налога на прибыль.

Сальдо счета при его закрытии списывается на счет 44 "Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)".

Счет 79 "Финансовые результаты" имеет следующие субсчета:

791 "Результат операционной деятельности";

792 "Результат финансовых операций";

793 "Результат прочей обычной деятельности".

На рис. 5.4. представлена схема формирования финансовых результатов на счетах бухгалтерского учета.

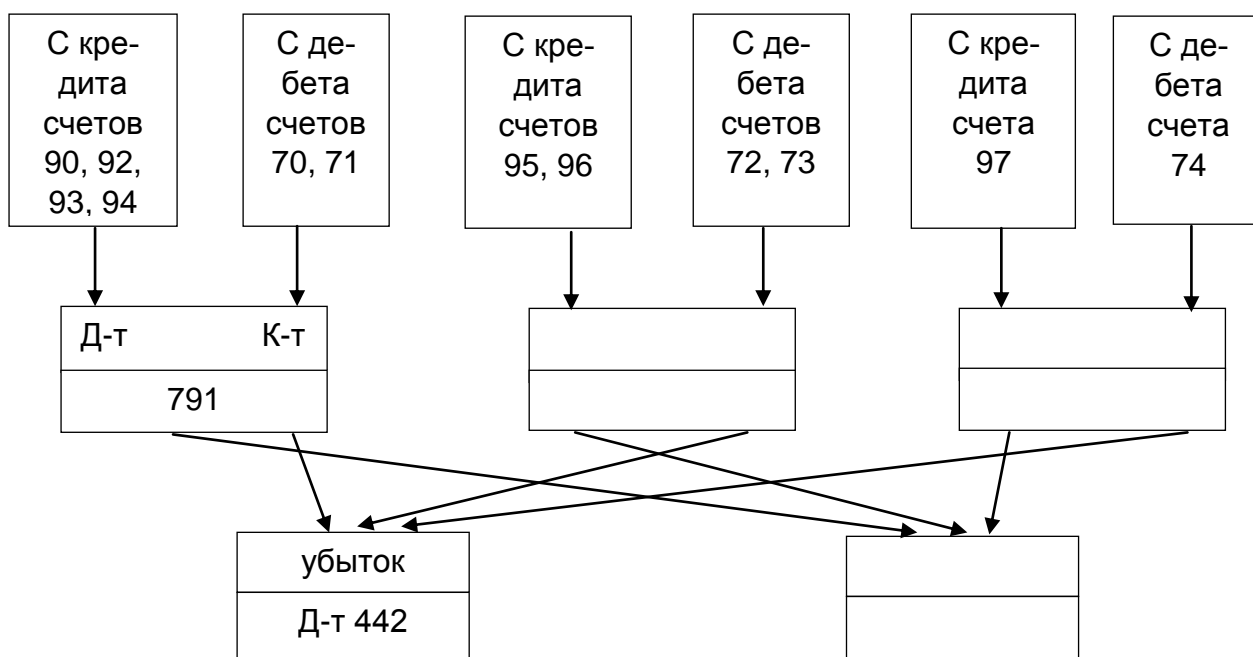


Рис. 5.4. **Схема формирования финансовых результатов на счетах бухгалтерского учета**

На субсчете 791 "Результат операционной деятельности" определяется прибыль (убыток) от операционной деятельности предприятия. По кредиту субсчета отражается в порядке закрытия счетов сумма доходов от реализации готовой продукции, товаров, работ, услуг и другой операционной деятельности (счета 70 "Доходы от реализации", 71 "Прочий операционный доход"), по дебету – сумма в порядке закрытия счетов учета себестоимости реализованной готовой продукции, товаров, работ и услуг, административных расходов, расходов на сбыт, прочих операционных расходов (90 "Себестоимость реализации", 92 "Административные расходы", 93 "расходы на сбыт", 94 "Прочие расходы операционной деятельности").

На субсчете 792 "Результат финансовых операций" определяется прибыль (убыток) от финансовых операций предприятия. По кредиту субсчета отражается списание суммы в порядке закрытия счетов учета доходов от участия в капитале и прочих финансовых доходов, по дебету – списание финансовых расходов со счетов 95 "Финансовые расходы" и 96 "Потери от участия в капитале".

На субсчете 793 "Результат от прочей деятельности" определяется прибыль (убыток) от прочей деятельности предприятия. По кредиту счета отражается списание суммы в порядке закрытия счетов учета доходов от инвестиционной и прочей деятельности предприятия, по дебету – списание расходов со счета 97 "Прочие расходы".

Вопросы для самоконтроля

1. Какие виды деятельности предприятия выделяют в бухгалтерском учете?
2. Что такое "доход" и каким П(С)БУ регламентируется его учет?
3. Что такое "расходы" и каким П(С)БУ регламентируется их учет?
4. Что относится к доходам основной деятельности предприятия и какие особенности их учета?
5. Из чего состоят прочие операционные доходы и какие особенности их учета?
6. Каков состав доходов от финансовой деятельности и порядок их учета?
7. Из чего состоят доходы инвестиционной деятельности и каков порядок их учета?

8. Как и на каких счетах формируются расходы основной деятельности?

9. Из чего состоят прочие операционные расходы и каков порядок их учета?

10. Каков состав расходов финансовой деятельности и порядок их учета?

11. Из чего состоят прочие расходы предприятия и как осуществляется их учет?

12. Каков порядок формирования финансовых результатов деятельности предприятия?

Тестовые задания для проверки знаний

1. В бухгалтерском учете деятельность предприятия делится на:

- а) операционную, финансовую, инвестиционную;
- б) операционную, основную, финансовую;
- в) основную, финансовую, инвестиционную.

2. Какой бухгалтерской проводкой отражается доход от предоставления услуг:

- а) Д-т 361 – К-т 701;
- б) Д-т 377 – К-т 702;
- в) Д-т 377 – К-т 703;
- г) Д-т 361 – К-т 703?

3. Учет доходов от операционной курсовой разницы ведут на субсчете:

- а) 711;
- б) 713;
- в) 714;
- г) 715.

4. Для учета доходов финансовой деятельности предназначены счета:

- а) 71 и 72;
- б) 72 и 73;

- в) 72;
- г) 74.

5. В каком журнале ведется аналитический и синтетический учет доходов деятельности:

- а) Журнале 5;
- б) Журнале 6;
- в) Журнале 7?

6. Какая хозяйственная операция отражается бухгалтерской проводкой Д-т 377 – К-т 741:

- а) отражен доход от реализации необоротных активов;
- б) списана себестоимость реализованных финансовых инвестиций;
- в) отражен доход от реализации финансовых инвестиций?

7. Расходы по управлению предприятием в целом отражаются на счете:

- а) 93;
- б) 91;
- в) 92.

8. Какие общепроизводственные расходы включаются в себестоимость реализованной продукции:

- а) переменные;
- б) постоянные распределенные;
- в) постоянные нераспределенные?

9. Какой бухгалтерской проводкой отражается в учете списание командировочных расходов главного инженера предприятия:

- а) Д-т 92 – К-т 372;
- б) Д-т 91 – К-т 372;
- в) Д-т 94 – К-т 371?

10. Какая хозяйственная операция отражается бухгалтерской проводкой Д-т 901 – К-т 91:

- а) списаны постоянные распределенные общепроизводственные расходы;

- б) списаны переменные общепроизводственные расходы;
- в) списаны постоянные нераспределенные общепроизводственные расходы?

11. В какую статью административных расходов включаются расходы на проведение годовых собраний акционеров и представительские расходы:

- а) содержание аппарата управления;
- б) другие расходы общехозяйственного назначения;
- в) общие корпоративные расходы?

12. Какая хозяйственная операция отражается бухгалтерской проводкой Д-т 791 – К-т 92:

- а) списываются административные расходы на финансовый результат основной деятельности;
- б) списываются административные расходы на финансовый результат операционной деятельности;
- в) списываются административные расходы на финансовый результат финансовой деятельности?

13. В каком журнале ведется аналитический и синтетический учет затрат деятельности:

- а) Журнале 5;
- б) Журнале 6;
- в) Журнале 7?

14. В какую статью расходов включают расходы на рекламу:

- а) общепроизводственные расходы;
- б) административные расходы;
- в) расходы на сбыт;
- г) прочие операционные расходы?

15. В какую статью расходов включают расходы на гарантийный ремонт и обслуживание реализованной продукции:

- а) общепроизводственные расходы;
- б) административные расходы;

- в) расходы на сбыт;
- г) прочие операционные расходы?

16. При начислении резерва сомнительных долгов составляется бухгалтерская проводка:

- а) Д-т 38 – К-т 944;
- б) Д-т 944 – К-т 38;
- в) Д-т 944 – К-т 39.

17. Какая статья расходов предприятия не относится к инвестиционной деятельности:

- а) потери от уменьшения полезности активов;
- б) списание необоротных активов;
- в) проценты за кредит;
- г) себестоимость реализованных финансовых инвестиций?

Глоссарий

Административные расходы – расходы, связанные с управлением и обслуживанием предприятия.

Доход – увеличение экономических выгод в виде поступления активов или уменьшения обязательств, которые приводят к росту собственного капитала (за исключением роста капитала за счет взносов собственников).

Инвестиционная деятельность – приобретение и реализация тех необоротных активов, а также тех финансовых инвестиций, которые не являются составной частью эквивалентов денежных средств.

Курсовая разница – разница между оценками одинакового количества иностранной валюты при разных валютных курсах.

Операционная деятельность – основная деятельность предприятия, связанная с производством и реализацией продукции (услуг, работ), которая обеспечивает основную долю дохода и является главной целью создания предприятия.

Расходы – уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками).

Расходы на сбыт – затраты, связанные с реализацией, продажей (сбытом) готовой продукции, товаров, работ и услуг.

Финансовая деятельность – совокупность операций, которые приводят к изменению величины и состава собственного и заемного капитала.

6. Учет доходов будущих периодов

Цель – сформировать комплексное понимание сущности и состава доходов будущих периодов. Изучить порядок отражения в учете доходов будущих периодов.

Основные вопросы:

6.1. Сущность доходов будущих периодов.

6.2. Особенности отображения в бухгалтерском учете полученных доходов будущих периодов.

Компетентности, формирующиеся по теме:

знания:

сущности доходов будущих периодов;

состава доходов будущих периодов;

особенностей бухгалтерского учета доходов будущих периодов;

умения:

определять величину доходов будущих периодов;

распределять доходы будущих периодов между отчетными периодами;

отражать на счетах бухгалтерского учета получение и распределение доходов будущих периодов;

коммуникации:

способность представить расчет доходов будущих периодов;

способность отразить в отчетности информацию о доходах будущих периодов;

автономность и ответственность:

ответственность за точность информации о доходах будущих периодов;

ответственность за правильность осуществления распределения доходов будущих периодов между отчетными периодами.

Ключевые термины: доход, доходы будущих периодов, отчетный период, расходы, авансовый платеж, прибыль, арендная плата, транспортная услуга.

6.1. Сущность доходов будущих периодов

Доходы будущих периодов – это полученные предприятием в текущем отчетном периоде доходы, формирующие прибыль будущего отчетного периода, в котором будут понесены соответствующие этим доходам расходы.

В соответствии с принципом начисления и соответствия доходов и расходов, для определения финансового результата отчетного периода необходимо сопоставить доходы отчетного периода с расходами, которые были осуществлены для получения этих доходов. При этом доходы и расходы отражаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в момент их возникновения, независимо от времени поступления или уплаты денег.

Такие доходы на момент их получения являются не заработанными, так как обязательства поставить товары и предоставить услуги не выполнены полностью и не понесены в полной мере соответствующие затраты, поэтому они не могут быть отнесены к доходам текущего отчетного периода и рассматриваются как доходы будущих периодов.

К ним следует отнести:

полученная авансом арендная плата за сданную в аренду основные средства и другие необоротные активы;

полученные авансовые платежи за подписку на газеты, журналы, периодические и справочные издания;

выручку за транспортные услуги, которые будут оказаны в будущем;

выручку от продажи билетов транспортных и театрально-зрелищных учреждений;

абонентную плату за пользование средствами связи и другие доходы.

При формировании доходов будущих периодов используются следующие термины:

арендная плата – это фиксированный платеж, который арендатор платит арендодателю независимо от последствий своей хозяйственной деятельности;

авансовые платежи – денежная сумма, которую перечисляют по договору вперед в счет будущих расчетов за товары (работы, услуги), которые должны быть получены (выполнены, предоставлены);

транспортная услуга – перевозка грузов и комплекс вспомогательных операций, связанных с доставкой грузов автомобильным транспортом.

6.2. Особенности отображения в бухгалтерском учете полученных доходов будущих периодов

Для учета доходов будущих периодов Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 69 "Доходы будущих периодов". По кредиту данного счета отражается сумма полученных доходов будущих периодов, по дебету – их списание на счета учета доходов от той деятельности, в счет которой они были ранее получены.

Синтетический и аналитический учет доходов будущих периодов ведется во втором разделе "Журнала 3".

Согласно п. 6.3. П(С)БУ 15 "Доход", не признаются доходами поступления в виде предоплаты за продукцию (товары, работы, услуги) [25]. Таким образом, полученные суммы признаются доходами будущих периодов на том основании, что эти суммы, полученные в отчетном периоде, будут доходом в следующих отчетных периодах по мере осуществления расходов, связанных с их извлечением.

Авансовая оплата арендных платежей

Доходами будущих периодов признаются поступления в виде авансовых арендных платежей по договорам аренды при условии, что аванс уплачен более чем за один отчетный период. Авансовая оплата арендных платежей осуществляется по согласованию сторон (арендодателя и арендатора).

Признание авансовых платежей по арендной плате доходами будущих периодов осуществляется в том отчетном периоде, в котором они поступили.

Распределение и включение в состав доходов отчетного периода поступлений, связанных с авансовой оплатой арендных платежей, осуществляется равными частями в течение того периода, за который получена

оплата. Основанием для включения сумм данных поступлений в состав доходов отчетного периода договор, в котором зафиксирована ежемесячная сумма арендного платежа и сроки оплаты.

Для отражения в бухгалтерском учете операций по полученной авансовой оплате арендных платежей используются проводки, представленные в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Хозяйственные операции по учету полученной авансовой оплаты арендных платежей

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
На текущий счет поступила авансовая оплата арендных платежей	311	681	Выписка банка
Авансовая оплата арендных платежей отнесена к доходам будущих периодов	681	69	Бухгалтерская справка
Отражены доходы текущего периода по арендным операциям	69	713	
Списаны доходы отчетного периода на финансовые результаты	713	791	

Также доходами будущих периодов могут быть признаны денежные средства, оплаченные за последний месяц аренды в качестве залога, которые в дальнейшем будут учтены в счет оплаты арендной платы.

Авансовая оплата за грузовые перевозки

Доходом будущих периодов признается сумма полученной предоплаты за еще не выполненные грузовые перевозки по договору на перевозку грузов и выполнение которых состоится в следующих отчетных периодах. Предоплата осуществляется по согласованию сторон. Признание выручки за еще не выполненные работы, услуги доходом будущих осуществляется в том отчетном периоде, в котором она поступила.

Включение в состав доходов отчетного периода предоплаты за грузовые перевозки происходит в момент предоставления (исполнения) соответствующих услуг на основании акта приема-передачи оказанных услуг.

Для отражения в бухгалтерском учете операций по полученной авансовой оплате за грузовые перевозки используются проводки, представленные в табл. 6.2.

Таблица 6.2

Хозяйственные операции по учету полученной авансовой оплаты за грузовые перевозки

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
На текущий счет поступила авансовая оплата за грузовые перевозки	311	681	Выписка банка
Авансовая оплата грузовых перевозок отнесена к доходам будущих периодов	681	69	Бухгалтерская справка
Отражены доходы текущего периода по грузовым перевозкам	69	703	
Списаны доходы отчетного периода на финансовые результаты	703	791	

Авансовая оплата за газеты, журналы, периодические и справочные издания, выручка от продажи билетов транспортных и театрально-зрелищных предприятий, абонентная плата за пользование средствами связи

Доходом будущих периодов признается сумма полученной предоплаты за газеты, журналы, периодические и справочные издания, выручка от продажи билетов транспортных и театрально-зрелищных учреждений, абонентная плата за пользование средствами связи. Предоплата осуществляется по согласованию сторон. Признание выручки по вышеуказанным операциям происходит в том отчетном периоде, в котором будет осуществляться сама операция (например, реализация газеты, периодического издания, показ театрально-зрелищного действия, фактическое осуществление транспортной перевозки).

Вопросы для самоконтроля

1. В чем сущность доходов будущих периодов?
2. Какие особенности отражение в учете доходов будущих периодов?
3. Как осуществляется распределение доходов будущих периодов и их включение в доходы текущего периода?

Тестовые задания для проверки знаний

1. К доходам будущих периодов не относится:

- а) полученная абонентная плата за услуги связи;
- б) полученные авансом арендные платежи;
- в) аванс, полученный от покупателя за продукцию;
- г) полученная предоплата за осуществление грузовых перевозок.

2. Учет доходов будущих периодов ведется на счете:

- а) 69;
- б) 39;
- в) 70;
- г) 79.

3. Синтетический учет доходов будущих периодов ведется в:

- а) "Журнале 3";
- б) "Журнале 6";
- в) "Журнале 5";
- г) "Журнале 7".

4. Списание авансом полученной арендной платы на доходы будущих периодов отражается проводкой:

- а) Д-т 681 – К-т 69;
- б) Д-т 69 – К-т 681;
- в) Д-т 681 – К-т 713;
- г) Д-т 371 – К-т-69.

5. Списание доходов будущих периодов на прочие операционные доходы текущего периода отражается проводкой:

- а) Д-т 71 – К-т 69;
- б) Д-т 69 – К-т 71;

- в) Д-т 39 – К-т 71;
- г) Д-т 71 – К-т 39.

б. Доходы будущих периодов отражаются в Балансе:

- а) в третьем разделе актива;
- б) в четвертом разделе пассива;
- в) в третьем разделе пассива;
- г) во втором разделе актива.

Глоссарий

Авансовые платежи – денежная сумма, которую перечисляют по договору вперед в счет будущих расчетов за товары (работы, услуги), которые должны быть получены (выполнены, предоставлены).

Арендная плата – фиксированный платеж, который арендатор платит арендодателю независимо от последствий своей хозяйственной деятельности.

Доходы будущих периодов – полученные предприятием в текущем отчетном периоде доходы, формирующие прибыль будущего отчетного периода, в котором будут понесены соответствующие этим доходам расходы.

Транспортная услуга – перевозка грузов и комплекс вспомогательных операций, связанных с доставкой грузов автомобильным транспортом.

7. Учет собственного капитала

Цель – сформировать комплексное понимание сущности и состава собственного капитала предприятия. Изучить порядок отражения в учете формирования и использования составляющих собственного капитала.

Основные вопросы:

- 7.1. Методологические основы учета собственного капитала.
- 7.2. Формирование уставного капитала и его учет.
- 7.3. Учет капитала в дооценках и дополнительного капитала.
- 7.4. Учет и использование резервного капитала.

- 7.5. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).
- 7.6. Учет и состав обеспечений будущих расходов и платежей.
- 7.7. Учет целевого финансирования и целевых поступлений.

Компетентности, формирующиеся по теме:

знания:

сущности и назначения собственного капитала предприятия;
состава собственного капитала;
особенностей бухгалтерского учета составляющих собственного капитала;

умения:

определять величину собственного капитала предприятия;
определять изменения по отдельным составляющим собственного капитала предприятия;
отражать на счетах бухгалтерского учета формирование и использование составляющих собственного капитала;

коммуникации:

способность представить расчет сумм составляющих собственного капитала;
способность отразить в отчетности информацию о собственном капитале;

автономность и ответственность:

ответственность за точность информации о собственном капитале предприятия;
ответственность за правильность осуществления распределения и использования прибыли предприятия.

Ключевые термины: капитал, собственный капитал, уставный капитал, паевой капитал, дополнительный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль, непокрытый убыток, неоплаченный капитал, изъятый капитал, обеспечение будущих расходов и платежей, целевое финансирование.

7.1. Методологические основы учета собственного капитала

Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации о собственном капитале и раскрытие информации в финансовой

отчетности определяются НП(С)БУ 1 "Общие требования к финансовой отчетности", нормы которого касаются предприятий, организаций и других юридических лиц всех форм собственности (кроме банков и бюджетных учреждений) [17].

При организации учета собственного капитала необходимо учитывать следующие факторы: форму собственности; организационно-правовую форму хозяйствования; количество учредителей.

Основные положения об учете собственного капитала, которые указываются в приказе об учетной политике:

1) перечень положений (стандартов) бухгалтерского учета, которыми руководствуется предприятие при ведении учета собственного капитала;

2) номенклатура рабочих бухгалтерских счетов, а также строение аналитических счетов по учету собственного капитала;

3) порядок увеличения уставного капитала и оценки вкладов;

4) порядок распределения чистой прибыли;

5) порядок образования и использования резервного капитала, кроме случаев, когда он образуется в порядке, установленном законодательством;

6) установление порядка выбытия участников и определение размера доли принадлежащего им дополнительного капитала.

Собственный капитал – это часть в активах предприятия, остающаяся после вычета его обязательств.

Для правильной организации бухгалтерского учета собственного капитала необходимо прежде всего его четко классифицировать:

уставный капитал – зафиксированная в учредительных документах общая стоимость активов, являющихся взносом собственников (участников) в капитал предприятия;

паевой капитал – сумма паевых взносов членов союзов и других предприятий, предусмотренная учредительными документами;

дополнительный вложенный капитал (для акционерных обществ) – сумма, на которую стоимость реализации выпущенных акций превышает их номинальную стоимость;

другой дополнительный капитал – стоимость активов, бесплатно полученных предприятием от других юридических или физических лиц и другие виды дополнительного капитала;

резервный капитал – сумма резервов, созданных в соответствии с действующим законодательством или учредительными документами за счет нераспределенной прибыли предприятия;

нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – сумма прибыли, которая реинвестирована в предприятие, или сумма непокрытого убытка. Сумма непокрытого убытка вычитается при определении итога собственного капитала;

неоплаченный капитал – сумма задолженности собственников (участников) по взносам в уставный капитал. Эта сумма вычитается при определении итога собственного капитала;

изъятый капитал (для хозяйственных обществ) – фактическая себестоимость акций собственной эмиссии или долей, выкупленных обществом у его участников. Сумма изъятого капитала подлежит вычету при определении итога собственного капитала.

7.2. Формирование уставного капитала и его учет

Бухгалтерский учет уставного капитала начинается с момента регистрации предприятия в Едином государственном реестре предприятий и организаций Украины (ЕГРПОУ) и заканчивается в день исключения предприятия из этого реестра.

При этом вкладами в уставный капитал могут быть деньги, здания, сооружения, оборудование и другие материальные ценности, ценные бумаги, права пользования землей, водой и другими природными ресурсами, домами, сооружениями, оборудованием, а также другие имущественные права (в частности на интеллектуальную собственность). Вклад, оцененный в гривнах, представляет долю основателя в уставном капитале.

Запрещено вносить в уставный капитал бюджетные средства, средства, полученные в кредит и под залог, векселя, имущество государственных (коммунальных) предприятий, которое в соответствии с законом или решением органа местного самоуправления не подлежит приватизации, имущество, находящееся в оперативном управлении бюджетных учреждений (если иное не предусмотрено законом).

Действующим законодательством установлен минимальный размер уставного капитала акционерного общества (АО), который составляет

1 250 минимальных заработных плат, исходя из размера минимальной заработной платы, действующей на момент создания (регистрации) акционерного общества.

Каких-либо требований по установлению минимального или максимального размера уставного капитала ООО действующим законодательством не предусмотрено.

Уставный капитал ООО подлежит уплате участниками общества до окончания первого года со дня государственной регистрации общества. Аналогично отсутствуют какие-либо условия о размере уставного капитала общества с дополнительной ответственностью.

Акционерное общество имеет уставный капитал, разделенный на определенное количество акций одинаковой номинальной стоимости. Акционерные общества имеют право выпускать простые и привилегированные именные акции. Причем стоимость привилегированных акций не может превышать 25 % суммы зарегистрированного уставного капитала.

Участники и основатели ООО отвечают по долгам общества в пределах их вклада (доли) в уставном капитале, акционеры – в пределах надлежащих им акций.

Бухгалтерский учет уставного капитала осуществляется на счете 40 "Зарегистрированный (паевой) капитал".

Счет 40 "Зарегистрированный (паевой) капитал" предназначен для учета и обобщения информации о состоянии и движении уставного и прочего зарегистрированного капитала, паевого капитала предприятия в соответствии с законодательством и учредительными документами, а также взносов в объявленный, но еще не зарегистрированный уставный капитал.

По кредиту счета 40 "Зарегистрированный (паевой) капитал" отображается увеличение зарегистрированного и паевого капитала, а также поступление взносов в объявленный, но еще не зарегистрированный уставный капитал, по дебету – его уменьшение (изъятие). Счет 40 имеет такие субсчета:

- 401 "Уставный капитал";
- 402 "Паевой капитал";
- 403 "Прочий зарегистрированный капитал";
- 404 "Взносы в незарегистрированный капитал".

На субсчете 401 "Уставный капитал" отображается уставный капитал хозяйственных обществ, государственных и коммунальных предприятий. По кредиту субсчета 401 отображается увеличение уставного капитала, по дебету – его уменьшение (изъятие). Сальдо на этом субсчете должно соответствовать размеру уставного капитала, который зафиксирован в уставных документах предприятия. Аналитический учет уставного капитала ведется по видам капитала по каждому учредителю, участнику, акционерам.

На субсчете 402 ведется учет паевого капитала. На нем отображается и обобщается информация о суммах паевых взносов членов потребительских обществ, коллективного сельскохозяйственного предприятия, жилищно-строительного кооператива, кредитного союза и других предприятий, которые предусмотрены учредительскими документами.

Коллективные сельскохозяйственные предприятия (КСП) на субсчете 402 "Паевой капитал" учитывают часть стоимости имущества, которая была распаевана между его членами, а также рост (уменьшение) стоимости имущества на протяжении всей деятельности предприятия.

Члены кооператива – это физические лица, которые вместе формируют и юридическое лицо – кооператив.

Размер паевых взносов в кооператив устанавливается в равных частях и пропорционально ожидаемому участию члена кооператива в его хозяйственной деятельности.

Величина размера вступительных и имущественных взносов законодательством не определена.

Аналитический учет по субсчету 402 "Паевой капитал" ведется по видам капитала.

Методика учета паевого капитала аналогична уставному капиталу.

На субсчете 403 "Прочий зарегистрированный капитал" отображается зарегистрированный капитал других предприятий, а именно, частных предприятий, формирование которого предусмотрено в учредительных документах.

На субсчете 404 "Взносы в незарегистрированный уставный капитал" отображаются взносы, которые поступают для формирования уставного капитала, в частности акционерного общества, после его объявления и до регистрации соответствующих изменений в уставных документах. Сальдо субсчета 404 после регистрации уставного капитала в установленном порядке списывается в корреспонденции с кредитом

субсчета 401 "Уставный капитал", а в случае, если предприятию отказано в регистрации уставного капитала, в корреспонденции с дебетом субсчета 404 отображаются операции по возврату активов, которые поступали как взносы.

Синтетический учет (кредит счета 40) ведется в "Журнале 7".

Записи по субсчету 401 выполняются лишь в случае увеличения или уменьшения уставного капитала, которое происходит в установленном действующим законодательством порядке, но только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы, т. е. перерегистрации уставного капитала.

Учитывая то, что уставный капитал на практике формируется в течение определенного периода времени, возникает необходимость в контроле за выполнением учредителями (участниками) хозяйственного общества обязательств по вкладам в уставный капитал.

Для обобщения информации об изменениях в составе неоплаченного капитала в соответствии с Инструкцией № 291 предназначен счет 46 "Неоплаченный капитал" [3]. По дебету этого счета отражается задолженность учредителей (участников) хозяйственного общества по взносам в уставный капитал предприятия, по кредиту – погашение задолженности по взносам в уставный капитал.

Аналитический учет неоплаченного капитала ведется по видам размещенных неоплаченных акций (для акционерных обществ) и по каждому учредителю (участнику) предприятия.

Для отражения в бухгалтерском учете операций по формированию уставного капитала используются проводки, представленные в табл. 7.1.

Таблица 7.1

Хозяйственные операции по учету формирования уставного капитала

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Зарегистрирован уставный капитал в соответствии с учредительными документами	46	40	Учредительные документы

1	2	3	4
Отражены взносы учредителей деньгами на текущий счет в банке	31	46	Выписка банка
Отражены взносы учредителей деньгами в кассу предприятия	30	46	ПКО
Отражены взносы учредителей необоротными активами (основными средствами, нематериальными активами, прочими необоротными активами)	10, 11, 12	46	Акт приемки-передачи основных средств
Отражены взносы учредителей запасами (производственными запасами, МБП, товарами)	20, 22, 28	46	Накладная, приходный ордер

Согласно действующему законодательству предприятие (коллективное, акционерное общество и т. п.) может изменять (увеличивать или уменьшать) размер уставного капитала.

Собранием акционеров может быть принято решения об изменениях уставного капитала.

Уставный капитал общества увеличивается путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций существующей номинальной стоимости в порядке, установленном Государственной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку.

Акционерное общество имеет право увеличивать уставный капитал после регистрации отчетов о результатах размещения всех предыдущих выпусков акций.

Увеличивать уставный капитал можно лишь после полной оплаты всех ранее выпущенных акций, установленных взносов.

Основные способы увеличения уставного капитала могут быть такими:

- дополнительные вклады учредителей;
- выпуск и реализация в установленном действующим законодательством порядке новых акций;
- обмен облигаций на акции предприятия (общества);
- увеличение номинальной стоимости выпущенных акций.

При отображении операций по увеличению уставного капитала путем дополнительных взносов денежными средствами, запасами, необоротными активами корреспонденции счетов будут такими же, как и при формировании уставного капитала.

Вместе с тем размер уставного капитала может быть также и уменьшен.

Уставный капитал акционерного общества уменьшается в порядке, установленном Государственной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку, путем уменьшения номинальной стоимости акций или путем аннулирования ранее выкупленных обществом акций и уменьшения их общего количества, если это предусмотрено уставом общества.

После принятия решения об уменьшении уставного капитала акционерного общества исполнительный орган на протяжении 30 дней должен письменно уведомить каждого кредитора, требования которого к акционерному обществу не обеспечены залогом, гарантией или поручением, о таком решении.

Основные пути уменьшения уставного капитала могут быть такие:
изъятие собственного капитала;

уменьшение нарицательной стоимости акций;

аннулирование акций, которые выкуплены обществом у акционеров.

Решение об изменении размера уставного капитала приобретает силу лишь с момента внесения этих изменений в государственный реестр.

Решением общего собрания обязательно устанавливаются:

1) порядок выкупа, который включает максимальное количество, тип и/или класс акций, которые выкупаются;

2) срок выкупа;

3) цена выкупа (или порядок ее определения);

4) действия общества относительно выкупленных акций (их аннулирование или продажа).

Срок выкупа включает срок приема письменных предложений акционеров о продаже акций и срок уплаты их стоимости. Срок выкупа акций не может превышать одного года. Письменное предложение акционера о продаже акций обществу является безотзывным.

Цена выкупа акций не может быть меньше их рыночной стоимости.

Оплата акций, которые выкупаются, осуществляется в денежной форме.

Цена продажи выкупленных обществом акций не может быть меньше их рыночной стоимости.

В соответствии с Инструкцией № 291 [3] для учета изъятого капитала предусмотрен счет 45 "Изъятый капитал", на котором ведется учет изъятого капитала в случае выкупа собственных акций (долей) у акционеров с целью их перепродажи, аннулирования (уменьшение уставного капитала) и др. По дебету этого счета отражается фактическая себестоимость акций собственной эмиссии или долей, выкупленных хозяйственным обществом у его участников, по кредиту – стоимость аннулированных или перепроданных акций (долей).

Счет 45 "Изъятый капитал" имеет такие субсчета:

451 "Изъятые акции";

452 "Изъятые вклады и паи";

453 "Другой изъятый капитал".

Синтетический учет, т. е. оборот по кредиту счета 45, отражается в "Журнале 7". Аналитический учет изъятого капитала ведется по видам акций (вкладов, паев).

Для отражения в бухгалтерском учете операций по изъятию капитала используются проводки, представленные в табл. 7.2.

Таблица 7.2

Хозяйственные операции по учету изъятого капитала

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Отображено уменьшение уставного капитала в связи с выходом участника	40	452	Учредительные документы
Отображена задолженность ООО перед участником на сумму взноса в уставный капитал	452	672	Бухгалтерская справка
Отображено погашение задолженности по взносам перед участником выплатой с кассы или перечислением с текущего счета	672	30, 31	РКО, платежное поручение, выписка банка

1	2	3	4
Отображены операции по выкупу акций	451	30, 31	РКО, платежное поручение, выписка банка
Отображено уменьшение уставного капитала путем аннулирования акций	40	451	Учредительные документы

7.3. Учет капитала в дооценках и дополнительного капитала

Счет 41 "Капитал в дооценках" предназначен для учета и обобщения информации о дооценке (уценке) необоротных активов и финансовых инструментов, которые в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета отображаются в составе собственного капитала и раскрываются в отчете о финансовых результатах (отчете о совокупном доходе). Остаток на этом счете уменьшается в случае уценки и выбытия указанных активов, уменьшения их полезности и пр.

Счет 41 "Капитал в дооценках" имеет такие субсчета: 411 "Дооценка (уценка) основных средств", 412 "Дооценка (уценка) нематериальных активов", 413 "Дооценка (уценка) финансовых инструментов", 414 "Прочий капитал в дооценках".

На субсчете 411 "Дооценка (уценка) основных средств" обобщается информация о дооценках объектов основных средств, уценках таких объектов в пределах ранее проведенных дооценок, отнесение сумм дооценки к нераспределенной прибыли.

На субсчете 412 "Дооценка (уценка) нематериальных активов" обобщается информация о дооценках объектов нематериальных активов, уценках таких объектов в пределах сумм ранее проведенных дооценок, отнесение сумм дооценки к нераспределенной прибыли.

На субсчете 413 "Дооценка (уценка) финансовых инструментов" обобщается информация об изменении балансовой стоимости объекта хеджирования при значении коэффициента эффективности хеджирования денежных потоков в пределах, определенных национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета, и отнесение сумм к первоначальной стоимости финансовых активов или финансовых обязательств или к составу прочих доходов (расходов).

На субсчете 414 "Прочий капитал в дооценках" обобщается информация о прочем капитале в дооценках, не отраженном на прочих субсчетах.

Синтетический учет (кредит счета 41) ведется в "Журнале 7".

Сумма дооценки остаточной стоимости объекта основных средств включается в состав капитала, а сумма уценки – в состав расходов.

При выбытии объектов основных средств, которые ранее были переоценены, превышение сумм предыдущих дооценок над суммами предыдущих уценок остаточной стоимости этого объекта основных средств включается в состав нераспределенной прибыли с одновременным уменьшением капитала.

Оценку имущества для целей бухгалтерской переоценки обязан проводить субъект оценочной деятельности

Результаты переоценки заносятся в акт, в котором по каждому объекту, переоценивается, указываются его инвентарный номер, название, год ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, ликвидационная стоимость, сумма переоценки.

Индекс переоценки определяется по формуле:

$$\text{ИП} = \text{СС} / \text{ОС}, \quad (7.1)$$

где ИП – индекс переоценки;

СС – справедливая стоимость переоцениваемого объекта;

ОС – остаточная стоимость переоцениваемого объекта.

Пример 1. Первоначальная стоимость объекта основных средств 20 000 грн. Сумма начисленного износа 4 000 грн. Справедливая стоимость 24 000 грн. Проведена дооценка объекта основных средств.

Остаточная стоимость объекта основных средств: 20 000 – 4 000 = 16 000 грн.

Индекс переоценки определяют по формуле 7.1:

$$24\,000 / 16\,000 = 1,5.$$

Операции по отражению в учете переоценки основных средств представлены в табл. 7.3.

Если будет произведена уценка первоначальной стоимости объекта основных средств в пределах предыдущей дооценки, то будет составлена бухгалтерская проводка:

Дебет сч. 411 "Дооценка (уценка) основных средств"

Кредит сч. 10 "Основные средства".

Хозяйственные операции по отражению в учете переоценки основных средств

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
Отражена сумма дооценки объекта основных средств (20 000 × 1,5 – 20 000)	10	411	10 000
Отражена сумма дооценки износа объекта основных средств (4 000 × 1,5 – 4 000)	411	131	2 000

При проведении дооценки первоначальной стоимости ранее уцененных основных средств, в сумме превышения предыдущих уценок, на сумму превышения составляют бухгалтерскую проводку:

Дебет сч. 10 "Основные средства"

Кредит сч. 411 "Дооценка (уценка) основных средств".

Списание капитала, сформированного в результате дооценок при выбытии основных средств отражается бухгалтерской проводкой:

Дебет сч. 411 "Дооценка (уценка) основных средств"

Кредит сч. 441 "Нераспределенная прибыль"

Счет 42 "Дополнительный капитал" предназначен для обобщения информации о суммах, на которые стоимость реализации выпущенных акций превышает их номинальную стоимость, а также о стоимости необоротных активов, бесплатно полученных предприятием от других лиц, и другие виды дополнительного капитала.

По кредиту счета 42 "Дополнительный капитал" отображается увеличение дополнительного капитала, по дебету – его уменьшение.

Счет 42 "Дополнительный капитал" имеет такие субсчета:

421 "Эмиссионный доход";

422 "Прочий вложенный капитал";

423 "Накопленные курсовые разницы";

424 "Бесплатно полученные необоротные активы";

425 "Прочий дополнительный капитал".

На субсчете 421 "Эмиссионный доход" отображается прибыль (убыток) от продажи, выпуска или аннулирования инструментов собственного капитала. Сумма превышения убытка от указанных операций над остатком

эмиссионного дохода отображается по дебету счета 44 "Нераспределенные прибыли (непокрытый убыток)".

Накопленный акционерным обществом эмиссионный доход может являться источником:

покрытия разницы между выкупной стоимостью акций и продажной, в случае если цена, по которой акции были выкуплены, превышает цену акции, по которой она затем была продана;

покрытия разницы между выкупной и номинальной стоимостью аннулированных акций, в случае если цена акций, по которой они были выкуплены, превышает номинальную стоимость аннулированных акций.

Пример 2. Предприятие осуществило реализацию ранее выкупленных у акционеров акций по безналичному расчету в количестве 100 штук по цене 66 грн за акцию, цена выкупа акций составляла 62 грн.

Операции по отражению в учете эмиссионного дохода представлены в табл. 7.4.

Таблица 7.4

Хозяйственные операции по отражению в учете эмиссионного дохода

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
<i>1 вариант</i>			
Отображена продажная стоимость акций (100 × 66)	311	451	6 600
Отображен эмиссионный доход на разницу между продажной и выкупной стоимостью (100 × (66 – 62))	451	421	400
<i>2 вариант</i>			
Получены на текущий счет деньги в сумме стоимости выкупа акций (100 × 62)	311	451	6 200
Получены на текущий счет деньги в сумме эмиссионного дохода ((66 – 62) × 1 000)	311	421	400

На субсчете 422 "Прочий вложенный капитал" учитывают прочий вложенный учредителями предприятий (кроме акционерных обществ) капитал, который превышает уставный капитал, другие взносы и т. п. без решений об изменениях размера уставного капитала.

Если получены взносы от учредителей предприятия, превышающие уставный капитал, составляют бухгалтерскую проводку:

Дебет сч. 30 "Наличность",
сч. 31 "Счета в банках",
сч. 10 "Основные средства",
сч. 20 "Производственные запасы" и др.

Кредит сч. 422 "Прочий вложенный капитал"

На субсчете 423 "Накопленные курсовые разницы" обобщается информация о курсовых разницах, которые в соответствии с национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета отображаются в составе собственного капитала и признаются в прочем совокупном доходе.

На субсчете 424 "Бесплатно полученные необоротные активы" отображается стоимость необоротных активов, безвозмездно полученных предприятием от других лиц. Остаток дополнительного капитала на этом субсчете уменьшается на сумму признанного дохода на протяжении срока полезного использования безвозмездно полученных объектов необоротных активов (кроме земли) и при выбытии таких активов и земли.

При бесплатном получении основного средства, на сумму его остаточной стоимости составляется бухгалтерская проводка:

Дебет сч. 10 "Основные средства"

Кредит сч. 424 "Бесплатно полученные необоротные активы".

На сумму износа полученного основного средства составляется бухгалтерская проводка:

Дебет сч. 10 "Основные средства"

Кредит сч. 131 "Износ основных средств".

На субсчете 425 "Прочий дополнительный капитал" учитывают другие виды дополнительного капитала, которые не могут быть включены к приведенным выше субсчетам.

Синтетический учет (кредит счета 42) ведется в "Журнале 7".

7.4. Учет и использование резервного капитала

Резервный капитал – это такой вид собственного капитала, который не зарегистрирован в составе уставного капитала. Этот капитал может образоваться за счет результатов деятельности.

Основные источники резервного капитала такие:

дополнительный капитал;
нераспределенная прибыль.

Для хозяйственных обществ, созданных соответственно Закону Украины "О хозяйственных обществах", обязательность и минимальный размер резервного капитала установлен ст. 14 этого Закона, где указано, что в обществе создается резервный фонд в размере, установленном учредительными документами, но не меньше 25 % уставного фонда [39]. Размер ежегодных отчислений в резервный фонд таких обществ не может быть меньше, чем 5 % суммы чистой прибыли общества за год.

Акционерное общество имеет право формировать резервный капитал в размере не меньше, чем 15 % уставного капитала, если другое не определено уставом общества. Резервный капитал формируется путем ежегодных отчислений от чистой прибыли общества или за счет нераспределенной прибыли. До достижения установленного уставом размера резервного капитала размер ежегодных отчислений не может быть меньше, чем 5 % суммы чистой прибыли общества за год.

Резервный капитал создается для покрытия убытка общества, а также для увеличения уставного капитала, выплаты дивидендов по привилегированным акциям, погашения задолженности в случае ликвидации общества и т. п.

Для учета хозяйственных операций и обобщения информации о наличии и движении резервного капитала предприятия предназначен балансовый счет 43 "Резервный капитал". По кредиту данного счета отражается создание резервов, а по дебету – их использование. Сальдо счета 43 отражает остаток резервного капитала на конец отчетного периода.

Синтетический учет (кредит счета 43) ведется в "Журнале 7". Аналитический учет резервного капитала ведется по его видам и направлениям использования.

Для отражения в бухгалтерском учете резервного капитала используются проводки, представленные в табл. 7.5.

Таблица 7.5

Хозяйственные операции по учету резервного капитала

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Направлена нераспределенная прибыль в резервный капитал	441	43	Бухгалтерская справка

1	2	3	4
Направлен резервный капитал на пополнение уставного капитала	43	401	
Направлены суммы дополнительного капитала в резервный капитал	42	43	
Начислены дивиденды за счет резервного капитала	43	671	
Покрыты убытки прошлых лет за счет резервного капитала	43	442	

7.5. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Прибыль предприятия образуется из поступлений от его хозяйственной деятельности. С экономической прибыли предприятия платят предусмотренные законом налоги. Прибыль, полученная после указанных платежей, остается в распоряжении предприятия, которое определяет направления ее использования в соответствии с учредительными документами.

Порядок распределения прибыли и убытков определяется в уставе и учредительном договоре и относится к компетенции общего собрания учредителей.

В момент возникновения вся чистая прибыль за отчетный период может быть определена как нераспределенная.

По решению собрания учредителей возможны следующие варианты распределения прибыли:

- 1) вся сумма прибыли (после обязательных отчислений в резервный капитал) направляется на выплату дивидендов;
- 2) часть прибыли остается нераспределенной, часть направляется на выплату дивидендов;
- 3) дивиденды вообще не начисляются.

Любое решение собрания является правомерным, за исключением обществ, в уставном капитале которых доля государственной собственности.

По результатам хозяйственной деятельности в условиях неэффективного хозяйствования и осуществления значительных расходов

предприятие может иметь непокрытые убытки, что приводит к уменьшению собственного капитала.

На счете 44 "Нераспределенные прибыли (непокрытый убыток)" ведется учет нераспределенных прибылей или непокрытого убытка текущего и прошлых годов, а также использованной в текущем году прибыли.

По кредиту счета отображается увеличение прибыли от всех видов деятельности, по дебету – убытки и использование прибыли.

Счет 44 "Нераспределенные прибыли (непокрытый убыток)" имеет такие субсчета:

441 "Прибыль нераспределенная";

442 "Непокрытый убыток";

443 "Прибыль, использованная в отчетном периоде".

На субсчете 441 "Прибыль нераспределенная" отображаются наличие и движение нераспределенной прибыли.

На субсчете 442 "Непокрытый убыток" отображается непокрытый убыток. Его списание осуществляют за счет нераспределенной прибыли, резервной, паевого или дополнительного капитала и т. п.

На субсчете 443 "Прибыль, использованная в отчетном периоде" отображаются распределение прибыли между собственниками (начисление дивидендов), отчисления в резервный капитал и прочее использование прибыли в текущем периоде. Сальдо на этом субсчете в конце года закрывается в корреспонденции с субсчетами 441 и/или 442 с выводом сальдо на одном из этих субсчетов.

Пример 3. В отчетном периоде предприятие получило прибыль и использовало ее для различных целей, что представлено в табл. 7.6.

Таблица 7.6

Хозяйственные операции по отражению в учете нераспределенной прибыли

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Суммы, грн
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Отображается увеличение уставного капитала:			
на сумму зарегистрированного увеличения уставного капитала;	46	401	20 000

1	2	3	4
при погашении задолженности	443	46	20 000
Использована прибыль на формирование резервного капитала	443	43	6 000
Использована прибыль на покрытие убытков прошлых периодов	441	442	4 000
Отображается начисление дивидендов	443	671	40 000
Начислен авансовый взнос по налогу на прибыль	981	641	10 000
Перечислен в бюджет авансовый взнос по налогу на прибыль	641	311	10 000
Перечислены дивиденды юридическому лицу	671	311	24 000
Выплачены из кассы предприятия дивиденды физическим лицам	671	301	13 920
Списана прибыль, использованная в отчетном году	441	443	66 000

Исправление ошибок за прошлый год, которые выявлены в текущем году, соответственно Положению (стандарту) бухгалтерского учета 6 "Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах" отображается корреспонденцией счета 44 "Нераспределенные прибыли (непокрытый убыток)" со счетами бухгалтерского учета соответствующих объектов классов 1 – 6.

7.6. Учет и состав обеспечений будущих расходов и платежей

Обеспечение – обязательство с неопределенными суммой или временем погашения на дату баланса. В хозяйственной деятельности предприятия в связи с событиями или операциями, которые уже произошли, могут возникать условные (потенциальные) обязательства, по которым сумма и время будущих платежей не определены. Для обеспечения выплат по таким обязательствам по решению предприятия создаются резервы за счет расходов основной деятельности.

С целью правильного формирования показателей себестоимости продукции (работ, услуг) предприятие может создавать следующие резервы:

- на будущую выплату отпусков работникам;
- на дополнительное пенсионное обеспечение;
- на проведение гарантийных ремонтов реализованной продукции;
- на покрытие предстоящих расходов по ремонту предметов проката;
- на покрытие производственных расходов на подготовку работ в связи с сезонным характером производства и др.

Сумма резервов для покрытия обеспечения будущих расходов и платежей определяется с применением предыдущих аналитических или экспертных оценок.

Так, чтобы определить сумму создания резервов на обеспечение гарантийных обязательств по ремонту реализованной продукции в течение гарантийного срока ее эксплуатации, необходимо проанализировать расходы на эти цели в предыдущем году, установить их процентное отношение к объему реализации готовой продукции, учесть имеющийся остаток неиспользованного обеспечения на дату баланса.

Для создания обеспечения выплат очередных отпусков работникам предприятия, предварительно определяется плановый процент отчислений, путем деления годовой плановой суммы на оплату отпусков на общий плановый фонд оплаты труда. Затем, полученный плановый процент ежемесячно умножают на фактически начисленную заработную плату работникам. В состав планового фонда оплаты труда и фактически начисленной заработной платы следует учитывать выплаты и отчисления в социальные фонды.

Обеспечения будущих расходов и платежей создаются только при условии, когда есть уверенность достоверной их оценки и вероятности уменьшения экономических выгод в будущем в результате их погашения.

Обеспечения используются для возмещения только тех расходов, для покрытия которых они были созданы.

Остаток обеспечения пересматривается на каждую дату баланса и в случае необходимости может увеличиваться или уменьшаться.

Для обобщения информации о движении денежных средств, направленных на создание обеспечения будущих расходов и платежей

Планом счетов предусмотрен балансовый счет 47 "Обеспечение будущих расходов и платежей", который имеет следующие субсчета:

471 "Обеспечение выплат отпусков";

472 "Дополнительное пенсионное обеспечение";

473 "Обеспечение гарантийных обязательств";

474 "Обеспечение других расходов и платежей";

475 "Обеспечение призового фонда (резерв выплат) ";

476 "Резерв на выплату джек-пота, не обеспеченного оплатой участия в лотерее";

477 "Обеспечение материального поощрения";

478 "Обеспечение восстановления земельных участков".

По кредиту счета отражается начисление обеспечения, по дебету – его использование.

Синтетический учет ведется в "Журнале 7". Аналитические данные счета 47 "Обеспечение будущих расходов и платежей" отражаются в "Ведомости 7.3". Здесь содержится информация по видам обеспечения, о наличии сумм остатков на начало и конец отчетного месяца, сумм оборотов за месяц и за период с начала года.

Для отражения в бухгалтерском учете обеспечений будущих расходов и платежей используются проводки, представленные в табл. 7.7.

Таблица 7.7

Хозяйственные операции по учету обеспечений будущих расходов и платежей

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Создано обеспечение отпусков работникам производства	23	471	Бухгалтерская справка
Начислены отпускные работникам за счет ранее созданного резерва	471	661	Расчетно-платежная ведомость
Создано обеспечение на проведение гарантийных ремонтов реализованной продукции	93	473	Бухгалтерская справка
Списаны материалы на проведение гарантийных ремонтов	473	20	Накладная

1	2	3	4
Создан резерв материального поощрения работникам производства	23	477	Бухгалтерская справка
Осуществлены начисления материального поощрения	477	661	Расчетно-платежная ведомость

7.7. Учет целевого финансирования и целевых поступлений

К целевому финансированию и целевым поступлениям относятся средства, выделенные по целевому назначению в распоряжение предприятия на проведение соответствующих мероприятий, не связанных с формированием собственных оборотных средств.

Средства целевого финансирования и целевых поступлений предприятия могут получать в виде гуманитарной помощи, субсидий, ассигнований из бюджета и внебюджетных фондов, целевых взносов юридических и физических лиц на финансирование капитальных инвестиций, научно-исследовательские работы, социальную защиту граждан, на государственное регулирование цен на продовольственные товары, медикаменты, топливо для населения, услуги жилищно-коммунального хозяйства и т. д.

Целевое финансирование и целевые поступления из государственного бюджета регламентируются Законами Украины и соответствующими правительственными постановлениями, и нормативными документами.

Для ведения бухгалтерского учета наличия и движения средств целевого финансирования и целевых поступлений используется балансовый счет 48 "Целевое финансирование и целевые поступления", по кредиту которого отражаются денежные средства целевого назначения, полученные как источник финансирования определенных мероприятий, по дебету – использованные суммы по определенным направлениям, признание их доходом, а также возврат неиспользованных сумм.

Синтетический учет по счету 48 ведется в Журнале 7. Аналитический учет денежных средств целевого финансирования и целевых поступлений и затрат ведется по их назначению и источникам поступлений

в регистрах бухгалтерского учета с применением конторских книг, оборотных ведомостей, карточек и т. д.

Для отражения в бухгалтерском учете целевого финансирования и целевых поступлений используются проводки, представленные в табл. 7.8.

Таблица 7.8

Хозяйственные операции по учету целевого финансирования и целевых поступлений

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов		Первичные документы
	дебет	кредит	
Получено бюджетное финансирование на строительство детского сада	31	48	Выписка банка
Отображены расходы на строительство детского сада	151	20, 22, 63, 65, 66	Накладные, счета, расчетно-платежные ведомости и др.
Списаны расходы на строительство детского сада	48	151	Акт ввода в эксплуатацию
Возвращены бюджету неиспользованные суммы	48	31	Платежное поручение
Зачислен на баланс предприятия построенный детский сад	103	424	Акт приемки-передачи основного средства

Вопросы для самоконтроля

1. Каков порядок формирования и учета зарегистрированного капитала?
2. Как осуществляется учет неоплаченного и изъятого капитала?
3. Какие особенности учета капитала в доценках?
4. Как осуществляется учет дополнительного капитала?
5. Каков порядок формирования, использования и учета резервного капитала?
6. Какие особенности учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)?

7. Как осуществляется учет будущих расходов и платежей?
8. Какие особенности учета целевого финансирования и целевых поступлений?

Тестовые задания для проверки знаний

1. *Акционерное общество реализовало компьютер. Как эта хозяйственная операция повлияла на уставный капитал предприятия:*

- а) уменьшился на сумму выручки;
- б) увеличился на сумму выручки;
- в) остался без изменений?

2. *Какой бухгалтерской проводкой отражается в учете взнос в уставный капитал предприятия нематериальными активами:*

- а) Д-т 401 – К-т 12;
- б) Д-т 12 – К-т 46;
- в) Д-т 10 – К-т 46;
- г) Д-т 12 – К-т 401?

3. *В результате какой хозяйственной операции с основными средствами в акционерном обществе может быть увеличен уставный капитал:*

- а) при поступлении основных средств на предприятие;
- б) при бесплатном получении основных средств;
- в) при поступлении основных средств в качестве взносов в уставный капитал;
- г) при выкупе акций?

4. *Какой экономический смысл бухгалтерской проводки Д-т 443 – К-т 401 означает:*

- а) увеличение уставного капитала за счет увеличения номинальной стоимости акций;
- б) поступление средств в оплату обязательств по подписке на акции;
- в) увеличение уставного капитала за счет бесплатно полученных активов;
- г) увеличение уставного капитала за счет прибыли?

5. Какой экономический смысл бухгалтерской проводки Д-т 401 – К-т 451:

- а) уменьшение уставного капитала за счет аннулирования акций;
- б) уменьшение уставного капитала за счет уменьшения номинальной стоимости акций;
- в) начисление дивидендов по акциям?

6. Сумма изъятого капитала:

- а) вычитается с величины собственного капитала;
- б) не вычитается с величины собственного капитала;
- в) вычитается с собственного капитала только при принятии решения об уменьшении величины уставного капитала.

7. Какой экономический смысл бухгалтерской проводки Д-т 443 – К-т 671:

- а) начисление дивидендов акционерам;
- б) выплата доходов акционерам;
- в) задолженность предприятия акционерам после выпуска акций;
- г) задолженность акционеров?

8. При проведении дооценки основных средств собственный капитал предприятия:

- а) увеличивается;
- б) уменьшается;
- в) не меняется.

9. В состав дополнительного капитала не включается:

- а) эмиссионный доход;
- б) прочий вложенный капитал;
- в) изъятые акции;
- г) бесплатно полученные необоротные активы.

10. Резервный капитал не может использоваться для:

- а) для покрытия убытка общества;
- б) для увеличения уставного капитала;
- в) выплаты заработной платы;
- г) выплаты дивидендов по привилегированным акциям.

11. Доход при получении средств целевого финансирования отражается:

- а) при получении средств целевого финансирования;
- б) после полного использования средств целевого финансирования по назначению;
- в) одновременно с расходами в сумме понесенных расходов.

12. Какой экономический смысл бухгалтерской проводки Д-т 23 – К-т 471:

- а) начислены отпускные работникам производства;
- б) оплачены отпускные работникам производства;
- в) создан резерв на оплату отпусков работкам производства?

13. Что понимается под термином "обеспечение будущих расходов и платежей":

- а) долг банкам по кредитам;
- б) средства, по решению предприятия, резервируемые для обеспечения будущих расходов и платежей и включенные в расходы текущего периода;
- в) средства, которые по решению предприятия резервируются для обеспечения будущих расходов и платежей и не включаются в расходы текущего периода;
- г) создание резерва для покрытия долга работникам предприятия по оплате труда?

Глоссарий

Дополнительный вложенный капитал (для акционерных обществ) – сумма, на которую стоимость реализации выпущенных акций превышает их номинальную стоимость.

Другой дополнительный капитал – стоимость активов, бесплатно полученных предприятием от других юридических или физических лиц и другие виды дополнительного капитала.

Изъятый капитал (для хозяйственных обществ) – фактическая себестоимость акций собственной эмиссии или долей, выкупленных обществом у его участников. Сумма изъятого капитала подлежит вычету при определении итога собственного капитала.

Неоплаченный капитал – сумма задолженности собственников (участников) по взносам в уставный капитал. Эта сумма вычитается при определении итога собственного капитала.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – сумма прибыли, которая реинвестирована в предприятие, или сумма непокрытого убытка. Сумма непокрытого убытка вычитается при определении итога собственного капитала.

Обеспечение – обязательство с неопределенными суммой или временем погашения на дату баланса.

Паевой капитал – сумма паевых взносов членов союзов и других предприятий, предусмотренная учредительными документами.

Резервный капитал – сумма резервов, созданных в соответствии с действующим законодательством или учредительными документами за счет нераспределенной прибыли предприятия.

Собственный капитал – часть в активах предприятия, остающаяся после вычета его обязательств.

Уставный капитал – зафиксированная в учредительных документах общая стоимость активов, являющихся взносом собственников (участников) в капитал предприятия.

Члены кооператива – физические лица, которые вместе формируют юридическое лицо – кооператив.

8. Финансовая отчетность предприятия

Цель – сформировать комплексное понимание сущности и состава финансовой отчетности. Изучить порядок составления и предоставления форм финансовой отчетности.

Основные вопросы:

8.1. Сущность финансовой отчетности предприятий и ее пользователи.

8.2. Назначение Баланса.

8.3. Структура Отчета о финансовых результатах, статьи и элементы.

8.4. Назначение и структура Отчета о движении денежных средств.

8.5. Отчет о собственном капитале и его показатели.

8.6. Содержание Примечаний к годовой финансовой отчетности.

Компетентности, формирующиеся по теме:

знания:

сущности и назначения финансовой отчетности;

состава финансовой отчетности предприятий;

структуры форм финансовой отчетности;

умения:

использовать информацию счетов бухгалтерского учета и сводных документов для составления форм финансовой отчетности;

рассчитывать суммы по статьям форм финансовой отчетности;

определять изменения по статьям финансовой отчетности;

коммуникации:

способность представить расчет статей финансовой отчетности;

способность отразить в финансовой отчетности всю необходимую информацию о деятельности предприятия;

автономность и ответственность:

ответственность за точность информации, представленной в финансовой отчетности;

ответственность за правильность и своевременность обнародования информации финансовой отчетности.

Ключевые термины: отчетность, финансовая отчетность, Баланс, Отчет о финансовых результатах, Отчет о движении денежных средств, Отчет о собственном капитале, Примечания к финансовым отчетам.

8.1. Сущность финансовой отчетности предприятий и ее пользователи

Финансовая отчетность является основным источником информации при проведении анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В финансовых отчетах отображаются как финансовое состояние предприятия, так и результаты его финансово-хозяйственной деятельности. Движение денежных средств, в результате которого улучшаются или ухудшаются финансовые показатели предприятия, также находят отражение в финансовых отчетах.

Финансовая отчетность – бухгалтерская отчетность, содержащая информацию о финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия за отчетный период.

Консолидированная финансовая отчетность – финансовая отчетность, которая отражает финансовое положение, результаты деятельности и движение денежных средств юридического лица и его дочерних предприятий как единой экономической единицы.

Финансовые отчеты позволяют не только оценить эффективность финансово-хозяйственной деятельности предприятия, но и изучить и проанализировать механизмы управления собственным капиталом и прибылью, что всегда важно для акционеров предприятия, его потенциальных инвесторов и партнеров по бизнесу.

Общая и систематизируя данные текущего учета, финансовая отчетность предприятия предоставляет информацию прежде всего работникам самого предприятия. Именно на отчетных данных базируется составление бизнес-планов предприятий, прогнозных калькуляций себестоимости готовой продукции (работ, услуг). Данные финансовой отчетности используются также при составлении коллективных договоров собственника предприятия с рабочим коллективом.

Пользователи финансовой отчетности – физические или юридические лица, которые нуждаются в информации о деятельности предприятия для принятия решений. Пользователи финансовой отчетности представлены на рис. 8.1.

Финансовая отчетность является связующим звеном предприятия с окружающей средой: предприятиями, банками, органами местного управления и т. д.

Цель, состав и принципы подготовки финансовой отчетности, а также требования к раскрытию ее элементов определяет Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета НП(С)БУ 1 "Общие требования к финансовой отчетности" [17]. Целью составления финансовой отчетности является предоставление пользователям для принятия решения полной, правдивой и непредвзятой информации о финансовом состоянии, результатах деятельности и движений денежных средств предприятия за отчетный период.

Порядок предоставления финансовой отчетности пользователям определяется действующим законодательством.

Отчетным периодом для составления финансовой отчетности является календарный год. Баланс предприятия составляется по состоянию на конец дня 31 декабря отчетного года.



Рис. 8.1. Пользователи финансовой отчетности

На протяжении года составляется промежуточная (месячная, квартальная) отчетность. В ней отражаются нарастающим итогом данные, охватывающие определенный период (квартал, полугодие, 9 месяцев). Для вновь созданных предприятий первый отчетный период может быть меньше 12 месяцев. Но не может быть больше 15 месяцев. Отчетным периодом ликвидируемого предприятия является период с начала года до момента ликвидации.

Квартальная отчетность предоставляется предприятиями в органы статистики не позже 25 числа, месяца, следующего за отчетным кварталом, годовая – не позже 28 февраля, следующего за отчетным годом.

Общие требования к финансовой отчетности изложены в ст. 11 Закона Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" [37].

Закон предписывает обязанность составления финансовой отчетности всеми предприятиями, организациями, учреждениями независимо от форм их собственности. В частности, указывается обязанность представления отчетности органам, в сферу управления которых входят предприятия, трудовым коллективам по их требованию, собственникам (учредителям), органам исполнительной власти в порядке, предусмотренном законодательством.

Финансовую отчетность подписывают руководитель и бухгалтер предприятия.

Финансовая отчетность предприятия не является коммерческой тайной, кроме случаев, предусмотренных законодательством. Публичные акционерные общества, предприятия – эмитенты ипотечных облигаций, ипотечных сертификатов, облигаций предприятий и сертификатов фондов операций с недвижимостью, а также профессиональные участники фондового рынка, банки, страховщики и другие финансовые учреждения обязаны не позднее чем до 30 апреля года, следующего за отчетным периодом, обнародовать годовую финансовую отчетность и годовую консолидированную финансовую отчетность вместе с аудиторским выводом путем размещения на собственной веб-странице, опубликованием в периодических или непериодических изданиях.

В состав финансовой отчетности входят:

- ф. № 1 Баланс (Отчет о финансовом состоянии);
- ф. № 2 Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе);
- ф. № 3 Отчет о движении денежных средств;
- ф. № 4 Отчет о собственном капитале;
- ф. № 5 Примечания к годовой финансовой отчетности.

8.2. Назначение Баланса

Баланс (Отчет о финансовом состоянии) – это отчет о финансовом состоянии предприятия, отражающий на определенную дату его активы, обязательства и собственный капитал.

Между составляющими элементами баланса существует связь, которая изображается формулой:

$$\text{Активы (А)} = \text{Обязательства (О)} + \text{Капитал (К)} \quad (8.1)$$

Это уравнение известно, как уравнение баланса, поскольку обе его составляющие являются двумя частями, которые всегда должны быть равными друг другу, что обеспечивается применением двойной записи на счетах бухгалтерского учета.

Стоимость активов всегда должна равняться сумме обязательств и собственного капитала предприятия.

Активы – это ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошлых событий, использование которых, как ожидается, приведет к получению экономических выгод в будущем.

Обязательства – это задолженность предприятия, которая возникла вследствие прошлых событий и погашение которой в будущем, как ожидается, приведет к уменьшению ресурсов предприятия, воплощающих в себе экономические выгоды.

Собственный капитал – это часть в активах предприятия, остающаяся после вычета его обязательств. То есть величина собственного капитала будет тем больше, чем будут меньшими обязательства.

Форма баланса предприятия, содержание его статей и порядок составления определены НП(С)БУ 1 "Общие требования к финансовой отчетности" [17] и приказом Министерства финансов Украины "Об утверждении Методических рекомендаций по заполнению форм финансовой отчетности" от 28.03.2013 г. № 433 [41].

Баланс составляется ежеквартально и за год по состоянию на 31 марта, 30 июня, 30 сентября и 31 декабря.

Целью составления баланса является предоставление пользователям полной, правдивой и беспристрастной информации о финансовом состоянии предприятия на отчетную дату для принятия управленческих решений.

Баланс (Отчет о финансовом состоянии) состоит из двух частей – актива и пассива.

Актив Баланса включает три раздела:

раздел I "Необоротные активы";

раздел II "Оборотные активы";

раздел III "Необоротные активы, удерживаемые для продажи и группы выбытия".

Пассив Баланса состоит из 4 разделов:

раздел I "Собственный капитал";

раздел II "Долгосрочные обязательства и обеспечения";

раздел III " Текущие обязательства и обеспечения ";

раздел IV "Обязательства, связанные с необоротными активами, удерживаемыми для продажи, и группами выбытия".

Баланс – это сводная таблица. Он не отображает движения средств или фактов осуществления хозяйственных операций, однако демонстрирует финансовое состояние предприятия на запрашиваемую дату. Сведения группируются таким образом, что позволяют проанализировать:

деловую активность, устойчивость и платежеспособность компании; состояния активов, источники их получения и направления расходов.

8.3. Структура Отчета о финансовых результатах, статьи и элементы

Отчет о финансовых результатах предназначен для отображения, признанных в бухгалтерском учете, доходов и расходов, и определения финансовых результатов предприятия за отчетный период. Информация, приведенная в данной форме финансовой отчетности, с одной стороны, дает возможность оценить деловую активность и финансовую привлекательность предприятия, а с другой – позволяет рассчитать показатели, используемые при прогнозировании будущей деятельности предприятия.

В соответствии с НП(С)БУ 1 "Общие требования к финансовой отчетности" **Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе)** – это Отчет о доходах, расходах и финансовых результатах предприятия [17].

Отчет подается в составе годовой и квартальной отчетности, а информация в нем о признанных доходах и расходах раскрывается нарастающим итогом с начала отчетного года (за соответствующий отчетный и предшествующий период). Отчет о финансовых результатах по форме № 2 составляют предприятия, организации и другие юридические лица всех форм собственности, кроме: банков и бюджетных учреждений; субъектов малого предпринимательства; предприятий, организаций и других юридических лиц, подающих консолидированную отчетность и финансовую отчетность по международным стандартам бухгалтерского учета.

Действующая форма Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) состоит из четырех разделов.

I раздел Отчета "Финансовые результаты" предназначен для отображения информации о доходах и расходах от операционной, финансовой, инвестиционной деятельности и о финансовом результате деятельности – чистой прибыли (убытке). Для определения последнего сравниваются доходы отчетного периода с расходами, понесенными для получения таких доходов.

II раздел Отчета "Совокупный доход" предназначен для отображения информации о доходах и расходах, полученных в результате переоценки необоротных активов, финансовых инструментов и монетарных статей баланса. В соответствии с НП(С)БУ 1 "Общие требования к финансовой отчетности", другой совокупный доход – это доходы и расходы, включенные в финансовые результаты предприятия [17].

III раздел Отчета "Элементы операционных расходов" предназначен для отображения информации о составе операционных расходов, понесенных предприятием на производство, управление, сбыт и обеспечение другой операционной деятельности в разрезе экономических элементов (материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация, прочие операционные расходы).

IV раздел Отчета "Расчет показателей прибыльности акций" предназначен для раскрытия информации о прибыли и дивиденды на одну простую акцию, которая находилась в обращении в течение отчетного периода.

8.4. Назначение и структура Отчета о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств – это отчет, отражающий поступление и расход денежных средств в результате деятельности предприятия в отчетном периоде. В данной форме финансовой отчетности информация раскрывается нарастающим итогом с начала года за отчетный и аналогичный предыдущий период.

В соответствии с НП(С)БУ 1 "Общие требования к финансовой отчетности", целью составления Отчета о движении денежных средств является предоставление пользователям финансовой отчетности полной, правдивой и непредвзятой информации об изменениях, произошедших в денежных средствах предприятия и их эквивалентах за отчетный период [17].

В отличие от других отчетных форм, информация Отчета о движении денежных средств за текущий и предыдущие периоды используется для определения будущего потока денежных средств, позволяет пользователям оценить способность предприятия проводить деятельность в будущем и погашать свои обязательства.

Информацию о чистом поступлении или расходовании денежных средств в Отчете раскрывают в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, позволяя пользователям оценивать влияние проводимых операций на сумму полученных денежных средств, а также осуществлять анализ направлений и объемов их расходования. **Чистое поступление денежных средств** – это превышение суммы поступлений денежных средств над суммой их расходов в отчетном году, а **чистое расходование** – превышение суммы расходов денежных средств над их поступлением.

В Отчет о движении денежных средств не включаются внутренние изменения в составе денежных средств (перевод наличных из кассы на текущий счет, с текущего счета на депозитный или валютный счет и т. п.), а также следующие неденежные операции:

- получение (возврат) объектов необоротных активов на условиях финансовой аренды;

- бартерные операции;

- обмен акций собственной эмиссии на акции и активы другого предприятия и т. п.

При составлении данной формы финансовой отчетности предприятия могут выбрать способ отображения информации о суммах поступлений и расходов денежных средств по видам деятельности с применением прямого или косвенного метода. В частности, для расчета движения денежных средств в результате операционной деятельности может быть использован прямой или косвенный метод, а от инвестиционной и финансовой деятельности – только прямой метод. С этой целью в приложении 1 к НП(С)БУ 1 "Общие требования к финансовой отчетности" предусмотрены различные формы Отчета о движении денежных средств [17].

Прямым методом показатели раскрываются вертикально: сначала по источникам генерирования денежных средств с последующим раскрытием информации об их расходовании по конкретным направлениям. В Отчете о движении денежных средств, составленном прямым методом,

показатели за отчетный период приводятся в одной графе. При этом суммы поступлений относятся на увеличение денежных средств в результате операционной деятельности, а расходований (отражаются в скобках) – в расход средств.

Приложением 1 к НП(С)БУ 1 "Общие требования к финансовой отчетности" предусмотрено, что при составлении Отчета вся информация о движении денежных средств косвенным методом приводится в разрезе следующих граф:

1) "Поступление", где отражается увеличение денежных средств на основании "Ведомости 1.1" (дебет сч. 30 "Касса") и "Ведомости 1.2" (дебет сч. 31 "Счета в банках");

2) "Расход", где отражается уменьшение денежных средств на основании данных "Журнала 1" по кредиту сч. 30 "Касса", 31 "Счета в банках".

8.5. Отчет о собственном капитале и его показатели

Отчет о собственном капитале – это отчет, который отражает изменение в составе собственного капитала предприятия в течение отчетного периода.

Отчет о собственном капитале подается исключительно в составе годовой финансовой отчетности, однако для проведения сравнительного анализа изменений в составе собственного капитала, предприятиями подается также отчет за предыдущий год. В соответствии с требованиями Методических рекомендаций по заполнению форм финансовой отчетности для каждой составляющей собственного капитала в Отчете выделены отдельные графы, в которых отражаются:

остатки в разрезе всех составляющих собственного капитала на начало и конец отчетного года;

статьи, которые повлияли на изменения составляющих собственного капитала.

Такая форма финансовой отчетности составляется по данным Баланса, Отчета о финансовых результатах, "Журнала 7" и Ведомостей аналитических данных 7.1 и 7.2. Данные об остатках по отдельным составляющим собственного капитала на начало года переносятся из соответствующих строк первого раздела пассива Баланса "Собственный капитал". Дальнейшее заполнения Отчета осуществляется по шахматному

принципу, в соответствии с которым на пересечении соответствующих граф и статей отражаются изменения составляющих собственного капитала. Соблюдение такого принципа обеспечивает соответствие информации о составляющих собственного капитала на конец года, приведенной в отчете, данным первого раздела пассива Баланса "Собственный капитал".

8.6. Содержание Примечаний к годовой финансовой отчетности

Примечания к годовой финансовой отчетности – это совокупность показателей и пояснений, которые обеспечивают детализацию и обоснованность статей финансовых отчетов, а также другая информация, раскрытие которой предусмотрено соответствующими положениями (стандартами).

Предприятия при составлении годовой отчетности заполняют форму № 5 "Примечания к годовой финансовой отчетности", которая состоит из 15 разделов:

- I. Нематериальные активы.
- II. Основные средства.
- III. Капитальные инвестиции.
- IV. Финансовые инвестиции.
- V. Доходы и расходы.
- VI. Денежные средства.
- VII. Обеспечения и резервы.
- VIII. Запасы.
- IX. Дебиторская задолженность.
- X. Недостачи и потери от порчи ценностей.
- XI. Строительные контракты.
- XII. Налог на прибыль.
- XIII. Использование амортизационных отчислений.
- XIV. Биологические активы.
- XV. Финансовые результаты от первоначального признания и реализации сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов.

Годовой отчет позволяет пользователям оценить реальные изменения финансового состояния предприятия за год. В этих условиях существенно возрастает роль такой составляющей годового финансового

отчета, как Примечания. Примечания должны подаваться предприятиями только в составе годового отчета в виде унифицированной таблицы в качестве приложения к годовому отчету. В Примечаниях к годовой финансовой отчетности следует раскрывать:

учетную политику предприятия;

информацию, которая не приведена непосредственно в финансовых отчетах, но является обязательной по соответствующим положениям (стандартам);

информацию, содержащую дополнительный анализ статей отчетности, необходимый для обеспечения ее понятности и уместности.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем сущность финансовой отчетности и ее назначений?
2. Дайте определение "консолидированная финансовая отчетность".
3. Какие существуют требования к составлению и предоставлению финансовой отчетности?
4. Из каких форм отчетности состоит финансовая отчетность предприятия?
5. Какое назначение и структура Баланса (Отчета о финансовом состоянии)?
6. Какая информация представлена в Отчете о финансовом состоянии (Отчете о совокупном доходе)?
7. Какой порядок составления Отчета о движении денежных средств?
8. Какая информация представлена в Отчете о собственном капитале предприятия?
9. Какая информация представлена в Примечаниях к годовой финансовой отчетности?

Тестовые задания для проверки знаний

1. *В состав финансовой отчетности входят:*
 - а) активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы;
 - б) Баланс (Отчет о финансовом состоянии), Отчет о прибыли и убытках, Отчет об изменениях в собственном капитале, Отчет о движении денежных средств, Примечания;

в) Баланс (Отчет о финансовом состоянии), Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе), Отчет о движении денежных средств, Отчет о собственном капитале, Примечания к годовой финансовой отчетности;

г) Баланс (Отчет о финансовом состоянии), Отчет о финансовых результатах, Отчет о движении денежных средств, Отчет о финансово-имущественном состоянии, Примечания к годовой финансовой отчетности.

2. Пассив Баланса состоит из:

- а) трех разделов;
- б) четырех разделов;
- в) пяти разделов.

3. Расходы будущих периодов отражаются:

- а) в третьем разделе актива Баланса;
- б) во втором разделе актива Баланса;
- в) в четвертом разделе пассива Баланса;
- г) в пятом разделе пассива Баланса.

4. При подсчете итога пассива Баланса вычитаются статьи:

- а) уставный капитал, неоплаченный капитал, нераспределенная прибыль;
- б) неоплаченный капитал, непокрытый убыток, изъятый капитал;
- в) непокрытый убыток, резервный капитал, изъятый капитал.

5. В третьем разделе Отчета о финансовых результатах (Отчета о совокупном доходе) затраты сгруппированы:

- а) по статьям калькуляции;
- б) по экономическим элементам;
- в) по видам деятельности.

6. Валовая прибыль определяется как:

- а) разница между чистым доходом от реализации и себестоимостью реализации;
- б) сумма чистого дохода от реализации и себестоимости реализации;

в) разница между доходом от реализации и операционными расходами.

7. Примером денежных потоков от инвестиционной деятельности является:

- а) поступления от продажи продукции;
- б) получение кредитов банков;
- в) оплата за приобретенные долгосрочные облигации;
- г) нет правильного ответа.

8. Поступление денежных средств от покупателей продукции следует отображать в составе:

- а) операционной деятельности;
- б) инвестиционной деятельности;
- в) финансовой деятельности;
- г) не отображать в Отчете о движении денежных средств.

9. В Отчете о собственном капитале "распределение прибыли" включает:

- а) отчисления в резервный капитал, выплаты собственникам (дивиденды), направление прибыли в зарегистрированный капитал;
- б) отчисления в резервный капитал, выплаты собственникам (дивиденды), использование прибыли;
- в) отчисления в дополнительный капитал, выплаты собственникам (дивиденды), направление прибыли в зарегистрированный капитал.

10. Сумма остатка собственного капитала в ф. № 4 должна соответствовать:

- а) итогу Баланса;
- б) итогу первого раздела актива Баланса;
- в) итогу первого раздела пассива Баланса.

11. Примечания к годовой финансовой отчетности содержат:

- а) пять разделов;
- б) десять разделов;
- в) пятнадцать разделов;
- г) количество разделов по решению предприятия.

Глоссарий

Активы – ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошлых событий, использование которых, как ожидается, приведет к получению экономических выгод в будущем.

Баланс (Отчет о финансовом состоянии) – отчет о финансовом состоянии предприятия, отражающий на определенную дату его активы, обязательства и собственный капитал.

Консолидированная финансовая отчетность – финансовая отчетность, которая отражает финансовое положение, результаты деятельности и движение денежных средств юридического лица и его дочерних предприятий как единой экономической единицы.

Обязательства – задолженность предприятия, которая возникла вследствие прошлых событий и погашение которой в будущем, как ожидается, приведет к уменьшению ресурсов предприятия, воплощающих в себе экономические выгоды.

Отчет о движении денежных средств – отчет, отражающий поступление и расход денежных средств в результате деятельности предприятия в отчетном периоде.

Отчет о собственном капитале – отчет, который отражает изменение в составе собственного капитала предприятия в течение отчетного периода.

Отчет о финансовых результатах (Отчет о совокупном доходе) – Отчет о доходах, расходах и финансовых результатах предприятия.

Примечания к годовой финансовой отчетности – совокупность показателей и пояснений, которые обеспечивают детализацию и обоснованность статей финансовых отчетов, а также другая информация, раскрытие которой предусмотрено соответствующими положениями (стандартами).

Собственный капитал – часть в активах предприятия, которая остается после вычета его обязательств. То есть величина собственного капитала будет тем больше, чем будут меньшими обязательства.

Финансовая отчетность – бухгалтерская отчетность, содержащая информацию о финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия за отчетный период.

Чистое поступление денежных средств – превышение суммы поступлений денежных средств над суммой их расходов в отчетном году.

Чистое расходование – превышение суммы расходов денежных средств над их поступлением.

Рекомендованная литература

1. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець та ін. ; під заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП "Рута", 2009. – 912 с.

2. Волкова І. А. Фінансовий облік – 2 : навч. посіб. / І. А. Волкова. – Київ : Центр учбової літератури, 2009. – 224 с.

3. Инструкция об использовании Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций № 291 от 30.11.1999 г. // Все о бухгалтерском учете. – 2008. – № 27. – С. 6–64.

4. Маляревский Ю. Д. Финансовый учет : учеб. пособ. / Ю. Д. Маляревский, П. С. Тютюнник. – Харьков : ИД "ИНЖЕК", 2003. – 288 с.

5. Методические рекомендации к самостоятельной работе по учету доходов, расходов и результатов деятельности по учебной дисциплине "Финансовый учет – 2" для иностранных студентов направления подготовки 6.030509 "Учет и аудит" всех форм обучения / Ю. Д. Маляревский, Л. В. Безкоровайная, В. В. Ольховская и др. ; под. ред. Ю. Д. Маляревского. – Харьков : ХНЭУ им. С. Кузнеца, 2015. – 52 с.

6. Методические рекомендации к самостоятельной работе по учету обязательств по учебной дисциплине "Финансовый учет – 2" для иностранных студентов направления подготовки 6.030509 "Учет и аудит" всех форм обучения / Ю. Д. Маляревский, Л. В. Безкоровайная, В. В. Ольховская и др. ; под. ред. Ю. Д. Маляревского. – Харьков : ХНЭУ им. С. Кузнеца, 2015. – 44 с.

7. Методические рекомендации к самостоятельной работе по учету собственного капитала по учебной дисциплине "Финансовый учет – 2" для иностранных студентов направления подготовки 6.030509 "Учет и аудит" всех форм обучения / Ю. Д. Маляревский, Л. В. Безкоровайная, В. В. Ольховская и др. ; под. ред. Ю. Д. Маляревского. – Харьков : ХНЭУ им. С. Кузнеца, 2014. – 32 с.

8. Методические рекомендации к самостоятельной работе по учету труда и его оплаты по учебной дисциплине "Финансовый учет – 2" для иностранных студентов направления подготовки 6.030509 "Учет и аудит" всех форм обучения / Ю. Д. Маляревский, Л. В. Безкоровайная,

В. В. Ольховская и др. ; под. ред. Ю. Д. Маляревского. – Харьков : Изд. ХНЭУ им. С. Кузнеця, 2014. – 48 с.

9. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 // Баланс. – 2001. – № 5. – С. 2–9.

10. Сук Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – Київ : Знання, 2010. – 629 с.

11. Тютюнник П. С. Финансовый учет : конспект лекций / П. С. Тютюнник, Ю. Д. Маляревский. – Ч. 1. – Харьков : ХГЭУ, 2003. – 104 с.

12. Тютюнник П. С. Финансовый учет : конспект лекций. / П. С. Тютюнник, Ю. Д. Маляревский. – Ч. 2 – Харьков: ХГЭУ, 2003. – 100 с.

13. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Л. Микитюк та ін. ; за заг. ред. Я. Д. Крупка. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Київ : Кондор, 2013. – 551 с.

14. Шевчук В. Я. Основи інвестиційної діяльності / В. Я. Шевчук, П. С. Рогожин. – Київ : Генеза, 1997. – 384с.

15. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

16. Кодекс законів про працю України № 322-VIII від 10.12.1971 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

18. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Мінфіну України № 291 від 30.11.99 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.kiev.ua.

19. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/nk/>.

20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO30.aspx>.

21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>.

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>.

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO21.aspx>.

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO10.aspx>.

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO15.aspx>.

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO28.aspx>.

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO11.aspx>.

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO8.aspx>.

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи утримувані для продажу та припинена діяльність" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO27.aspx>.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO14.aspx>.

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO17.aspx>.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO31.aspx>.

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції" – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO12.aspx>.

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 "Фінансові інструменти" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO13.aspx>.

37. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kiev.rada.gov.ua.

38. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266 : Постанова КМУ № 439 від 26.06.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/439-2015-%D0%BF>.

39. Про господарські товариства : Закон України № 1576-12 від 02.11.2016 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>.

40. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Наказ КМУ № 449 від 20.04.2015 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15>.

41. Про затвердження методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ МФУ № 433 від 28.03.2013 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461791/>.

42. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова правління НБУ № 637 від 15.12.2004 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>.

43. Про затвердження порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова КМУ № 116 від 22.01.1996 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>.

44. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати : Постанова КМУ № 100 від 08.02.1995 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF>.

45. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

46. Про обіг векселів в Україні : Закон України № 2374-III від 05.04.2001 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2374-14>.

47. Про оплату праці : Закон України № 108/95-ВР від 24.03.1995 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.

48. Про рекламу : Закон України № 270/96 від 28.12.2015 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/270/96-%D0%B2%D1%80>.

49. Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту : Закон України № 3551-XII від 22.10.1993 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3551-12>.

50. Сімейний кодекс України № 2947-III від 10.01.2002 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2947-14>.

51. Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

52. <https://i.factor.ua/rus/journals/nibu/about.html>.

53. <http://dtkt.com.ua/>.

54. <http://www.ikt.hneu.edu.ua/course/view.php?id=1108>.

55. <http://www.interbuh.com.ua/ru/>.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Маляревський Юрій Дмитрович
Безкоровайна Лідія Василівна
Ольховська Віра Вікторівна

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК II

Навчальний посібник
(рос. мовою)

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Відповідальний за видання *А. А. Пилипенко*

Відповідальний редактор *М. М. Оленич*

Редактор *О. В. Анацька*

Коректор *О. В. Анацька*

План 2017 р. Поз. № 6-ЕНП. Обсяг 254 с.

Видавець і виготовлювач – ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, просп. Науки, 9-А

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру
ДК № 4853 від 20.02.2015 р.