

Синтетичний облік готової продукції ведеться на активному, інвентарному рахунку 40 "Готова продукція". На цьому рахунку на основі первинних документів відображається рух готової продукції за фактичною собівартістю її виготовлення: по дебету рахунку 40 - надходження продукції на склад (по матеріально-відповідальній особі) і по кредиту - відпуск продукції.

Випуск готової продукції відображається записом: Д-т рахунку 40 К-т рахунку 20. Випуск продукції при виконанні робіт або послуг відображається: Д-т рахунку 46 К-т рахунку 20. Ці записи ведуться в журналах-ордерах 10/1 (при повній журнально-ордерній формі обліку) або 5 (при скороченій журнально-ордерній формі), або в відомостях В-2, В-3 (при спрощеній формі).

2. ОБЛІК РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ

Облік реалізації продукції, товарів, послуг, замовлень та будівельних об'єктів був розглянутий в попередній темі. Тут ми зупинимось на питаннях обліку реалізованої продукції в товариствах, які зайняті виготовленням продукції та послуг промислового характеру.

Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств", який прийнято Верховною Радою України 28 грудня 1994 року, № 334/94-ВР визначено, що реалізація продукції передбачає передачу права власності на продукцію (роботи, послуги) іншому суб'єкту підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів або боргових зобов'язань. Для цілей оподаткування датою реалізації вважається дата передачі права власності на зазначену продукцію (роботи, послуги) згідно з базисними умовами поставки, визначеними сторонами, незалежно від строків здійснення оплати. При цьому на відпускну вартість реалізованої продукції (робіт, послуг) дебетують рахунок 62 "Розрахунки з покупцями та замовниками" і кредитують рахунок 46 "Реалізація". Одноразово списується фактична собівартість реалізованої продукції за дебетом рахунку 46 і кредитом рахунку 40 "Готова продукція", при відпуску товарів - кредит 41 "Товари", а при виконанні робіт та наданні послуг замовникам - кредит 20 "Основне виробництво" або 23 "Допоміжне виробництво". Ці записи здійснюються в таких регістрах (при відповідних формах обліку): журналах-ордерах 11 або 6, чи відомостях В-2 і В-6.

Аналітичний облік реалізованої продукції та розрахунків з покупцями ведеться в розрізі кожного окремого покупця і замовника. Для цього використовують відомість № 16 при журнально-ордерній формі обліку (повній), або відомість № В-6 при спрощеній формі.

Якщо поточний облік готової продукції ведеться за твердими цінами (плановими, відпусковими), тоді записи в регістрах бухгалтерського обліку за первинними документами ведуться за обліковими цінами. По закінченні звітного періоду, коли буде обчислена фактична собівартість випущеної готової продукції, бухгалтерські записи по випуску і реалізації готової продукції коректуються на суму відхилень фактичної собівартості продукції від її вартості за обліковими цінами. Такий розрахунок при журнально-ордерній формі обліку робиться в першій таблиці відомості 16 (за групами продукції). Приклад бухгалтерських записів обліку продукції: у травні підприємство виготовило 75 столів і 280 стільців, які за первинними (прибутковими) документами здані на склад. На початок травня на складі було в наявності 25 столів і 220 стільців. За звітний місяць реалізовано покупцям 90 столів і 400 стільців (за відпусковими первинними документами). Облікові ціни встановлено: 1 стіл - 20000 крб., 1 стілець - 5000 крб. Фактична собівартість випуску за травень (визначено за даними обліку затрат на виробництво): столів - 1125000 крб., стільців - 1050000 крб. Фактична собівартість залишку продукції на початок травня на складі: столів 375000 крб., стільців 825000 крб. (відомо із розрахунку минулого місяця). Вартість залишку продукції на початок травня за обліковими цінами: столів 500000 крб. (25 шт. x 20000 крб.), стільців 1100000 крб. (220 шт. x 5000 крб.).

В облікових регістрах ведуться такі записи. У регістрах складського обліку і аналітичного обліку в бухгалтерії в кількісному вираженні:

* столи - залишок на початок травня 25 шт., оприбутковано за травень 75 шт., реалізовано 90 шт., залишок на кінець травня (на початок червня) - 10 шт. (25 + 75 - 90);

* стільці - залишок на початок травня - 220 шт., оприбутковано за травень 280 шт., реалізовано за травень 400 шт., залишок на кінець травня 100 шт. (220 + 280 - 400).

У регістрах аналітичного обліку у вартісному вираженні (за обліковими цінами):

* - столи - залишок на початок травня 500000 крб., оприбутковано за травень 1500000 крб. (75 шт. x 20000 крб.), реалізовано за травень 1800000 крб. (90 шт. x 20000 крб.), залишок на кінець травня 200000 крб. (500000 + 1500000 - 1800000);

* - стільці - залишок на початок травня 1100000 крб., оприбутковано за травень 1400000 крб. (280 шт. x 5000 крб.), реалізовано за травень 2000000 крб. (400 шт. x 5000 крб.), залишок на кінець травня 500000 крб. (1100000 + 1400000 - 2000000).

У реєстрах синтетичного обліку відображаються такі записи:
- залишок по дебету рахунку 40 на початок травня (за фактичною собівартістю готової продукції) 1200000 крб. (375000 + 825000) - відображається як дві суми: 1600000 крб. (за обліковими цінами) і червоним сторно (мінус) відхилення фактичної собівартості продукції від її вартості за обліковими цінами = 400000 крб. (1200000 - 1600000).

Надійшло за травень продукції на склад за первинними документами (за обліковою ціною): Д-т 40 К-т 20-2 900000 крб. (75 x 20000 + 28 x 5000). Після визначення фактичної собівартості випуску продукції вказана сума коригується на суму відхилень фактичної собівартості випущеної продукції (1025000 + 1150000) і вартістю продукції за обліковими цінами (2900000). На суму відхилень робиться запис: Д-т 40 К-т 20 = 725000 крб. (2175000 - 2900000).

Реалізовано за травень за первинними документами (за обліковою ціною): Д-т 46 К-т 40 - 3800000 крб. (90 x 20000 + 400 x 5000). У кінці звітного періоду ця сума коригується на відхилення фактичної собівартості реалізованої продукції від її вартості за обліковими цінами. Для цього виконується такий розрахунок (при журнально-ордерній формі обліку в першій таблиці відомості 16). Спочатку знаходиться процентне відношення фактичної собівартості продукції до вартості її за обліковими цінами. Для цього до фактичної собівартості залишку продукції на складі потрібно додати фактичну собівартість продукції, що наїшла з виробництва, поміножити на 100 і поділити на вартість цієї ж самої продукції за обліковими цінами. У нашому прикладі це відношення становить 75 відсотків (1200000 + 2175000) x 100 : (1600000 x 2900000). Далі визначаємо фактичну собівартість реалізованої продукції. Для цього вартість реалізованої продукції за обліковими цінами 3800000 крб. (1800000 + 2000000) перемножити на знайдений процент (75 відсотків) і поділити на 100. У наведеному прикладі фактична собівартість реалізованої продукції дорівнює 2850000 крб. (3800000 x 75) : 100. Сума відхилень по реалізованій продукції складає -950000 крб. (2850000 - 3800000). На цю суму складається бухгалтерський запис методом червоного сторно (мінус): Д-т 46 К-т 40 - 950000 крб.

Розраховується і звіряється в обліку залишок по рахунку 40 на кінець звітного періоду. У нашому прикладі цей залишок на складі буде: за поточними цінами = 700000 крб. (1600000 + 2900000 - 3800000), за фактичною виробничою собівартістю = 525000 крб. (1200000 + 2175000 - 2850000). Сума відхилень буде: - 175000 крб. (525000 - 700000).

Такі розрахунки слід робити кожного звітного періоду, при великій номенклатурі продукції - за окремими групами продукції (столярні

роботи, ремонтні та інші), що забезпечить об'єктивні показники у визначенні результатів господарської діяльності підприємства.

При автоматизації обліку складання відповідних облікових регістрів, розрахунки виконуються на ЕОМ.

3. ОБЛІК КОМЕРЦІЙНИХ ВИТРАТ

Комерційні витрати, або витрати по збуту (реалізації) продукції, або позавиробничі витрати, це витрати, що включають в себе: витрати на упакування продукції, тару та тарні матеріали, що використовуються на складах постачальника після здачі (поступлення) з виробництва готової продукції, транспортні витрати як власного так і найманого транспорту; витрати на навантаження та розвантаження в транспортні засоби і з них; витрати, пов'язані з проведенням спеціальних аналізів при навантаженні; комісійні збори та винагороди збутовим організаціям за продаж ними продукції; утримання приміщень на зберігання продукції у місцях їх реалізації; оплата праці продавців (тільки для господарських товариств сільськогосподарського напрямку). У залежності від того, за чий рахунок (продавця чи покупця) здійснюються ці витрати, вони по різному обліковуються у продавця. Тому необхідно добре знати франкування цін.

Франко (від латинського *franco* - вільний) - термін, який означає, що покупець звільняється від певної частки витрат на навантаження й транспортування товарів.

Існує кілька видів франкування оптових цін, які визначають під час укладання договору між постачальником та покупцем.

Важливо правильно застосовувати і відображати в обліку франкування оптової ціни, бо від цього залежать фінансові результати діяльності підприємства. Існують такі види франко:

Франко-склад постачальника, франко-станція відправлення, франко-вагон станції відправлення, франко-вагон станції призначення, франко-склад споживача.

При оптових цінах франко-складу постачальника всі витрати на транспортування продукції від підприємства-постачальника до підприємства-споживача оплачує покупець понад оптову ціну.

При оптових цінах франко-станції відправлення транспортні витрати до станції відправлення, а також затрати на вантажно-розвантажувальні роботи, пов'язані з доставкою продукції до визначеного пункту, несе постачальник. Інші витрати оплачує сам покупець поверх оптової ціни. Постачальник при оптових цінах франко-вагон станції відправлення, крім транспортних витрат до станції відправлення та пов'язаних з цим

заграт на вантажно-розвантажувальні роботи, здійснює також витрати, пов'язані з вантаженням продукції у вагон.

Якщо застосовуються оптові ціни франко-вагону станції призначення, постачальник сплачує всі затрати, пов'язані з транспортуванням та вантажно-розвантажувальними роботами, щодо доставки продукції до станції призначення.

Аналітичний облік транспортних витрат, пов'язаних з відвантаженням та реалізацією продукції, ведеться у відомості № 16 до журналу-ордера № 11, на рахунках 43 "Позавиробничі витрати" і 62 "Розрахунки з покупцями та замовниками".

Синтетичний облік вказаних витрат ведеться в журналі-ордері № 11 у розділі "Аналітичні дані до рахунків 62 та 46 по відвантаженню, відпуску (в порядку реалізації) та реалізації продукції і матеріальних цінностей", де є графа "Транспортні та інші аналогічні витрати за рахунок покупців".

Суми транспортних витрат і вартість тара, які числяться на рахунок 62 і підлягають відшкодуванню покупцями та включені в рахунки, пред'явлені за відвантажені або відпущені продукцію і товари, списуються одночасно з вартістю цієї продукції і товарів. При цьому сума транспортних витрат і тара в розмірі їх оплати відображається по кредиту рахунку 62 та дебету рахунків 51 "Розрахунковий рахунок", 50 "Каса", 56 "Інші грошові кошти", обмінюючи рахунок 46 "Реалізація".

Облік витрат по збуту (позавиробничих витрат), які здійснюються за рахунок постачальника, ведуть на рахунок 43 "Позавиробничі витрати", у відомості № 15. При цьому дебетують рахунок 43 і кредитують рахунки 05, 06, 02, 08, 12, 13, 70, 69, 76, 23, 60 та інші. По закінченні місяця сума комерційних затрат списується на собівартість реалізованої продукції записом в дебет рахунку 46 і кредит рахунку 43.

4. ОБЛІК ПОДАТКУ НА ДОБАВЛЕНУ ВАРТІСТЬ, АКЦИЗНОГО ЗБОРУ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ

Кінцевою метою обліку реалізованої продукції (робіт, послуг) є виявлення фінансового результату. Для обліку фінансових результатів від реалізації продукції теж застосовується рахунок 46 "Реалізація", по кредиту якого визначається обсяг реалізованої продукції за відпускними цінами, включаючи податок на добавлену вартість і акцизний збір (дебет рахунку 62 і кредит рахунку 46), наприклад 27000000 крб. По дебету цього рахунку відображається фактична собівартість реалізованої продукції (дебет рахунку 46 і кредит рахунку 40, 20 або 23), наприклад

110

на суму 17500000 крб, комерційні видатки, що зв'язані з реалізацією продукції у звітному місяці (дебет рахунку 46 і кредит рахунку 43), наприклад на суму 1800000 крб. Враховуючи, що з 1 січня 1995 року ставка податку на добавлену вартість встановлена в розмірі 20 відсотків від суми реалізованої продукції за відпускними цінами, в нашому прикладі сума податку складе 4500000 крб. (27000000 крб. x 16,67% : 100%). В розрахунок суми податку взято не 20 відсотків ставки, а в розмірі 16,67 відсотків. Це пояснюється тим, що ставка 20% встановлена до оподаткованого обороту без включення в нього податку на добавлену вартість, тобто 22500000 крб., але коли ми хочемо встановити суму податку на добавлену вартість у сумі виручки, в яку включено і податок, то тоді розмір податку в відсотках складе 16,67 (4500000:27000000 крб. x 100% = 16,67%). На суму нарахованого податку складається запис дебет рахунку 46 і кредит рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом", тобто на суму 4500000 крб. Якщо товари є підакцизними, тоді на суму акцизного збору складається запис дебет рахунку 46 і кредит 68, наприклад на суму 25000000 крб.

Таким чином, завершальною стадією облікового процесу по цьому рахунку є виявлення фінансового результату. З цією метою підраховуємо попередні обороти по дебету і кредиту рахунку 46 "Реалізація". В нашому прикладі по дебету він складе 26300000 крб., а по кредиту – 27000000 крб. Шляхом порівняння попередніх дебетових і кредитових оборотів виявляють фінансовий результат від реалізації продукції (робіт, послуг). При цьому якщо кредитовий оборот перевищує дебетовий, то фінансовим результатом буде прибуток і навпаки – збиток. Отже, в наведеному прикладі фінансовим результатом від реалізації продукції (робіт, послуг) буде прибуток в сумі 700000 крб. (27000000 – 26300000), який відображається записом дебет рахунку 46 і кредит рахунку 80 "Прибутки і збитки". У випадку виявлення збитку складається запис: дебет рахунку 80 і кредит рахунку 46. Виявленням фінансовим результатом рахунок "Реалізація" закривається.

Облік розрахунків з бюджетом по податку на добавлену вартість і акцизному збору ведеться на рахунок 68 "Розрахунки з бюджетом". Для кожного з цих платежів відкривається окремий субрахунок до рахунку 68.

Податок на добавлену вартість (ПДВ) – частина знову відтвореної вартості на кожному етапі виробництва товарів, виконаних робіт, послуг. Платниками податку є всі підприємства, незалежно від виду діяльності і форм власності, а також підприємства, які займаються підприємницькою діяльністю. Об'єктом оподаткування слугить оборот по реалізації товарів, виконаних робіт і послуг. Оподаткований оборот розраховується виходячи з вартості відвантаженої продукції, виконаних робіт, послуг.

111

Розмір ставки податку на додану вартість складає 20% до оподаткованого обороту, а для торгових, посередницьких підприємств - 16,667% до різниці між ціною продажу товару і ціною його покупки.

Порядок розрахунку податку на додану вартість наступний:

1. Реалізація товарів (робіт, послуг) підприємствами проводиться за цінах, збільшених на суму ПДВ і при цьому в документах на реалізацію (акти здачі-приймки, рахунки-фактури, накладні, платіжні доручення тощо) сума податку виділяється окремо. Реалізація товарів (робіт, послуг) населенню, підприємствам і організаціям проводиться за цінами, які включають в себе суму ПДВ.

2. Сума ПДВ, яку необхідно внести в бюджет, знаходиться як різниця між сумами податку, одержаного від покупців, і сумами податку, оплаченого постачальникам за матеріали, паливо, роботи, послуги, вартість яких відноситься на витрати виробництва і обігу (сама сума оплаченого податку у витрати виробництва не включається). У поняття "додана вартість" входять прибуток, заробітна плата, відрахування на соціальне страхування та інші суми, пов'язані з власним виробничим процесом.

Приклад.

Для виробництва продукції закуплені матеріали на суму 14000000 крб., постачальнику оплачений рахунок на суму 16800000 крб., (14000000 крб. + 20%). З цих матеріалів було виготовлено 400 одиниць продукції. Витрати на її виробництво склали 12000000 крб., в т.ч. ПДВ 2800000 крб. (16800000 - 14000000). Звідси собівартість однієї продукції:

$$\frac{12000000 \text{ крб.}}{400 \text{ од.}} = 30000 \text{ крб. за ціною.}$$

Продукція була реалізована за ціною 22500000 крб. + 20% = 4500000 крб.

Визначимо суму ПДВ, яку необхідно внести в бюджет. Для цього віднімо ПДВ, сплачені за матеріали, з суми ПДВ, одержаної від реалізації:

$$4500000 \text{ крб.} - 2800000 \text{ крб.} = 1700000 \text{ крб.}$$

Перевіримо, що дана сума є частиною знову створеної на цьому підприємстві вартості і складає саме 20% від її величини. Приріст вартості продукції знаходиться як різниця між вартістю матеріальних ресурсів, робіт, послуг, витрачених на її виготовлення і вартістю реалізації самої продукції.

$$22500000 \text{ крб.} - 14000000 \text{ крб.} = 8500000 \text{ крб.}$$

а 20% від цієї суми,

$$\frac{8500000 \text{ крб.} \times 20}{100} = 1700000 \text{ крб.}$$

Звідси буде зроблений бухгалтерський запис:

- заготівля матеріалів:

Дебет рахунку 05 "Матеріали"

Кредит рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" 14000000 крб.;

- відображення оплаченого ПДВ:

Дебет рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом"

Кредит рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" 2800000 крб.;

- оплата рахунків постачальника:

Дебет рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"

Кредит рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" 16800000 крб.;

- реалізація готової продукції:

Дебет рахунку 62 "Розрахунки з покупцями і замовниками"

Кредит рахунку 46 "Реалізація продукції" 27000000 крб.;

- відображення одержаного ПДВ:

Дебет рахунку 46 "Реалізація продукції (робіт, послуг)"

Кредит рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом" 4500000 крб.

Акційний збір платять підприємства згідно з законодавством на окремі види товарів за встановленими тарифами, наприклад, тютюнові та горючі вироби тощо. Податок з обороту (додана вартість, акційний збір тощо) є одним із джерел доходу бюджету, що вноситься підприємствами з грошової виручки від реалізації продукції. Тому на основі розрахунку податків з обороту в обліку відображають виникнення зборгованості перед фінансовими органами за платежами у бюджет, з одного боку, і збільшення витрат за рахунок реалізації - з другого.

Перерахування ПДВ та акційного збору в бюджет відображається кореспондентною рахунків: дебет 68 "Розрахунки з бюджетом" та кредит рахунку 51 "Розрахунковий рахунок".

Практика інколи вимагає проведення додаткової нестандартної кореспондентної рахунків.

Наприклад, покупець підказного товару при одержанні виявив його недостачу і виставив підприємству-постачальникові відповідну претензію. В такому разі бухгалтерія підприємства-постачальника проводить наступні операції (Всі записи способом "Червоного сторно"):

1) зменшення обсягу реалізації на суму недостачки товару - сторнуючий запис: дебет рахунку 62 та кредит 46;

2) відображення в обліку зменшення дебіторської зборгованості покупцеві за недопоставку продукції: у дебет 51 та кредит рахунку 62;

3) відновлені у складському обліку товари недопоставлені покупцеві, але списані як відвантажені — кореспонденція рахунків на суму недопоставки: дебет 46 і кредит 40 "Готова продукція";

4) зменшення суми акцизного збору, який підлягає внесенню у бюджет. Кореспонденція рахунків: дебет 46 і кредит 68.

РОЗДІЛ 8. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ, ЇХ РОЗПОДІЛУ ТА ВИКОРИСТАННЯ, ДЖЕРЕЛ ВЛАСНИХ КОШТІВ

1. МЕТОДИКА ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ

Узагальнюючим показником (синтетичним) результатів фінансово-господарської діяльності товариств є прибуток або збитки. Фінансові результати (прибуток і збитки) в основному формуються як наслідок діяльності товариства, зокрема від: реалізації продукції, здачі будівельних робіт, різних замовлень, реалізації товарів, відпуску різноманітних матеріальних цінностей з метою їх продажу, виконання різноманітних робіт та послуг, тощо. На загальний фінансовий результат впливають також такі звані позареалізаційні доходи та збитки.

Позареалізаційні доходи складаються з доходів, які одержують господарські товариства від дольової участі в спільних підприємствах, орендної плати орендарів від передачі в оренду майна; курсових різниць по валютних рахунках і по операціях в іноземній валюті; дивідендів по акціях, облігаціях і цінних паперах, що належать товариству, а також інші доходи від операцій, що безпосередньо не зв'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) і її реалізації, в т.ч. суми, одержані в вигляді економічних санкцій і відшкодування збитків (пеня, штрафи, списання боргів і т.п.).

До позареалізаційних збитків відносять: витрати по анульованих замовленнях і витрати на виробництво, які не дали продукції; витрати і нестачі зверх встановлених норм, коли винні особи не визначені; втрати від уцінки виробничих запасів; збитки від операцій з тарою; судові та арбітражні витрати, штрафи, пеня та інші економічні санкції; збитки від безнадійних боргів; збитки минулих років виявлені в поточному; втрати від стихійного лиха, аварій та інших непередбачених ситуацій.

Таким чином позареалізаційні доходи і збитки відповідно змінюють (збільшують або зменшують) загальну суму прибутків або збитків.

Облік прибутків та збитків ведеться на синтетичному рахунку 80 "Прибуток і збитки". Всі прибутки і збитки на цьому рахунку групуються за статтями прибутків і збитків (аналітичний облік). За кредитом цього рахунку відображається прибуток, а за дебетом збитки та витрати.

Формування прибутку здійснюється поступово на протязі року. Облік утворення прибутку відображається відповідними записами на рахунках бухгалтерського обліку. Прибуток від реалізації продукції визнається як позитивна різниця між кредитовим і дебетовим оборотом по рахунку 46 "Реалізація". При цьому роблять запис по дебету рахунку 46 і кредити рахунку 80.

Доходи від дольової участі господарських товариств в СП, оренда плата, надходження компенсацій по економічних санкціях, застосованих державою, до недисциплінованих партнерів, дивіденди по акціях і облігаціях та інші доходи товариств відображають записом по дебету рахунку 51 і кредити рахунку 80.

Одержання доходу товариством-векселедавцем відображається записом по дебету рахунку 59 "Векселя одержані" і кредити рахунку 80 "Прибуток і збитки". Дохід по відхилених, які пов'язані зі зміною курсу валюти відображається по дебету рахунків 50 "Каса", 52 "Валютний рахунок", 61 "Розрахунки по авансах", 71 "Розрахунки з підвітними особами" (де "пробігла", або "осла" валюта) і кредити рахунку 80 "Прибуток і збитки".

Якщо витрати виробництва перевищують разом з витратами по збуту і податком на добавлену вартість виручку господарського товариства, то в такому випадку воно несе прямі збитки. При цьому, в обліку сума збитків буде відображена на рахунках таким записом: дебет рахунку 80 "Прибуток і збитки" і кредит рахунку 46 "Реалізація".

Витрати по анульованих замовленнях, нестачі зверх встановлених норм відносять в дебет рахунку 80 "Прибуток і збитки" відповідно по кредити рахунків 20 "Основне виробництво", 84 "Нестачі і втрати від цування цінностей".

Уцінка виробничих запасів відображається по дебету рахунку 80 "Прибуток і збитки" і кредити рахунку 14 "Перецінка товарно-матеріальних цінностей". Сплата господарським товариством сум по економічних санкціях, інші збитки відображають по дебету рахунку 80 "Прибуток і збитки" і кредити рахунку 51 "Розрахунковий рахунок". Збитки від безнадійних боргів відображають по дебету рахунку 80 і кредити рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами". Збитки від операцій з тарою відображають по дебету рахунку 80 і кредити

рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками". Збитки від списання нестач відображаються по дебету рахунку 80 і кредиту рахунку 84 "Нестачі та втрати від псування цінностей". Збитки від стихійних лих відображаються по дебету рахунку 80 і кредиту рахунків 05, 06, 07, 12, 20, 35, 70, 69, 89 та інших. Недоамортизована частина основних засобів відноситься в дебет рахунку 80 з кредиту рахунку 46 "Реалізація".

2. ПОРЯДОК РОЗПОДІЛУ ОТРИМАНОГО ПРИБУТКУ

Облік розподіленого (використаного) прибутку ведеться на рахунку 81 "Використання прибутку" в розрізі двох субрахунків: 81/1 "Платежі в бюджет з прибутку", 81/2 "Використання прибутку на інші потреби".

На підставі діючого законодавства по дебету рахунку 81/1 відображаються відрахування від прибутку в бюджет (податок на прибуток та інші). При цьому роблять запис по дебету рахунку 81/1 та кредиту рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом".

При перерахуванні коштів у бюджет в встановлені строки дебетують рахунок 68 "Розрахунки з бюджетом" і кредитують рахунок 51 "Розрахунковий рахунок".

Облік поточного використання прибутку на створення різноманітних фондів, якщо це передбачено статутом господарського товариства та резервів, відображається на дебеті субрахунку 81/2 "Використання прибутку на інші цілі" і кредиті рахунків 87 "Фонди економічного стимулювання", 88 "Фонди спеціального призначення", 89 "Резерв матеріальних витрат та платежів", в розрізі відповідних субрахунків.

При оплаті нарахованих банком прострочених платежів та інше використання прибутку відображається по дебету рахунку 81/2 і кредиту рахунку 51.

Нараховані на протязі звітного року суми по субрахунку 81/2 "Використання прибутку та інші цілі" списуються при реформації балансу, тобто після затвердження розрахунку прибутку в кінці року по дебету рахунку 80 "Прибутки і збитки" та кредиту субрахунку 81/2. Після затвердження річного звіту прибуток, який не був використаний, не приєднується до статутного фонду, щоб не вносити змін в установчі документи, а відноситься на рахунок 98 "Нерозподілений прибуток" і в подальшому його використовують на господарські потреби. При цьому роблять запис по дебету рахунку 80 і кредиту рахунку 98.

Синтетичний та аналітичний облік прибутків і збитків та вилучених коштів господарських товариств ведуть в журналі-ордері № 15, при скороченій журнально-ордерній формі в журналі-ордері № 07, а при спрощеній формі в відомості № В-5.

3. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ОПЕРАЦІЙ

Облік фінансових операцій охоплює облік курсових різниць за валютними рахунками і операціями в іноземній валюті, та облік утворення і використання резервів по сумнівних зобов'язаннях (боргах).

Щодо курсових різниць, то це питання розглядалось вище. Зазначимо лише, що записи в облікових регістрах за валютними рахунками господарських товариств, а також по операціях, які здійснюються в іноземній валюті, виконуються в українських карбованцях і сумах, визначених шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку України на дату здійснення операцій.

Курсові різниці впливають на фінансовий стан товариства. У бухгалтерському обліку курсова різниця, тобто різниця між оцінками активів по курсу іноземної валюти на дату реєстрації в бухгалтерському обліку і на дату фактичного здійснення розрахунку, відображається так:

Дебет рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" і кредит рахунку 80 "Прибутки та збитки", або дебет рахунку 80 і кредит рахунку 51. Аналітичний облік курсових різниць на рахунку 80 здійснюється окремо.

Сумнівним боргом визнається дебіторська заборгованість, яка не погашається у встановлений термін і не забезпечується відповідними гарантіями (векселями (траттами), заставами, страховими посвідченнями тощо).

Резерв сумнівних боргів створюється по заборгованості за відвантаженою продукцією, якщо її вартість зараховано у складі виручки від реалізації і згідно з нею відображено фінансовий результат. При цьому враховують, що заборгованість не погашається протягом 4-х місяців (крім випадків, передбачених договором).

Суми сумнівних боргів підлягають резервуванню. Підставою є акт інвентаризації дебіторської заборгованості. В акті відображають відомості про утворення заборгованості, причини несплати, фінансовий стан боржника, дають оцінку достовірності погашення боргу. Інвентаризаційна комісія робить висновок про доцільність і розмір резерву окремо щодо кожного сумнівного боргу залежно від платоспроможності боржника. Висновок комісії затверджує керівник підприємства.

Створення резерву сумнівних боргів відображається записом по дебету рахунку 80 "Прибуток і збитки" (у складі фінансових результатів від позареалізаційних операцій) і кредиту рахунку 88 "Фонди спеціального призначення", субрахунок "Резерв по сумнівних боргах". На цьому субрахунку узагальнюється стан і рух резерву.

При списанні з балансу сумнівних боргів роблять бухгалтерський запис (кореспонденцію рахунків) дебету рахунку 88, субрахунок "Резерв

по сумнівних боргах", і кредиту рахунку 62 "Розрахунки з покупцями замовниками". Якщо до кінця року, наступного за роком створення резерву, останній у якійсь частині не буде використано, то ці кошти зараховують до складу прибутку від позареалізаційних операцій поточного року (кореспонденція з дебетом рахунку 88 і кредит рахунку 80).

При списанні з балансу незапозаних боргів (сумнівних) запис роблять по дебету рахунку 88, субрахунок "Резерв по сумнівних боргах" у кореспонденції з відповідними рахунками обліку розрахунків з дебіторами.

Аналітичний облік по субрахунку "Резерв сумнівних боргів" ведесться щодо кожного сумнівного боргу, на який створено резерв.

Синтетичний облік по рахунках 87, 88 (у тому числі резерв сумнівних боргів), 96 ведесться в журналі-ордері № 12. В останньому наводять обороти по кредиту вказаних рахунків у кореспонденції з відповідними рахунками. Обороти по цих рахунках, за винятком сум, які відносять на дебет рахунку 50 "Каса" і 51 "Розрахунковий рахунок", відображають у журналі на підставі довідок (розрахунків) бухгалтерії на утворення фондів та резерву, виписок банку та інших первинних бухгалтерських документів. Суми, які відносять на дебет рахунків 50, 51, відображають у журналі-ордері підсумками за місяць за даними відомостей дебетових оборотів по цих рахунках.

У спеціальній таблиці журналу-ордера № 12 показують місячними підсумками аналітичні дані по рахунках 88 та 96 (кредитові та дебетові обороти), а також сальдо за даними фондів, резервів і фінансування у розрізі статей аналітичного обліку. Аналітичні дані наводять у спеціальній графі таблиці за період з початку року до звітного місяця.

4. ОБЛІК СТАТУТНОГО ФОНДУ

Закон України "Про господарські товариства" в редакції 16.12.93 р., передбачає, що Статутний фонд АТ не може бути меншим суми еквівалентної 1250 мінімальним заробітнім платам, виходячи із ставки мінімальної заробітної плати на момент створення АТ (на цей час 7500000 крб.), а Статутний фонд ТзОВ - 625 мінімальним заробітнім платам (на цей час 3750000 крб.). Цей закон детально регулює порядок створення Статутного фонду за рахунок вкладів учасників і засновників та порядок зміни Статутного фонду.

Статутний фонд господарського товариства створюється за рахунок вкладів учасників та засновників. Вкладами можуть бути грошові кошти, будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери.

права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність). Вклад, оцінений в карбованцях, становить частку учасника та засновника у Статутному фонді.

АТ має Статутний фонд, поділений на визначену кількість акцій різної номінальної вартості.

Учасники та засновники ТзОВ відповідають по боргах товариства в межах їх вкладу (частки) в Статутному фонді (ст.50), а акціонери - в межах належних їм акцій.

Учасники повного товариства несуть солідарну відповідальність по зобов'язаннях товариства усім своїм майном.

В коментитному товаристві частина учасників несе повну відповідальність, інша частина в межах вкладів в майно товариства.

Статутний фонд довірного товариства повинен становити не менше 1 млн. укр. крб. і формується виключно за рахунок грошових коштів та цінних паперів учасників. Засновники довірного товариства відповідають за його зобов'язаннями своїми внесками до Статутного фонду, а при недостатності цих сум - додатково належним їм майном у п'ятикратному розмірі до внеску кожного учасника (ст.2 Декрету КМУ "Про довірі товариства").

Статутний фонд товариства покупців складається із внесків членів товариства. Затверджений наказом Голови ФДМ України від 25.05.93 р. № 235 "Порядок створення та реєстрації товариства покупців у процесі приватизації" передбачає, що джерелами коштів товариства покупців є: приватизаційні папери, кошти із спеціальних приватизаційних рахунків членів товариства, власні кошти членів товариства покупців, сума прибутку, що належить членам трудового колективу й була персоналізована, отримані кредити.

До корпоративних підприємств правомірно віднести спільні підприємства з іноземними інвестиціями, які створюються здебільше у формі господарських товариств. Обов'язковість створення Статутного фонду (статутного капіталу) цих СП передбачена законодавством України (ст.1 Закону України "Про іноземні інвестиції", ст.1 Декрету КМУ "Про режим іноземного інвестування"). При цьому передбачено, що частка іноземного інвестора в Статутному фонді має становити не менше 20 відсотків оголошеного статутного капіталу протягом (за підсумками) першого повного календарного року існування СП. Кваліфікаційна іноземна інвестиція, тобто іноземна інвестиція, яка дає право на гарантії і пільги, передбачені законодавством України, зокрема додаткові (ст.31 Декрету КМУ), становить 100 тис. доларів США - для банків та інших кредитних установ, 50 тис. доларів США для решти

підприємств (організацій) у разі здійснення іноземної інвестиції у вигляді, передбаченому пунктами 3, 6, 7 ст.3 Декрету КМУ; 1 мільйону доларів США для банків, 500 тис. доларів США для решти підприємств (організацій) в разі здійснення інвестиції в інших видах, передбачених ст.3 Декрету КМУ; менше суми, еквівалентної 50 тис. доларів США, але більше 10 тис. доларів США для підприємств малого бізнесу (ст.32 Декрету КМУ).

Розглянемо на конкретних прикладах порядок обліку Статутного фонду стосовно приватних підприємств, в т.ч. господарських товариств.

Ось перед нами такий випадок. Чотири засновники утворили ТОВ і мають внести грошима 50 млн. крб. (перший раз - 15 млн. крб., другий - 15 млн. крб., третій - 20 млн. крб.) в статутний фонд.

Виникає питання: "Як правильно зробити бухгалтерську проводку?" І ще одне: "Показати статутний фонд відразу заповненням на 50 млн. крб. чи частинами?"

Беремо баланс підприємства, актив, код рядка 050. Там написано: "Розрахунки з учасниками (75)". Відкриваємо інструкцію про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства, пункт 2.8. Там написано: у статті "Розрахунки з учасниками" показується заборгованість підприємства по вкладах в статутний фонд підприємства.

Виходить, що держава своїми вказівками зобов'язує нас робити бухгалтерську проводку ще до внесення грошей в статутний фонд. Показуємо заборгованість засновників

Д-т	К-т
75	85

50 млн. крб.

75 рахунок не закритий, отже - борг. Ця проводка робиться після реєстрації ТОВ, в статуті якого написано, що статутний фонд становить 50 млн. крб.

Тепер "наємо" борг. Гроші можна внести або в касу, або в банк.

в касу:	Д-т	К-т
---------	-----	-----

50	75	15 млн. крб.
50	75	15 млн. крб.
50	75	20 млн. крб.

в банк:	51	75	15 млн. крб.
	51	75	15 млн. крб.
	51	75	20 млн. крб.

В статуті ТОВ повинно бути вказано дату внесення всього статутного фонду.

Після цих проводок борг зникає. 85 рахунок "залишається" на постійно, поки існує організація. Але про це нижче.

Що таке статутний фонд?

Є багато визначень. Дамо одне з них: джерела засобів, які мають визначений порядок утворення і використання.

Держава дає однакові стартові умови для розвитку виробництв (МП, ТОВ, орендних підприємств - тобто назвемо їх новими і недержавними) і ніби наказує - ваш статутний фонд тільки такий і не більший. Ви його повинні показувати лише на 85 рахунку і більше ніде.

А якщо ці організації в процесі своєї діяльності придбали собі нові основні фонди, то вони вже повинні їх показувати не на 85 рахунку, а на 88.

А де це написано?

Відкриваємо вже вищезгадану інструкцію, пункт 2.30 абзац 4: "Орендні підприємства в даній статті не відображають фонд в орендованих основних засобах, акціонерні товариства - фонд у основних засобах, на які не випущені акції. Облік зазначених фондів ведеться на окремому субрахунку рахунку 88 "Фонди спеціального призначення".

Якщо простіше - то для всіх нових сучасних виробництв запропонована така проводка на надходження основних фондів: Д-т 01 К-т 88.

Але щоб її зрозуміти правильно, ми повинні засвоїти, що таке фонд у основних засобах, на які не випущені акції.

Акція - пай, частка, внесок, на який виплачуються дивіденди. При заснуванні ТОВ засновники вирішили внести у статутний фонд два торговельних верстатки по 25 млн. крб. кожний. Таким чином, ці верстатки або ці основні засоби стали акціями, паями, частками, внесками, на які будуть виплачуватись дивіденди. А всі основні фонди, які будуть придбані в процесі виробництва, не матимуть юридичної законної підстави на акцію чи пай.

Тепер нам стає зрозумілим зміст проводки: Д-т 01 К-т 88.

Схематично відобразимо так:

Д-т	К-т
01	85 - надходження основних засобів як внесок у статутний фонд при заснуванні;
01	88 - надходження решти основних засобів не як внесок у статутний фонд.

Майте на увазі, що для державних установ все по-іншому (так, як ми звикли, "по-старому" Д-т 01 К-т 85).

На підтвердження нашого роз'яснення звернемо знову до інструкції, пункт 4.1.: "У статті "Статутний фонд" показується наявність і рух вкладів і коштів учасників (засновників, власників) у майно при створенні і діяльності підприємства для забезпечення його статутної діяльності".

Як видно із сказаного, щоб з'ясувати для себе, що таке статутний фонд, ми повинні добре проаналізувати баланс підприємства, таблицю про рух фондів та вказану інструкцію.

Розглядаючи наш приклад, відзначимо ще кілька моментів:

1. Статутний фонд може збільшитись при перереєстрації організації, коли засновники вирішили підвищити його суму. При здаванні звіту податківці завжди цю цифру звряють. Це є закон. Статутний фонд – ваша основа. Між іншим, в країнах Західної Європи також. Там 85 рахунок дорівнює тій цифрі, що зазначена в статуті вашої організації. І щоб його збільшити, потрібно перереєструвати фірму.

2. Нехай було чотири засновники фірми. Всі внесли по 12,5 млн. крб. Один із засновників вибуває. При вибутті йому вертають 12,5 млн. крб., якщо фірма не банкрут, і виплачують дивіденди на момент вибуття.

Після цього статутний фонд знову поновлюють до 50 млн. крб.

3. Засновники внесли 50 млн. крб. в статутний фонд. На другий день після внесення купили з цих грошей обладнання і товарів на суму 26 млн. крб.

Чи зменшився статутний фонд на 26 млн. крб.? Ні.

Пояснення:

Д-т	К-т		
51	75	50000000	учасники внесли статутний фонд в банк
75	85	50000000	зріс статутний фонд
50	51	26000000	взято гроші з банку на купівлю канцелярських товарів
74	50	26000000	видано під звіт
26	74	26000000	закуплено і роздано всім
80	26	26000000	утворились збитки

Закреслені рахунки – закриті рахунки.

Баланс		
Актив		Пасив
24000000	51	
26000000	80	
	85	50000000
50000000	Баланс	50000000

Як видно з прикладу, утворились збитки в розмірі 26 млн. крб., але статутний фонд залишився без змін.

5. ОБЛІК СПЕЦІАЛЬНИХ ФОНДІВ ТА РЕЗЕРВІВ

Господарські товариства можуть створювати фонди економічного стимулювання, облік яких ведеться на рахунок 87 в розрізі субрахунків для кожного фонду:

фонд матеріального заохочення;

фонд виробничого і соціального розвитку.

По кредиту рахунку 87 відображається утворення фондів, за встановленим Статутом товариства нормативу за рахунок прибутку. При цьому складається бухгалтерська проводка: Д-т рахунку 81 К-т рахунку 87. Фонди товариство використовує на свої потреби: виплату премій, допомог, інших заохочень, надбавок до пенсій, оплату житла тощо, будівництво і розширення виробництва, будівництво житла та інших об'єктів соціальної і культурної сфери, медичне обслуговування, здешевлення харчування для своїх працівників і т.п.

Зокрема кошти фонду розвитку виробництва, за згодою засновників, повністю або частково можуть бути перераховані іншій організації. При цьому робиться запис: Д-т рахунку 87 К-т рахунку 51. Згідно бухгалтерсько-економічного здорового глузду ці гроші не повинні оподатковуватись нічим: ні ПДВ, ні іншими податками, бо вони народжені вже після сплати всіх податків з прибутку.

Рахунок 88 "Фонд спеціального призначення" узагальнює дані про стан і рух фондів накопичення та споживання (якщо їх утворення передбачено засновницькими документами). Він має кілька субрахунків: "Фінансовий резерв" (страховий фонд), створений за рахунок прибутку з метою усунення тимчасових фінансових труднощів. Розмір відрхувань у фонд визначається установчими документами господарських товариств;

– "Безоплатно одержані цінності" (рух майна, одержаного від інших підприємств та осіб безкоштовно);

– "Фонд орендованих основних засобів" (застосовується орендними підприємствами, які цих сум у рядку балансу "Статутний фонд" не відображають);

– "Фонд основних засобів" (застосовується в акціонерних товариствах, сальдо показує вартість основних засобів, на які не випущено акцій);

– "Облік коштів, одержаних з бюджету та позабюджетних фондів".

Малі підприємства усіх форм власності, де бухгалтерський звіт ведеться відповідно до Рекомендацій Мініфу від 27.09.91 р. № 18-09 підприємства з іншими інвестиціями, господарські товариства відображають суми дооцінки товарно-матеріальних цінностей по дебету рахунку 14 "Переоцінка матеріальних цінностей" і кредиту рахунку 88 (субрахунок "Фонд уцінки").

Аналітичний облік використання коштів кожного фонду ведеться за статтями, що передбачені кошторисами.

Облік цільових коштів ведуть на рахунку 96 "Цільові фінансування та цільові надходження". Він узагальнює дані про рух коштів, призначених для здійснення цільових заходів, що найшли від інших підприємств тощо. Кошти на цільові заходи відображають по кредиту рахунку 96 "Цільові фінансування та цільові надходження". Цей рахунок пасивний (по кредиту відображають надходження коштів, а по дебету з кредиту відповідних рахунків списують витрачені суми).

Аналітичний облік за рахунком 96 ведуть згідно з призначенням цільових коштів і в розрізі джерел надходження.

Синтетичний облік за рахунками 87, 88, 96 відображають у журналі-ордері № 12, в якому наводять обороти за кредитом вказаних рахунків у кореспонденції з відповідними рахунками. Обороти за цими рахунками (за винятком сум, які відносять у дебет рахунків 50 "Каса" і 51 "Розрахунковий рахунок") відображають у журналі на підставі розрахунків бухгалтерії щодо утворення фондів, виписок банку та інших первинних документів. Суми, які відносять на дебет рахунків 50, 51, виводять у журналі-ордері підсумками за місяць на підставі відомостей дебетових оборотів за цими рахунками.

У спеціальній таблиці журналу-ордера № 12 відображають місячними підсумками аналітичні дані за рахунками 87, 88, 96 (тобто кредитові і дебітові обороти і сальдо за видами фондів та фінансування у розрізі статей аналітичного обліку).

Для одержання показників, необхідних для складання звітності, аналітичні дані наводять у спеціальній графі таблиці за період з початку року.

При скороченій журнально-ордерній формі облік фондів ведуть в журналі-ордері № 07, а при спрощеній формі у відомості № В-4.

Згідно з "Положенням про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні", що затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 року № 250, підприємства з метою рівномірного включення майбутніх витрат у затрати виробництва та обороту звітності періоду можуть створювати резерви: на майбутню виплату відпусток, включаючи відрахування на державне соціальне страхування з цих сум;

на ремонт основних засобів (у межах норм амортизаційних відрахувань на повне відновлення); на виробничі затрати для підготовки робіт на підприємствах промисловості із сезонним виробництвом; на майбутні затрати для ремонту предметів прокату. Створення певних резервів із зарахуванням їх на затрати виробництва й обігу або на прибуток для покриття майбутніх затрат і збитків, крім раніше вказаних, може здійснюватися за згодою Міністерства фінансів України.

Зарезервовані витрати включають у затрати виробництва в кошторисно-нормалізованому порядку і відображають на пасивному рахунку 89 "Резерв наступних витрат та платежів". Цей рахунок може мати такі субрахунки:

- наступної оплати відпусток (включаючи відрахування на соціальне страхування та забезпечення) працівників;

- на виплату щорічної винагороди за вислугу років;

- виробничих затрат на підготовчі роботи у сезонних галузях промисловості;

- наступних затрат на ремонт предметів прокату;

- затрат на зведення тимчасових (титульних) будов і споруд.

Порядок резервування сум за рахунок витрат виробництва і обігу регулюється відповідними законодавчими та іншими нормативними актами.

Найбільш поширеним є резервування заробітної плати робітникам за час чергових відпусток. Створення такого резерву викликано тим, що нерівномірне надання відпусток протягом року призводить до різких коливань цих витрат. До того ж необхідно знати, що резерв нараховується тільки на відпустки робітникам. Інженерно-технічним працівникам і службовцям платня не резервується. Економічна література, як правило, рекомендує визначати процент відрахувань у резерв на відпустки як відношення суми коштів, що передбачені планом з фонду заробітної плати на відпустки робітникам, до загальної планового фонду заробітної плати робітникам.

Однак з огляду на те, що у зв'язку з гіперінфляцією важко запланувати фонд заробітної плати на наступний рік, процент необхідно нараховувати як відношення суми виплачених відпусткових робітникам за минулий рік з фонду зарплати до суми нарахованої їм зарплати.

Для перевірки правильності включення у собівартість сум на оплату відпусток робітникам періодично (не рідше одного разу на рік) проводять інвентаризацію резерву на оплату відпусток. З цією метою відповідно до облікового складу робітників визначають, яку саме суму було б нараховано, якби всім робітникам було надано відпустки за звітний рік.

Одержану в результаті інвентаризації суму резерву на оплату відпусток порівнюють із сумою залишку резерву на оплату відпусток.

Якщо залишок резерву виявиться меншим від суми за інвентаризацією, то різницю додатково відображають в дебеті рахунків, на які віднесено заробітну плату робітників. Якщо залишок резерву виявиться більшим від суми за інвентаризацією, то різницю сторнують у тій же кореспонденції рахунків, щоб зменшити зайво включені у собівартість продукції суми заробітної плати на оплату відпусток. Суми резерву включають у собівартість продукції, робіт та послуг і відносять на дебет тих же рахунків і статей, на яких відображено основну заробітну плату робітників (дебет рахунків 20 "Основне виробництво", 23 "Допоміжне виробництво", 28 "Брак у виробництві", 25 "Загальновиробничі витрати" і кредит рахунку 89). Фактично витрати і платежі, на які створено резерв раніше, відносять у дебет рахунку 89 в кореспонденції з рахунком 70 "Витрати на оплату праці" - на суму заробітної плати працівникам за час відпустки і щорічної винагороди за виступу років; 23 - на вартість ремонту основних засобів виробництва, здійсненого цехами (майстернями) підприємства тощо.

Свої особливості має облік резерву на ремонт орендованих основних засобів. Майбутні витрати щодо цього виду резерву (здійснені за умовами договору за рахунок орендаря) помісячно резервують однаковими частинами, виходячи з його кошторисної вартості і передбаченого договором строку оренди і відносять на відповідні рахунки за призначенням (дебет рахунків 25, 26 та ін.). Резерв на виплату винагороди за виступу років створюють на підприємствах, де винагороду за виступу років виплачують раз на рік. Відраховування в резерв здійснюють помісяця в розмірі 1/12 наступних виплат. Залишок цього резерву на 1 січня треба відрегулювати сумами, які фактично нараховано за виступу років.

6. ОБЛІК ВІДРАХУВАНЬ В ДЕРЖАВНИЙ ІННОВАЦІЙНИЙ ФОНД

Згідно Постанови КМУ від 18.02.92 р. № 77 "Про створення Державного інноваційного фонду" підприємства, об'єднання і організації незалежно від форм власності та підпорядкування, здійснюють нараховування в Державний інноваційний фонд в розмірі 1% від фактичного обсягу реалізації продукції, робіт та послуг (за винятком податку на додану вартість і акцизного збору) за попередній місяць з віднесенням зазначених сум на собівартість продукції поточного місяця.

Посередницькі, оптові, постачальницько-збутові і торговельні організації визначають суми відраховувань до Державного інноваційного

фонду (Держіннофонду), галузевих позабюджетних фондів, виходячи з розміру валового доходу, одержаного ними від реалізації товарів (виконаних робіт, наданих послуг).

Відраховування здійснюються з 18.02.92 р. (з дня прийняття Постанови № 77 "Про створення Державного інноваційного фонду", а для нафтопродуктотозабезпечуючих організацій - з 1 жовтня 1992 року).

Із загальної суми нарахованих коштів 70 відсотків перераховуються безпосередньо підприємствами і організаціями до галузевого спеціального фонду позабюджетних коштів, якщо такий створено міністерством або відомством, а 30 відсотків - до обласних, мм. Києва, Севастополя відділень Держіннофонду.

В окремих випадках за письмовим погодженням з вищестоящим органом управління галузю (міністерством, відомством), яким створено галузевий спеціальний фонд позабюджетних коштів, підприємства і організації можуть залити у своєму розпорядженні кошти по відраховуванню частини, належній галузевому позабюджетному фонду (70%).

Добровільні об'єднання (концерни, компанії, асоціації тощо) державних підприємств і організацій за письмовим погодженням з державним органом виконавчої влади, який здійснює функції управління галузю, можуть створювати свої фонди позабюджетних коштів в межах відраховувань, призначених для перераховування до загальногалузевого фонду позабюджетних коштів цільового призначення (70%).

Наукові організації і установи галузевого підпорядкування здійснюють відраховування до спеціальних фондів позабюджетних коштів та Держіннофонду тільки по наукових і прикладних розробках, виконаних для підприємств і організацій інших галузей народного господарства на за рахунок бюджетних асигнувань.

Дозволено установам кримінально-виконавчої системи здійснювати відраховування до зазначеного спеціального фонду позабюджетних коштів у розмірі до 2 відсотків від обсягу реалізації продукції (робіт, послуг). Відраховування до Державного інноваційного фонду ці установи не проводять.

Підприємства, об'єднання, організації, підприємств яких не визначено, залишають в себе 70% коштів, що повинні були б перераховуватись до галузевих фондів і провадять відраховування 30% до Державного інноваційного фонду. Суворо кажучи, з наявних документів не випливає обов'язковості платежів до інноваційного фонду для підприємств з невизначеною підпорядкованістю. Важливо також, що за податковими інспекціями не закріплено обов'язку контролювати ці нараховування.

Кошти позабюджетних фондів цільового призначення використовуються для фінансування галузевих та міжгалузевих науково-

дослідних і дослідно-конструкторських робіт, заходів щодо освоєння нових технологій і виробництва нових видів продукції (робіт, послуг). Підприємства, об'єднання, організації, підпорядкованість яких не визначена, використовують залишені в себе кошти лише на вищезгадані цілі.

Кошти позабюджетних фондів цільового призначення не можуть направлятися на капітальні вкладення.

Відрахування внесків підприємств, об'єднань і організацій в Державний інноваційний фонд відображаються в бухгалтерському обліку по дебету рахунку 26 "Загальногосподарські витрати" і кредиту рахунку 65 "Розрахунки по позабюджетних платежах".

При нарахованні коштів у галузевий спеціальний фонд позабюджетних коштів (70%) робиться бухгалтерське проведення:

Дебет 65 - кредит 78 "Внутрішньовідомчі розрахунки за поточними операціями".

При нарахованні коштів, що йдуть в обласне відділення Держіннофонду (30%):

Дебет 65 - кредит 76 "Розрахунки з дебіторами та кредиторами";

При перерахованні коштів міністерству чи відомству:

Дебет 78 - кредит 51;

При перерахованні в обласне відділення Держіннофонду:

Дебет 76 - кредит 51;

Сальдо по рахунку 65 відображається у пасиві балансу.

Облік ведеться в журналах-ордерах №№ 8, 10, 12.

Перераховання коштів до фонду провадиться не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним.

Відрахування до фонду, передбачені підприємствами, об'єднаннями, організаціями у собівартості продукції (робіт, послуг), але не перераховані міністерствам, відомствам та іншим органам, вилучаються податковими органами до державного бюджету за підсумками роботи за рік при перевірці бухгалтерської звітності. Крім цього, стягується штраф в розмірі 10% належної до сплати суми, нараховується пеня за кожен день прострочки платежу в розмірі 0,3% належної до сплати суми, а також штраф на службу особу в розмірі від 5 до 10 мінімальних заробітних плат (від 10 до 15 - при повторному порушенні).

7. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ, ПОВ'ЯЗАНИХ З БАНКРУТСТВОМ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ

Згідно з Законом України "Про банкрутство" під банкрутством розуміється неспроможність юридичної особи задовольнити в установлен-

128

ний для цього строк вимоги, пред'явлені до нього з боку кредиторів і виконати зобов'язання перед бюджетом.

Підставою для порушення справи про банкрутство є письмова заява будь-якого з кредиторів, боржника, органів державної податкової служби або державної контрольно-ревізійної служби до арбітражного суду.

Для порушення питання про визнання підприємства неплатоспроможним або банкрутом обов'язковим є проведення аудиту.

У процесі аудиту повинна бути визначена платіжездатність підприємства. Для аналізу показників фінансового стану, зокрема ліквідності, використовуємо наступні дані бухгалтерського балансу (ско-рочена схема) господарського товариства (ГТ).

Таблиця 11

Баланс на 1 січня 199__ р.

Актив	млн. хрб.	Пасив	млн. хрб.
1. Основні засоби - первісна вартість - знос - залишкова вартість	4200 1000 3200	1. Статутний фонд	2500
2. Матеріали	1300	2. Фонди спеціального призначення	430
3. Дебітори	500	3. Кредитори	2300
4. Гроші	80	4. Резерв по сумнівних боргах	50
5. Збитки	200		
Баланс	5280	Баланс	5280

Для оцінки ліквідності підприємства найчастіше використовують спеціальні коефіцієнти:

- коефіцієнт покриття;
- коефіцієнт абсолютної ліквідності;
- коефіцієнт швидкої ліквідності.

Оборотні активи

Коефіцієнт покриття = $\frac{\text{Короткотермінові зобов'язання}}{\text{Короткотермінові зобов'язання}}$

Використавши наведені дані, розрахуємо цей коефіцієнт:

$$\frac{1300 + (500 - 50) + 80}{2300} = \frac{1830}{2300} = 0,796$$

Це означає, що товариство може забезпечити виконання зобов'язань перед кредиторами на 79,6 %.

Вважається, що цей коефіцієнт не повинен бути меншим за 1.

Наявність виробничих запасів не означає реальної платіжездатності, тому що вони можуть бути важко реалізуємими або зовсім неліквідними. Тому, поряд з цим, потрібно розраховувати коефіцієнти швидкої та абсолютної ліквідності. Цей коефіцієнт дасть можливість прогнозувати ступінь можливого банкрутства.

Коефіцієнт швидкої ліквідності = $\frac{\text{Гроші} + \text{Дебітори}}{\text{Короткотермінові зобов'язання}}$

$$\frac{80 + (500 - 50)}{2300} = \frac{530}{2300} = 0,230$$

Коефіцієнт абсолютної ліквідності = $\frac{\text{Гроші}}{\text{Короткотермінові зобов'язання}}$

$$\frac{80}{2300} = 0,0348...$$

Коефіцієнт абсолютної ліквідності 0,0348 свідчить, що аналізоване господарське товариство спрямоване оплатити зобов'язання кредиторів тільки на 3,48 %.

В цей же час, потрібно мати на увазі, що коефіцієнти ліквідності не можуть служити точним індикатором фінансового благополуччя підприємства, тому що вони відображають ліквідність лише на дату складання балансу і не враховують терміни погашення зобов'язань кредиторів.

Тому у міжнародній практиці також використовують такий показник, як інтервал захищеності.

Інтервал захищеності – це період часу, протягом якого підприємство може здійснювати поточну господарську діяльність на базі тих ліквідних активів, що воно має, не звертаючись до додаткових джерел надходження. Інтервал захищеності розраховується за формулою:

Ліквідні активи

Щоденні оперативні витрати

Щоденні оперативні витрати – це усі передбачувані витрати за мінусом тих, що не потребують сплати грошових коштів.

Наприклад, якщо ГТ передбачає у наступному році витрати (без урахування амортизації) в розмірі 73000 млн. крб., то інтервал захищеності складатиме

$$\frac{1300 + (500 - 50) + 80}{73000 : 365 \text{ дн.}} = \frac{1730}{200} = 8,65$$

Це означає, що ГТ може проіснувати без додаткових фінансових надходжень майже дев'ять днів.

Звичайно, це дуже низький показник, що може свідчити про можливі фінансові проблеми.

Збільшення або зменшення рівня платіжездатності ГТ визначається зміною величини його робочого капіталу.

Робочий капітал – це різниця між оборотними активами підприємства та його короткотерміновими зобов'язаннями.

Робочий капітал ГТ дорівнює:

$$1730 - 2300 = - 570 \text{ млн. крб.}$$

Таким чином ГТ має дефіцит робочого капіталу на суму 570 млн. крб. і не має ресурсів для погашення своїх зобов'язань, строк виконання яких припадає на 1 січня.

За результатами неведених розрахунків можна зробити висновок, що ГТ є банкрутом.

На підставі аудиторського висновку арбітражний суд приймає рішення про порушення справи про банкрутство.

З моменту визнання підприємства банкрутом його підприємницька діяльність припиняється, а всі його майнові права та обов'язки переходять до ліквідаційної комісії, яка створюється і діє відповідно до Закону України "Про банкрутство".

Ліквідаційна комісія вміщує в офіційній пресі за місцезнаходженням підприємства публікацію про його ліквідацію і про порядок та строк заяви кредиторів претензій.

Поряд з цим ліквідаційна комісія управляє майном банкрута, забезпечує задоволення вимог кредиторів та ведення бухгалтерського обліку, складає ліквідаційний баланс.

Для визначення ціни продажу майна, на яке звертається стягнення, ліквідаційна комісія здійснює інвентаризацію й оцінку майна банкрута.

Інвентаризація майна та оформлення її результатів здійснюються згідно з затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 1993 р. № 158 "Положенням про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств та організацій, що передаються в оренду".

Майно, на яке звертається стягнення, оцінюється ліквідаційною комісією в порядку, встановленому Законом України "Про приватизацію невеликих державних підприємств (малу приватизацію)".

Ліквідаційна ціна визначається, виходячи з відновної вартості наявних основних фондів і обігових коштів з урахуванням кредиторської та дебіторської заборгованості.

При цьому стягнення на земельну ділянку за претензіями кредиторів може бути здійснено за рішенням суду, арбітражного суду лише у разі відсутності у боржника іншого майна, на яке може бути звернуто стягнення.

Кредиторська та дебіторська заборгованість оцінюються за чистою вартістю реалізації, яка визначається сумою, що буде фактично сплачена або одержана.

Для цього сума кредиторської заборгованості зменшується на суму заборгованості, строк позовної давності якої закінчився, а сума дебіторської заборгованості зменшується на суму безнадійних боргів.

Оцінка статей балансу "Векселі одержані" і "Векселі видані" визначається виходячи з реальної вартості векселів на дату банкрутства підприємства.

Реальна ціна векселя складається з суми заборгованості за товари або послуги і суми процентів, яка підлягає сплаті за користування комерційним кредитом.

Фактична сума процентів, що підлягають сплаті по векселю, розраховується, виходячи з розміру процентної ставки і строку з моменту оформлення векселя до моменту банкрутства підприємства.

Якщо загальна сума процентів раніше була включена у вартість векселя, то сума процентів за невикористаний період комерційного кредиту повинна бути сторнована (записана методом "червоного" сторно).

Сторно відповідної суми процентів по отриманих векселях відображається в бухгалтерському обліку за дебетом рахунку 59 "Векселі одержані" і кредитом рахунку 80 "Прибутки і збитки" або 83 "Доходи

майбутніх періодів". Сторно процентів по виданих векселях записується за дебетом рахунків поточних витрат (виробництва або облігу) або 31 "Витрати майбутніх періодів" і кредитом рахунку 66 "Векселі видані".

Майно, що підлягає реалізації визначається шляхом віднімання від суми кредиторської заборгованості (з урахуванням витрат, пов'язаних з провадженням справи про банкрутство в арбітражному суді та роботою ліквідаційної комісії) суми грошових коштів і дебіторської заборгованості банкрута.

Припустимо, що в нашому прикладі після визначення відновної вартості майна баланс ГТ має наступний вигляд:

Таблиця 12

Баланс товариства

Актив	млн. хрб.	Пасив	млн. хрб.
1. Основні засоби - первісна вартість	4600	1. Статутний фонд	2500
- знос	1200	2. Фонди спеціального призначення	780
- залишкова вартість	3400	3. Кредитори	2300
2. Матеріали	1650	4. Резерв по сумнівних боргах	50
3. Дебitori	500		
4. Гроші	80		
5. Збитки	200		
Баланс	5830	Баланс	5830

Таким чином, для задоволення вимог кредиторів ГТ повинне реалізувати майно на суму: $2300 - (80 + 500 - 50) = 1770$ млн. хрб.

Списання з балансу реалізованого майна відображається в обліку відповідно з діючим планом рахунків бухгалтерського обліку, інструкції про порядок обчислення сплати податку на додану вартість та листа Міністерства фінансів України від 20.03.92 № 18-430.

Виручка від погашення майна і погашення дебіторської заборгованості записується за дебетом рахунків грошових коштів і кредитом відповідних рахунків (62, 71, 76 та інших).

95 і кредитом рахунку 73 "Розрахунки з працівниками за іншими операціями". Одночасно робиться запис: дебет рахунку 87 або 88 і кредит рахунку 82.

Виплата вказаних внесків і нарахувань відображається відповідно за дебетом рахунків 75 і 73 і за кредитом рахунків грошових коштів.

У п'яту чергу погашаються всі інші вимоги (власників незабезпечених облігацій та інших кредиторів). Вимоги кожної наступної черги задовольняються після повного задоволення вимог попередньої. У разі недостатці майна для повного задоволення всіх вимог однієї черги претензії задовольняються пропорційно належній кожному кредиторowi суми.

Вимоги, заявлені після закінчення строку, визначеного для їхнього подання, і вимоги, не задоволені за недостацією майна, вважаються погашеними.

За результатами своєї роботи ліквідаційна комісія подає арбітражному суду ліквідаційний баланс банкрута.

Ліквідаційний баланс відображає майновий стан підприємства після задоволення претензій кредиторів.

У нашому прикладі він буде мати такий вигляд:

Таблиця 13

Ліквідаційний баланс ГТ

Актив	млн. крб.	Пасив	млн. крб.
1. Основні засоби	3000	1. Статутний фонд	2500
2. Гроші	80	2. Фонди спеціального призначення	780
3. Збитки	200		
Баланс	3280	Баланс	3280

У випадку, коли майна банкрута вистачило, щоб задовольнити усі вимоги кредиторів, він вважається вільним від боргів і продовжує свою підприємницьку діяльність, якщо арбітражний суд не ухвалив рішення про ліквідацію підприємства.

Виручка від реалізації особистого майна учасників у випадках, коли вони несуть необмежену відповідальність по боргах підприємства, відображається за дебетом рахунку 51 у кореспонденції з рахунком 96.

Кошти, виручені від продажу майна банкрута, спрямовуються на задоволення претензій кредиторів.

Передусім покриваються витрати, пов'язані з провадженням справи про банкрутство в арбітражному суді та роботою ліквідаційної комісії, функціонуванням розпорядника майна, а також задовольняються вимоги кредиторів, забезпечені заставою.

Перерахування коштів для покриття витрат, пов'язаних з провадженням справи про банкрутство і роботою ліквідаційної комісії, відображається записом за кредитом рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" у дебет рахунку 80 "Прибутки і збитки".

Погашення кредиторської заборгованості, забезпеченої заставою, відображається за дебетом відповідних рахунків (66, 76, 90, 92, 95 та інших) з кредиту рахунку 51 "Розрахунковий рахунок".

Одночасно вартість раніше наданої застави списується з кредиту балансового рахунку "Застави видані". Про це робиться відмітка у книзі запису застав, ведення якої передбачено Постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 1993 р.

Після цього, у першу чергу, виконуються зобов'язання перед працівниками підприємства-банкрута (за винятком повернення внесків членів трудового колективу до статутного фонду підприємства або виплат по акціях трудового колективу).

Виплата коштів робітникам підприємства відображається за дебетом рахунків 70, 71, 76 і кредитом рахунків грошових коштів.

У другу чергу задовольняються вимоги по державних і місцевих податках та неподаткових платіжах до бюджету і вимоги органів державного страхування та соціального забезпечення. При погашенні заборгованості по таких вимогах дебетуються рахунки 65, 68, 69 і кредитується рахунок 51 "Розрахунковий рахунок".

У третю чергу задовольняються вимоги кредиторів, що не забезпечені заставою і які відображаються за дебетом відповідних рахунків (60, 63, 76, 78, 90 та інших) і кредитом рахунку 51.

У четверту чергу задовольняються вимоги щодо повернення внесків членів трудового колективу до статутного фонду підприємства та виплат по акціях членів трудового колективу.

На суму внесків до статутного фонду, що підлягають поверненню членам трудового колективу, дебетуються рахунок 85 "Статутний фонд" і кредитується рахунок 75 "Розрахунки з учасниками". Сума, що підлягає виплаті по акціях трудового колективу записується за дебетом рахунку

У разі рішення арбітражного суду про ліквідацію підприємства ліквідаційний баланс надсилається у відповідну податкову інспекцію для зняття підприємства з обліку. Після цього майно, що залишилося після задоволення вимог кредиторів і членів трудового колективу, передається власникам та розподіляється останнім згідно з законом і установчими документами.

Збитки підприємства списуються за рахунок джерел власних коштів і розподіляються між учасниками відповідно до умов статуту і устатковчого договору.

Списання збитків підприємства, що ліквідується, відображається за дебетом рахунків 85, 88, 96 і кредитом рахунків 98 "Нерозподілений прибуток (неокриті збитки) минулих років" або 80 "Прибутки і збитки".

Грошові кошти і майно державних підприємств, що залишилися після задоволення вимог кредиторів, підлягають (залежно від рішення фонду державного майна) перерахуванню до державного бюджету або передавню (реалізації) іншим підприємствам. На суму коптів, що підлягають перерахуванню до державного бюджету, дебетуються відповідні рахунки джерел коштів (85, 86, 87, 88, 89, 96) і кредитуються рахунок 68.

При перерахуванні вказаної суми дебетуються рахунок 68 і кредитуються рахунок 51. Вартість майна, що передається іншим підприємствам, відображається в обліку відповідно як реалізація або безкоштовне передання.

Кошти, що належать господарському товариству, розподіляються між його учасниками у порядку і на умовах, передбачених Законом України "Про господарські товариства" та установчими документами у шестимісячний строк після опублікування інформації про ліквідацію товариства.

Майно господарських товариств, що підлягає розподілу між учасниками, відображається за дебетом відповідних рахунків власних джерел (85, 88, 80, 90 та інших) і кредитом рахунку 75 "Розрахунки з учасників".

Балансова вартість активів, які розподілені і передані учасникам ГТ, відображається за дебетом рахунку 75 і кредитом відповідних рахунків активів (01, 04, 05, 12, 40, 51 та інших).

Таким чином, у разі ліквідації, в обліку ГТ будуть зроблені такі записи:

1. Списуються збитки у сумі 200 млн. крб.:

Дебет 88 "Фонди спеціального призначення".

Кредит 80 "Прибутки та збитки";

136

2. Розподілено майно між учасниками:

Дебет 85 "Статутний фонд" - 2500 млн. крб.

Дебет 88 "Фонди спеціального призначення" - 580 млн. крб.

Кредит 75 "Розрахунки з учасниками" - 3080 млн. крб.

Майно між учасниками розподіляється пропорційно питомій вазі кожного учасника (засновника) в зареєстрованій сумі статутного фонду.

3. Списуються з балансу передані учасникам активи:

Дебет 75 "Розрахунки з учасниками" - 3080 млн. крб.

Кредит 01 "Основні засоби" - 3000 млн. крб.

Кредит 51 "Розрахунковий рахунок" - 80 млн. крб.

Після цих записів у ГТ відсутні активи та пасиви. Тобто, воно ліквідовано і виключено з державного реєстру діючих підприємств.

РОЗДІЛ 9. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВ

1. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ, ЇЇ СКЛАД, ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ І ПРЕДСТАВЛЕННЯ

Звершальним етапом облікової роботи є узагальнення облікової інформації у виді фінансової звітності. Згідно Міжнародного бухгалтерського стандарту № 1 "Пояснення порядку ведення обліку (розкриття облікової політики)" фінансові звіти представляють інформацію, яка використовується різними споживачами, особливо власниками акцій і кредиторами (дійсними і потенціальними) і працівниками підприємства. Вона їм необхідна для оцінки і прийняття відповідних фінансових рішень. Фінансова звітність охоплює баланс, звіт про доходи або рахунки прибутків та збитків, прямиї та інші звіти і пояснюючі матеріали, що визначаються як частина фінансових звітів.

Прийнятий Верховною Радою України 28 грудня 1994 року Закон "Про оподаткування прибутку підприємств" і введений в дію з 1 січня 1995 року, стаття 1.23 вимагає оприлюднення звітності, під яким розуміється офіційне подання бухгалтерської звітності (балансів) до органів Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Фонду державного майна України, Антимонопольного комітету України, Комітету у справах по нагляду за страховою діяльністю та інших установ і організацій, уповноважених відповідно до чинних законодавчих актів України на отримання бухгалтерської звітності (балансів) від госпо-

137

дарюючих суб'єктів, а також офіційна публікація звітів (балансів) про фінансовий стан підприємства у засобах масової інформації, якщо це передбачено законодавством. Звіти можуть публікуватись при наявності аудиторського висновку.

Кожна країна має свої особливості щодо формування фінансової звітності, її складу, обсягу та ступінь деталізації окремих форм звітності.

В ході складання фінансових звітів повинні дотримуватись певні вимоги щодо формування в них інформації, зокрема: оптимальне співвідношення затрат і вигоди, оглядності і конфіденційності. Відповідальність за об'єктивність звітності несе керівник і головний бухгалтер господарського товариства.

Фінансова звітність господарських товариств в США складається з таких звітів: балансу, звіту про прибутки і збитки, звіту про рух капіталу партнерів, звіт про рух грошових коштів.

В Україні фінансова (бухгалтерська) звітність по підсумках роботи господарського товариства складається з таких звітів: бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати та їх використання та звіт про фінансово-майновий стан товариства. Отже, порівнюючи склад фінансової звітності України та США, можна зробити висновок, що її склад в основному подібний, але мають і певні відмінності, зокрема, в Україні відсутній звіт про рух грошових коштів. Є відмінності також і в самій структурі формування складу показників звітності в цих країнах. Далше більш детально зупинимось на характеристиці річної фінансової (бухгалтерської) звітності, що складається господарськими товариствами в Україні, порядку їх складання та представлення.

При складанні бухгалтерських звітів і балансів повинно бути забезпечено додержання таких умов: повне відображення за звітний період всіх господарських операцій і результатів інвентаризації всіх виробничих ресурсів, готової продукції і розрахунків; повне співпадання даних синтетичного і аналітичного обліку, а також показників звітів і балансів, запис господарських операцій в бухгалтерському обліку повинен виконуватись тільки на основі належно оформлених оправдовуючих документів чи прирівнених до них технічних носіїв інформації; правильна оцінка статей балансу.

Основні засоби, нематеріальні активи і малоцінні й швидкозношувані предмети відображаються в балансі за первісною вартістю із зазначенням зносу окремою статтею; сировина, основні і допоміжні матеріали, куповані напівфабрикати, паливо, тара, запасні частини та інші матеріальні цінності – за фактичною виробничою собівартістю; готова продукція – за фактичною виробничою собівартістю.

Матеріальні цінності, на які ціна в поточному році знизилась, відображаються в бухгалтерському балансі на кінець звітного року за цінами можливої реалізації, коли вони нижче первісної вартості заготовлення з віднесенням різниці в цінах на результати господарської діяльності.

Залишки коштів підприємства, установи по валютних рахунках, інші грошові кошти (включаючи грошові документи), цінні папери, дебіторська і кредиторська заборгованість в іноземній валюті відображаються в звітності у валюті, яка діє на території України і в сумах, які визначаються шляхом перерахунку іноземних валют по курсу Національного банку України, який діє на перше число наступного за звітним періодом місяця.

Розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною в своїй звітності в сумах, які витікають з бухгалтерських записів і які признаються нею вірними. При розходженнях зацікавлена сторона зоб'язана у встановлені строки передати необхідні матеріали на розгляд органам, що уповноважені вирішувати ті чи інші спірні питання.

Відображені в звітності суми по розрахункам з фінансовими, податковими органами, установами банків повинні бути узгоджені з ними і прирівнені. Залишок на балансі невідрегульованих сум по цим розрахункам не допускається.

Складання звітності повинна передувати значна підготовча робота, яка виконується за раніше складеним спеціальним графіком. Важливим етапом підготовчої роботи складання звітності є закриття в кінці звітного періоду всіх операційних рахунків: калькуляційних, збірнорозподільних, порівняльних, фінансово-результатних. До початку цієї роботи повинні бути виконані всі бухгалтерські записи на синтетичних і аналітичних рахунках (включаючи результати інвентаризації), перевірена правильність цих записів.

Пристаючи до закриття рахунків, треба мати на увазі, що сучасні підприємства відносяться до складних об'єктів обліку і калькулювання собівартості продукції. Їх продукція використовується за різними напрямками. Взаємні послуги надають один одному і основному виробництву допоміжні виробництва. При взаємному використанні продукції і послуг неможливо у всіх випадках відносити на всі об'єкти калькуляції фактичні витрати. Якусь частину витрат за деякими об'єктами калькуляції підприємства вимушені відображати в плановій оцінці. В цих умовах важливе значення має обгрунтування послідовності закриття рахунків.

Узагальнення нагромадженого досвіду в цій справі дозволяє виробити такі рекомендації: закриття рахунків починають з рахунків з галузей і

виробництва, які мають максимальну кількість споживачів і мінімальні витрати зустрічних витрат, і закінчують рахунками з мінімальною кількістю споживачів і максимальною кількістю зустрічних витрат. У відповідності з даним підходом закриття рахунків проводять в такій послідовності.

Спочатку розраховують собівартість послуг допоміжних виробництв і закривають рахунок № 23 "Допоміжні виробництва". В другу чергу розподіляють витрати майбутніх періодів, загальновиробничі і загальногосподарські витрати і закривають рахунки: 31 "Витрати майбутніх періодів", 25 "Загальновиробничі витрати", 26 "Загальногосподарські витрати".

Потім калькують собівартість продукції основних галузей виробництва і списують витрати з рахунку 20 "Основне виробництво".

Після цього проводять списання витрат з рахунку 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства". В порядку послідовної черговості проводяться записи на рахунках по обліку капітальних вкладень, визначається фінансовий результат про діяльність підприємства і закривається рахунок 46 "Реалізація продукції", розподіляється прибуток і закривається рахунок 80 "Прибутки і збитки".

Міністерством фінансів України наказом від 1 лютого 1994 р. № 10 затверджено обсяг, форми і порядок складання квартальної бухгалтерської звітності.

Обсяг квартальної бухгалтерської звітності є типовим для всіх господарюючих суб'єктів та складається з Балансу підприємства (форма № 1) і Звіту про фінансові результати та їх використання (форма № 2). До речі, регулювання необхідного обсягу фінансової звітності відповідає загально прийнятим міжнародним стандартам. У формах звітності з'явилися зміни, що відповідають вимогам зовнішніх користувачів (кредиторів, інвесторів, акціонерів), податкових інспекцій і міжнародній практиці.

Нова форма Балансу підприємства наближена до балансу-нетто, у підсумок якого не включаються сальдо по рахунках обліку зносу основних фондів, нематеріальних активів, малоцінних предметів, торгові націнки. У валюту балансу входить залишкова вартість основних фондів, нематеріальних активів, малоцінних предметів та покушна вартість товарів. Проведене перегрупування і розукрупнення деяких статей дозволить реальніше оцінити майновий і фінансовий стан підприємства, використання власних і позикових коштів.

У звітності реалізовано підхід до обліку операцій по реформації балансу без зміни величини статутного фонду, що є характерним для загальновизнаної практики. Підприємства і організації оборотами у

першому кварталі сальдо рахунку 80 "Прибутки і збитки" на кінець минулого року списують на введений Міністерством фінансів України новий рахунок 98 "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки) минулих років".

Квартальна бухгалтерська звітність підприємством не пізніше 15, а підприємством, до складу якого входять виробничі одиниці, структурні підрозділи, господарства, відділення, що перебувають на окремому балансі, не пізніше 20 числа наступного за звітним періодом місяця подається:

органу, у віданні якого знаходиться підприємство;
власникам, учасникам, засновникам – відповідно до установчих документів;

державній податковій інспекції;

органу державної статистики.

Датою подання бухгалтерської звітності для однородного підприємства вважається день фактичної передачі її за належністю, а для іногороднього – дата його відправлення, зазначена на штампелі підприємства зв'язку.

2. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ЇЇ ПРИЗНАЧЕННЯ, ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ, ОФОРМЛЕННЯ І ВІДОБРАЖЕННЯ ЇЇ РЕЗУЛЬТАТІВ В ОБЛІКУ

З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності господарське товариство проводить інвентаризацію майна і фінансових зобов'язань.

В залежності від ступеня охоплення перевіркою коштів підприємства розрізняють повну і часткову інвентаризацію.

Повна інвентаризація охоплює всі без винятку кошти підприємства. Часткова інвентаризація охоплює один або декілька видів господарських коштів, наприклад, тільки грошові кошти, матеріали тощо.

Інвентаризації можуть бути плановими, якщо їх проводять в установлені наперед строки, і раптовими, якщо їх проводять, щоб встановити наявність цінностей неочікувано для матеріально-відповідальної особи. Їх проводять за розпорядженням вищих органів, керівників підприємств, на вимогу ревізорів, слідчих та контрольних органів.

Кількість інвентаризацій в звітному році, дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, які перевіряють при кожній із них, встановлюються підприємством, установою, крім випадків, коли проведення інвентаризації обов'язково.

Проведення інвентаризації є обов'язковим: при передачі майна державного підприємства, установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, при перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство;

перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніш і жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів — один раз у п'ять років;

при зміні матеріально-відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);

при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);

за приписом судово-слідчих органів;

у разі техногенних аварій, пожежі або стихійного лиха (на день після закінчення явищ);

при передачі товарів та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитись у разі передачі товарів та їх структурних підрозділів в межах одного органу, до сфери управління якого входять ці підприємства;

у разі ліквідації товариства.

Інвентаризацію проводить інвентаризаційна комісія, яка призначається наказом керівника товариства. В склад її входить керівник підприємства чи його заступник, головний бухгалтер і компетентні працівники.

Перед інвентаризацією проводять підготовчі заходи. Матеріальні цінності розсортировують та розкладають за найменуваннями, сортами, розмірами, в місцях збереження вивішують ярлики з позначенням кількості, маси чи міри цінностей, які перевіряються. Всі документи по оприбуткуванню та витратам цінностей повинні бути опрацьовані і занесені в реєстри аналітичного обліку. Від матеріально-відповідальних осіб необхідно одержати розписку про те, що в них немає не оприбуткованих і не списаних на витрати цінностей.

Наявність коштів в натурі перевіряють при обов'язковій участі матеріально-відповідальної особи. Результати підрахунків, обміру та зваження заносять в інвентаризаційні списки, які підписують всі члени комісії. Матеріально-відповідальні особи підтверджують на кожному описі, що в них нема претензій до комісії і що перевірені цінності прийнятні ними на збереження. На пошкоджені та зіпсовані цінності складають акти, в яких відмічають характер та ступінь псування, їх причини, осіб винних в псуванні цінностей.

Результати інвентаризації грошових коштів і цінних паперів оформляють актом без запису їх в інвентаризаційний опис.

Оформлені інвентаризаційні описи і акти здають в бухгалтерію, де їх перевіряють, потім порівнюють фактичну наявність коштів з даними бухгалтерського обліку. Результати порівняння записують в порівняльну відомість. В ній вказують фактичну наявність коштів за даними обліку і результати порівняння — лишки або нестача.

В порівняльній відомості цінності записують з відображенням кількості і суми за групами, видами та сортами згідно з класифікацією, яка прийнята в обліку. На кожний вид коштів складають окрему відомість. В порівняльну відомість записують тільки ті цінності, по яких виявлені лишки або нестачі, а останні показують у відомості загальною сумою.

Інвентаризаційна комісія зобов'язана виявити причини нестач чи лишків, що виявлені при інвентаризації.

Висновки, пропозиції і рішення комісії оформляються протоколом, який затверджується керівником підприємства. Після затвердження результати інвентаризації відображаються в обліку. Виявлені при інвентаризації та інших перевіряках розходження фактичної наявності майна з даними бухгалтерського обліку регулюються так:

— основні засоби, матеріальні цінності, грошові кошти та інше майно, які виявлено як лишки, належить оприбуткуванню і зарахуванню на фінансові результати або збільшення фінансування (фондів) з наступним встановленням причин виникнення лишку та винних осіб;

— зменшення цінностей в межах норм убутку, затверджених в установленому законодавством порядку, списується за розпорядженням керівника товариства, на витрати виробництва, обігу чи на зменшення фінансування (фондів).

Норми убутку можуть застосовуватися лише у випадках виявлення фактичних нестач. При відсутності норм убутку розглядається як нестача зверх норм:

— нестачі матеріальних цінностей, грошових коштів та іншого майна, а також псування зверх норм відносяться на винних осіб. В тих випадках, коли винні не встановлені або з винних осіб стягнення відмовлено судом, збитки від нестач і псування списуються на зменшення прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства.

3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС ЯК ВАЖЛИВІША ФОРМА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Бухгалтерський баланс є однією з основних форм бухгалтерської звітності. Він входить до складу цієї звітності як форма № 1, остання

редакція якого затверджена наказом Міністерства фінансів України від 26 липня 1994 р. № 65 "Зміни і доповнення до інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства". В ньому знаходиться відображення понять активу і пасиву, що в цілому відповідає умовам формування ринкової економіки.

Баланс складається за даними залишків по дебету і кредиту синтетичних рахунків на початок і кінець періоду, взятих з Головної книги чи книги обліку господарських операцій. При журнально-ордерній формі обліку підсумкові записи вносяться в Головну книгу за кореспондуючими рахунками, а при меморіально-ордерній або спрощених формах — згідно підсумкових записів кожного рахунку книги. При використанні машинно-орієнтованих форм обліку Головна книга створюється на обчислювальних машинах на основі машинограм (табуляграм) аналітичного обліку бухгалтерських рахунків і машинограм залишків на початок і кінець періоду по синтетичних рахунках.

Частина статей балансу повністю відповідає залишкам відповідних синтетичних рахунків (статті "Основні засоби", "Каса", "Госрахунковий рахунок" тощо).

Інші статті балансу відображають угруповані дані ряду синтетичних рахунків. За балансовою статтею "Виробничі запаси", наприклад, показується вартість матеріальних цінностей по синтетичних рахунках № 05-08, 10.

Розділи I, II, III активу балансу побудовані у відповідності з діленням господарських засобів на основні фонди, обігові фонди і фонди оборотання. Однак в розділі I поряд з основними фондами включені позаоборотні активи; в розділі II поряд з обіговими коштами включені готові продукція на складі і товари (які відносяться до фондів оборотання); в розділі III відображені фонди оборотання, за виключенням готової продукції на складі і товарів.

Групування джерел господарських коштів в пасиві балансу залежить від побудови активу і групування господарських засобів за джерелами утворення і цільовим призначенням. В розділі I пасиву балансу відображені джерела власних коштів; в розділі II — довгострокові кредити банку і позикові кошти; в розділі III — короткострокові кредити банку, розрахунки та інші пасиви.

4. ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ТА ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

Важливою формою вираження ділової активності підприємств є величина поточного фінансового результату за визначений період — прибутку. В більшості країн заходу відомості про формування і ви-

користання прибутку розглядаються як особлива значима інформація, яка характеризує кінцевий результат фінансово-господарської діяльності підприємства. Основним джерелом одержання цієї інформації є звіт про фінансові результати та їх використання, за формою № 2, який включено до складу квартальної і річної бухгалтерської звітності.

Звіт про фінансові результати та їх використання складається з п'яти розділів.

В першому розділі "Фінансові результати" відображаються такі показники: виручка (валовий дохід) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); державне регулювання цін; податок на додану вартість; акцизний збір; затрати на виробництво реалізованої продукції (робіт, послуг), у тому числі на оплату праці; результат від реалізації; результат від іншої реалізації; доходи і втрати від позареалізаційних операцій, у тому числі по дохідних активах; всього прибутків і збитків; балансовий прибуток або збиток; перевіщення розрахункової величини фонду споживання; одержано на власні потреби; фактичні обсяги виробництва продукції (робіт, послуг).

В другому розділі "Використання прибутку" показується, що скільки на кінець звітного року направлено прибутку на такі цілі: платежі до бюджету; відраховано в резервний (страховий) фонд; використано на виробничий розвиток; соціальний розвиток; на заохочування; благодійні цілі та інші цілі.

В третьому розділі "Платежі до бюджету" проставляються суми належних до сплати до бюджету за розрахунками і скільки їх фактично внесено в розрізі таких видів платежів: рентні платежі; плата за землю; податок на прибуток (дохід) з дивіденди (частина прибутку); відрахування на геолого-розвідувальні роботи; орендна плата; плата за використання природних ресурсів; плата за волю; фонд ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи; акцизний збір; податок на додану вартість; прибутковий податок з громадян; податок з власників транспортних засобів; амортизаційні відрахування; місцеві податки і збори; інші податки; економічні санкції.

В четвертому розділі "Затрати і витрати, що враховуються при обчисленні пільг на податок з доходу" показуються такі суми затрат, які враховуються при обчисленні пільг по податку з доходу: нарахована заробітна плата працівникам-інвалідам; суми, перераховані будинкам-інтернатам для престарілих та інвалідів, школам-інтернатам, а також підприємствам, установам, організаціям культури, народної освіти, охорони здоров'я, соціального забезпечення, фізкультури і спорту, фізкультурно-спортивним товариствам та дитячим громадським організаціям".

В п'ятому розділі "Доход (прибуток), на який застосовуються пільгові ставки оподаткування" відображаються суми прибутку підприємства, який одержано від визначених видів та в певних умовах діяльності, щодо якого діють встановлені законодавством пільгові ставки оподаткування або який звільнено від оподаткування, зокрема: підприємства громадських організацій інвалідів, де інваліди становлять більш як 50 відсотків загальної чисельності працюючих в основному виробництві; підприємства - з доходу, одержаного від виробництва сільськогосподарської продукції за винятком продукції квітково-декоративного рослинництва та звірівництва; заклади освіти, культури і спорту, діяльність яких частково фінансується з державного бюджету; доходи у вигляді процентів по кредитах, наданих іноземними юридичними особами уряду України, а також дивіденди (проценти), одержані від державних облігацій та інших державних цінних паперів тощо.

При складанні звіту про фінансові результати та їх використання потрібно враховувати деякі специфічні особливості, що зв'язані з формуванням в Україні ринкових відносин і зміною методики визначення обсягу реалізованої продукції. Вони привели, починаючи з 1 січня 1995 року, до зміни у відображенні в бухгалтерському обліку окремих господарських операцій, що зв'язані з формуванням обсягу реалізації продукції, формуванням фінансових результатів і здійсненням платежів в бюджет, що висвітлено в розділі 7, зокрема, реалізованою продукцією (роботами, послугами) вважається продажна вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг), яка зазначена в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями (замовниками) документах.

До складу виручки (валового доходу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) включаються також суми податку на добавлену вартість, включаючи суми цього податку, строк оплати яких не настав, та акцизного збору по реалізованій продукції (товарах, роботах, послугах), відображення яких підприємства проводять по дебету рахунків: 51 "Розрахунковий рахунок", 61 "Розрахунки по авансах", 62 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 76 "Розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами", 50 "Каса", 56 "Інші кошти" субрахунок "Кошти в дорозі" і кредиту рахунку 46 "Реалізація".

Належні суми податку на добавлену вартість і акцизного збору, які враховані у складі виручки від реалізації відображаються записом: Дебет рахунку 46 "Реалізація" і Кредит рахунку "Розрахунки з бюджетом".

В звіті відображаються витрати і відрахування, які при визначенні фінансового результату від реалізації виключаються з виручки, зокрема різниця між цінами на природний газ; суми встановлених процентних

надбавок до продажних цін на радіоприймачі і телевізори, що вносяться в дохід бюджету; збір від продажу паливно-мастильних матеріалів, що сплачують дорожнім організаціям всі підприємства, які реалізують споживачам та населенню автомобільний бензин, дизельне паливо, автомобільні та дизельні мастила, зріджений та стиснений газ для заправки транспортних засобів.

Належні суми збору від продажу паливно-мастильних матеріалів відображаються по дебету рахунку 46 "Реалізація" і кредиту рахунку 65 "Розрахунки по позабюджетним платежам".

Фінансовий результат від реалізації продукції, який проставляється в звіті за формою № 2, визначається як різниця між сумою виручки (валового доходу) від реалізації продукції (робіт, послуг, товарів), одержання яких є метою створеного підприємства, добавивши до неї суми, що одержані на державне регулювання цін, і сумою витрат виробництва (обігу), що припадають на реалізовану продукцію (роботи, послуги, товари); податку на добавлену вартість, акцизного збору та інших сум, які підлягають вирахованню з суми виручки від реалізації.

В складі результату від іншої реалізації показується сальдовий результат (прибуток, збиток) від реалізації продукції, робіт, послуг, інших активів підприємства, зокрема: від підсобних, допоміжних і обслуговуючих виробництв, продукція яких реалізується на сторону; результат від реалізації основних фондів, нематеріальних активів і матеріальних цінностей, а також фінансові результати від реалізації цінних паперів. При цьому збитки від реалізації цінних паперів відшкодовуються за рахунок залишків емісійного доходу на рахунок 88 "Фонди спеціального призначення", субрахунок "Емісійний дохід".

В звіті окремою строкою відображають суми, що одержані на власні потреби, зокрема суми, які одержані від підприємств-покупців (замовників) понад вартість продукції (робіт, послуг) і не включені до складу виручки від реалізації. Ці суми відображаються у складі коштів, що мають цільовий характер, таким бухгалтерським записом:

Дебет рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" або 52 "Валютний рахунок" або інших рахунків;

Кредит рахунків 87 "Фонди економічного стимулювання", 88 "Фонди спеціального призначення", 96 "Цільове фінансування і цільові надходження".

Одним з показників, що подається в першому розділі за формою № 2, є доходи і втрати від позареалізаційних операцій. До них відносять: фінансові результати від спільної діяльності; фінансові результати від ліквідації основних засобів; виручка від продажу та витрати на придбання іноземної валюти; прибутки і збитки минулих років, які виявлені у

звітному році; невідшкодовані збитки від стихійного лиха, включаючи витрати на попередження втрат від стихійного лиха; втрати від списання боргів та дебиторської заборгованості; надходження боргів, що були раніше списані як безнадійні; доходи, втрати і витрати, що згідно діючого законодавства віднесені на рахунок 80 "Прибутки і збитки", в тому числі прострочена кредиторська заборгованість між підприємствами недержавної форми власності, одержані суми доходів (дивідендів, процентів) по акціях, облигаціях та інших цінних паперах; доходи від здачі окремого майна в оренду; штрафів, пені; неустойки та інші види санкцій за порушення господарських договорів, які визначено боржником або по яких одержано рішення суду, арбітражу, а також судові витрати і арбітражні збори.

Із-за обмеження обсягу цього посібника зміст звіту у вигляді таблиці не приводиться.

5. ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВО-МАЙНОВИЙ СТАН ПІДПРИЄМСТВА

Звіт про фінансово-майновий стан підприємства (форма № 3), що входить до складу річного бухгалтерського звіту, включає в себе десять розділів.

В першому розділі наводяться відомості про рух всіх видів джерел утворення господарських засобів підприємства, зокрема: статутного, амортизаційного, резервного фондів; фондів коштів, які спрямовані на розвиток і вдосконалення виробництва, соціальні заходи і на заохочення; нерозподілений прибуток минулих років; резерв на покриття наступних витрат і платежів; фонд охорони праці; цільове фінансування з бюджету та з позабюджетних фондів; інші фонди спеціального призначення. В цьому розділі в розрізі кожного джерела відображається залишок або перевищення на початок і кінець року, їх збільшення і зменшення за звітний рік.

В другому розділі подаються відомості про використання коштів з бюджету і позабюджетних фондів: на фінансування державних капітальних вкладень; на фінансування науково-дослідних робіт; підвищення соціальних гарантій населення; виробничий і соціальний розвиток; виплати на соціальний захист громадян, що потерпіли внаслідок Чорнобильської катастрофи; заходи соціального захисту працівників у зв'язку з конверсією; заходи державного регулювання цін; та на інші цілі.

В третьому розділі звіту відображені дані про спрямування коштів до цільових та позабюджетних фондів та на споживання, зокрема: фонд соціального страхування; пенсійний фонд; фонд спрявання зайнятості на-

селення; на фінансування шляхового господарства; державний фонд спрявання конверсії; фонд охорони праці; державний інноваційний фонд; фонд охорони навколишнього середовища; кошти, спрямовані на споживання, у тому числі, витрати на оплату праці, грошові виплати й заощадження, доходи з акцій і вкладів у майно підприємства. Тут наводяться дані про те, що скільки належить їх за розрахунком і скільки їх фактично витрачено на підприємстві або перераховано у фонди.

В четвертому розділі наводяться відомості про наявність і рух основних засобів, в тому числі виробничі основні засоби основного виду діяльності, виробничі основні засоби інших галузей, невиробничі основні засоби, а також відомості про незавершене будівництво. Дані про наявність і рух виробничих основних засобів основного виду діяльності наводяться за такими їх видами: будівлі; споруди; передавальні пристрої; машини і устаткування; транспортні засоби; інструмент та інвентар; робоча і продуктивна худоба; багаторічні насадження; капітальні витрати на поліпшення земель (без споруд); інші основні засоби. До цього розділу додається довідка, в якій розшифровуються деякі показники або наводяться додаткові відомості про рух і стан основних засобів, зокрема: фінансовий результат від списання основних засобів; вартість основних засобів зданих і взятих в оренду; вартість основних засобів, які повністю амортизовані; вартість введених в експлуатацію основних засобів, які введені за рахунок власних коштів, довгострокових кредитів та за рахунок інших позикових коштів; затрати на ремонт основних засобів; загальна земельна площа (га), в тому числі сільгоспугіддя (без присадибних ділянок).

В п'ятому розділі відображаються відомості про наявність та рух нематеріальних активів, зокрема таких: права на винаходи та інші подібні об'єкти промислової та інтелектуальної власності; права користування природними ресурсами; програмні продукти; права на місце на біржі; інші.

В шостому розділі наводяться дані про наявність на початок і на кінець року довгострокових і короткострокових фінансових вкладень, зокрема таких: внески до статутних фондів інших підприємств; облигацій та подібні їм цінні папери; акцій і депозити; інші.

В сьомому розділі представляється норматив власних оборотних коштів, а у восьмому розділі їх фактична наявність.

В дев'ятому розділі відображаються результати переоцінки товарно-матеріальних цінностей і товарів за такими їх видами: сировина і матеріали; покупні напівфабрикати; тара і тарні матеріали; паливо; запасні частини; насіння, корми; малюнки і швидкозношувані предмети; незавершене виробництво; готова продукція; товари. Тут показується сума

дооцінки або уцінки з розподілом: на приріст власних оборотних коштів; на фінансові результати.

В десятому розділі подається облікова інформація про іноземні інвестиції в національній грошовій одиниці і в доларах США за такими їх видами: основні засоби; нематеріальні активи; іноземна валюта; інші.

Для заповнення звіту про фінансово-майновий стан підприємства використовуються дані синтетичного і аналітичного обліку відповідних об'єктів бухгалтерського обліку, заповнення яких вимагається в окремих строках і графах цього звіту. Дані про норматив власних оборотних коштів представляються з фінансового плану підприємства, а фактична їх наявність розраховується за даними бухгалтерського балансу.

В зв'язку з обмеженням обсягу цього посібника форма річного бухгалтерського звіту № 3 "Звіт про фінансово-майновий стан підприємства" не приводиться.

6. ПОЯСНОВАЛЬНА ЗАПИСКА ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Інструкцією про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства, що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 9 серпня 1993 р. № 55 з наступними до неї змінами (наказ Міністерства фінансів України від 26 липня 1994 р. № 65), передбачено складання пояснювальної записки.

Пояснювальна записка складається тільки після цього, як заповнено бухгалтерський баланс і складено звіти за формами № 2 і 3. Для всестороннього висвітлення основних відомостей, що передбачені згадуваною Інструкцією, необхідно здійснити аналіз фінансово-господарської (комерційної) діяльності, за даними якого мають бути визначені основні фактори, що вплинули на господарські і фінансові результати роботи підприємства.

В пояснювальній записці потрібно відобразити, що які саме фактори вплинули на господарські та фінансові результати роботи підприємства, висвітлити фінансовий і майновий стан підприємства і яка частина статутного фонду на дагу складання звіту фактично сплачена (внесена) засновниками (учасниками) підприємства. Виходячи з досвіду зарубіжної практики складання фінансової звітності і рекомендацій міжнародних стандартів з бухгалтерського обліку, доцільно на початку пояснювальної записки подати: короткі відомості про характер виробничої і фінансової діяльності підприємства; навести основні показники за звітом і за планом (прогнозом), які найбільш повно характеризують фінансово-господарську діяльність; відомості про склад

затрат виробництва, рівень собівартості і рентабельності основних видів продукції підприємства; про обсяг реалізації продукції та характеристика основних факторів, що вплинули на зміну її обсягу; відобразити дані про склад і структуру працівників, утримання і ефективність використання виробничих фондів, стан їх збереженості; відобразити результати аналізу балансового прибутку і його розподілу за звітний рік; дати оцінку капітальних вкладень, що були здійснені у звітному році; передбачити основні перспективи розвитку підприємства в наступному році.

В пояснювальній записці наводяться відомості про намір змінити на майбутній рік методологію відображення окремих господарських операцій, зокрема щодо створення резерву на оплату відпусток, обліку затрат на ремонт основних засобів, визначення обсягу реалізованої продукції, оцінки виробничих запасів тощо.

Єсі товариства наводять курс, за яким при складанні річного бухгалтерського звіту був здійснений перерахунок активів і пасивів в іноземній валюті у грошову одиницю, що діє на території України, а також пояснюють причини змін вступного балансу на початок року.

Починаючи з річного звіту за 1994 рік, в поясненні наводяться відомості про залишки на кінець звітного періоду за такими позабалансовими активами і пасивами:

вартість орендованих як окремі об'єкти основних засобів, а також основних засобів, правом користування яких володіє дане підприємство, - рахунок 001;

вартість товарно-матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, давальницької сировини, а також товарів, прийнятих на відповідальне зберігання, давальницької сировини, а також товарів, прийнятих на правах комісії, - рахунок 002;

вартість устаткування, прийнятого підрядником для монтажу, - рахунок 003;

вартість бланків суворої звітності - рахунок 004; заборгованість неплатоспроможних дебіторів, списана на збитки, - рахунок 005;

сума забезпечення зобов'язань та платежів, включаючи зобов'язання по заставах і майну довіритель, - рахунок 006;

сума зобов'язань по приватизаційних паперах - рахунок 007;

вартість приватизаційних майнових сертифікатів - рахунок 008.

У пояснювальній записці до річної фінансової звітності наводяться також відомості про результати проведених у звітному році інвентаризацій, в яких наводяться дані про суму встановлених інвентаризацією нестач, лишків, втрат від псування цінностей за всіма видами активів підприємства, зокрема: основні засоби, нематеріальні

активи, виробничі запаси, молодняк тварин і тварини на відгодівлі, незавершене виробництво і напівфабрикати власного виробництва, готова продукція і товари, каса та інші грошові кошти, розрахунковий, валютний та інші рахунки в банках, фінансові вкладення та інші активи. Тут же відображається, що скільки з встановлених інвентаризацією нестач, лишків і втрат від псування цінностей віднесено на винних осіб, списано в межах норм убутку і на результати фінансово-господарської діяльності, а також зараховано за пересортицею.

ПЛАН

рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності об'єднань, підприємств та організацій

Назва синтетичного рахунку	Номер рахунку	Номер і назва субрахунку
1	2	3
Розділ I. Основні засоби / фонди /		
Основні засоби	01	1. Власні основні засоби 2. Орендовані основні засоби 3. Приватизований житловий фонд
Знос /амортизація/ майна	02	1. Знос власних основних засобів 2. Знос орендованих основних засобів 3. Знос нематеріальних активів
Ремонт основних засобів	03	1. Поточний ремонт 2. Капітальний ремонт
Нематеріальні активи	04	
Розділ II. Виробничі запаси		
Матеріали	05	1. Сировина та матеріали 2. Куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, конструкції та деталі 3. Інші матеріали 4. Тара і тарні матеріали 5. Мінеральні добрива і отрутохімікати 6. Біопрепарати і медикаменти 7. Матеріали, передані для переробки на сторону
Паливо	06	1. Нафтопродукти 2. Тверде паливо 3. Інші види палива

1	2	3
Будівельні матеріали та обладнання до встановлення	07	<ol style="list-style-type: none"> 1. Будівельні матеріали 2. Конструкції та деталі 3. Обладнання до встановлення 4. Обладнання до встановлення 5. Обладнання до встановлення
Запасні частини	08	<ol style="list-style-type: none"> 1. Запасні частини 2. Обмінний фонд
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	09	<ol style="list-style-type: none"> 1. Молодняк тварин 2. Тварини на відгодівлі 3. Птаці 4. Звірі 5. Кролики 6. Сьм'я бджіл 7. Доросла худоба, вибракувана з основного стада для реалізації 8. Худоба, прийнята від населення для реалізації 9. Молодняк тварин, переданий громадянам на вирощування за договорами
Насіння і корми	10	<ol style="list-style-type: none"> 1. Насіння 2. Садивний матеріал 3. Корми
Майно в оренді	11	
Малюнки та швидкозношувані предмети /МПП/	12	<ol style="list-style-type: none"> 1. МПП на складі 2. МПП в експлуатації 3. Тимчасові (нетитульні) споруди та пристосування
Знос малюнків та швидкозношуваних предметів	13	<ol style="list-style-type: none"> 1. Знос МПП 2. Знос тимчасових (нетитульних) споруд та пристосувань
Перевірка товарно-матеріальних цінностей	14	
Заготівля та придбання матеріальних цінностей	15	
Транспортно-заготівельні витрати	16	

1	2	3
Розділ III. Витрати на виробництво		
Основне виробництво	20	
Напівафабрикати власного виробництва	21	
Допоміжні виробництва	22	
Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання	23	
Загальногосподарські витрати	24	
Загальногосподарські витрати	25	
Брак у виробництві	26	
Обслуговуючі виробництва та господарства	27	
Некапітальні роботи	28	
Витрати майбутніх періодів	29	
Капітальні вкладення	30	<ol style="list-style-type: none"> 1. Зведення тимчасових (титульних) споруд 2. Зведення тимчасових (нетитульних) споруд 3. Інші некапітальні роботи
	31	<ol style="list-style-type: none"> 1. Передбачені державним планом 2. Здійснені понад державний план 3. Непланові 4. Закінчені, не забезпечені фінансуванням 5. Затрати, що не збільшують вартості основних фондів
	32	
	33	

1	2	3
Формування основного стада	34	1. Придбання дорослих тварин
	35	2. Переведення молодяцька тварин в основне стадо 3. Витрати на доставку продуктивноі худоби, одержаноі безкоштовно
Виконані етапи по незавершених роботах	36	
	37	
	38	
	39	
Розділ IV. Готова продукція, товари та їх реалізація		
Готова продукція	40	
Товари	41	1. Товари на складах 2. Товари у роздрібній торгівлі 3. Тара під товаром і порожня 4. Куловані вироби 5. Предмети прохату 6. Продукція підсобного сільського господарства
	42	1. Торгова націнка (знижка, підвищення ціни) 2. Знижки постачальників на відшкодування транспортних затрат
Позавиробничі витрати	43	1. Витрати, пов'язані із збутом продукції 2. Інші позавиробничі витрати
	44	
Витрати обігу	45	
Товари відвантажені, виконані роботи та послуги	46	
Реалізація		

1	2	3
Внутрішньосистемний відпуск товарів, робіт та послуг	47	
	48	
	49	
Розділ V. Грошові кошти		
Каса	50	
Розрахунковий рахунок	51	
Валютний рахунок	52	1. Валютні рахунки в Україні 2. Валютні рахунки за кордоном 3. Блокований рубльовий рахунок
	53	
Рахунки в банку по коштах на капітальні вкладення	54	1. Спеціальний рахунок не-централізованих коштів, призначених на фінансування капітальних вкладень 2. Спеціальний рахунок по-збереженню зльотних не-централізованих коштів, призначених на фінансування капітальних вкладень
Інші рахунки в банках	55	1. Акредитиви 2. Лімітована чекова книжка 3. Рахунки в банках по доходах 4. Рахунки в банку по різниці в цінах 5. Інші рахунки в банках 6. Сертифікати ощадного банку
Інші грошові кошти	56	1. Грошові кошти в дорозі 2. Грошові документи 3. Сертифікати 4. Власні акції, викуплені у акціонерів
Фінансові вкладення	57	
	58	1. За видами 2. Вилучені кошти 3. Цінні папери
Бекселі одержані	59	

1	2	3
Розділ VI. Розрахунки		
Розрахунки з поставачальниками та підрядчиками	60	1. Розрахунки з поставачальниками та підрядчиками по виданих авансах і частковій оплаті замовлень
Розрахунки по авансах	61	2. Розрахунки з покупцями і замовниками по одержаних авансах та частковій оплаті замовлень
Розрахунки з покупцями та замовниками	62	1. Розрахунки з покупцями і замовниками в порядку інкасо 2. Розрахунки по планових платежах 3. Розрахунки з покупцями і замовниками за продукцією, що не включена до обсягу реалізації 4. Інші розрахунки
Розрахунки за претензіями	63	
Розрахунки по міжгосподарській кооперації	64	
Розрахунки за позабюджетними платежами	65	1. Інноваційний фонд 2. Фонд конверсії 3. Фонд зайнятості населення 4. Вирахування на ремонт і будівництво автомобільних доріг 5. Галузевий фонд фінансового регулювання
Векселі видані	66	
Розрахунки з бюджетом	67	За кожним видом платежів
Розрахунки по страхуванню	69	1. Розрахунки по соціальному страхуванню 2. Розрахунки по страхуванню майна 3. Розрахунки по індивідуальному страхуванню 4. Розрахунки з Пенсійним фондом

1	2	3
Розрахунки по оплаті праці	70	1. Нарахована заробітна плата 2. Депонована заробітна плата
Розрахунки з підвизитними особами	71	1. По нестачах та розкраданню 2. За іншими видами нанесених збитків
Розрахунки по відшкодуванню матеріальних збитків	72	1. За товари, продані у кредит 2. За позичками на індивідуальне житлове будівництво 3. За позичками на будівництво садових будиночків 4. За позичками молодим сім'ям 5. За форменний одяг
Розрахунки з персоналом за іншими операціями	73	
Розрахунки з засновниками	74	
Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами	75	1. З організаціями та особами за виконавчими листами 2. З кооперативними та колективними організаціями за придбані або продані основні засоби 3. З іншими дебіторами і кредиторами 4. По акціях підприємства 5. Розрахунки з орендодавцем за придбані з рестокового платежу оборотні кошти 6. Розрахунки з різними іншими дебіторами і кредиторами
Внутрішні розрахунки по перерозподілу оборотних коштів та прибутку	77	
Внутрішні розрахунки за поточними операціями	78	1. За кошти в порядку надання фінансової допомоги 2. Централізованим фондам і резервам 3. За оплату устаткування 4. За інші операції

1	2	3
Внутрігосподарські операції	79	1. Розрахунки з відділом капітального будівництва 2. Розрахунки з іншими господарствами
Розділ VII. Фінансові результати та використання прибутку		
Прибутки та збитки	80	
Використання прибутку	81	1. Платежі в бюджет з прибутку 2. Використання прибутку на інші цілі
Використання позикових коштів	82	1. Використання кредитів банку 2. Використання інших коштів
Доходи майбутніх періодів	83	1. Доходи майбутніх звітних періодів 2. Наступні надходження заборгованості за нестачі, визвалені в минулі роки 3. Різниця між обліковими та роздрібними цінами нестачі товарно-матеріальних цінностей
Нестачі та втрати від псування цінностей	84	
Розділ VIII. Фонди та резерви		
Статутний фонд	85	1. Фонд основних засобів 2. Фонд оборотних засобів 3. Прості акції 4. Привілейовані акції
Амортизаційний фонд	86	
Фонди економічного стимулювання	87	За видами фондів
Фонди спеціального призначення	88	1. Частковий (пайовий) фонд 2. Фонд в орендовані основні засоби 3. Резерв по сумнівних боргах

1	2	3
		4. Кошти, використані на фінансові вкладення 5. Емісійний прибуток (надходження) 6. Надходження від продажу акцій 7. Резервний (страховий) фонд 8. Безкоштовно одержані цінності 9. Курсові різниці по операціях в іноземних валютах 10. Поповнення власних коштів 11. Індикація балансової вартості основних засобів 12. Фонд індексації нормативу оборотних коштів та дооцінки товарно-матеріальних цінностей 13. Інші фонди
Резерв наступних витрат та платежів	89	1. Резерв на оплату відпусток 2. Резерв на ремонт основних засобів 3. Резерв природнього убитку 4. Інші резерви
Розділ IX. Кредити банків та фінансування		
Короткострокові кредити банку	90	За видами кредитів
Спеціальний позичковий рахунок банку	91	
Довгострокові (тривалі) кредити банку	92	За видами кредитів
Фінансування капітальних вкладень	93	1. Передбачені державним планом 2. Здійснювані понад державний план 3. Інші джерела
Фінансування формування основного стада	94	
Інші позичкові кошти	95	1. Короткострокові 2. Довгострокові (тривалі) 3. Податковий кредит 4. Кредитування податку на добавлену вартість
Цільове фінансування та цільові надходження	96	За видами фінансування і надходжень

1	2	3
Позички банку для робітників та службовців	97	1. Під товари, продані в кредит 2. На індивідуальне житлове будівництво 3. На будівництво садових будиночків 4. Молодим сім'ям на поліпшення житлових умов
Нерозподілений прибуток /непокритий збиток / минулих років	98	
Заборгованість за майно в оренді	99	
Позабалансові рахунки		
Орендовані основні засоби	001	
Товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання, давальницька сировина і товари, прийняті на правах комісії	002	
Устаткування, прийняте для монтажу	003	
Бланки суворої звітності та інструктивні матеріали	004	
Заборгованість неплатоспроможних дебіторів, списана на збиток	005	
Забезпечення зобов'язань та платежів	006	1. Забезпечення одержано 2. Забезпечення видалено
Зобов'язання по приватизаційних паперах	007	
Приватизаційні майнові сертифікати	008	
	009	
	010	
Фонд валютних відрахувань	011	

ЛІТЕРАТУРА

1. Бабич В.В., Сви́дерский Е.И. Бухгалтерський учет на підприємствах малого бізнесу в Україні. – 2-е изд., испр. и доп. – К.: ОНПІ Либра, УКРИНТЭІ, 1992. – 129 с.
2. Бухгалтерський учет: Учебник / И.Е.Тішков, А.И.Балдинова, Г.Н.Дементей и др.; Под общ. ред. И.Е.Тішкова. – Мн.: Выш. шк., 1994. – 688 с.
3. Введение в бухгалтерское дело: Пер. с англ. – К.: Торгово-издательское бюро ВНУ, 1994. – 384 с.
4. Голов С. Прогнозування і облік банкрутства підприємства. – Бухгалтерський облік і аудит, 1994, 2-3, с. 11-15.
5. Дрожжин В.И. Малые предприятия /Создание и организация деятельности. – М.: Радио и связь, 1990. – 33 с.
6. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н. Бухгалтерський учет в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 432 с.
7. Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Основи побудови АРМ бухгалтера: Навч. посібник. – К.: ІСДО, 1993. – 60 с.
8. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуелл. Принципы бухгалтерского учета. Под ред. Я.В.Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
9. Международные стандарты учета и аудита: Сборник с комментариями, № 1: Международные стандарты учета /Составители: проф. Приходько Н.Е. и др., К.: УФИМБ, 1993. – 96 с.
10. Международные стандарты учета и аудита: Сборник с комментариями, № 2: Международные стандарты учета /Составители: проф. Приходько Н.Е. и др. – К.: УФИМБ, 1993. – 96 с.
11. Международные стандарты учета и аудита: Сборник с комментариями, № 3: Международные стандарты учета /Составители: проф. Приходько Н.Е. и др. – К.: УФИМБ, 1993. – 96 с.
12. Остап'юк М.Я. Облік у господарських товариствах: Навч. посібник. – К.: ІСДО, 1993. – 108 с.
13. Остап'юк М.Я., Лучко М.Р. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – К.: ІСДО, 1994. – 72 с.
14. Остап'юк М.Я. Учет и анализ деятельности хозрасчетных подразделений предприятия. – М.: Финансы и статистика. – 1992. – 160 с.
15. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. – К.: РВО "Поліграфкнига". – 1994. – 352 с.
16. Смоленюк П.С., Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я., Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в основних галузях економіки України в умовах

формування ринкових відносин: Навч. посібник. - Ужгород: Карпати - 1994. - 317 с.

17. Сопко В.В. та ін. Бухгалтерський облік в промисловості та інших галузях народного господарства: Навч. посібник / В.В.Сопко, Н.М.Ткаченко, П.А.Льєнко. - К.: Вища школа, 1992. - 463 с.

18. Сопко В.В., Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності. - К.: Техніка, 1993. - 60 с.

19. Сопко В. Практичний посібник до діючого плану рахунків в Україні. - Дніпропетровськ, фірма "Преском", 1993. - 95 с.

20. Чебанова Н.В., Котенко Л.Н. Бухгалтерський учас: (торговельно-посередницьке підприємство). - 2-е изд., перераб. и доп. - Харьков: Интеллект-ЭКО, 1994. - 279 с.

З М І С Т

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні передумови обліку в господарських товариствах	4
1. Основні принципи організації бухгалтерського обліку	4
2. Бухгалтерський апарат, його структура і функції	5
3. Загальна характеристика підприємства	10
Розділ 2. Особливості обліку основних засобів та нематеріальних активів	13
1. Основи побудови, склад та оцінка основних засобів	13
2. Аналітичний та синтетичний облік руху основних засобів	16
3. Облік амортизації та зносу основних засобів	20
4. Облік ремонтів основних засобів	25
5. Облік лізінгових операцій	26
6. Облік нематеріальних активів	28
7. Інвентаризація основних засобів	29
Розділ 3. Облік та контроль матеріальних запасів	30
1. Основи побудови обліку, класифікація та оцінка матеріальних оборотних засобів	30
2. Облік придбання матеріальних ресурсів та розрахунків з поставальниками	35
3. Облік та контроль матеріальних цінностей	39
4. Особливості обліку тари та вторинних матеріалів	42
5. Особливості обліку МШП	43
Розділ 4. Облік оплати праці і соціального страхування персоналу	45
1. Організація обліку та джерела оплати праці працівників господарських товариств	45
2. Облік особового складу та використання робочого часу	46
3. Документальне оформлення і порядок нарахування основної заробітної плати за різними формами, додаткової заробітної плати та утримань з них	49
4. Аналітичний та синтетичний облік розрахунків по оплаті праці	54
5. Облік створення резерву на оплату відпусток	57
6. Облік розрахунків по соціальному страхуванню та відрахувань в Пенсійний фонд	58
Розділ 5. Облік грошових коштів, цінних паперів, розрахункових та кредитних операцій	60
1. Облік касових операцій	60
2. Облік грошових коштів на розрахунковому, валютному та інших рахунках у банку	62
3. Облік цінних паперів	65
4. Облік розрахунків	73
5. Облік кредитних операцій	81
Розділ 6. Облік витрат виробництва (обігу) та визначення собівартості продукції	85
1. Склад та групування витрат виробництва, методи і системи їх обліку	85
2. Аналітичний та синтетичний облік витрат	91

3. Особливості обліку витрат в товариствах, що займаються різними видами діяльності	96
4. Облік капітальних вкладень	100
Розділ 7. Облік готової продукції та її реалізації	102
1. Облік готової продукції	102
2. Облік реалізованої продукції	106
3. Облік комерційних витрат	109
4. Облік податку на додану вартість, акцизного збору та фінансових результатів від реалізації продукції	110
Розділ 8. Облік фінансових результатів, їх розподілу та використання, джерел власних коштів	114
1. Методика визначення та обліку фінансових результатів діяльності господарських товариств	114
2. Порядок розподілу отриманого прибутку	116
3. Облік фінансових операцій	117
4. Облік статутного фонду	118
5. Облік спеціальних фондів та резервів	123
6. Облік відрахувань в Державний інноваційний фонд	126
7. Облік операцій, пов'язаних з банкрутством господарських товариств	128
Розділ 9. Фінансова звітність господарських товариств	137
1. Фінансова звітність, її склад, порядок складання і представлення	137
2. Інвентаризація, її призначення, порядок проведення, оформлення і відображення її результатів в обліку	141
3. Бухгалтерський баланс як важливіша форма фінансової звітності	143
4. Звіт про фінансові результати та їх використання	144
5. Звіт про фінансово-майновий стан підприємства	148
6. Пояснювальна записка до річної фінансової звітності	150
Додаток . План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності об'єднань, підприємств та організацій	153
Література	163

Навчальне видання

Остап'юк Мирослав Ярославович, Даньків Йосип Якимович,
Лунко Михайло Романович

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК В ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРИСТВАХ

Навчальний посібник для студентів вузів,
працівників обліку і аудиту

Здано до складання 22.02.93. Підписано до друку 4.04.95.
Формат 60 x 84/16. Друк. офсет. Обл.-вид. арк. 9,614
Ум.-друк. арк. 9,65. Замовлення 1031. Тираж 500
Видавництво "Карпати"
294000, Ужгород, пл. Жуланатська, 3

Ужгородський виробничо-видавничий комбінат "Патент"
294013, м. Ужгород, вул. Гагаріна, 101.