

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ІВАНО-ФРАНКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
НАФТИ І ГАЗУ

# ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

*За редакцією В.К. Орлової, М.С. Орлів, С.В. Хоми*

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Київ  
“Центр учбової літератури”  
2010

УДК 657(075.8)

ББК 65.52я73

Ф 59

**Гриф надано**  
**Міністерством освіти і науки України**  
**(Лист № 1/11–5990 від 23.07.2009)**

Рецензенти:

**Лазоришин І. Д.** – доктор економічних наук, професор завідувач кафедри обліку та аудиту (Національний університет водного господарства та природокористування);

**Данилюк М. О.** – доктор економічних наук, професор завідувач кафедри економіки підприємства (Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу);

**Біттер О. А.** – доктор економічних наук, доцент завідувач кафедри зовнішньоекономічної та маркетингової діяльності (Львівський національний аграрний університет).

Авторський колектив:

**Орлова В. К.** – вступ, розд. 1, 5;

**Костецька Л. А.** – розд. 8, 10;

**Орлів М. С.** – розд. 3, 4, 6, 12;

**Кафка С. М.** – розд. 12;

**Хома С. В.** – розд. 2;

**Гриненко Т. М.** – розд. 12;

**Негрин І. М.** – розд. 9;

**Савчук Т. В.** – розд. 11;

**Коцкулич Т. Я.** – розд. 3, 7;

**Чучук Ю. В.** – розд. 7, 8, 10;

**Турій О. В.** – розд. 3, 4, 6.

Ф 59    Фінансовий облік. Навч. посібник. /За ред. В.К. Орлової, М.С. Орлів, С.В. Хоми. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.

ISBN 978-966-364-994-8

Навчальний посібник дає можливість забезпечити навчальний процес студентів спеціальностей «Облік і аудит» та «Фінанси» із дисциплін «Фінансовий облік», «Фінансовий облік I», «Фінансовий облік II», «Звітність підприємства» та «Фінансова звітність».

У навчальному посібнику послідовно викладено теоретичний матеріал з практичними прикладами обліку необоротних активів, грошових коштів та розрахунків із дебіторами, фінансових інвестицій, запасів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат, курсових різниць, операцій у валюті, податку на прибуток, а також наведено порядок складання фінансової звітності підприємства.

Рекомендується для студентів, практикуючих і майбутніх бухгалтерів, аудиторів, фінансистів, економістів, підприємців і всіх, хто прагне поглибити свої знання з фінансового обліку та набути навиків формування звітності підприємства.

**УДК 657(075.8)**

**ББК 65.52я73**

ISBN 978-966-364-994-8

© В.К.Орлова, М.С. Орлів, С.В. Хома, та ін. 2010.

© Центр учбової літератури, 2010.

## ЗМІСТ

<b>1 Основи побудови фінансового обліку</b> .....	8
1.1 Засади організації фінансового обліку .....	9
1.2 Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів .....	11
1.3 Обліковий цикл .....	19
1.4 Елементи фінансової звітності.....	26
<i>Контрольні запитання</i> .....	30
<i>Тести</i> .....	32
<i>Вправи для самостійної роботи</i> .....	36
<b>2 Облік основних засобів та нематеріальних активів</b> .....	40
2.1 Визнання, оцінка та класифікація необоротних активів	40
2.2 Облік надходження основних засобів та нематеріальних активів .....	47
2.3 Ремонт основних засобів .....	60
2.4 Амортизація основних засобів та нематеріальних активів .....	62
2.5 Переоцінка основних засобів та нематеріальних активів .....	73
2.6 Облік вибуття основних засобів та нематеріальних активів.....	78
2.7 Особливості обліку інвестиційної нерухомості .....	81
<i>Контрольні запитання</i> .....	85
<i>Тести</i> .....	86
<i>Вправи для самостійної роботи</i> .....	89
<b>3 Облік грошових коштів</b> .....	91
3.1 Облік грошових коштів у касі .....	91
3.2 Облік грошових коштів на поточних рахунках банку ....	95
3.3 Облік операцій в іноземній валюті .....	100
3.4 Визначення вартості грошей у часі .....	109
<i>Контрольні запитання</i> .....	114
<i>Тести</i> .....	115
<i>Вправи для самостійної роботи</i> .....	120
<b>4 Облік дебіторської заборгованості</b> .....	122
4.1 Облік дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги.....	122
4.2 Облік іншої дебіторської заборгованості.....	129
4.3 Облік векселів одержаних .....	132
4.4 Облік витрат майбутніх періодів .....	137
<i>Контрольні запитання</i> .....	138
<i>Тести</i> .....	139
<i>Вправи для самостійної роботи</i> .....	142

<b>5 Облік фінансових інвестицій</b> .....	144
5.1 Поняття фінансових інструментів та їх класифікація ....	144
5.2 Визначення фінансових інвестицій .....	149
5.3 Облік поточних фінансових інвестицій .....	150
5.4 Облік довгострокових фінансових інвестицій .....	153
<i>Контрольні запитання</i> .....	165
<i>Тести</i> .....	167
<i>Вправи для самостійної роботи</i> .....	171
<b>6 Облік запасів</b> .....	174
6.1 Поняття та визнання запасів .....	174
6.2 Облік надходження запасів .....	177
6.3 Оцінка запасів на дату балансу .....	186
6.4 Облік вибуття запасів .....	188
<i>Контрольні запитання</i> .....	196
<i>Тести</i> .....	198
<i>Вправи для самостійної роботи</i> .....	203
<b>7 Облік витрат виробництва та готової продукції</b> .....	205
7.1 Сутність та класифікація виробничих витрат .....	205
7.2 Облік виробничих витрат .....	209
7.3 Калькулювання собівартості готової продукції .....	215
7.4 Оцінка та облік готової продукції .....	227
<i>Контрольні запитання</i> .....	229
<i>Тести</i> .....	230
<i>Вправи для самостійної роботи</i> .....	233
<b>8 Облік власного капіталу</b> .....	235
8.1 Зміст і функції власного капіталу підприємства .....	235
8.2 Порядок формування статутного капіталу .....	237
8.3 Облік змін статутного капіталу .....	247
8.4 Облік нерозподіленого прибутку .....	249
8.5 Порядок формування резервного та іншого власного капіталу .....	253
<i>Контрольні запитання</i> .....	255
<i>Тести</i> .....	256
<i>Вправи для самостійної роботи</i> .....	257
<b>9 Облік зобов'язань</b> .....	259
9.1 Класифікація зобов'язань .....	260
9.2 Облік довгострокових зобов'язань .....	261
9.3 Облік короткострокових зобов'язань .....	269
9.4 Облік розрахунків з оплати праці .....	272
9.5 Облік розрахунків з бюджетом за податками та обов'язковими платежами.....	282

9.6	Облік забезпечень і непередбачених зобов'язань .....	302
9.7	Облік доходів майбутніх періодів .....	306
	<i>Контрольні запитання</i> .....	307
	<i>Тести</i> .....	308
	<i>Вправи для самостійної роботи</i> .....	309
<b>10</b>	<b>Облік доходів, витрат і фінансових результатів .....</b>	<b>311</b>
10.1	Облік доходів .....	311
10.2	Облік витрат .....	325
10.3	Облік фінансових результатів .....	335
	<i>Контрольні запитання</i> .....	341
	<i>Тести</i> .....	341
	<i>Вправи для самостійної роботи</i> .....	344
<b>11</b>	<b>Облік податку на прибуток .....</b>	<b>346</b>
11.1	Основи розрахунку податку на прибуток .....	347
11.2	Методи обліку відстрочених податків на прибуток .....	350
11.3	Порядок визначення податкової бази .....	351
11.4	Облік тимчасових різниць .....	354
11.5	Відображення відстрочених податків у фінансовій звітності .....	368
	<i>Контрольні запитання</i> .....	370
	<i>Тести</i> .....	371
	<i>Вправи для самостійної роботи</i> .....	373
<b>12</b>	<b>Формування фінансової звітності .....</b>	<b>377</b>
12.1	Методика складання фінансових звітів .....	377
12.2	Консолідована фінансова звітність .....	397
12.3	Фінансова звітність за сегментами .....	406
12.4	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва .....	411
12.5	Виправлення помилок та внесення змін до фінансових звітів .....	415
12.6	Коригування фінансових звітів внаслідок впливу інфляції .....	420
	<i>Контрольні запитання</i> .....	424
	<i>Тести</i> .....	425
	<i>Вправи для самостійної роботи</i> .....	430
	Відповіді на тести .....	433
	Розв'язки до вправ .....	439
	Додатки .....	477
	Предметний покажчик .....	502
	Бібліографічний список .....	505

## ВСТУП

В ринкових умовах господарювання основним завданням управління є формування у бухгалтера принципово нової філософії, що передбачає прозорість процесу обліку і його цільову орієнтацію на забезпечення ефективності управління господарською діяльністю підприємства.

Модель облікової системи залежить від поставлених перед управлінням завдань, форми (централізованої чи децентралізованої) та структури організації підприємства, форми власності, виду діяльності, рівня комп'ютеризації обліку та інших факторів.

На невеликих підприємствах системою інформаційного забезпечення управління може бути фінансовий облік, а на крупних виробничих підприємствах, де необхідно організувати ефективний контроль за використанням ресурсів та приймати оперативні рішення, розробляти плани господарської діяльності на підставі облікової інформації, аналізувати хід їх виконання, впроваджують ще й управлінський облік. В будь-якому разі, ці підсистеми тісно пов'язані, оскільки ґрунтуються на даних про господарські процеси і явища, що відбуваються на підприємстві та фіксуються в первинних облікових документах.

Якщо управлінський облік організовується виключно до інформаційних потреб управління, то дані фінансового обліку використовуються при складанні звітності для зовнішніх користувачів. Методику його ведення чітко регламентовано Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Без розуміння основних принципів фінансового обліку, особливостей відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності жоден економіст, фінансист, менеджер не може бути фахівцем високого кваліфікаційного рівня. Тому автори даного навчального посібника поставили перед собою завдання в доступній формі подати основні засади та методику ведення фінансового обліку, починаючи з його ідеології, та закінчуючи технікою складання фінансової звітності і коригування її показників.

Мета вивчення дисципліни “Фінансовий облік” – опанування теорії і практики ведення обліку відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та

Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності.

Після вивчення курсу студент повинен набути знань щодо організації і ведення обліку активів, пасивів, доходів і витрат підприємства на підставі використання прогресивних форм і національних стандартів. В подальшому ці знання студенту спеціальності «Облік і аудит» необхідні при вивченні фахових дисциплін: «Облік в галузях народного господарства», «Організація і методика проведення аудиту», «Організація обліку», «Звітність підприємства».

Кожний розділ навчального посібника містить теоретичний матеріал, контрольні запитання та завдання для самостійної роботи – тести і вправи. Тому він може бути корисний для студентів всіх економічних спеціальностей, викладачів та практиків.

## Розділ 1

### Основи побудови фінансового обліку

**Після вивчення Розділу 1 Ви повинні знати:**

- який порядок організації фінансового обліку на підприємстві;
- призначення Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів;
- зміст зв'язку між Концептуальною основою та нормативними документами, якими регламентується ведення бухгалтерського (фінансового) обліку в Україні;
- порядок формування інформації для складання фінансових звітів в процесі ведення бухгалтерського обліку;
- поняття облікового циклу, його етапи;
- основну інформаційну цінність Балансу і Звіту про фінансові результати.

У сучасній економічній літературі вітчизняні та зарубіжні науковці призначення бухгалтерського (фінансового) обліку визначають по-різному. На наш погляд, фінансовий облік ведеться з метою:

1. **Виявлення фінансових результатів.** Отримання прибутку – це основна мета будь-якої діяльності. Тому головним завданням бухгалтерського обліку є оцінка і відображення у фінансовій звітності успіхів підприємства у досягненні цієї мети. Для цього необхідно обліковувати всі доходи і всі витрати. Співставлення доходів з витратами, які забезпечили отримання цих доходів, визначається фінансовий результат: прибуток або збиток.

2. **Забезпечення збереження всього, що має власник (підприємство).** Для цього треба фіксувати, скільки було майна на початок періоду, скільки надійшло, скільки витрачено (реалізовано) і скільки залишилося на кінець звітного періоду.

3. **Накопичення інформації, необхідної для складання фінансових звітів.** Щоб забезпечити якість інформації, що наводиться в фінансових звітах, необхідно бухгалтерський облік вести з дотриманням принципів, які розроблені Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО)<sup>1</sup> і

<sup>1</sup> Заснований в 1973р. в результаті угоди, укладеної між професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Канади, Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, 8



покладені в основу методики ведення бухгалтерського обліку в Україні Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999р. №996-XIV (надалі Закон про бухгалтерський облік).

### **1.1 Засади організації фінансового обліку**

Бухгалтерський (фінансовий) облік на всіх підприємствах, установах та організаціях ведеться безперервно з моменту їх реєстрації до моменту ліквідації, тому на кожному підприємстві бухгалтерський облік повинен бути організований відповідним чином із врахуванням особливостей конкретного підприємства з дотриманням єдиних правил.

Єдині правила ведення бухгалтерського обліку встановлюються шляхом державного регулювання бухгалтерського обліку і звітності. Це робить бухгалтерський облік уніфікованим, що дозволяє обробляти, узагальнювати дані бухгалтерських звітів як в галузевому, так і в територіальному масштабах.

Єдині правила необхідні для захисту інтересів усіх користувачів звітності, оскільки в уніфікованій системі розібратися легше, ніж у множині різних систем.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку і звітності покладено на Міністерство фінансів України, яке затверджує Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), інші нормативно-правові акти з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Міністерство та інші органи центральної виконавчої влади в межах своєї компетенції у відповідності з галузевими особливостями на базі П(С)БО розробляють методичні галузеві вказівки з їх застосування. Таким чином, збережений галузевий принцип ведення бухгалтерського обліку.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та оформлення фінансової звітності у відповідності з П(С)БО регулюються також в межах своєї компетенції: в банках – Національним банком України, в бюджетних установах – Державним казначейством України.

Важливими факторами, які впливають на організацію облікового процесу на підприємстві є:

- 1) розмір і обсяг господарської діяльності підприємства;
- 2) форма власності (державна, приватна, колективна);
- 3) вид діяльності (промислове, будівельне, сільськогосподарське та інші);
- 4) характер діяльності (виробнича, посередницька, торгівельна та інші).

---

Великобританії, Ірландії та США. Зараз до складу КМСБО входять понад 150 членів з більш ніж 100 країн світу, які представляють понад 2 млн. бухгалтерів.

Бухгалтерський облік на підприємствах, в установах та організаціях може здійснюватися:

- *бухгалтерською службою (відділом)*, що є самостійним підрозділом підприємства, і очолюється головним бухгалтером або штатним бухгалтером;
- *спеціалістом з бухгалтерського обліку*, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- *аудиторською фірмою або централізованою бухгалтерією* на договірних засадах;
- *власником або керівником підприємства*. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватись на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Згідно п.3 ст.8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або уповноважений орган.

Головний бухгалтер згідно з п.7 ст.8 вказаного Закону:

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

Крім обов’язків головному бухгалтеру надані і широкі права. Зокрема, головний бухгалтер має право встановлювати для всіх підрозділів вимоги щодо порядку оформлення господарських операцій, строки оформлення та подання до бухгалтерії необхідних документів і відомостей виробничими підрозділами та службами підприємства; затримувати виконання неправильних і зовсім не виконувати незаконні розпорядження з повідомленням про це керівника підприємства, вищих керівних органів тощо.

Безумовно, кожне підприємство зацікавлене в раціональній організації бухгалтерського обліку. Раціональною вважають таку організацію, за якої облік може найбільш успішно виконувати поставлені перед ним завдання при найменших затратах засобів і праці.

## **1.2 Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів**

Фінансові звіти складаються і надаються зовнішнім користувачам багатьма підприємствами у всіх країнах світу. Оскільки кожна країна має свої соціальні, економічні та законодавчі особливості, фінансові звіти підприємств різних країн часто відрізняються не тільки формою, але і змістом. КМСБО прагне звузити ці відмінності. З цією метою КМСБО розробив **Концептуальну основу складання та подання фінансових звітів** (надалі Концептуальна основа), яка часто називається Концептуальною основою бухгалтерського обліку, тому що фінансові звіти складаються на базі даних бухгалтерського обліку. Отже, при веденні бухгалтерського обліку необхідно дотримуватися вимог, викладених в Концептуальній основі.

Концептуальна основа допомагає Раді КМСБО в розробці майбутніх і перегляді існуючих Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО). Але Концептуальна основа не є Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку. Дуже рідко, але можливі суперечності між Концептуальною основою і МСБО. В таких випадках МСБО є домінуючими і переважають над вимогами Концептуальної основи.

Концептуальна основа охоплює:

- а) мету фінансових звітів, їх склад та основні елементи;
- б) основоположні припущення та якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах;
- в) визначення, визнання та оцінку елементів, з яких складаються фінансові звіти;
- г) концепції капіталу та збереження капіталу.

Фінансові звіти складаються і подаються, як правило, щорічно і мають мету забезпечити загальні інформаційні потреби широкого кола користувачів.

**Основні користувачі** фінансових звітів і їх інформаційні потреби:

1. Інвестори (здійснення прибуткових фінансових вкладень);
2. Працівники підприємства (рівень оплати праці, збереження робочих місць, пенсійне забезпечення);
3. Кредитори (повернення кредиту і отримання відсотків);
4. Постачальники та інші кредитори (оплата рахунків за товари, роботи, послуги, продукцію);
5. Замовники (отримання необхідних товарів, робіт, послуг);
6. Органи державного управління (своєчасне та повне отримання

податків, формування макроекономічних показників);  
 7. Громадськість (благополуччя суспільства).

Всі користувачі фінансових звітів повинні отримувати з цих звітів достовірну, повну інформацію про всі результати господарської діяльності в минулому, які здатні вплинути на прийняття управлінських рішень в майбутньому. Для цього треба так організувати ведення бухгалтерського обліку, щоб отримані з нього дані задовольняли всі вимоги, які висуваються до фінансових звітів.

На рис.1.1 представлені основні моменти, які забезпечують достовірне і справедливе представлення інформації в фінансових звітах.



*Рис. 1.1 - Основоположні моменти бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за Концептуальною основою*

Розглянемо зміст (сутність) цих основних вимог Концептуальної основи, які визначають правила ведення бухгалтерського обліку і подання фінансової звітності.

При веденні бухгалтерського обліку слід керуватися такими основними припущеннями: безперервність діяльності та облік за методом нарахувань.

**Безперервність діяльності** означає, що підприємство, як правило, розглядається як діюче, тобто таке, що продовжуватиме свою діяльність в досяжному майбутньому. Припускається, що підприємство не має ні наміру, ні необхідності ліквідувати або суттєво скоротити свою діяльність, інакше кажучи, підприємство було, є і буде.

В цих умовах облік ведеться за звичайними правилами. Якщо підприємство має намір ліквідуватися, то в обліку і звітності такого підприємства будуть дотримані інші вимоги. Наприклад, у діючого підприємства активи оцінюються в основному за історичною собівартістю, а у підприємства, яке має намір ліквідуватися, активи слід показати в балансі за ціною чистої реалізації.

Друге припущення – **облік за методом нарахувань**, означає, що доходи та витрати нараховуються, тобто відображаються в обліку і звітності на той момент, коли вони зароблені (доходи) або виникли (витрати), а не тоді, коли гроші були отримані або виплачені.

Наприклад, підприємство сплатило орендну плату за рік. Але в обліку і звітності, скажемо, за перший квартал на витрати буде віднесена не вся сплачена сума, а тільки одна четверта частина, тобто та сума орендної плати, яка припадає на звітний період.

Другий приклад. Підприємство нарахувало заробітну плату, але ще не виплатило. Цю суму слід показати як витрати того звітного місяця, в якому працівники працювали, виконували певну роботу, незалежно від періоду виплати заробітної плати.

**Концептуальні основи визначають якісні характеристики фінансових звітів:**

а) **Зрозумілість** – це якість інформації, яка дає можливість користувачам сприймати її значення. Однак, з цього не випливає, що користувачі можуть правильно зрозуміти зміст фінансових звітів без необхідних базових знань у галузі бізнесу, економіки і бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим, інформація про складні поняття, що є корисною для прийняття економічних рішень, не повинна виключатися зі звітності через складність розуміння її окремими користувачами.

б) **Доречність (релевантність)** – інформація фінансових звітів повинна бути корисною для користувачів, тобто вона повинна впливати на економічні рішення користувачів, допомагати оцінювати їм минулі, теперішні та майбутні події, підтверджувати або виправляти їх минулі оцінки. Щоб бути доречною, інформація повинна бути *суттєвою*. Інформація вважається суттєвою, якщо її упущення або викривлення можуть вплинути на економічне рішення користувачів, що приймаються на підставі фінансових звітів. Тобто в фінансових звітах потрібно розкривати всі статті, які є достатньо суттєвими для того, щоб вплинути на оцінки і рішення користувачів фінансової звітності.

в) **Надійність (достовірність)** – це означає, що інформація не містить помилок та упереджених суджень. Вона визначається:

- правдивим відображенням;
- превалюванням сутності над формою;
- нейтральністю;
- обачністю;
- повнотою.

*Правдиве відображення* – інформація повинна правдиво відображати операції та інші події, внаслідок чого фінансові звіти достовірно відображають фінансове становище підприємства та результати його діяльності.

*Превалювання сутності над формою* означає, що всі події повинні відображатися в бухгалтерському обліку відповідно до їх сутності та економічної реальності, але не лише виходячи з їх юридичної форми, так як сутність операцій або інших подій не завжди відповідає тому, що впливає з їх юридичної форми. Наприклад, при фінансовій оренді право власності на орендоване майно згідно з договором оренди перейде орендарю після сплати всієї суми чи основної частки вартості майна орендодавцю. Але орендар, як тільки отримав майно, використовує його і отримує економічні вигоди, втілені в цьому активі, тобто до орендаря вже перейшли всі ризики і всі економічні вигоди, пов'язані з експлуатацією цього майна. У зв'язку з цим, це майно потрібно відображати в обліку і фінансовій звітності орендаря, хоча юридичне право власності на це майно до нього ще не перейшло.

*Нейтральність* передбачає, що інформація має бути об'єктивною. Інформація не є нейтральною, якщо з допомогою методів оцінки або форми подання її можна вплинути на прийняття рішень.

*Обачність* – це дотримання певної обережності при оцінці активів і пасивів в умовах невизначеності. Наприклад, підприємству заборгували покупці, але впевненості в тому, що всі покупці погасять повністю свої борги немає. В цьому випадку треба оцінити цю заборгованість так, щоб її не завищити. Якщо цього не буде зроблено, то користувачам фінансових звітів буде подана неправдива інформація. Таким чином, *обачність* – це дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінці за умов невпевненості таким чином, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати – занижені. Але при цьому не повинні створюватись приховані резерви.

*Повнота* означає повне висвітлення діяльності підприємства, тобто фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та можливі наслідки операцій та подій, яка здатна вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

г) *Зіставність* означає, що користувачі інформації повинні мати змогу порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди для того, щоб визначити тенденцію у його фінансовому стані та результатах діяльності. Користувачі також повинні мати змогу порівнювати фінансові звіти різних підприємств, щоб оцінити їх відносний фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані.

Важливою передумовою забезпечення зіставності є надання користувачам інформації щодо облікової політики, якою керується підприємство при веденні бухгалтерського обліку, а значить, і при складанні фінансових звітів. Тому в примітках до фінансових звітів треба розкривати основні моменти облікової політики, будь-які зміни у цій політиці та вплив таких змін на інформацію, наведену в фінансових звітах.

Користувачі інформації повинні визначити відмінні риси різних облікових політик щодо схожих операцій, які використовуються тим самим підприємством за різні проміжки часу та різними підприємствами.

Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів передбачено також і обмеження щодо доречності і надійності (достовірності) інформації. Це – своєчасність, співвідношення вигоди і витрат, збалансованість якісних характеристик.

*Своєчасність* означає, що звітність повинна подаватись в установлений термін. Якщо з метою підвищення достовірності звітність буде затримана, то може втратитись доречність цієї

інформації, тобто якщо зробити звітність абсолютно достовірною, але при цьому подати її з запізненням, вона може бути мало корисною для користувачів, які мали прийняти рішення раніше.

*Співвідношення вигоди і витрат* означає, що вигоди, отримані від інформації, мають перевищувати витрати на її формування. Наприклад, недоцільно за кожним водієм закріпити бухгалтера, щоб він контролював розхід пального. Вигода від такої точності обліку пального не перекріє витрати на утримання бухгалтера.

І, нарешті, *збалансованість якісних характеристик* фінансових звітів. На практиці збалансованість або компроміс між якісними характеристиками досить часто є необхідними. Загалом, метою є досягнення відповідної збалансованості всіх характеристик для забезпечення мети фінансових звітів. Відносна важливість характеристик у різних випадках є справою професійних роздумів.

В Концептуальній основі немає поняття *“принципи бухгалтерського обліку”*. Там розглянуті основоположні моменти, які забезпечують достовірне і справедливе подання інформації в фінансових звітах. Виходячи з цих моментів, розроблені принципи<sup>1</sup> бухгалтерського обліку, які наведені в Законі про бухгалтерський облік та в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Приведемо принципи так, як вони подані в Законі про бухгалтерський облік:

*Обачність* – застосування в бухгалтерського обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов’язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

*Повне висвітлення* – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

*Автономність* – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв’язку з чим особисте майно та зобов’язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.

*Послідовність* – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках передбачених П(С)БО, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

---

<sup>1</sup> Необхідно звернути увагу, що поняття «принцип» більш жорстке, ніж «правило», тому що з правил можуть бути виключення, а принципів треба завжди дотримуватися.



*Безперервність* – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати надалі.

*Нарахування та відповідність доходів і витрат* – для визначення фінансового результату звітного періоду потрібно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

*Превалювання сутності над формою* – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

*Історична (фактична) собівартість* – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

*Єдиний грошовий вимірник* – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.

*Періодичність* – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

В П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” наведені якісні характеристики фінансової звітності, які повністю співпадають з якісними характеристиками фінансової звітності згідно з Концептуальною основою:

- зрозумілість інформації, однозначне її тлумачення користувачами;
- доречність;
- достовірність;
- зіставність.

Якщо співставити вимоги до фінансових звітів, наведені в Концептуальній основі КМСБО, і в розглянутих українських нормативних документах, то можна зробити висновок, що, в основному, вони співпадають.

В українських П(С)БО наведені форми фінансових звітів, які побудовані відповідно до вимог Концептуальної основи.

По-перше, Концептуальною основою визначено склад фінансових звітів:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Звіт про фінансові результати;
- інформація для оцінки інвестиційної, фінансової та операційної діяльності (Звіт про рух грошових коштів);

- інформація стосовно змін в капіталі (Звіт про власний капітал);
- примітки і розкриття інформації, яка подана в звітах.

Існує ще таке поняття – *річний звіт*. Фінансові звіти є складовою частиною річних звітів, але в річний звіт можуть включатися такі документи, як звіти директорів, звіти голови Ради директорів, аналіз керівництва, що не відносяться до фінансових звітів.

По-друге, Концептуальною основою визначені елементи, інформація за якими в обов'язковому порядку наводиться в фінансових звітах. Це:

- в Балансі – активи, зобов'язання та власний капітал;
- в Звіті про фінансовий результат – доходи та витрати.

Концептуальною основою дається визнання цих елементів та їх оцінка.

**Визнання** – це процес включення тієї чи іншої статті у Баланс чи Звіт про фінансові результати.

Стаття має бути визнана (тобто показана окремим рядком в Балансі чи Звіті про фінансові результати), якщо:

а) існує імовірність надходження на підприємство або вибуття з нього будь-якої майбутньої економічної вигоди, пов'язаної зі статтею<sup>1</sup>;

б) стаття має собівартість або вартість, яку можна достовірно визначити. Якщо, наприклад, підприємство очікує надходження в результаті успішного судового процесу (тобто за першим критерієм ця стаття визнається як актив, оскільки існує імовірність надходження економічної вигоди в майбутньому), але достовірно визначити суму надходження на дату складання звіту неможливо, то така стаття не повинна визнаватися як актив або дохід в фінансових звітах, але повинна бути розкрита в примітках до фінансових звітів.

Цей підхід застосовується для визнання активів, зобов'язань, доходів і витрат.

Тобто, актив визнається в Балансі тоді, коли імовірним є надходження майбутніх економічних вигод на підприємство і актив має собівартість або вартість, яку можна достовірно визначити.

Зобов'язання визнаються, якщо в результаті погашення існуючого зобов'язання відбувається вибуття ресурсів, які

---

<sup>1</sup> Але це потрібно пов'язати з суттєвістю: якщо величина цієї статті суттєва, то вона показується окремим рядком, а якщо ні - об'єднується з однорідною за змістом статтею або показується по статті іншим активом, іншим зобов'язанням тощо.

включають економічні вигоди, і суму, за якою буде погашено зобов'язання, можна достовірно визначити.

Дохід визнається, коли виникає зростання майбутніх економічних вигод, пов'язаних зі збільшенням активу або зі зменшенням зобов'язань, і його можна достовірно визначити.

Витрати визнаються, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигод, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, які можна достовірно визначити.

Кожний елемент фінансових звітів повинен мати оцінку, за якою він відображається.

Концептуальною основою передбачено можливість використання різних оцінок:

– **Історична собівартість** – активи відображаються за сумою грошових коштів, сплачених в момент придбання активу. В цьому випадку зобов'язання відображаються за сумою надходжень, які будуть сплачені при погашенні зобов'язань в умовах звичайної діяльності підприємства. Цей вид оцінки є найбільш поширеним.

– **Поточна собівартість** – активи відображаються за сумою, яка була б сплачена при придбанні такого ж активу в поточний момент. Зобов'язання відображаються за сумою грошових коштів, необхідних для погашення зобов'язань на поточний момент.

– **Вартість реалізації** – активи відображаються за сумою, яку можна отримати на поточний момент шляхом продажу активу. Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашення.

– **Теперішня вартість** – активи відображаються за вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які має генерувати стаття. Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутнього чистого вибуття грошових коштів, які будуть необхідні для погашення зобов'язань.

Часто ці види оцінок використовуються в комбінації. Наприклад, запаси відображаються за найнижчою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

### **1.3 Обліковий цикл**

Бухгалтерський облік здійснюється шляхом реєстрації і відображення всіх господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Для кожного об'єкту обліку в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій

підприємств і організацій (надалі План рахунків) передбачено окремий рахунок.

Під **Планом рахунків** розуміють систематизований перелік рахунків, який визначає організацію всієї системи бухгалтерського обліку на підприємствах, в організаціях і установах з метою одержання інформації, необхідної для управління і складання фінансової звітності.

Діючий План рахунків затверджено наказом Міністерства фінансів України 30.11.99р. № 291 і зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999р. за № 892/4185 (див. додаток А).

Він є обов'язковим для всіх підприємств і організацій України. Всі рахунки в Плані рахунків згруповані в 10 однорідних класів (з 0 по 9).

Структура Плану рахунків органічно пов'язана зі структурою Балансу і Звіту про фінансові результати. Рахунки з 1 по 6 клас пов'язані з Балансом і називаються **балансовими**. Нульовий клас – це позабалансові рахунки. А ось рахунки 7-9 класів не відображаються в Балансі. На них обліковуються витрати і доходи підприємства. Якщо рахунки 1-6 класу можна назвати реальними, то рахунки 7-9 класу – **нереальні, або номінальні (небалансові)**. Вони в кінці звітного періоду закриваються на рахунки фінансових результатів, які, в свою чергу, закриваються на рахунок "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". Тобто рахунки 7-9 класів пов'язані зі Звітом про фінансові результати.

Взаємозв'язок між Планом рахунків і Балансом можна представити таким чином:

АКТИВ БАЛАНСУ	КЛАС РАХУНКІВ	ПАСИВ БАЛАНСУ	КЛАС РАХУНКІВ
I Розділ	1	I Розділ	4
II Розділ	2 і 3	II Розділ	
III Розділ	3	III Розділ	5
IV Розділ	2	IV Розділ	6
		V Розділ	
ПОЗАБАЛАНСОВІ РАХУНКИ			0

Мета бухгалтерського обліку – надати правдиву інформацію для складання фінансової звітності. Для цього треба, по-перше, обліковувати на рахунках бухгалтерського обліку залишки і рух активів, капіталу і зобов'язань (рахунки класів 1-6), а, по-друге, правильно визначати фінансовий результат діяльності підприємства

(прибуток або збиток) шляхом обліку і співставлення між собою доходів і витрат (рахунки класів 7-9).

Таким чином, інформація щодо активів, капіталу та зобов'язань зберігається на рахунках 1-6 класів і показується в Балансі, а інформація щодо витрат і доходів збирається на рахунках 7-9 класів і наводиться в Звіті про фінансові результати. Взаємозв'язок між номінальними рахунками (класи 7-9) і Балансом забезпечується шляхом закриття рахунків класів 7-9 в кінці звітного періоду і відображення результатів закриття на балансовому рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

В процесі обліку здійснюється реєстрація господарських операцій, групування та узагальнення даних. Це дозволяє за будь-який період часу мати наступну інформацію:

1. Скільки активів надійшло на підприємство, а скільки вибуло, тобто формується інформація про зміни в активах (як в оборотних, так і в необоротних). Це дозволяє при наявності даних про активи на початок періоду отримати інформацію про величину активів на кінець періоду. Більша частина господарських операцій – це операції з активами.

2. Як змінились зобов'язання (пасиви), і яка їх величина на кінець періоду.

Операції з активами і пасивами часто безпосередньо не впливають на формування фінансового результату діяльності підприємства, тобто вони не збільшують витрати і доходи, а пов'язані, в основному, з формуванням матеріальних і фінансових ресурсів. Наприклад, підприємство отримує від постачальника сировину. В результаті такої операції збільшується актив підприємства, його матеріальні ресурси (запаси на складі сировини) і збільшується заборгованість постачальнику. Але ні витрати, ні доходи підприємства від цієї операції не зміняться.

Якщо підприємство перерахувало гроші своєму постачальнику, то в результаті цієї операції зменшиться залишок грошей на рахунку в банку і одночасно зменшиться заборгованість постачальнику. І при цій операції не виникає у підприємства доходів чи витрат, тобто і ця операція не вплине на фінансовий результат діяльності підприємства (на величину прибутку), тому що підприємство ще нічого не зробило, щоб мати який-небудь результат. Щоб мати результат, потрібно виробити продукцію (тут з'являються витрати на виробництво) і продати її (тут з'являються доходи), або, якщо взяти торгівельну діяльність, потрібно купити товар по одній ціні (це витрати), а

продати по іншій (доходи). В результаті співставлення доходів та витрат визначається фінансовий результат діяльності підприємства, тобто величина прибутку або, що, звичайно, не бажано – збиток.

Таким чином, всі господарські операції на підприємстві в обліку можна розділити на дві групи:

- 1 – ті, які не впливають на визначення фінансового результату;
- 2 – ті, які впливають на визначення фінансового результату.

Для аналітичних цілей витрати обліковуються на кількох однотипних рахунках залежно від виду витрат. Доходи також обліковуються на кількох рахунках доходів залежно від виду доходу.

Проте, для виявлення фінансового результату (суми прибутку або збитку) величини доходів і витрат порівнюються між собою на рахунку фінансових результатів. Рахунок “Фінансові результати” призначений лише для визначення фінансового результату, а отриманий результат обліковується на рахунку “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Рахунки витрат, доходів і фінансових результатів обов’язково закриваються в кінці облікового циклу (в кінці звітнього періоду).

Закриття цих рахунків забезпечує:

1 – визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період;

2 – готовність їх до початку облікового циклу: на початку нового облікового циклу всі вони не повинні мати залишків, що в свою чергу дозволяє визначити фінансовий результат діяльності підприємства в наступному звітньому періоді.

Схематично основні складові облікового циклу можна зобразити так, як це показано на рис. 1.2.

Таким чином, **обліковий цикл** – це послідовність етапів облікового процесу від аналізу господарських операцій до закриття небалансових рахунків і складання фінансової звітності.

Обліковий цикл складається з наступних етапів:

1. Аналіз операцій на основі первинних документів.
2. Реєстрація операцій в журналі реєстрації.
3. Запис операцій на відповідних рахунках.
4. Закриття небалансових рахунків.
5. Складання оборотно-сальдової відомості.
6. Запис оборотів і підрахунок сальдо за рахунками в Головній книзі.
7. Складання фінансової звітності.

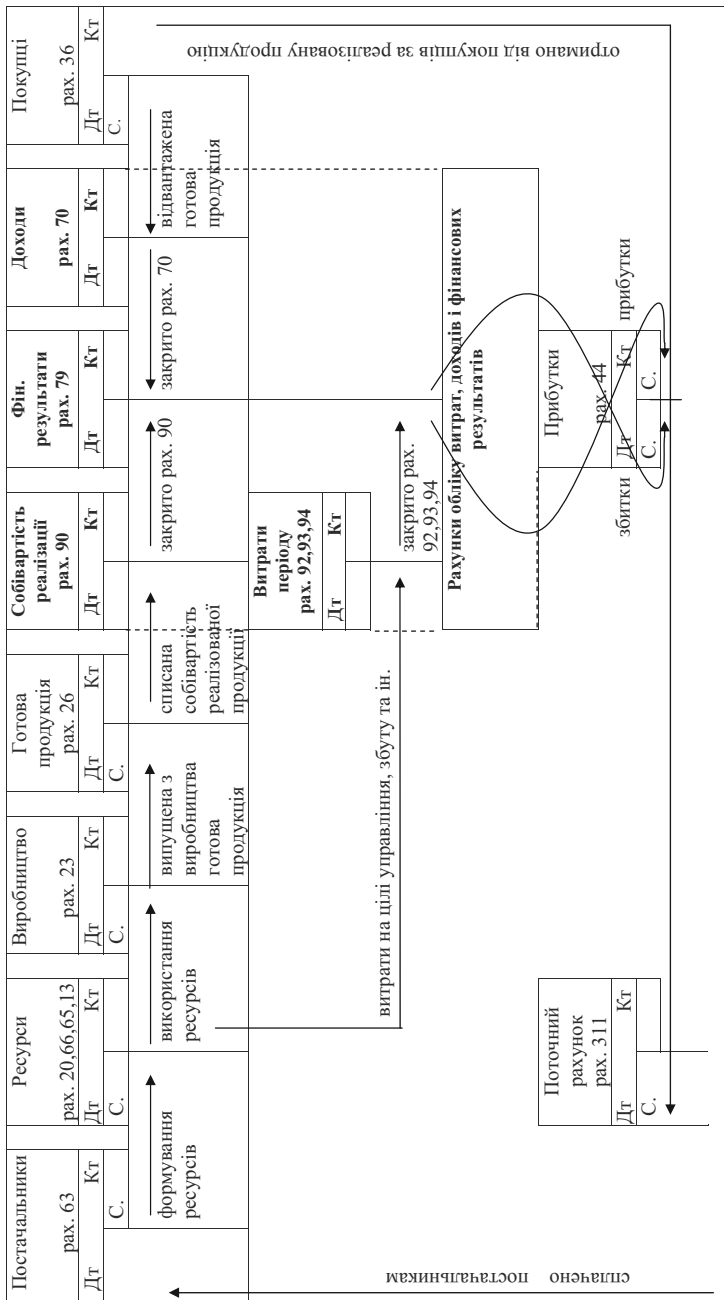


Рис. 1.2 – Основна складова облікового циклу

При відображенні в бухгалтерському обліку будь-якої господарської операції бухгалтер вирішує три головні моменти:

1. **Момент визнання.** Тобто бухгалтер повинен знати, коли згідно з правилами, встановлених в бухгалтерському обліку, необхідно відобразити господарську операцію на рахунках бухгалтерського обліку і коли провести списання.

2. **Класифікація.** Від правильної класифікації господарської операції, розуміння її змісту залежить правильність її відображення на відповідних рахунках.

3. **Оцінка.** Треба розуміти, за якою оцінкою необхідно оприбутковувати об'єкт обліку в момент його появи і як відобразити зміну в оцінці, яка склалася на дату балансу.

Визначальним в обліку витрат і доходів є облік доходів. Момент визнання доходів (в момент поставки продукції (товарів, робіт, послуг) або інший момент) визначено спеціальним стандартом (П(С)БО 15 “Дохід”). А витрати при визначенні фінансового результату беруться тільки ті, які забезпечили отримання саме цієї величини доходу. Так забезпечується виконання одного з принципів бухгалтерського обліку: відповідність витрат та результатів.

Одним з важливих допоміжних бухгалтерських регістрів є оборотно-сальдова відомість, контролююче значення якої важко переоцінити. Форма її наступна:

Оборотно-сальдова відомість за ..... місяць

Рахунки	Сальдо на початок		Обороти за період		Сальдо на кінець	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
.....						
.....						
Всього						

Тільки після того, коли сума оборотів по дебету всіх рахунків буде дорівнювати сумі кредитових оборотів, можна розрахувати кінцеве сальдо. При умові, що сума залишків активних рахунків (дебетове сальдо) дорівнює сумі залишків пасивних рахунків (кредитове сальдо), складається Баланс.

Фінансова звітність складається за результатами діяльності за визначений період часу: Баланс і Звіт про фінансові результати щоквартально, а в повному обсязі: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та Примітки – щорічно.



Таким чином, при складанні звітності треба визначити, скільки було витрат і доходів в звітному періоді. Тут часто виникає проблема, яка називається *проблемою звітного періоду*. Наприклад, компанія сплатила авансом страховку за два роки. В якому з цих років треба відобразити ці витрати? Або рекламне агентство отримало оплату за свої послуги в цьому році, а опублікувало рекламне оголошення в наступному році. Виникає питання: коли треба відобразити в звітності цей дохід – в поточному році чи в наступному?

При вирішенні такого роду проблем бухгалтер повинен враховувати два важливих припущення:

1 – безперервної діяльності (принцип безперервності), тобто, якщо немає підстав припускати те, що діяльність підприємства припиняється, доходи і витрати в обліку відображаються виходячи з того, що діяльність підприємства буде продовжуватися вічно (безкінечно довго);

2 – нарахування (принцип нарахування та відповідності доходів і витрат), тобто доходи і витрати визнаються (відображаються в регістрах бухгалтерського обліку і, відповідно, в звітності) в тому періоді, коли вони дійсно мали місце, незалежно від того, сплачено за них чи ні. Наприклад, підприємство відвантажило продукцію в цьому році, а гроші від покупця отримало в наступному році. Визнавати цей дохід згідно припущення і принципу нарахування необхідно в цьому році. Другий приклад. Підприємство в цьому році оформило (сплатило) передоплату на фахові періодичні видання на наступний рік. В цьому році ці витрати не визнаються. Вони повинні визнаватися в наступному році. Цим досягається відповідність витрат і доходів, тому що інформація цих видань буде сприяти отриманню прибутку в наступному році. Або отримано і сплачено постачальнику за 50 телевізорів, а реалізовано тільки 40, тобто дохід від цієї операції складає виручку за реалізацію 40 телевізорів, тому і витрати повинні бути визнані не в розмірі всієї сплаченої постачальнику суми (за 50 телевізорів), а тільки 80% від цієї суми (за 40 телевізорів). Таким підходом забезпечується відповідність витрат і доходів. Дотримання цього правила призвело до необхідності розробити метод нарахувань. Яскравим прикладом дотримання цього принципу є амортизація основних засобів.

Правдиве подання інформації користувачам звітності потребує дотримання всіх принципів в процесі обліку. Так, якщо є імовірність і відома сума виграшу судового процесу, то ця сума повинна

відображатися в обліку в тому звітному періоді, коли буде рішення суду, а поки існує тільки ймовірність виграшу - сума майбутнього виграшу не повинна відображатися в обліку, а повинна розкриватися в примітках до звітів. А якщо існує ймовірність програшу, і відома сума збитку в зв'язку з цим, то це обов'язково повинно бути відображено на рахунках бухгалтерського обліку. Така вимога принципу обачності (консерватизму), згідно якого не можна занижувати витрати і зобов'язання, і не можна завищувати доходи і активи підприємства. Дотримання інших принципів демонструється в процесі розкриття порядку обліку кожного об'єкта обліку.

#### **1.4 Елементи фінансової звітності**

В результаті бухгалтерського обліку формується інформація про величину активів, капіталу і зобов'язань на підприємстві. Ця інформація подається зовнішнім користувачам в формі Балансу<sup>1</sup>, який ще називають Звітом про фінансовий стан підприємства.

Фінансовий стан підприємства можна характеризувати тільки на якийсь момент: на 31 грудня, 30 червня і т.д., тому Баланс називають **моментною формою звітності**.

Фінансовий стан підприємства характеризується наявністю економічних ресурсів, які є на підприємстві, і за рахунок чого сформовані ці ресурси (джерела активів).

**Формат бухгалтерського балансу:**

Активи (А)
Власний капітал (К)
Зобов'язання (З)

Це так званий вертикальний формат Балансу. Баланс може бути представлений і в горизонтальному форматі:

Активи (А)	Власний капітал (К) Зобов'язання (З)
------------	---

Форму Балансу наведено в додатку Б. Інформацію, яка наводиться в балансі, можна представити у вигляді балансового рівняння:

$$A = K + Z$$

Згідно з П(С)БО 2 “Баланс”, **активи** – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як

<sup>1</sup> Всі форми звітності затверджуються органами статистики (а фінансові звіти ще і МФУ), які надають кожній формі номер. Так Баланс зареєстрований як форма 1(Ф.1).

очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому.

Таким чином, *активи мають три головні ознаки:*

1) Від активу повинна бути економічна вигода в майбутньому, тобто ресурс визнається активом тільки в тому випадку, коли він забезпечує прямо або опосередковано надходження грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо використання якогось ресурсу не забезпечує економічну вигоду в майбутньому, то він не повинен визнаватися в Балансі як актив. Наприклад, є безнадійна дебіторська заборгованість. Якщо вона безнадійна, то в майбутньому ніякої економічної вигоди від неї не буде. Тому вона не повинна обліковуватися як дебіторська заборгованість. Її треба списати, що призведе до зменшення прибутку (або збільшення збитків).

2) До активів належать тільки ті ресурси, які контролюються підприємством. Якщо підприємство має на відповідальному зберіганні чужі ресурси, то вони не є активами цього підприємства.

3) Активи – це ресурси, які є результатом минулих господарських операцій.

В Балансі активи поділяються на оборотні та необоротні.

**Оборотні активи** – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом дванадцяти місяців з дати балансу або протягом операційного циклу, якщо він більший, ніж 12 місяців.

**Необоротні активи** – це всі активи, що не є оборотними. Необоротні активи відображаються в першому розділі Балансу. Другий розділ активу Балансу призначений для відображення оборотних активів, причому вони розташовані згідно з принципом зростання ліквідності активу.

**Ліквідність** – це властивість перетворюватися в гроші. Саме високоліквідні активи – грошові кошти і дебіторська заборгованість наводяться наприкінці другого розділу. А на початку розділу наводяться активи, для перетворення яких у гроші треба багато часу. Так, щоб виробничі запаси перетворилися в гроші, треба спочатку з них виробити готову продукцію, потім знайти покупця і т. д., а щоб готова продукція перетворилась в гроші, треба менше часу, тому що не потрібен час на її виробництво: вона вже вироблена і знаходиться на складі. Ось чому у другому розділі активу Балансу спочатку наводяться виробничі запаси, потім незавершене виробництво, далі готова продукція, дебітори, гроші. Від необоротних і оборотних активів відокремлено витрати майбутніх періодів, які

відображаються в III розділі активу Балансу. Це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів. Наприклад, витрати на передплату періодичних видань, на зміни в технології, пов'язані з переходом на випуск нової продукції тощо.

П(С)БО 2 “Баланс” також передбачає у вписуваному рядку IV розділу активу Балансу окремо відображати вартість необоротних активів та груп вибуття, які утримуються на підприємстві з метою продажу. Вимога відображати вартість активів, які очікується реалізувати впродовж дванадцяти місяців, окремо від інших оборотних і необоротних активів є справедливою, оскільки така інформація є доречною для користувачів фінансової звітності.

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

Власний капітал показується в I розділі пасиву Балансу. Власний капітал – це власність засновників, акціонерів. Частина його вноситься засновниками, акціонерами у вигляді статутного капіталу, а інша частина власного капіталу формується у вигляді прибутку, тобто є результатом діяльності підприємства. Таким чином, статутний капітал і нерозподілений прибуток (непокриті збитки) – це дві основні статті I розділу пасиву Балансу. Інші статті цього розділу пов'язані з ними: резервний капітал формується за рахунок прибутку, тобто це той самий прибуток, але відокремлений; неоплачений капітал – це величина не сформованого статутного капіталу, тобто борг засновників (акціонерів); вилучений капітал – це вартість викуплених своїх акцій або часток, які протягом року повинні знову бути продані (розміщені) або ліквідовані і т.д.

Всі інші статті пасиву Балансу – це зобов'язання.

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

В другому розділі пасиву Балансу показується забезпечення, пов'язане з різного роду виплатами своїм працівникам: за вислугу років, зарезервовані відпускні та інше, тобто це зобов'язання працівникам, пов'язане з виплатою у майбутньому.

Третій і четвертий розділи пасиву Балансу присвячені боргам підприємства:

III розділ – довгострокові зобов'язання, а IV розділ – поточні зобов'язання.

**Поточні зобов'язання** – це зобов'язання, які будуть погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу, або протягом операційного циклу підприємства, якщо він більше 12 місяців.

**Довгострокові зобов'язання** – всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями. До зобов'язань відносяться також доходи майбутніх періодів, які відокремлені і показуються в V розділі пасиву Балансу. До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів.

Додаткову інформацію користувач може отримати з інших форм звітності, в тому числі зі Звіту про фінансові результати.

**Звіт про фінансові результати** (Ф.2) є інтервальним, тобто він показує результати діяльності за рік, за квартал і т.д., тобто за період. Він є дуже корисним для інвесторів, як теперішніх, так і потенційних. Звіт про фінансові результати є джерелом інформації про величину прибутку (збитку), отриманого за рік, 9 місяців, півріччя або за квартал. Користувачі на підставі інформації цього звіту приймають рішення про доцільність вкладення капіталу в підприємство.

В П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” зазначено, що метою складання цього звіту є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Інформація в Звіті про фінансові результати представляється в трьох таблицях-розділах:

Розділ 1 – Фінансові результати;

Розділ 2 – Елементи операційних витрат;

Розділ 3 – Розрахунок показників прибутковості акцій.

Фінансовий результат у звіті подається за методом функцій витрат (собівартості продаж)<sup>1</sup>, тобто:

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

Валовий прибуток (збиток)

Витрати періоду

<sup>1</sup> В Звіті про фінансові результати суб'єкта малого підприємництва (Ф.2-м) фінансовий результат подається за методом характеру витрат, тобто витрати подаються за їх елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати тощо, тобто в даному випадку витрати не перекласифікуються за функціями витрат (технологічні, адміністративні, витрати на збут тощо).

Прибуток (збиток) від операційної діяльності  
Фінансові та інші доходи  
Фінансові та інші витрати  
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до і після  
оподаткування  
Надзвичайні доходи і витрати  
Чистий прибуток (збиток).

Таким чином, головними елементами першого розділу Звіту про фінансові результати є доходи і витрати.

В П(С)БО 3 подано визначення цих елементів.

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

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

Згідно П(С)БО 3, **прибуток** – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Інформація для заповнення розділу I Ф.2 формується на рахунках 7 і 9 класів.

У розділі II Звіту про фінансові результати наводяться операційні витрати за економічними елементами: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Джерелом інформації для заповнення розділу II Ф.2 є обороти за рахунками 8 класу.

У розділі III Звіту про фінансові результати наводиться інформація для розрахунку показників прибутковості акцій, тобто він заповнюється тільки акціонерними товариствами, акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах.

### Контрольні запитання

1. Для чого, на Вашу думку, ведеться бухгалтерський облік на підприємстві?
2. З якою метою розроблена Концептуальна основа?

3. Якщо між Концептуальною основою і МСБО є суперечності, що є домінуючим?
4. Які питання охоплює Концептуальна основа?
5. З якою метою складаються фінансові звіти?
6. Перерахуйте основних користувачів фінансових звітів та їх інформаційні потреби.
7. Назвіть основні припущення бухгалтерського обліку і фінансових звітів.
8. В чому зміст припущення нарахування?
9. В чому зміст припущення безперервної діяльності?
10. Перерахуйте якісні характеристики фінансової звітності.
11. Розкрийте зміст якісних характеристик фінансових звітів:
  - зрозумілості;
  - доречності;
  - надійності;
  - зіставності.
12. Які обмеження треба враховувати при забезпеченні доречності і надійності?
13. Розкрийте зміст обмежень щодо доречності і надійності:
  - своєчасність;
  - баланс між вигодою і витратами;
  - збалансованість якісних характеристик фінансових звітів.
14. Перерахуйте склад фінансових звітів.
15. Назвіть елементи фінансових звітів.
16. Що необхідно, щоб стаття була показана в фінансових звітах?
17. Назвіть основні критерії, необхідні для визнання:
  - активів;
  - зобов'язань;
  - доходів;
  - витрат.
18. Які існують види оцінок статей фінансових звітів?
19. Розкрийте зміст оцінок статей фінансових звітів:
  - історичної собівартості;
  - поточної собівартості;
  - вартості реалізації;
  - теперішньої вартості.
20. Назвіть принципи бухгалтерського обліку, які наведені в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

21. Наведіть, як приклади, різні ситуації, при яких треба керуватися принципами бухгалтерського обліку.
22. Рахунки яких класів пов'язані з Балансом?
23. Рахунки яких класів пов'язані зі Звітом про фінансові результати?
24. Намалюйте схему бухгалтерського обліку для виробництва при використанні для обліку витрат:
  - рахунки класу 8;
  - рахунки класу 9;
  - рахунки класів 8 і 9 разом.
25. Наведіть приклади господарських операцій, які не впливають на розрахунок фінансового результату діяльності підприємства.
26. Наведіть приклади господарських операцій, які впливають на розрахунок фінансового результату діяльності підприємства.
27. Чому рахунки витрат, доходів і фінансових результатів не повинні мати початкового сальдо?
28. На якому рахунку виявляється фінансовий результат?
29. На якому рахунку обліковується фінансовий результат?
30. З чим безпосередньо пов'язано визначення витрат?
31. Дайте визначення терміну “актив”.
32. Які ознаки повинна мати стаття, щоб її визнавали як актив?
33. Як класифікують активи в Балансі?
34. Як класифікують зобов'язання в Балансі?
35. Дайте визначення власного капіталу.
36. Назвіть складові частини власного капіталу.
37. Інформація з яких класів рахунків бухгалтерського обліку використовується для складання Звіту про фінансові результати?

### **Тести**

- 1.1. Яка з нижче наведених господарських операцій впливає на розрахунок прибутку?
  - а) отримана готівка в банку для видачі зарплати;
  - б) видана зарплата з каси;
  - в) нарахована зарплата;
  - г) своєчасно не видана зарплата здана в банк.
- 1.2. Яка з наведених нижче господарських операцій не впливає на розрахунок прибутку?
  - а) нарахована амортизація на основне технологічне обладнання;
  - б) отримано обладнання від постачальника;





- 1.11.** Що з наведеного нижче є якісними характеристиками фінансових звітів?
- а) нарахування, безперервність;
  - б) зрозумілість, доречність, надійність, зіставність;
  - в) своєчасність, баланс між доходами і витратами, збалансованість якісних характеристик фінансових звітів;
  - г) активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати.
- 1.12.** Що з наведеного нижче є обмеженнями щодо доречності та достовірності?
- а) нарахування, безперервність;
  - б) зрозумілість, доречність, надійність, зіставність;
  - в) своєчасність, баланс між доходами і витратами, збалансованість якісних характеристик фінансових звітів;
  - г) активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати.
- 1.13.** Що з наведеного нижче не відноситься до якісних характеристик фінансових звітів?
- а) зрозумілість;
  - б) доречність;
  - в) надійність;
  - г) своєчасність.
- 1.14.** Що не входить до складу фінансових звітів?
- а) Звіт про власний капітал;
  - б) Звіт директора акціонерам;
  - в) Баланс;
  - г) Звіт про фінансові результати.
- 1.15.** Що з переліченого не відображається у балансі?
- а) активи;
  - б) зобов'язання;
  - в) власний капітал;
  - г) доходи.
- 1.16.** Що з переліченого не відображається у звіті про фінансові результати?
- а) доходи;
  - б) витрати;
  - в) прибуток;
  - г) власний капітал.
- 1.17.** Один і той самий метод обліку запасів використовується багато років. Який принцип бухгалтерського обліку в цьому випадку використовується?
- а) періодичності;
  - б) послідовності;
  - в) повного висвітлення;
  - г) безперервності.
- 1.18.** Запаси відображаються на дату балансу за найменшою із оцінок: собівартістю (первісною вартістю) або ринковою вартістю (чистою вартістю реалізації). Який принцип бухгалтерського обліку в цьому випадку використовується?
- а) обачність;
  - б) безперервність;
  - в) періодичність;
  - г) повне висвітлення.
- 1.19.** Балансова вартість автомобіля 50 000 грн. Покупець згідний купити цей автомобіль за 55 000 грн., але директор вважає, що

- автомобіль можна продати за 70 000 грн. За якою оцінкою слід обліковувати цей автомобіль?
- а) 50 000;
  - б) 55 000;
  - в) 70 000;
  - г) правильної відповіді немає.
- 1.20.** Собівартість запасів 20 000 грн. Їх ринкова ціна знизилася до 15 000 грн., а потім зросла до 25 000 грн. За якою ціною треба обліковувати запаси?
- а) 20 000;
  - б) 25 000;
  - в) 15 000;
  - г) правильної відповіді немає.
- 1.21.** Підприємство створює резерв під сумнівну дебіторську заборгованість. Якого з принципів бухгалтерського обліку в цьому випадку воно дотримується?
- а) автономності;
  - б) обачності;
  - в) повного висвітлення;
  - г) послідовності.
- 1.22.** Розрахуйте суму власних обігових коштів підприємства, якщо підсумок балансу 240 тис.грн., співвідношення власного капіталу і зобов'язань 1:1, а сума обігових активів 168 тис.грн.
- а) 120;
  - б) 168;
  - в) 72;
  - г) 48;
  - д) 60;
  - е) 240.
- 1.23.** Розрахуйте суму необоротних активів, якщо валюта балансу складає 240 тис.грн., співвідношення власного капіталу до зобов'язань 1:1, а сума власних обігових коштів 48 тис.грн.
- а) 120;
  - б) 168;
  - в) 72;
  - г) 48;
  - д) 60;
  - е) 240.
- 1.24.** Розрахуйте суму власного капіталу в балансі підприємства, якщо з обігу вилучено 30% валюти балансу, яка дорівнює 240 тис.грн., а сума власних обігових коштів складає 48 тис.грн.
- а) 168;
  - б) 120;
  - в) 72;
  - г) 48;
  - д) 60;
  - е) 240.
- 1.25.** Розрахуйте суму обігових коштів підприємства, якщо підсумок балансу складає 240 тис.грн., співвідношення між власним капіталом та зобов'язаннями 1:1, а сума власних обігових коштів складає 48 тис.грн.
- а) 48;
  - б) 168;
  - в) 120;
  - г) 72;
  - д) 60;
  - е) 240.
- 1.26.** Розрахуйте суму зобов'язань в балансі, якщо необоротні активи – 72 тис.грн., власні обігові кошти – 48 тис.грн., а власний капітал – 50% від валюти балансу (тис.грн.):
- а) 48;
  - б) 168;
  - в) 120;
  - г) 72;
  - д) 60;
  - е) 240.
- 1.27.** Розрахуйте валюту балансу, якщо необоротні активи – 72 тис.грн., власні обігові кошти – 48 тис.грн., а власний капітал – 50% від валюти балансу (тис.грн.):
- а) 48;
  - б) 168;
  - в) 120;
  - г) 72;
  - д) 60;
  - е) 240.

## Вправи для самостійної роботи<sup>1</sup>

**№1.1.** Скласти оборотно-сальдову відомість, Баланс і Звіт про фінансові результати за травень, якщо на початок травня підприємство мало на розрахунковому рахунку 10 000 грн., його статутний капітал – 7000 грн., позика банку – 3000 грн. В травні відбулися наступні господарські операції, (грн.):

- 1) Отримано товари від постачальника – 5000
- 2) Сплачено за товари – 5000
- 3) Відвантажено товари покупцю – 12 000
- 4) Списано собівартість реалізованих товарів – 5000
- 5) Погашено позику банку – 3000

Необхідно зробити заключні проводки та відобразити в обліку фінансовий результат, використовуючи для обліку витрат рахунки 8-го і 9-го класів разом.

**№1.2.** Скласти оборотно-сальдову відомість за січень, Баланс станом на 31.01 і Звіт про фінансові результати на підставі інформації про:

- залишки на рахунках станом на 1 січня;
- господарські операції за січень.

Вправу розв'язати з використанням для обліку витрат рахунки 8-го і 9-го класів.

Залишки на рахунках станом на 1 січня, (грн.):

Поточний рахунок	12 000
Каса	?
Статутний капітал	24 000
Матеріали	16 000
Нематеріальні активи	3900
Розрахунки з покупцями та замовниками	5000
Короткострокові позики	7000
Розрахунки за заробітною платою	5000
Розрахунки з постачальниками та підрядниками	16 000
Поточні фінансові інвестиції	9000
Розрахунки за податками і платежами	3000
Незавершене виробництво	1900
Готова продукція	2000
Прибуток	24 000
Знос основних засобів	3000
Основні засоби	10 000

<sup>1</sup> Задачі цього розділу розв'язувати без врахування податків.

Господарські операції за січень, (грн.):

1. Нарахована заробітна плата: а) робітникам основного виробництва; б) адміністрації	6000 2000
2. Нараховано соцстрах	3360
3. Отримана готівка в банку для видачі зарплати	9000
4. Утримано податки з зарплати	1000
5. Видана зарплата	9100
6. Отримана сировина від постачальника	8000
7. Отримана позика в банку	20 000
8. Відпущена сировина у виробництво	19 000
9. Нарахована амортизація на виробниче обладнання	2000
10. Випущена з виробництва готова продукція (вартість незавершеного виробництва = 1000)	?
11. Відвантажена покупцям продукція за відпускними цінами (залишок готової продукції на складі за собівартістю - 3000)	40 000
12. Визначити фінансовий результат. Закрити небалансові рахунки.	

**№1.3.** Скласти оборотно-сальдову відомість за травень, Баланс станом на 31.05 та Звіт про фінансові результати для підприємства, яке надає послуги на підставі інформації про:

- залишки на рахунках станом на 1 травня;
- господарські операції за травень.

Вправу розв'язати з використанням для обліку витрат рахунки 8-го і 9-го класів.

Залишки на рахунках станом на 1 травня, (грн.):

Готова продукція	3000
Основні засоби	13 000
Розрахунки з постачальниками і підрядниками	12 000
Розрахунки з покупцями і замовниками	5000
Статутний капітал	23 000
Нематеріальні активи	?
Поточний рахунок	7000
Поточні фінансові інвестиції	8000
Прибуток	4000
Розрахунки за податками і платежами	3000
Незавершене виробництво	1900
Знос основних засобів	3000
Розрахунки за заробітною платою	5000
Матеріали	18 000
Каса	100
Короткострокові позики	10 000

Господарські операції за травень, (грн.):

1. Отримана сировина від постачальника	6000
2. нарахована заробітна плата:	
а) робітникам основного виробництва;	5000
б) адміністрації	1000
3. нараховано соцстрах	2520
4. Утримано податки з зарплати	750
5. Отримана позика у банку	20 000
6. Отримана готівка в банку для видачі зарплати	9000
7. нарахована амортизація на виробниче обладнання	2000
8. Відпущена сировина у виробництва	19 000
9. Підписано замовником акт виконаних робіт (вартість незавершеного виробництва = 1000)	40 000
10. Видана зарплата	9100
11. Визначити фінансові результати. Закрити небалансові рахунки.	

**№1.4.** Скласти оборотно-сальдову відомість за вересень, Баланс та Звіт про фінансові результати на 31.09 для підприємства гуртової торгівлі на підставі інформації про:

- залишки на рахунках станом на 1 вересня;
- господарські операції за вересень.

Вправу розв'язати з використанням для обліку витрат рахунків 8-го і 9-го класів.

Залишки на рахунках станом на 1 вересня, (грн.):

Поточний рахунок	12 000
Каса	?
Статутний капітал	24 000
Товари	16 000
Нематеріальні активи	3900
Розрахунки з покупцями	5000
Короткострокові позики	7000
Розрахунки з оплати праці	5000
Розрахунки з постачальниками	16 000
Поточні фінансові інвестиції	9000
Розрахунки за податками і платежами	3000
Незавершене виробництво	1900
Готова продукція	2000
Прибуток	24 000
Знос основних засобів	3000
Основні засоби	10 000

Господарські операції за січень, (грн.):

1. Нарахована заробітна плата:	
а) товарознавцям та продавцям;	5000
б) адміністрації	2000
2. Нараховано соцстрах	2940
3. Отримана готівка в банку для видачі зарплати	9000
4. Утримано податки із зарплати	900
5. Видана зарплата	9100
6. Отримано товар від постачальника	8000
7. Отримана позика в банку	20 000
8. Нарахована амортизація на торговельне обладнання	2000
9. Відвантажено покупцям товар за відпускними цінами (залишок товарів на складі за собівартістю - 3000)	40 000
10. Визначити фінансовий результат. Закрити небалансові рахунки.	?

## Розділ 2

### Облік основних засобів та нематеріальних активів

Після вивчення Розділу 2 Ви повинні знати:

- як класифікуються необоротні активи;
- порядок відображення в обліку надходження необоротних активів;
- основні методи нарахування амортизації необоротних активів;
- порядок проведення переоцінки необоротних активів та відображення її в обліку;
- порядок відображення в обліку вибуття необоротних активів;
- особливості обліку інвестиційної нерухомості

### 2.1 Визнання, оцінка та класифікація необоротних активів

Для здійснення виробничої господарської діяльності підприємство повинно володіти активами. Активи – це ресурси, вартість яких може бути оцінена і які контролюються підприємством, або належать йому. Активи класифікують як оборотні і необоротні. До необоротних активів відносять активи, які утримуються на підприємстві з певною метою протягом періоду, що перевищує операційний цикл чи дванадцять календарних місяців з дати балансу.

Згідно з ПСБО 2 “Баланс” до складу необоротних активів включають (рис. 2.1):

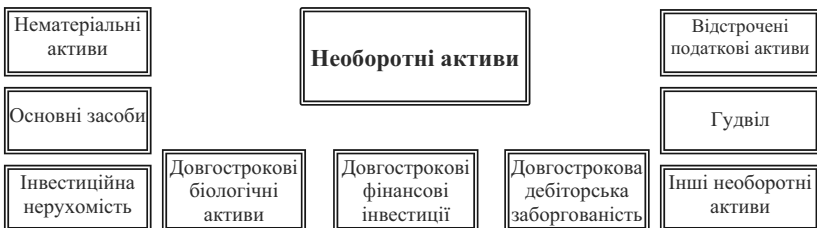


Рис. 2.1 - Класифікація необоротних активів

У даному розділі ми акцентуємо увагу на обліку нематеріальних активів, основних засобів та інвестиційної нерухомості. Облік довгострокових фінансових інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, відстрочених податкових активів та інших необоротних активів буде розглянуто в інших розділах.



**Нематеріальні активи** включають у себе засоби тривалого використання, що не мають фізичної матеріальної форми, приносять підприємству прибуток, або створюють умови для його одержання. У складі нематеріальних активів відображаються придбані підприємством права користування землею, водою іншими природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, об'єктами промислової та інтелектуальної власності й інші аналогічні майнові права.

**Основні засоби** – це сукупність засобів праці, які використовуються у незмінній натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері. Роль основних засобів у процесі виробництва різна. Частина виробничих основних засобів безпосередньо впливає на предмет праці і є активною (обладнання, інвентар), інша частина створює необхідні умови для праці і є пасивною (будівлі, приміщення, передавальні пристрої). За використанням основні засоби поділяють на діючі і недіючі (ті, що знаходяться на консервації, або ремонтуються), за характером належності – на власні і орендовані.

Серед основних засобів з метою бухгалтерського обліку виділяють такі об'єкти **інвестиційної нерухомості** (земля чи будівлі), використання яких приносить підприємству економічні вигоди без залучення інших активів. Як правило, додаткові грошові надходження забезпечує передача таких активів в операційну оренду.

Необоротні активи визнаються, тобто відображаються у балансі підприємства, якщо відповідають загальним критеріям визнання активів:

- існує ймовірність того, що підприємство одержить в майбутньому економічні вигоди від використання цього активу;
- його оцінка може бути достовірно визначена.

Облік необоротних активів ведеться в грошовому вираженні. Причому об'єкти необоротних активів, придбані за грошові кошти або споруджені підрядним способом, обліковуються за первісною (історичною) собівартістю. Проведення переоцінки основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів, здійснення бартерних операцій з необоротними активами, одержання активів безкоштовно або як внесок до статутного капіталу здійснюється, виходячи із справедливої вартості.

**Справедлива (переоцінена) вартість** – це вартість активу, що можна отримати в операціях обміну між обізнаними зацікавленими

незалежними сторонами. Додатком до П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” передбачено визначення справедливої вартості придбаних активів:

- земля та будівлі – ринкова вартість;
- машини та устаткування – ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки;
- інші основні засоби – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням зносу на дату оцінки.

Як ринкова оцінка може виступати ціна прас-листів. Відновну оцінку можна отримати шляхом експертної оцінки, яка здійснена незалежними експертами.

Основні питання обліку основних засобів, а саме порядок відображення і оцінки придбання необоротних матеріальних активів, витрат, пов’язаних з їх утриманням і експлуатацією, амортизацією, списання з балансу та розкриття інформації про них у формах звітності визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”.

Згідно з П(С)БО 7 *основні засоби* – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних, соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Цінності, призначенні для перепродажу покупцям, або строк експлуатації яких менше одного року, необхідно віднести до оборотних активів. Підприємство самостійно визначає, які види матеріальних цінностей відносити до складу основних засобів, а які – ні, виходячи з відповідності їх цьому поняттю з економічної точки зору.

Виходячи з визначення, передбаченого П(С)БО, можна виділити наступні цілі використання основних засобів:

- використання в процесі виробництва;
- використання для поставки товарів і надання послуг;
- використання для здавання в оренду;
- використання для здійснення адміністративних і культурно-побутових функцій.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об’єктів і

орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, планом рахунків передбачено рахунок 10 “Основні засоби”.

За дебетом рахунку 10 “Основні засоби” відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно одержаних) основних засобів на баланс підприємства; сума витрат, яка пов’язана з поліпшенням об’єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об’єкта; сума дооцінки вартості активу. За кредитом відображається вибуття основних засобів внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активу; сума уцінки основних засобів.

Рахунок 10 “Основні засоби” має такі субрахунки:

- 100 “Інвестиційна нерухомість”
- 101 “Земельні ділянки”
- 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”
- 103 “Будинки та споруди”
- 104 “Машини та обладнання”
- 105 “Транспортні засоби”
- 106 “Інструменти, прилади та інвентар”
- 107 “Тварини”
- 108 “Багаторічні насадження”
- 109 “Інші основні засоби”.

Облік інших необоротних активів, до яких відносяться інші групи основних засобів, що не обліковуються на рахунку 10 “Основні засоби”, ведеться на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, який має наступні субрахунки:

- 111 “Бібліотечні фонди”
- 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”
- 113 “Тимчасові (нетитульні) споруди”
- 114 “Природні ресурси”
- 115 “Інвентарна тара”
- 116 “Предмети прокату”
- 117 “Інші необоротні матеріальні активи”.

Підприємство самостійно встановлює вартісну межу об’єктів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів<sup>2</sup>.

Важливо підкреслити, що облік кожного об’єкта основних засобів ведеться окремо.

---

<sup>2</sup> В Законі України „Про оподаткування прибутку підприємств” з метою віднесення активів до основних засобів встановлена вартісна межа – 1000 грн., тому підприємства, як правило, і з метою бухгалтерського обліку використовують зазначену величину.

Принципи обліку та розкриття інформації про нематеріальні активи визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”. Згідно з Положенням *нематеріальний актив* (НМА) – це немонетарний актив (на відміну від грошових коштів та їх еквівалентів), який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Прикладом нематеріальних активів є програмне забезпечення, право на винаходи, товарні знаки. Вони визнаються активами, якщо існує ймовірність надходження економічних вигод від їх використання і сума витрат, пов’язаних з їх придбанням чи виготовленням, може бути достовірно визначена.

Облік нематеріальних активів ведеться по кожному об’єкту за групами із застосуванням тих же принципів, що й при обліку основних засобів. У плані рахунків бухгалтерського обліку для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначено рахунок 12 “Нематеріальні активи”.

Однотипні за призначенням та умовами використання нематеріальні активи об’єднуються у групи. Облік кожної групи нематеріальних активів ведеться на окремому субрахунку:

121 “Права користування природними ресурсами”;

122 “Права користування майном” – це право користування будівлею, земельною ділянкою, право на оренду приміщення;

123 “Права на комерційні позначення” – це право на товарні знаки, торгові марки, фірмові назви, тощо;

124 “Права на об’єкти промислової власності” – право на винаходи, промислові зразки;

125 “Авторське право та суміжні з ним права” – у цю групу включають право на літературні та музичні твори, програмне забезпечення для ЕОМ;

127 “Інші нематеріальні активи”.

Важливо зазначити, що основні засоби та нематеріальні активи, на відміну від сировини і матеріалів, фізично не стають частиною продукції, яка виготовляється. Їх вартість включається до складу собівартості продукції або витрат звітного періоду у вигляді амортизації.

Виходячи із особливостей природи необоротних активів, виділимо основні операції, які повинні знайти відображення у обліку основних засобів та нематеріальних активів (рис. 2.2).



**Рис. 2.2** – Операції з основними засобами та нематеріальними активами

При проведенні операцій з основними засобами використовуються такі типові форми первинних документів:

*ОЗ-1* “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів” – складається на кожний об’єкт окремо або на групу однотипних об’єктів основних засобів, які мають однакову вартість та прийняті на відповідальне зберігання однією особою;

*ОЗ-2* “Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів” – при прийманні завершених робіт після добудови, реконструкції або модернізації об’єктів основних засобів;

*ОЗ-3* “Акт списання основних засобів” – при вибутті основних засобів (крім автотранспортних) при повному або частковому їх списанні;

*ОЗ-4* “Акт списання автотранспортних засобів” – при оформленні списання автомобіля, причепа або напівпричепа;

*ОЗ-5* “Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини” – при встановленні, запуску і демонтажу будівельної машини, одержаної напрокат;

*ОЗ-6* “Інвентарна картка обліку основних засобів” – для здійснення записів на підставі наведених вище актів, а також інших документів. Може бути заведена на кожний об’єкт окремо або на групу однотипних об’єктів основних засобів, які надійшли в експлуатацію

в одному місяці і мають однакову вартість, призначення та інші характеристики;

*ОЗ-7* “Опис інвентарних карток з обліку основних засобів” – для реєстрації інвентарних карток;

*ОЗ-8* “Картка обліку руху основних засобів” – для обліку руху основних засобів за групами;

*ОЗ-9* “Інвентарний список основних засобів” – для аналітичного обліку за місцем знаходження та експлуатації основних засобів. Усі записи в інвентарних списках мають відповідати записам у відповідних інвентарних картках обліку основних засобів;

*ОЗ-14* “Розрахунок амортизації основних засобів” (для промислових підприємств) – для нарахування зносу (амортизації) основних засобів, які використовуються промисловими підприємствами;

*ОЗ-15* “Розрахунок амортизації основних засобів” (для будівельних організацій) – при нарахуванні зносу (амортизації) основних засобів, які використовуються будівельними підприємствами;

*ОЗ-16* “Розрахунок амортизації основних засобів автотранспорту” – при нарахуванні зносу (амортизації) автотранспортних засобів.

Документування операцій з нематеріальними активами здійснюється із використанням таких типових форм первинних документів:

*НА-1* “Акт введення в господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”;

*НА-2* “Інвентарна картка обліку об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”;

*НА-3* “Акт вибуття (ліквідації) об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”;

*НА-4* “Інвентаризаційний опис об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”.

Для узагальнення інформації про наявність та проведені операції з основними засобами і нематеріальними активами, нарахування їх зносу використовують регістри:

Журнал 4 (розділ I – за кредитом рах. 10, 11, 12, 13; розділ II – за кредитом рах. 15);

Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій 4.1;

Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів 4.3.

## **2.2 Облік надходження основних засобів та нематеріальних активів**

Основні засоби, інші необоротні активи та нематеріальні активи надходять на підприємство в результаті купівлі готових об'єктів, будівництва нових об'єктів власними силами чи підрядним способом, безкоштовного отримання від інших підприємств, у результаті обміну або як внесок до статутного капіталу.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

*Первісна вартість* об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- фінансові витрати, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 “Фінансові витрати”;
- обґрунтована розрахунком сума зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель);
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Облік витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів здійснюється на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”. За дебетом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” відображається збільшення витрат на придбання або створення необоротних активів та інші витрати, пов'язані з доведенням активу придатного для використання стану (тобто

формується первісна вартість об'єкта), за кредитом рахунку відображається зменшення зазначених витрат у зв'язку із введенням в експлуатацію об'єкта.

Рахунок 15 “Капітальні інвестиції” має такі субрахунки:

151 “Капітальне будівництво”

152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”

153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”

154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”

155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”.

**Придбання необоротних активів за грошові кошти.** Розглянемо порядок відображення в обліку придбання необоротних активів за грошові кошти.

**Приклад 2.1.** Підприємство придбало обладнання за ціною 24 000 грн. (в т.ч. ПДВ) зі знижкою, що становить 0,5% від вартості, витрати на транспортування склали 300 грн. (в т.ч. ПДВ), витрати на оплату праці монтажників – 320 грн. З точки зору П(С)БО вартість придбаного обладнання буде розрахована:

Ціна придбання, без ПДВ	20 000
Знижка ( $20000 \times 0,5\%$ )	<u>(100)</u>
Всього	19 900
Витрати на транспортування, без ПДВ	250
Витрати на оплату праці монтажників	320
Нарахування внесків до фондів соціального страхування	<u>120</u>
Всього первісна вартість	20 590

Кореспонденція рахунків з обліку цих операцій наступна:

1. Оприбутковано обладнання від постачальника

Дт **152** “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 19900

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - 19900

Одночасно на суму ПДВ (при наявності податкової накладної)

Дт **641** “Розрахунки за податками” - 3980

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - 3980

2. Витрати на транспортування

Дт **152** “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 250

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - 250



Одночасно на суму ПДВ (при наявності податкової накладної)

Дт **641** “Розрахунки за податками” - 50

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - 50

3. Оплата праці монтажників

Дт **152** “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 320

Кт **661** “Розрахунки за заробітною платою” - 320

4. Нарахування внесків до фондів соціального страхування

Дт **152** “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 120

Кт **65** “Розрахунки за страхуванням” - 120

5. Відображено введення обладнання в експлуатацію

Дт **104** “Машини і обладнання” - 20590

Кт **152** “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 20590

**Спорудження основних засобів, створення нематеріальних активів власними силами.** Облік надходження необоротних активів, створених власними силами, аналогічний обліку їх придбання за грошові кошти.

**Приклад 2.2.** При спорудженні основних засобів господарським способом матеріальні витрати підприємства для будівництва склали 14 400 грн. (в т.ч. ПДВ), витрати на оплату праці робітників – 1 600 грн., на нарахування внесків до фондів соціального страхування із заробітної плати робітників – 6 000 грн., на послуги сторонніх організацій – 1 680 грн. (в т.ч. ПДВ), витрати на страхування майна – 500 грн.

Собівартість виготовлення з урахуванням усіх витрат буде становити:

Матеріальні витрати, без ПДВ	12 000
Витрати на оплату праці робітників	1 600
Нарахування внесків до фондів соціального страхування	600
Послуги сторонніх організацій, без ПДВ	1 400
Витрати на страхування	<u>500</u>
Всього	16100

Покажемо, як буде відображено в обліку надходження основних засобів, створених власними силами:

1. Відображено вартість матеріалів

Дт **151** “Капітальне будівництво” - 12000

Кт **205** “Будівельні матеріали” - 12000

2. Оплата праці працівників

Дт **151** “Капітальне будівництво” - 1600

Кт **661** “Розрахунки за заробітною платою” - 1600

3. Нарахування внесків до фондів соціального страхування  
Дт **151** “Капітальне будівництво” - 600  
Кт **65** “Розрахунки за страхуванням” - 600
4. Вартість послуг сторонніх організацій  
Дт **151** “Капітальне будівництво” - 1400  
Кт **631** “Розрахунок з вітчизняними постачальниками” - 1400  
Одночасно на суму ПДВ (при наявності податкової накладної)  
Дт **641** “Розрахунки за податками” - 280  
Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - 280
5. Вартість страхування  
Дт **151** “Капітальне будівництво” - 500  
Кт **655** “За страхуванням майна” - 500
6. Відображено введення об’єкта основних засобів в експлуатацію  
Дт **103** “Будинки і споруди” - 16100  
Кт **151** “Капітальне будівництво” - 16100

Облік створення нематеріальних активів власними силами потребує попереднього аналізу. Це пов’язано з тим, що процес створення нематеріальних активів може включати заплановані підприємством дослідження, які проводяться з метою одержання і розуміння нових наукових та технічних знань. Відповідно до вимог П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” витрати на дослідження не включають до вартості нематеріальних активів, а відносять до складу витрат підприємства в звітному періоді. Капіталізації підлягають витрати на розробку об’єкта нематеріальних активів. Під *розробкою* розуміють застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

**Приклад 2.3.** Підприємство для власних потреб створило автоматизоване робоче місце (далі – АРМ) бухгалтера. При цьому були понесені такі витрати:

Вид витрат	Сума витрат на дослідження, грн.	Сума витрат на розробку, грн.
Витрати на оплату праці	1 000	7 000
Внески до органів соціального страхування	380	2 660
Інші витрати, пов’язані зі створенням АРМ бухгалтера	220	540
Разом	1 600	10 200

Оскільки в подальшому АРМ бухгалтера постійно модернізуватимуть, то майнові права на твір має бути визнано як об’єкт нематеріальних активів.

Витрати на дослідження будуть відображені в обліку такими записами:

1. Оплата праці працівників

Дт **941** “Витрати на дослідження і розробки” - 1000

Кт **661** “Розрахунки за заробітною платою” - 1000

2. Нарахування на заробітну плату працівників

Дт **941** “Витрати на дослідження і розробки” - 380

Кт **65** “Розрахунки за страхуванням” - 380

3. Вартість послуг сторонніх організацій

Дт **941** “Витрати на дослідження і розробки” - 220

Кт **631** “Розрахунок з вітчизняними постачальниками” - 220

Одночасно на суму ПДВ (при наявності податкової накладної)

Дт **641** “Розрахунки за податками” - 44

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - 44

Витрати на розробку будуть відображені в обліку наступними записами:

1. Оплата праці працівників

Дт **154** “Придбання (створення) нематеріальних активів” - 7000

Кт **661** “Розрахунки за заробітною платою” - 7000

2. Нарахування на заробітну плату працівників

Дт **154** “Придбання (створення) нематеріальних активів” - 2660

Кт **65** “Розрахунки за страхуванням” - 2660

3. Вартість послуг сторонніх організацій

Дт **154** “Придбання (створення) нематеріальних активів” - 540

Кт **631** “Розрахунок з вітчизняними постачальниками” - 540

Одночасно на суму ПДВ (при наявності податкової накладної)

Дт **641** “Розрахунки за податками” - 108

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - 108

4. Введено АРМ бухгалтера в експлуатацію

Дт **125** “Авторське право та суміжні з ним права” - 10200

Кт **154** “Придбання (створення) нематеріальних активів” - 10200

Необхідно зауважити, що, коли підприємство додатково залучає кредит банку на придбання чи будівництво основних засобів, у деяких випадках, передбачених П(С)БО 31 “Фінансові витрати”, фінансові витрати на сплату відсотків за користування кредитом включаються до первісної вартості об'єктів. Капіталізація витрат на позики повинна бути передбачена в обліковій політиці підприємства.

Відповідно до вимог зазначеного П(С)БО фінансові витрати на сплату відсотків включаються до собівартості активу тільки у тому

випадку, коли на доведення об'єкта основних засобів до придатного для використання стану необхідно значний період часу.

Актив, який обов'язково потребує суттєвого<sup>3</sup> часу для його створення, називається *кваліфікаційним*. Таким чином, капіталізація фінансових витрат здійснюється тільки щодо кваліфікаційного активу. Прикладами кваліфікаційних активів є: будівництво будинків, споруд, виготовлення і монтаж устаткування, розробка (створення) програмного продукту, вирощування багаторічних насаджень тощо.

Витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації включають лише суми тих фінансових витрат, яких можна було б уникнути, якби не здійснювались витрати на створення кваліфікаційного активу.

Якщо суб'єкт господарювання позичає кошти конкретно з метою отримання певного кваліфікаційного активу, тоді витрати на позики, які безпосередньо відносяться до цього кваліфікаційного активу, можна легко ідентифікувати. У такому випадку фактичні, визнані у звітному періоді, фінансові витрати на позики підлягають капіталізації щодо цього активу.

Наприклад, підприємство позичило 1 млн. грн. для фінансування будівництва нового цеху. Відсотки, сплачені за позику, становили 250 тис. грн. Отже, вся сума відсотків (250 тис. грн.) підлягає капіталізації.

Іноді може бути важко визначити прямий зв'язок між певними позиками та кваліфікаційним активом і визначити позики, яких за інших обставин можна було б уникнути. Такі труднощі виникають, наприклад, при централізованій координації діяльності суб'єкта господарювання з фінансування; якщо підприємство використовує різні боргові інструменти з різними ставками відсотка.

У результаті визначення суми витрат на позики, яка безпосередньо пов'язана з придбанням кваліфікаційного активу, ускладнюється – і треба діяти на основі професійного судження.

Якщо позичені кошти використовуються в господарській діяльності підприємства, в тому числі з метою отримання кваліфікаційного активу, *то суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації, слід визначити шляхом застосування норми капіталізації до середньозважених витрат на створення цього активу.*

<sup>3</sup> При застосуванні П(С)БО 31 Міністерство фінансів України у Листі від 01.06.2006 № 31-34000-10-5/11601 рекомендує суттєвим часом вважати час, що становить більше **трьох** місяців.

**Норма капіталізації** - це середньозважена величина відсотка на позики суб'єкта господарювання.

При цьому слід дотримуватися кількох правил:

- 1) витрати на кваліфікаційний актив включають лише витрати у вигляді: сплачених грошових коштів, переданих інших активів, прийнятих зобов'язань під певний відсоток;
- 2) сума витрат на позики, капіталізована протягом періоду, не повинна перевищувати суму витрат на позики, понесених протягом цього періоду;
- 3) норма капіталізації повинна бути середньозваженою величиною витрат на позики стосовно всіх непогашених позик суб'єкта господарювання протягом цього періоду, а не лише позик, які були отримані конкретно з метою створення кваліфікаційного активу.

**Приклад 2.4.** Підприємство 1 січня розпочало будівництво системи очисних споруд. Капітальні вкладення на суму 920 000 грн. протягом кварталу було здійснено таким чином, грн.:

- 1 січня - 300 000
- 31 січня - 150 000
- 28 лютого - 270 000
- 31 березня - 200 000.

Борговим зобов'язанням підприємства протягом I кварталу було поточне кредитування (овердрафт) на суму 400 000 грн. під 12% річних.

Система очисних споруд є кваліфікаційним активом, а облікова політика підприємства передбачає капіталізацію витрат на позики, пов'язані з кваліфікаційними активами. Компанія капіталізує витрати по відсотках на основі середньозваженої вартості щоквартальних витрат.

Для розрахунку суми фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу у I кварталі, спочатку слід визначити середньозважену суму капітальних інвестицій:

Дата	Сума інвестиції грн.	Зважений коефіцієнт інвестиції(*)	Середньозважена сума інвестиції, грн.
1 січня	300 000	3/3	300 000
31 січня	150 000	2/3	100 000
28 лютого	270 000	1/3	90 000
31 березня	200 000	0/3	0
	<b>920 000</b>		<b>490 000</b>

(\*) Частка від ділення кількості місяців звітного періоду, протягом яких інвестиції були складовою вартості кваліфікаційного активу, на загальну кількість місяців у цьому звітному періоді.

Тобто, якщо 1 січня вартість створюваного активу становила 300 000 грн., 31 січня – 450 000 грн. (300 000 + 150 000), 28 лютого – 720 000 грн., 31 березня – 920 000 грн., то в середньому кожного місяця протягом кварталу вартість створюваного активу становила 490 000 грн.

Зауважимо, що для розрахунку середньозваженої вартості враховано тільки оплачені грошовими коштами витрати на створення об'єкта основних засобів.

Розрахуємо норму капіталізації:

$$(400\,000 \times 0,12 \times 3/12) / 400\,000 = 0,03$$

Сума фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу у I кварталі, дорівнює:

$$490\,000 \times 0,03 = 14\,700 \text{ (грн.)}$$

Проте фактичні фінансові витрати становлять:

$$(400\,000 \times 0,12 \times 3/12) = 12\,000 \text{ (грн.)}$$

Застосовуючи норму капіталізації, слід пам'ятати, що сума витрат на позики, капіталізована протягом періоду, не повинна перевищувати суму фактичних витрат на позики, понесених протягом цього періоду. Тому сума фінансових витрат, яку слід включити до собівартості кваліфікаційного активу у I кварталі, становить 12 000 грн.

Витрати на позики, залучені на будівництво споруди, будуть відображені в обліку такими записами:

1. Відображено капітальні вкладення

Дт **151** “Капітальне будівництво” - 920000

Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” - 920000

2. Капіталізовано витрати на позики

Дт **151** “Капітальне будівництво” - 12000

Кт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” - 12000

Сума фінансових витрат, яка може бути капіталізована, буде більшою від фактичних витрат на позики в тому випадку, коли середньозважена вартість витрат на створення кваліфікаційного активу перевищує запозичені джерела фінансування. Так за умовою вище наведеного прикладу на створення активу вартістю 490 000 грн. було використано власних коштів розміром 90 000 грн. і додатково залучено 400 000 грн., тобто вартість інвестиції більша, ніж розмір позики. Є очевидним, що фактична сума відсотків за користування кредитом буде меншою, ніж сума фінансових витрат, яка може бути капіталізована.

**Приклад 2.5.** Припустимо, за умовами прикладу 3.4 крім овердрафту підприємство має зобов'язання за довгостроковим кредитом, який підприємство одержало минулого року терміном на 4 роки на суму 300 000 грн. Річна ставка відсотка становить 10%. Таким чином, загальна сума запозичень (700 000 грн.) перевищує середньозважену вартість капіталовкладень (490 000 грн.).

За таких умов середньозважена норма капіталізації дорівнює:

$$\frac{(400\,000 \times 0,12 \times 3/12) + (300\,000 \times 0,10 \times 3/12)}{400\,000 + 300\,000} = \frac{19\,500}{700\,000} = 0,0279$$

Сума фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу у I кварталі, дорівнює:

$$490\,000 \times 0,0279 = 13\,650 \text{ (грн.)}$$

Проте фактичні фінансові витрати становлять:

$$(400\,000 \times 0,12 \times 3/12) + (300\,000 \times 0,10 \times 3/12) = 19\,500 \text{ (грн.)}$$

Отже, сума фінансових витрат, яка буде капіталізована у I кварталі становить 13 650 грн.

Решта фінансових витрат у сумі 5 850 грн. (19 500 - 13 650) слід відобразити у складі витрат звітного періоду (I квартал):

1. Відображено капітальні вкладення

Дт **151** “Капітальне будівництво” - 920000

Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” - 920000

2. Капіталізовано витрати на позики

Дт **151** “Капітальне будівництво” - 13650

Кт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” - 13650

3. Витрати на позики включено до складу фінансових витрат

Дт **95** “Фінансові витрати” - 5850

Кт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” - 5850

У разі наявності запозичень, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу, та інших запозичень, які безпосередньо не пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу, сума фінансових витрат, що підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, визначається у такому порядку:

1) для частини середньозважених витрат на створення кваліфікаційного активу, що менше або дорівнює сумі цільових позикових коштів, використовують процентну ставку цільових позик;

2) для частини середньозважених витрат, розмір яких перевищує запозичення, призначені спеціально для фінансування будівництва активів, використовують середньозважену норму капіталізації для інших непогашених боргових зобов'язаннях за поточний період.

**Приклад 2.6.** Припустимо, за умовами прикладу 3.4 борговими зобов'язанням компанії є:

- довгостроковий 12%-й вексель на 400 000 грн., під який підприємство 01 січня звітного року взяло кредит безпосередньо для фінансування будівництва;
- довгостроковий кредит, який підприємство взяло минулого року терміном на 4 роки на суму 300 000 грн. Річна ставка відсотка становить 10%.

За таких умов визначати середньозважену норму капіталізації не потрібно, оскільки одне із запозичень є цільовим. Відповідно:

% по цільовій заборгованості:  $400\,000 \times 0,12 \times 3/12 = 12\,000$  грн.

% по загальній заборгованості:  $300\,000 \times 0,10 \times 3/12 = 7\,500$  грн.

Фактичні фінансові витрати за квартал становлять: 19 500 грн.

Сума фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу у I кварталі, дорівнює:

Цільова заборгованість:  $400\,000 \times 0,12 \times 3/12 = 12\,000$  грн.

Загальна заборгованість:  $(490\,000 - 400\,000) \times 0,10 \times 3/12 = 2\,250$  грн.

14 250 грн.

Решта фінансових витрат у сумі 5 250 грн. (19 500 - 14 250) слід відобразити у складі витрат звітного періоду (I квартал):

1. Капіталізовано витрати на позики

Дт 151 “Капітальне будівництво” - 14250

Кт 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” - 14250

2. Витрати на позики включено до складу фінансових витрат

Дт 95 “Фінансові витрати” - 5250

Кт 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 5250

Згідно з вимогами П(С)БО 31 капіталізація фінансових витрат припиняється, якщо створення кваліфікаційного активу завершено.

**Внесок до статутного капіталу підприємства необоротними активами.** Основні засоби, інші необоротні та нематеріальні активи можуть надійти до підприємства як внесок до статутного капіталу. Собівартість активу у цьому випадку визначається на рівні справедливої вартості, узгодженої засновниками (учасниками).

**Приклад 2.7.** Новостворене підприємство отримало від підприємства-засновника як внесок до статутного капіталу товарний знак. За даними обліку підприємства-засновника первісна вартість товарного знаку становила 20000 грн., накопичена амортизація нематеріального активу – 4000 грн. Справедлива вартість товарного знаку, погоджена засновниками – 15000 грн.



В реєстрах обліку створеного підприємства здійснювані операції відображаються записами:

1. Оголошено статутний капітал

Дт **46** “Неоплачений капітал”

Кт **40** “Статутний капітал”

2. Одержано нематеріальні активи як внесок до статутного капіталу

Дт **154** “Придбання (створення) нематеріальних активів” - 15000

Кт **46** “Неоплачений капітал” - 15000

3. Введено в дію товарний знак

Дт **123** “Права на комерційні позначення” - 15000

Кт **154** “Придбання (створення) нематеріальних активів” - 15000

**Безоплатне одержання необоротних активів.** Основні засоби, інші необоротні активи та нематеріальні активи можуть бути одержані безоплатно від іншої сторони. Собівартість придбаного активу у цьому випадку визначається на рівні справедливої вартості на дату прийняття на баланс.

**Приклад 2.8.** Підприємство безоплатно отримало виробничий верстат, справедлива вартість якого становить на момент передачі 20 000 грн. Крім того підприємство понесло додаткові витрати на заробітну плату робітникам, які здійснювали монтаж придбаного верстата у сумі 360 грн. Нарахування на заробітну плату – 140 грн. Термін очікуваного використання становить 5 років.

В реєстрах обліку здійснювані операції будуть відображені такими записами:

1. Відображено вартість безоплатно одержаного верстата

Дт **152** “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 20000

Кт **424** “Безоплатно одержані необоротні активи” - 20000

2. Відображено витрати на монтаж обладнання

Дт **152** “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 360

Кт **661** “Розрахунки за заробітною платою” - 360

Дт **152** “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 140

Кт **65** “Розрахунки за страхуванням” - 140

3. Введено в експлуатацію верстат

Дт **104** “Машини та обладнання” - 20500

Кт **152** “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 20500

Очевидно, вартість безоплатно одержаних будь-яких активів є доходом підприємства. Щодо необоротних активів дохід визнається за сумою амортизації частини вартості активів, що відображена на субрахунку 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”, одночасно з її нарахуванням.

У випадку нарахування амортизаційних відрахувань за прямолінійним методом річна сума амортизації первісної вартості верстата становитиме:  $(20\ 000+500):5 = 4\ 100$  (грн.)

4. Нараховано амортизацію виробничого верстата

Дт 23 “Виробництво” - 4100

Кт 131 “Знос основних засобів” - 4100

Частина вартості, що повинна бути визнана доходом одночасно із нарахуванням амортизації, витрати на монтаж обладнання не включає і розраховується:  $20\ 000:5 = 4\ 000$  (грн.)

5. Визнано дохід від безоплатно одержаних основних засобів

Дт 424 “Безоплатно одержані необоротні активи” - 4000

Кт 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів” - 4000

**Особливості обліку і оцінки необоротних активів, що зумовлюють виникнення зобов’язання щодо витрат на демонтаж, ліквідацію об’єкта і відновлення ділянки.** При ліквідації об’єктів основних засобів після закінчення терміну експлуатації у підприємства можуть виникнути додаткові витрати. Так у деяких випадках законодавством передбачено демонтаж, переміщення будівлі або споруди, проведення підприємством рекультивації порушених земель.

У П(С)БО 7 окремо зазначено, що первісна вартість об’єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов’язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об’єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, до стану, придатного для подальшого використання.

При цьому первісну вартість збільшують у тому випадку, коли перелічені заходи передбачено законодавством, величину витрат на їх проведення можна обґрунтувати та розрахувати.

Таким чином, поряд із фактично понесеними витратами на придбання основних засобів до первісної вартості об’єкта можуть включатися і очікувані витрати, які можуть виникнути внаслідок його ліквідації після закінчення терміну використання та які у зв’язку з відповідними зобов’язаннями слід попередньо оцінити.

Заздалегідь оцінені витрати, з одного боку, є компонентом первісної вартості об’єкта основних засобів, з іншого – особливим видом зобов’язань: резервом.

Попередньо розраховані витрати на демонтаж, ліквідацію об’єкта і відновлення ділянки, зобов’язання щодо яких виникли разом із

придбанням об'єкта або внаслідок його експлуатації протягом певного періоду, обліковуються на рахунку 478 “Забезпечення відновлення земельних ділянок”.

Слід додати, що первісно резерв оцінюється за дисконтованою (приведеною) вартістю. Тому з часом його балансова вартість росте через скорочення періоду дисконтування. *Збільшення такого забезпечення при його оцінці на наступні дати балансу визначається у складі фінансових витрат.*

Нарахування забезпечення на рекультивацію земель розглянемо на прикладі:

**Приклад 2.9.** Компанія експлуатує морське нафтове родовище. Згідно з ліцензійною угодою, після закінчення видобування морська нафтова платформа повинна бути демонтована, а морське дно – відновлене.

Витрати на спорудження нової нафтової платформи на 01 січня цього року склали 150 млн. грн. Через 10 років компанія повинна витрати за попередніми розрахунками 10 млн. грн. на демонтаж платформи і відновлення морського дна. Ставка дисконтування рівна 8%.

1 січня цього року. Первісна оцінка резерву:

$$10\,000\,000 \times \frac{1}{(1 + 0,08)^{10}} = 4\,631\,935$$

В регістрах обліку здійснювані операції будуть відображені такими записами:

1. Відображено вартість спорудження нафтової платформи

Дт **152** “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 150 000 000

Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” - 150 000 000

2. Віднесено нараховане забезпечення до первісної вартості основних засобів

Дт **152** “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 4 631 935

Кт **478** “Забезпеч. відновлення земельних ділянок” - 4 631 935

2. Введено в експлуатацію нафтову платформу

Дт **103** “Будинки та споруди” - 154 631 935

Кт **152** “Придбання основних засобів” - 154 631 935

Залишок такого забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, за потреби, коригується у бік збільшення або зменшення.

31 грудня цього року. Перегляд оцінки резерву:

$$10\,000\,000 \times \frac{1}{(1+0,08)^9} = 5\,002\,490$$

Резерв складається:

Залишок на початок періоду:	4 631 935
Фінансові витрати (8% x 4 631 935)	<u>370 555</u>
Залишок на кінець періоду	5 002 490

В регістрах обліку буде здійснено такий запис:

1. Відображено переоцінку резерву

Дт **95** “Фінансові витрати” - 370555

Кт **478** “Забезпечення відновлення земельних ділянок” - 370555

У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню. П(С)БО 11 “Зобов'язання” передбачає, що після завершення робіт з демонтажу, переміщення об'єктів основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, до стану, придатного для подальшого використання, невикористана (недостатня) сума забезпечення на відновлення земельних ділянок визнається іншим операційним доходом (іншими операційними витратами).

### **2.3 Ремонт основних засобів**

Після надходження основних засобів на підприємство очікуються витрати, пов'язані з їх експлуатацією і поліпшенням. Від того, як вплинуть зазначені витрати на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання даних необоротних матеріальних засобів, буде залежати чи визнати їх як витрати звітного періоду, чи капіталізувати, тобто включити до балансової вартості активу. Якщо здійснені витрати спрямовані на відновлення об'єкта основних засобів і при цьому не очікується зростання економічних вигод від використання такого активу, то, незалежно від величини цих витрат, вони включаються до витрат підприємства на момент їх виникнення (витрат періоду).

У іншому випадку, якщо в результаті подальших витрат, що пов'язані з об'єктом основних засобів, передбачається зростання економічних вигід від його використання, то їх сума збільшує балансову вартість даного активу. Такими витратами є витрати на модернізацію, реконструкцію, модифікацію, впровадження нових технологічних процесів, в результаті яких продовжується строк

корисної експлуатації, збільшується виробнича потужність, покращується якість продукції, зменшуються операційні витрати, пов'язані з обслуговуванням обладнання, тощо.

Слід зауважити, що згідно із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97 року №283/97- ВР (надалі Закон про податок на прибуток) витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів, включаються у валові витрати підприємства у межах, що не перевищує 10% від сукупної балансової вартості груп основних засобів на початок такого звітного періоду. Витрати, що перевищують зазначену суму, збільшують балансову вартість груп основних засобів.

Отже, між податковим законодавством і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку існує суттєва відмінність. Якщо в основі визнання витрат на поліпшення основних засобів згідно із Законом про податок на прибуток лежить вартісне обмеження незалежно від впливу на майбутні економічні вигоди, то згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” – вплив результату витрат на майбутні економічні вигоди незалежно від величини цих витрат.

Розглянемо на прикладі відображення в обліку витрат на поліпшення основних засобів.

**Приклад 2.10.** Витрати підприємства на ремонт службового легкового автомобіля становили 9000 грн., з них 5000 грн. – вартість заміни карбюраторного двигуна на дизельний, що дозволить використовувати дешевше паливо, а значить зменшити витрати на обслуговування автомобіля, 4000 грн. – вартість заміни кузова. Отже, заміна двигуна сприятиме збільшенню майбутніх вигід від його використання, заміна кузова спрямована на поліпшення технічного стану автомобіля, рівень надходжень економічних вигід залишиться на початково визначеному.

В обліку такі операції слід відобразити:

1. Оприбутковано кузов, двигун

Дт **207** “Запасні частини” - 9000

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - 9000

Одночасно на суму ПДВ (при наявності податкової накладної)

Дт **641** “Розрахунки за податками” - 1800

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - 1800

2. Списано на адміністративні витрати вартість ремонту кузова

Дт **92** “Адміністративні витрати” - 4000

Кт **207** “Запасні частини” - 4000

3. Відображено витрати на ремонт двигуна  
Дт 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 5000  
Кт 207 “Запасні частини” - 5000
4. Включення витрат на заміну двигуна до балансової вартості автомобіля  
Дт 105 “Транспортні засоби” - 5000  
Кт 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 5000

#### **2.4 Амортизація основних засобів та нематеріальних активів**

Бухгалтерський облік зносу й амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів пов’язаний з тим, що підприємство, придбавши необоротні активи, очікує повернути авансовані в них грошові кошти. Ці кошти надходять у сумі виручки від реалізації продукції (послуг). Тому в ціну реалізації включають частину вартості необоротних активів, які експлуатуються.

Процес перенесення вартості необоротних активів на собівартість продукції чи послуг, що виготовляється, називається амортизацією. Амортизація, як частина вартості активів, що експлуатуються, розглядається так само як і вартість таких статей як заробітна плата, комунальні послуги, а значить відноситься до витрат. Тому в бухгалтерському обліку термін “амортизація” розглядають як процес списання вартості необоротних активів протягом деякого періоду на витрати підприємства.

П(С)БО 7 “Основні засоби” визначає **амортизацію** як систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисної експлуатації.

Строком корисної експлуатації активу є:

- або період часу, протягом якого підприємство передбачає використовувати його;
- або кількість одиниць продукції, яку підприємство планує отримати від його використання.

Строк корисної експлуатації кожного об’єкта основних засобів і нематеріальних активів визначає підприємство самостійно. При цьому слід брати до уваги очікуване використання активу з урахуванням його потужності або продуктивності, фізичний знос, який залежить від виробничих факторів (строку і умов експлуатації); моральний знос у результаті зміни попиту на товар, що виготовляється, появи на ринку нових технологій; правові

обмеження. Тобто строк корисної експлуатації передбачається залежно від корисності конкретного активу для підприємства, він може бути коротший, ніж нормативний строк експлуатації, що зазначений у технічному паспорті активу.

Оцінка строку корисного використання повинна базуватися на досвіді експлуатації подібних активів на підприємстві.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають.

Під **вартістю, що амортизується** розуміють собівартість активу, або іншу суму, що замінює її у фінансовій звітності, за мінусом ліквідаційної вартості.

**Ліквідаційна вартість** – чиста сума, яку підприємство передбачає отримати в кінці строку корисної експлуатації активу за вирахуванням усіх витрат, пов'язаних з вибуттям. Можна сказати, що це планова вартість реалізації активу іншому покупцю на дату, коли підприємству знадобиться його продати.

Зрозуміло, що ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів, який планується продати через 5 років, буде більша, ніж об'єкта, який передбачається замінити через 8 років. Але оскільки важко передбачити ліквідаційну вартість через кілька років, її часто не визначають, тобто приймають рівною нулю.

Сума амортизації визначається шляхом застосування одного з методів нарахування. Під **методом нарахувань** амортизації розуміють прийняті способи розподілу вартості необоротних активів. П(С)БО передбачено використання таких методів:

- прямолінійного списання;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивного;
- виробничого;
- передбаченого податковим законодавством.

Вибір методу амортизації кожного об'єкта основних засобів (або групи однорідних об'єктів) здійснює підприємство самостійно, виходячи з принципу, за яким обраний метод найкраще розподіляв би вартість активу відповідно до очікуваного способу отримання доходу від його використання.

Різниця між первісною (відновною) вартістю активу і сумою накопиченої амортизації визначає **залишкову вартість об'єкта основних засобів**. Саме залишкова вартість активу включається у валюту балансу, її часто називають **балансовою**.

**Метод прямолінійного списання.** Згідно з методом прямолінійного списання вартість активу рівномірно списують протягом строку його корисного використання. Цей метод амортизації застосовують до тих об'єктів основних засобів надходження економічно вигід від використання яких рівномірно розподіляється в часі. До таких основних засобів належать будівлі, споруди, устаткування тощо. Метод ґрунтується на тому, що амортизація залежить тільки від строку експлуатації активу. Тому важливе значення при застосуванні цього методу має реальна оцінка строку його корисного використання.

Сума річних амортизаційних відрахувань визначається шляхом множення первісної вартості за вирахуванням ліквідаційної на норму амортизації, яка є оберненою величиною до строку корисного використання. Отже,

$$AB = (PB - LB) \times Ha; \quad AB = (PB - LB) \frac{1}{T}$$

де  $AB$  – амортизаційні відрахування;

$PB$  – первісна вартість;

$LB$  – ліквідаційна вартість;

$Ha$  – норма амортизації;

$T$  – строк корисної експлуатації.

**Приклад 2.11.** Первісна вартість вантажного автомобіля становить 45000 грн., його ліквідаційна вартість в кінці п'ятого року корисного використання оцінена в сумі 5000 грн.

Умова даного прикладу є вихідними даними для всіх наступних прикладів, де розглядаються методи амортизації.

У даному випадку норма амортизації розраховується:  $1:5=0,2$

Щорічна сума амортизації:  $(45000 - 5000) \times 0,2 = 8000$  грн.

Розрахунок амортизаційних відрахувань зобразимо у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

**Розрахунок амортизаційних відрахувань за методом прямолінійного списання**

Рік	Первісна вартість	Розрахунок	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація	Балансова вартість
1	45 000	$0,2 \times 40 000$	8 000	8 000	37 000
2	45 000	$0,2 \times 40 000$	8 000	16 000	29 000
3	45 000	$0,2 \times 40 000$	8 000	24 000	21 000
4	45 000	$0,2 \times 40 000$	8 000	32 000	13 000
5	45 000	$0,2 \times 40 000$	8 000	40 000	5 000



Як видно з таблиці, величина річних амортизаційних відрахувань протягом усього строку експлуатації однакова, балансова (залишкова) вартість поступово зменшується до досягнення нею ліквідаційної вартості. Метод прямолінійного списання є найпростішим в розрахунку, тому найпоширенішим на практиці.

**Метод зменшення залишкової вартості.** Методи зменшення залишкової вартості застосовується до тих об'єктів основних засобів, максимальна віддача яких припадає на початок їх експлуатації. Сума амортизаційних відрахувань за цими методами найбільша в перший рік використання і з кожним роком зменшується.

За методом зменшення залишкової вартості сума амортизаційних відрахувань визначається добутком *залишкової вартості* на дату початку нарахування амортизації і річної норми амортизації. Річна норма амортизації визначається за формулою:

$$N = 1 - \frac{T_{\text{вик}}}{\sqrt{\frac{\text{ліквідаційна вартість}}{\text{первісна вартість}}}}$$

де  $N$  – річна норма амортизації;

$T_{\text{вик}}$  – строк корисного використання об'єкта.

**Приклад 2.12.** Використовуючи дані попереднього прикладу, розрахуємо норму амортизації:

$$N = 1 - \sqrt[5]{\frac{5000}{45000}} = 0.3556 \text{ або } 35,56\%$$

Розрахунок річних сум амортизації за даним методом представимо в таблиці:

Таблиця 2.2

**Розрахунок амортизаційних відрахувань за методом зменшення залишкової вартості**

Рік	Первісна вартість	Розрахунок	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація	Балансова вартість
1	45 000	$0,3556 \times 45000$	16000	16000	29000
2	45 000	$0,3556 \times 29000$	10312	26312	18688
3	45 000	$0,3556 \times 18688$	6646	32958	12042
4	45 000	$0,3556 \times 12042$	4282	37240	7760
5	45 000	$0,3556 \times 7760$	2760	40000	5000

**Метод прискореного зменшення залишкової вартості.** Розрахунок річної суми амортизаційних відрахувань за цим методом аналогічно попередньому проводять шляхом множення *залишкової*

вартості активу на початок періоду на подвоєну норму амортизації, встановлену при прямолінійному методі списання вартості, виходячи зі строку корисного використання активу.

Слід зауважити, що при застосуванні даного методу ліквідаційна вартість не враховується.

$$AB=2 \times Na \times BB$$

де  $BB$  – балансова вартість.

**Приклад 2.13.** Використовуючи дані вихідної умови, розрахуємо річні амортизаційні відрахування із застосуванням методу прискореного зменшення залишкової вартості. Норма амортизації буде складати  $2 \times 0,2 = 0,4$ .

Таблиця 2.3

**Розрахунок амортизаційних відрахувань методом прискореного зменшення залишкової вартості**

Рік	Первісна вартість	Розрахунок	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація	Балансова (залишкова) вартість
1	45 000	$2 \times 0,2 \times 45\ 000$	18 000	18 000	27 000
2	45 000	$2 \times 0,2 \times 27\ 000$	10 800	28 800	16 200
3	45 000	$2 \times 0,2 \times 16\ 200$	6 480	35 280	9 720
4	45 000	$2 \times 0,2 \times 9\ 720$	3 888	39 168	5 832
5	45 000		832	40 000	5000

Як бачимо з табл.2.3, річна сума амортизаційних відрахувань щороку зменшується, причому найбільша сума припадає на перший рік використання.

**Кумулятивний метод (метод списання вартості за сумою чисел).** За суттю кумулятивний метод також можна віднести до прискореного зменшення вартості об'єкта основних засобів, оскільки нарахована сума амортизаційних відрахувань найбільша в перший рік, а потім з року в рік зменшується.

Щорічна сума амортизації розраховується як добуток *вартості, що амортизується*, та кумулятивного коефіцієнта, який представлений у вигляді дроби, чисельником якого є кількість років, що залишилась до кінця очікуваного строку використання активу, знаменником – сума років його корисного використання.

**Приклад 2.14.** Сума чисел років служби вантажного автомобіля з умови прикладу 2.1:

$$S = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

Кумулятивні коефіцієнти першого, другого, третього, четвертого та п'ятого років становлять відповідно 5/15, 4/15, 3/15, 2/15, 1/15.

Розрахунок сум амортизаційних відрахувань представимо у табл.2.4.

Таблиця 2.4

**Розрахунок амортизаційних відрахувань за методом списання вартості за сумою чисел**

Рік	Первісна вартість	Розрахунок	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація	Балансова (залишкова) вартість
1	45 000	5/15×40000	13333	13333	31667
2	45 000	4/15×40000	10667	24000	21000
3	45 000	3/15×40000	8000	32000	13000
4	45 000	2/15×40000	5333	37333	7667
5	45 000	1/15×40000	2667	40000	5000

Суму чисел років (S) корисного використання можна розрахувати за формулою:

$$S = \frac{n(n+1)}{2}$$

де n – очікувана кількість років служби активу. В нашому прикладі

$$S = \frac{5(5+1)}{2} = 15$$

**Виробничий метод (метод сум одиниць продукції).** Метод сум одиниць продукції базується на тому, що сума амортизаційних відрахувань залежить тільки від результату використання активу. Строк експлуатації не враховується а сума амортизації розраховується як добуток фактичного обсягу продукції (робіт, послуг) за період та виробничої ставки амортизації.

**Приклад 2.15.** Припустимо, пробіг вантажного автомобіля з вихідної умови розрахований на 100 000 км. Тоді, амортизаційні витрати на 1 км пробігу будуть визначатися:

$$Ha = \frac{ПВ - ЛВ}{Q}$$

де Q – передбачуване число одиниць роботи.

У нашому випадку норма амортизації розраховується:

$$\left( \frac{45000 - 5000}{100000} \right) = 0.4 \text{ (грн./км)}$$

Протягом першого року експлуатації пробіг автомобіля становив 25000 км, протягом другого року – 35000 км, третього – 20000 км, четвертого – 8000 км, п'ятого року експлуатації – 12000 км. Розрахуємо суми амортизаційних відрахувань.

Таблиця 2.5

**Розрахунок амортизаційних відрахувань  
за виробничим методом**

Рік	Первісна вартість	Пробіг, км	Розрахунок	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація	Балансова (залишкова) вартість
1	45 000	25 000	$0,4 \times 25\ 000$	10 000	10 000	35 000
2	45 000	35 000	$0,4 \times 35\ 000$	14 000	24 000	21 000
3	45 000	20 000	$0,4 \times 20\ 000$	8 000	32 000	13 000
4	45 000	8 000	$0,4 \times 8\ 000$	3 200	35 200	9 800
5	45 000	12 000	$0,4 \times 12\ 000$	4 800	40 000	5 000

Позитивним при застосуванні цього методу є те, що вартість активу списується пропорційно використанню (пробігу). Залишкова вартість щороку зменшується прямо пропорційно показнику одиниць роботи до досягнення ліквідаційної вартості автомобіля.

Недоліком цього методу є неможливість точно визначити виробіток (продуктивність) об'єкта основних засобів. Виробничий метод можна застосувати в тому випадку, коли віддача об'єкта протягом строку його корисної експлуатації може бути визначена з достатньою точністю.

***Податковий метод нарахування амортизаційних відрахувань.***

Підприємство може застосовувати методи та норми нарахування амортизації, передбачені податковим законодавством.

Податковим законодавством передбачено *розрахунок амортизаційних відрахувань шляхом застосування встановлених норм амортизації до балансової вартості груп основних засобів на початок звітного періоду.*

Отже для того, щоб розрахувати суму амортизації за податковим методом, необхідно знати: 1) до якої групи належить об'єкт основних засобів, 2) яку норму амортизації слід застосувати, 3) що таке балансова вартість груп основних засобів.

З метою нарахування амортизації основні засоби підлягають розподілу за такими *групами*:

*група 1* – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування);

*група 2* – автомобільний транспорт та вузли до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;

*група 3* – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1,2,4.

*група 4* – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп’ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

*Норми амортизації* встановлені для кожної групи окремо в розрахунку на податковий квартал і залежать від періоду придбання основних засобів:

Об’єкти основних засобів, придбані	Квартальні норми амортизації, %			
	група 1	група 2	група 3	група 4 <sup>4</sup>
до 01.01.2004р.	1,25	6,25	3,75	-
після 01.01.2004р.	2	10	6	15

Підприємство може прийняти рішення про застосування інших норм амортизації основних засобів, що не перевищують зазначені норми.

З січня 2009 року Закон про податок на прибуток надає право промисловим підприємствам застосовувати щорічну 25-відсоткову норму прискореної амортизації основних засобів групи 3.

*Балансова вартість груп* основних засобів на початок звітнього періоду розраховується за формулою:

$$B(a) = B(a-1) + П(a-1) - B(a-1) - A(a-1)$$

де  $B(a)$  – балансова вартість на початок звітнього періоду;

$B(a-1)$  – балансова вартість на початок періоду, що передував звітньому;

$П(a-1)$  – сума витрат, понесених на придбання основних засобів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних засобів протягом періоду, що передував звітньому;

$B(a-1)$  – сума виведених з експлуатації основних засобів протягом періоду, що передував звітньому;

$A(a-1)$  – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, що передував звітньому.

Облік балансової вартості основних засобів, які підпадають під визначення *групи 1*, ведеться по кожному об’єкту окремо. Їх амортизація проводиться до досягнення балансовою вартістю такого

<sup>4</sup> Податкове законодавство передбачає виділення об’єктів основних засобів в окрему групу 4 з 01.01.2004 р., до зазначеного часу такі активи були у складі основних засобів групи 2

об'єкта ста неоподаткованих мінімумів доходів громадян (на даний час 1 700 грн.). Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу валових витрат за результатами відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля. Облік балансової вартості основних засобів, які підпадають під визначення груп 2,3 і 4, ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних засобів. Амортизація цих активів проводиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Згідно з П(С)БО при нарахуванні амортизації об'єктів основних засобів, що відносяться до інших необоротних матеріальних активів, слід застосовувати метод прямолінійного списання або виробничий метод.

Амортизація малоцінних необоротних активів і бібліотечних фондів може нараховуватись двома способами: у розмірі 50% вартості, яка амортизується, у першому місяці використання, та решти 50% вартості – у місяці їх вибуття, або 100% вартості активу відноситься на витрати у першому місяці використання.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів може застосовуватись як прямолінійний метод, так і будь-який інший, передбачений Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, що краще відображає форму, в якій вигода від використання нематеріального активу надходить на підприємство. У більшості випадків ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля. У разі, якщо підприємство передбачає у кінці строку експлуатації реалізувати нематеріальний актив, то ліквідаційна вартість визначається на рівні очікуваного доходу від реалізації, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем.

Амортизація нараховується щомісячно. Розмір місячних амортизаційних відрахувань, розрахованих за методами прямолінійного списання, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивним методом, визначається діленням річної суми на 12 місяців.

Починати нараховувати амортизацію слід з наступного після місяця, в якому актив став придатний до використання. Нарухування амортизації об'єкта основних засобів припиняється, починаючи з наступного за місяцем його вибуття.

Слід зазначити, що строки експлуатації окремих компонентів об'єкта основних засобів і всього об'єкта можуть бути різні, тому доцільно амортизувати їх окремо, причому дозволяється це здійснювати із використанням різних методів амортизації.

Для відображення в обліку нарахованих сум амортизаційних відрахувань Планом рахунків передбачено рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” із субрахунками:

131 “Знос основних засобів”

132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”

133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”

134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”

135 “Знос інвестиційної нерухомості”.

За кредитом рахунка 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” відображаються нарахування амортизації активів, за дебетом – зменшення суми зносу.

Нарахування амортизації на рахунках бухгалтерського обліку може здійснюватись:

1. Без застосування рахунків класу 8 “Витрати за елементами”

- основних засобів виробничого призначення

Дт 23 “Виробництво” або

Дт 91 “Загальновиробничі витрати” - 12000

- основних засобів загальногосподарського призначення

Дт 92 “Адміністративні витрати” - 5000

- основних засобів, які забезпечують збут продукції

Дт 93 “Витрати на збут” - 3500

- основних засобів соціально-культурного призначення

Дт 94 “Інші витрати операційної діяльності” - 1500

Кт 131 “Знос основних засобів” - 22000

2. Із застосуванням рахунків класу 8 “Витрати за елементами”

а) нарахована амортизація основних засобів

Дт 831 “Амортизація основних засобів” - 22000

Кт 131 “Знос основних засобів” - 22000

б) віднесено на витрати амортизацію основних засобів:

- виробничого призначення

Дт 23 “Виробництво” або

Дт 91 “Загально виробничі витрати” - 12000

- загальногосподарського призначення

Дт 92 “Адміністративні витрати” - 5000

- що забезпечують збут продукції

Дт 93 “Витрати на збут” - 3500

- соціально-культурного призначення

Дт 94 “Інші витрати операційної діяльності” - 1500

Кт 831 “Амортизація основних засобів” - 22000

Строк експлуатації і методи амортизації необоротних матеріальних активів повинні періодично переглядатися і у випадку невідповідності їх формам надходження економічних вигід від використання активу повинні бути змінені. При цьому слід відкоригувати суми амортизаційних відрахувань за поточний і майбутній періоди.

**Приклад 2.16.** Після третього року експлуатації вантажного автомобіля з вихідної умови, амортизація якого розраховувалася методом прямолінійного списання (приклад 2.11), було переглянуто термін його корисного використання з 5 до 6 років і змінено ліквідаційну вартість до 3000 грн.

Нова сума щорічних амортизаційних відрахувань буде розраховуватися:

$$\left[ \begin{array}{l} \text{Балансова вартість активу} \\ \text{на кінець року, після якого} \\ \text{переглянуто} \\ \text{амортизаційну політику} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Нова} \\ \text{ліквідаційна} \\ \text{вартість} \end{array} \right] : \begin{array}{l} \text{Кількість років, що} \\ \text{залишились до кінця} \\ \text{корисного строку} \\ \text{експлуатації} \end{array}$$

У нашому випадку нова сума щорічних амортизаційних відрахувань становитиме:

$$\frac{21000 - 3000}{6 - 3} = 6000 \text{ (грн.)}$$

нова сума, що амортизується:  $21000 - 3000 = 18000$  (грн.)

нова норма амортизації:  $\frac{1}{6 - 3} = 0.33$  або 33%.

Таблиця 2.6

**Розрахунок нової суми амортизаційних відрахувань**

Рік	Первісна вартість	Розрахунок	Річна сума амортизації	Накопичена амортизація	Балансова вартість
1	45000	$0,2 \times 40000$	8000	8000	37000
2	45000	$0,2 \times 40000$	8000	16000	29000
3	45000	$0,2 \times 40000$	8000	24000	21000
4	45000	$0,33 \times 18000$	6000	30000	15000
5	45000	$0,33 \times 18000$	6000	36000	9000
6	45000	$0,33 \times 18000$	6000	42000	3000

Слід зауважити, що зміна методу амортизації є зміною облікової оцінки, про що потрібно зазначити у примітках до фінансової звітності.



## **2.5 Переоцінка основних засобів та нематеріальних активів**

Однією із якісних характеристик фінансових звітів є достовірність. Це означає, що інформація, яка надається у звітах, повинна відображати дійсний стан справ. Це стосується і оцінки активів. Балансова вартість об'єктів необоротних активів, що знаходяться у володінні підприємства, повинна максимально наближено відповідати реальності. Тому залишкову вартість активів підприємство може періодично порівнювати із справедливою, яка визначається ринковою вартістю при існуючому використанні.

Якщо балансова вартість активів *на дату балансу* істотно (більше, ніж на 10% згідно з листом Міністерства фінансів України від 29.07.2003р. №04230-04108 “Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності”) відрізняється від справедливої, то її можна переоцінити.

Підприємство може проводити переоцінку нематеріальних активів, для яких існує активний ринок.

**Активний ринок** згідно з П(С)БО – ринок на якому предмети, що продаються та купуються є однорідними, у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців та інформація про ринкові ціни на якому є загальнодоступною.

Важливо зазначити, що, якщо переоцінюється один об'єкт необоротних активів, то необхідно переоцінити і всю групу, до якої він належить. Під групою розуміють сукупність активів, однакових за функціональним призначенням, тобто тих об'єктів, які обліковуються на одному і тому ж самому субрахунку.

Якщо справедлива вартість перевищує балансову (залишкову), має місце дооцінка активів. Дооцінка відображається за кредитом рахунку 423 “Дооцінка активів” у сумі збільшення первісної вартості об'єкта необоротних активів, що переоцінюється, і за дебетом цього ж рахунку у сумі дооцінки накопиченої амортизації.

Сума уцінки балансової вартості активу, тобто перевищення балансової (залишкової) вартості над справедливою, визначається як витрати звітного періоду і відображається за дебетом рахунку 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”.

Якщо проведенню дооцінки вартості необоротних активів передувала в минулому уцінка, то сума дооцінки первісної вартості зменшується на суму раніше здійсненої уцінки, яка в свою чергу визначається як дохід і відображається за кредитом рахунку 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

Якщо результатом попередньої переоцінки була дооцінка, то наступна уцінка зменшується на суму попередньої дооцінки цього ж активу і відображається за дебетом рахунку 423 “Дооцінка активів”.

Таким чином, балансова вартість об’єктів необоротних активів після переоцінки відповідатиме справедливій вартості. Для розрахунку переоціненої накопиченої амортизації і первісної вартості необхідно розрахувати індекс переоцінки:

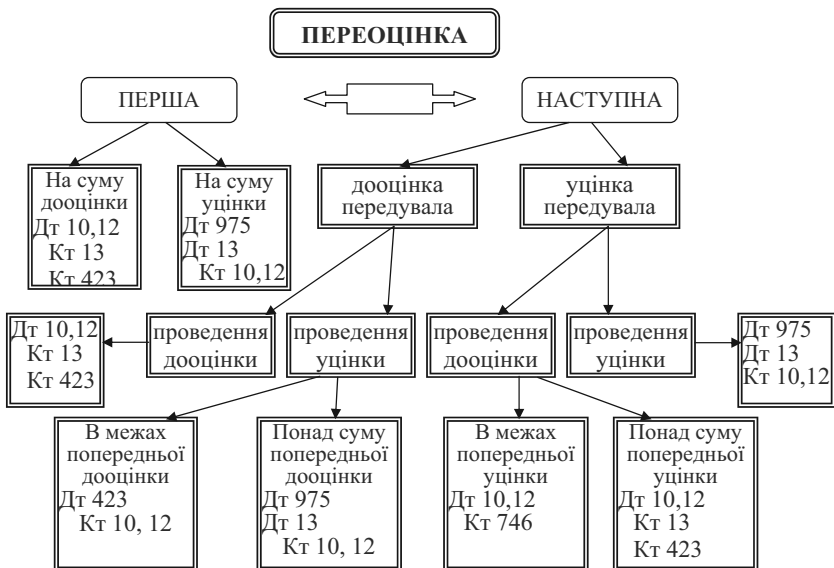
$$I_{\text{переоц}} = \frac{\text{Справедлива вартість активу}}{\text{Залишкова вартість активу}}$$

Тоді переоцінена сума амортизації і первісна вартість активу становитимуть відповідно:

$$\text{Сума амортизації після переоц} = I_{\text{переоц}} \times \text{Амортизація до переоц}$$

$$\text{Первісна вартість після переоц} = I_{\text{переоц}} \times \text{Первісна вартість до переоц}$$

Облік переоцінки основних засобів і нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку схематично представлено на рисунку 2.3.



**Рис. 2.3** – Облік переоцінки основних засобів і нематеріальних активів

Розглянемо на прикладі облік переоцінки активів.

**Приклад 2.17.** На дату проведення першої переоцінки первісна вартість споруди становила 25 000 грн., балансова вартість – 7 000 грн., а справедлива вартість за результатами експертної оцінки склала 7 840 грн. На дату проведення другої переоцінки сума зносу становила 21 000 грн., а справедлива вартість активу – 5 880 грн.

Розглянемо зміни вартості споруди і як вони відобразатимуться на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.7

**Зміна вартості споруди в результаті переоцінки**

Показники	Перша переоцінка		Друга переоцінка	
	до	після	до	після
Первісна вартість	25000	28000	28000	23520
Знос	18000	20160	21000	17640
Залишкова вартість	7000	7840	7000	5880
Індекс переоцінки		1,12		0,84
Зміна первісної вартості		3000		(4480)
Зміна зносу		2160		(3360)
Зміна залишкової вартості		840		(1120)

Отже, результатом першої переоцінки була дооцінка балансової вартості споруди на 840 грн., другої – уцінка залишкової (балансової) вартості на 1 120 грн.

Переоцінка об'єкта основних засобів відображається записами:

*На дату першої переоцінки:*

1. Відображено дооцінку первісної вартості споруди

Дт **103** “Будівлі і споруди” - 3000

Кт **423** “Дооцінка активів” - 3000

2. Відображено дооцінку амортизації

Дт **423** “Дооцінка активів” - 2160

Кт **131** “Знос основних засобів” - 2160

*На дату другої переоцінки:*

1. Відображено зменшення додаткового капіталу на суму уцінки балансової вартості в межах попередньої дооцінки

Дт **423** “Дооцінка активів” - 840

Кт **103** “Будівлі і споруди” - 840

2. Віднесено на витрати решту суми уцінки

Дт **975** “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” - 280

Кт **103** “Будівлі і споруди” - 280

3. Відображено уцінку амортизації

Дт 131 “Знос основних засобів” - 3360

Кт 103 “Будівлі і споруди” - 3360

Так як на момент другої переоцінки вартості активу була проведена дооцінка на 840 грн., то на цю суму буде зменшено величину додаткового капіталу, а решту суми уцінки (1120 - 840 = 280 грн.) слід віднести на витрати звітного періоду.

**Приклад 2.18.** Підприємство придбало устаткування у 2005 році за 3000 грн., строк експлуатації 10 років. До даного об'єкта основних засобів застосовується прямолінійний метод нарахування амортизації, ліквідаційна вартість прирівняна до нуля. У результаті проведення експертної оцінки встановлено справедливу вартість активу: на 31.12.2006 – 2295 грн.

на 31.12.2007 – 2570 грн.

Оскільки строк експлуатації устаткування 10 років, то амортизація за 2006 рік до першої переоцінки становитиме  $3000 \times 10\% = 300$  грн.

Переоцінка вартості устаткування станом на 31.12.2006 призвела до уцінки активу з індексом переоцінки 0,85:

$$I_{\text{переоц}} = 2295 : 2700 = 0,85$$

$$\text{Амортизація (після переоцінки)} = 0,85 \times 300 = 255 \text{ грн.}$$

Первісна вартість (після переоцінки) =  $0,85 \times 3000 = 2550$  грн. (або  $2295 + 255 = 2550$  грн.)

Накопичена амортизація до другої переоцінки:

$$255 + 2550 \times 10\% = 510 \text{ грн.}$$

Таблиця 2.8

**Розрахунок сум переоцінки**

Показники	Перша переоцінка		Друга переоцінка	
	до	після	до	після
1. Первісна вартість	3000	2550	2550	3213
2. Амортизація	300	255	510	643
3. Балансова вартість	2700	2295	2040	2570
4. Індекс переоцінки		0,85		1,26
5. Зміна первісної вартості		(450)		663
6. Зміна амортизації		(45)		133
7. Зміна балансової вартості		(405)		530
8. Зміна балансової вартості з наростаючим підсумком		(405)		125

Переоцінка станом на 31.12.2007р. збільшила вартість обладнання на 663 грн., але так як результат попередньої уцінки балансової вартості було визначено як втрати, а сума наступної дооцінки перевищує його, то величина раніше проведеної уцінки

(405 грн.) буде іншим доходом від звичайної діяльності підприємства у даному звітному періоді, а сума перевищення зміни первісної вартості над нею ( $663-405=258$  грн.) збільшить величину додаткового капіталу.

Покажемо, якими записами будуть відображені операції зміни вартості активу.

*Проведення першої переоцінки:*

1. Відображено уцінку балансової вартості

Дт **975** “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” - 405

Кт **104** “Машини і обладнання” - 405

2. Відображено уцінку амортизації

Дт **131** “Знос основних засобів” - 45

Кт **104** “Машини і обладнання” - 45

*Проведення другої переоцінки:*

3. Віднесено на дохід сума попередньої уцінки

Дт **104** “Машини і обладнання” - 405

Кт **746** “Інші доходи від звичайної діяльності” - 405

4. Відображено дооцінку первісної вартості

Дт **104** “Машини і обладнання” - 258

Кт **423** “Дооцінка активів” - 258

5. Відображено дооцінку амортизації

Дт **423** “Дооцінка активів” - 133

Кт **131** “Знос основних засобів” - 133

Необхідно додати, що на момент списання активу з балансу підприємства, сума його дооцінки, що відображена за кредитом рахунку 423 “Дооцінка активів” визначається як прибуток і записується у кредит рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта необоротних активів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта необоротних активів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі додаткового капіталу.

## **2.6 Облік вибуття основних засобів та нематеріальних активів**

Вибуття необоротних активів може відбуватись внаслідок безоплатної передачі, невідповідності критеріям визнання активом, ліквідації, вибуття для продажу. При цьому вартість активу списується з балансу підприємства, а сума дооцінки даного активу, як зазначалось вище, списується на рахунок нерозподіленого прибутку.

При безоплатній передачі чи ліквідації необоротних активів їх списання з балансу відображають в регістрах бухгалтерського обліку, використовуючи рахунок 976 “Списання необоротних активів”. Крім того, податкове законодавство операції з ліквідації чи безоплатної передачі необоротних активів прирівнює до операцій продажу, а значить підприємство повинно нарахувати податкове зобов’язання з ПДВ на залишкову вартість необоротних активів, що вибувають. Сума податкового зобов’язання з ПДВ відображається за дебетом 976 “Списання необоротних активів”.

Перевищення вартості списання ліквідованих необоротних активів над доходами від їх ліквідації чи навпаки буде визначати відповідно збиток або прибуток від ліквідації.

Слід зауважити, що прибуток або збиток від вибуття необоротних активів є результатом іншої звичайної діяльності підприємства. У разі списання активів внаслідок надзвичайних подій прибуток чи збиток від їх вибуття буде відображатись на рахунку 794 “Результат надзвичайних подій”.

**Приклад 2.19.** Підприємство ліквідує об’єкт основних засобів внаслідок його фізичного зносу. Первісна вартість активу становить 2300 грн., сума зносу на дату ліквідації – 1850 грн., вартість матеріалів, одержаних від ліквідації та ще придатних для експлуатації (за оцінкою реалізації) – 250 грн.

Списання відобразатиметься записами:

1. Списано знос

Дт 131 “Знос основних засобів” - 1850

Кт 10 “Основні засоби” - 1850

2. Списано залишкову вартість ліквідованого активу

Дт 976 “Списання необоротних активів” - 450

Кт 10 “Основні засоби” - 450

Одночасно на суму ПДВ

Дт 976 “Списання необоротних активів” - 90

Кт 641 “Розрахунки за податками” - 90

3. Нараховано зарплату робітників, що залучені до ліквідації активу  
Дт **976** “Списання необоротних активів” - 180

Кт **661** “Розрахунки за заробітною платою” - 180

4. Вартість матеріалів, одержаних від ліквідації

Дт **201** “Сировина і матеріали” - 250

Кт **746** “Інші доходи від звичайної діяльності” - 250

5. Відображено фінансовий результат

Дт **746** “Інші доходи від звичайної діяльності” - 250

Кт **793** “Результат іншої звичайної діяльності” - 250

Дт **793** “Результат іншої звичайної діяльності” - 630

Кт **976** “Списання необоротних активів” - 720

Кореспонденція рахунків для відображення операцій з безоплатної передачі необоротних активів аналогічна.

**Приклад 2.20.** Підприємство безоплатно передає об’єкт нематеріальних активів. Первісна вартість активу становить 3 350 грн., сума амортизації на дату передачі – 1 850 грн.

1. Списано амортизацію

Дт **133** “Накопичена амортизація нематеріальних активів” - 1850

Кт **12** “Нематеріальні активи” - 1850.

2. Списано залишкову вартість переданих активів

Дт **976** “Списання необоротних активів” - 1500

Кт **12** “Нематеріальні активи” - 1500

Одночасно на суму ПДВ

Дт **976** “Списання необоротних активів” - 300

Кт **641** “Розрахунки за податками” - 300

Облікові особливості для основних засобів, які підприємство утримує для того, щоб продати, встановлює П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”.

Якщо керівництвом підприємства підготовлено план продажу необоротних активів і їх продаж, як очікується, буде завершено *протягом року* з дати прийняття такого рішення, то такі необоротні активи слід визнати такими, що утримуються для продажу.

Діючим Планом рахунків для обліку цих об’єктів призначено субрахунок 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” до рахунку 28 “Товари”.

Таким чином, якщо основні засоби або інші необоротні активи вибувають з експлуатації внаслідок невідповідності критеріям визнання активом через зберігання для реалізації протягом дванадцяти календарних місяців, то їх слід перекласифікувати зі складу необоротних до оборотних активів. Крім того визнані

необоротні активи утримуваними для продажу згідно з П(С)БО 27 відображаються у бухгалтерському обліку за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою реалізаційною вартістю. При первісному визнанні і оцінці на звітну дату сума перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартістю відображається за дебетом 949 “Інші витрати операційної діяльності”.

На необоротні активи, утримувані для продажу, у т.ч. необоротні активи, що входять до групи вибуття, амортизація не нараховується.

У разі реалізації об'єктів необоротних активів іншим суб'єктам господарської діяльності різниця між ціною реалізації і балансовою вартістю та іншими витратами, пов'язаними з реалізацією, визначає результат від реалізації.

Облік операцій продажу необоротних активів, утримуваних для продажу, слід вести із застосуванням рахунків 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” і 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”.

**Приклад 2.21.** Підприємство 2 квітня уклало твердий контракт про продаж обладнання. На момент прийняття рішення щодо реалізації активу його справедлива вартість становила 2 900 грн., балансова вартість – 3 100 грн., сума зносу – 4200 грн., сума дооцінки за час експлуатації – 1 150 грн. Передача активу покупцю за 3 200 грн. без ПДВ (3 840 грн., в т.ч. ПДВ) відбулася 29 листопада того ж року. Справедлива вартість не змінювалася. Вартість перевезення було оплачено підприємством у розмірі 552 грн.(в т.ч. ПДВ).

Порядок відображення операцій наступний:

*2 квітня*

1. Прийнято рішення про реалізацію основних засобів та переведено актив до складу тих необоротних, які утримують для продажу

Дт **286** “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” - 2900

Дт **949** “Інші витрати операційної діяльності” - 200

Кт **104** “Машини і обладнання” - 3100

2. Списано суму амортизації

Дт **131** “Знос основних засобів” - 4200

Кт **104** “Машини і обладнання” - 4200

3. Списано дооцінку обладнання

Дт **423** “Дооцінка активів” - 1150

Кт **441** “Прибуток нерозподілений” - 1150



29 листопада

1. Відображено дохід від реалізації обладнання

Дт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” - 3840

Кт 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” - 3840

Одночасно на суму ПДВ

Дт 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” - 620

Кт 641 “Розрахунки за податками” - 620

2. Списано балансову вартість обладнання

Дт 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” - 2900

Кт 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” - 2900

3. Списано транспортні витрати

Дт 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” - 460

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - 460

Одночасно на суму ПДВ (при наявності податкової накладної)

Дт 641 “Розрахунки за податками” - 92

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - 92

4. Відображено фінансовий результат

Дт 791 “Результат операційної діяльності” - 3360

Кт 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” - 3360

Дт 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” - 3200

Кт 791 “Результат операційної діяльності” – 3200

## **2.7 Особливості обліку інвестиційної нерухомості**

Окремим об’єктом обліку є активи, класифіковані як інвестиційна нерухомість. Порядок визнання, оцінки та розкриття інформації про них визначає П(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість”.

Згідно з П(С)БО 32 *інвестиційна нерухомість* – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для:

– виробництва та постачання товарів, надання послуг, або для адміністративної мети;

– продажу в процесі звичайної діяльності.

Отже, відмінною рисою інвестиційної нерухомості є те, що вона генерує грошові потоки у значній мірі незалежно від інших активів

підприємства. Саме це відрізняє інвестиційну нерухомість від операційної нерухомості, зайнятої власником.

Операційна нерухомість генерує грошові потоки, які пов'язані не лише з цією нерухомістю, а й з іншими активами, що використовуються у виробництві, постачанні продукції (надання послуг) тощо. Тому облік такої нерухомості та її подання у фінансовій звітності здійснюються згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби”.

Прикладом інвестиційної нерухомості є:

– земельна ділянка, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу у звичайному ході діяльності;

– земельна ділянка, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного конкретно використання;

– будівля (частина будівлі), яка є власністю підприємства (або утримується підприємством згідно з угодою про фінансову оренду) та надана у оренду згідно з одною чи кількома угодами про операційну оренду.

Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки.

Критерії визнання інвестиційної нерухомості аналогічні тим, що застосовуються до основних засобів. Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю.

**Оцінка інвестиційної нерухомості після визнання.** ПСБО 32 “Інвестиційна нерухомість” передбачає дві моделі оцінки інвестиційної нерухомості після первісного визнання:

- 1) за справедливою вартістю;
- 2) за собівартістю.

У разі вибору *моделі оцінки за справедливою вартістю* інвестиційна нерухомість оцінюється за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити.

Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості в подібному стані за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у зв'язку з майбутніми витратами на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості.

При визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості підприємства до неї входять усі об'єкти основних засобів, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки. Така інвестиційна нерухомість в обліку відображається як окремих об'єкт, що генерує грошові кошти.

Стационарно встановлені об'єкти основних засобів (ліфти, кондиціонери тощо), вартість яких врахована при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості, обліковуються в позабалансовому обліку за первісною вартістю. Усі інші активи, які використовуються разом з інвестиційною нерухомістю (меблі, господарський інвентар, офісна техніка тощо), оцінюються за первісною (переоціненою) вартістю і відображаються в обліку відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби”.

Сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу відображається у складі іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності відповідно.

**Приклад 2.22.** Підприємство придбало земельну ділянку, подальше використання якої поки не визначено. Собівартість придбані ділянки становить 500 тис. грн. Через півроку справедлива вартість цієї ділянки зросла до 600 тис. грн.

Придбання і утримання ділянки буде відображено записом, тис. грн.:

- 1. Придбано земельну ділянку  
Дт **100** “Інвестиційна нерухомість” - 500  
Кт **31** “Поточний рахунок” - 500
- 2. Зростання справедливої вартості землі  
Дт **100** “Інвестиційна нерухомість” - 100  
Кт **719** “Інші доходи від операційної діяльності” - 100

Підприємство, що обирає *модель оцінки за собівартістю*, повинне оцінювати всю свою інвестиційну нерухомість згідно з ПСБО 16 “Основні засоби”, тобто за собівартістю мінус накопичена амортизація з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”

Проте і в цьому випадку підприємство має визначати справедливу вартість інвестиційної нерухомості, оскільки П(С)БО 32 вимагає розкриття інформації про справедливу вартість інвестиційної нерухомості.

**Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості.** Включення нерухомості до складу інвестиційної нерухомості або виключення її зі складу інвестиційної нерухомості здійснюються лише у випадку, коли змінюється спосіб використання нерухомості, що засвідчується певною подією.

Таблиця 2.9

**Зміна способу використання нерухомості**

Переведення		Свідчення про зміну способу використання нерухомості
зі складу	до складу	
інвестиційної нерухомості	операційної нерухомості	початок використання нерухомості як операційної
інвестиційної нерухомості	запасів	початок підготовки забудови до продажу
операційної нерухомості	інвестиційної нерухомості	підготовка нерухомості для використання як інвестиційної
запасів	інвестиційної нерухомості	початок операційної оренди нерухомості іншою стороною
незавершеного будівництва або забудови	інвестиційної нерухомості	завершення будівництва або забудови нерухомості

Коли суб'єкт господарювання застосовує модель собівартості, переведення між інвестиційною нерухомістю, операційною нерухомістю і запасами не змінює балансову вартість переданої нерухомості, а також не змінює собівартість цієї нерухомості для цілей оцінки або розкриття інформації.

Коли суб'єкт господарювання застосовує модель справедливої вартості, при переведенні собівартість цієї нерухомості для цілей оцінки або розкриття інформації змінюється за визначеними правилами:

Таблиця 2.10

**Зміна вартості при переведенні інвестиційної нерухомості**

Переведення		Зміна вартості
зі складу	до складу	
інвестиційної нерухомості	операційної нерухомості	справедлива вартість інвестиційної нерухомості приймається за балансову вартість активу
інвестиційної нерухомості	запасів	
операційної нерухомості	інвестиційної нерухомості	різниця між справедливою вартістю і балансовою вартістю відображається як переоцінка
запасів	інвестиційної нерухомості	різниця між справедливою вартістю і балансовою вартістю запасів визнається іншим доходом (витратами) звітного періоду
незавершеного будівництва або забудови	інвестиційної нерухомості	різниця між справедливою вартістю і балансовою вартістю визнається іншим операційним доходом (витратами) звітного періоду

Визнання інвестиційної нерухомості активом припиняється при вибутті об'єкта внаслідок продажу, передачі у фінансову оренду, ліквідації, внесення до статутного капіталу, при невідповідності критеріям визнання активу з інших підстав, при переведенні з інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості або коли інвестиційна нерухомість постійно виключається з використання і не очікується жодних економічних вигід від її продажу.

При цьому продаж (списання) інвестиційної нерухомості та зменшення її корисності відображають в обліку аналогічно продажу (списанню) та зменшенню корисності основних засобів.

### **Контрольні запитання**

1. Що включають до складу необоротних активів?
2. Які існують види оцінок вартості необоротних активів?
3. Що називають основними засобами згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби”?
4. Які Ви знаєте критерії визначення основних засобів?
5. Які господарські операції призводять до руху основних засобів?
6. В яких первинних документах відображаються операції з основними засобами?
7. Що відносять до складу інших необоротних матеріальних активів?
8. Дайте характеристику рахунків, на яких ведеться облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.
9. Що таке нематеріальні активи згідно з П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”?
10. На які групи класифікують нематеріальні активи?
11. Як у бухгалтерському обліку відображаються витрати на утримання основних засобів?
12. Як ведеться облік витрат на поліпшення стану об'єктів основних засобів?
13. Розкрийте суть поняття “амортизація”.
14. Які є методи нарахування амортизації, охарактеризуйте коротко кожен з них.
15. Як ведеться розрахунок амортизаційних відрахувань згідно з чинним законодавством, від чого залежить їх розмір?
16. Розкрийте особливості проведення переоцінки основних засобів.
17. В результаті яких операцій може відбуватися вибуття основних засобів? Якими записами вони відображаються у бухгалтерському обліку?

18. Що таке необоротні активи, утримувані для продажу? Розкрийте особливості відображення операцій з ними.
19. Які методи амортизації можна застосовувати для нематеріальних активів?
20. Розкрийте особливості обліку інвестиційної нерухомості.

### Тести

- 2.1. Об'єкт основних засобів визнається активом:
  - а) якщо використовується більше року;
  - б) якщо використовується у виробничій сфері;
  - в) якщо існує імовірність, що в майбутньому підприємство отримає економічну вигоду від його використання та його вартість може бути достовірно визначена;
  - г) за рішенням директора;
  - д) за рішенням колективу підприємства.
- 2.2. Підприємство придбало основні засоби вартістю 36000 грн. з ПДВ. Оплачено: транспортній організації за доставку 720 грн. з ПДВ, спеціалізованій фірмі за установку і монтаж - 360 грн. з ПДВ. Визначити первісну вартість придбаних основних засобів.
  - а) 37080; б) 30900; в) 30600; г) 31200; д) 32100.
- 2.3. Підприємство безоплатно отримало складське приміщення. Справедлива вартість його складає 10000 грн. Який бухгалтерський запис слід зробити?
  - а) Дт 103 Кт 424;
  - б) Дт 103 Кт 631;
  - в) Дт 103 Кт 377;
  - г) Дт 103 Кт 681;
  - д) Дт 103 Кт 742.
- 2.4. 01.10.2005р. підприємство придбало верстат. 01.12.2005 цей верстат перебуває ще на складі і чекає монтажу. З якого періоду повинна нараховуватись амортизація цього основного засобу?
  - а) з дня поступлення на підприємство;
  - б) з дня оплати;
  - в) на наступний місяць після введення в експлуатацію;
  - г) з початку наступного календарного року;
  - д) за рішенням головного інженера підприємства.
- 2.5. Підприємство отримало від засновника його внесок до статутного капіталу виробничим обладнанням вартістю 12000 грн. без ПДВ. Його ліквідаційна вартість рівна 0. Строк корисного використання – 5 років. Чому дорівнює вартість, яка амортизується?

- а) 10000; б) 12000; в) 0; г) 8000; д) 9000.
- 2.6.** Підприємство купило верстат вартістю 6000 грн. з ПДВ. Ліквідаційна вартість верстата прийнята 500 грн. Строк корисного використання – 5 років. Чому дорівнює вартість верстата яка амортизується?  
а) 6000; б) 5000; в) 4500; г) 0; д) 7200.
- 2.7.** Первісна вартість верстата дорівнює 10000 грн. Ліквідаційна вартість – 0. Строк корисного використання 10 років. 2.01.1997 р. верстат введений в експлуатацію. 2.01.2000 р. прийнято рішення, що строк корисного використання верстата має дорівнювати 5 років, з початку експлуатації. Яка річна сума нарахованої амортизації за прямолінійним методом має бути визначена за 2001 р.  
а) 1000; б) 6000; в) 5000; г) 4000; д) 3500.
- 2.8.** Підприємство придбало виробниче обладнання вартістю 20000 грн. Ліквідаційна вартість його 2000 грн. Очікуваний строк корисного використання 5 років. Очікуваний обсяг продукції, яку буде вироблено з використанням придбаного обладнання 12000 грн. Визначити суму нарахованої амортизації в перший рік експлуатації обладнання, якщо на цьому верстаті буде виготовлено продукції на 1800 грн.  
а) 3600; б) 10000; в) 2700; г) 3000; д) 2200.
- 2.9.** Підприємство придбало виробниче обладнання вартістю 20000 грн. Його ліквідаційна вартість 2000 грн. Очікуваний строк корисного використання 5 років. Обрано метод зменшення залишкової вартості при нарахуванні амортизації. Визначити нараховану амортизацію на кінець третього року експлуатації обладнання.  
а) 7961; б) 2938; в) 6951; г) 3600; д) 2700.
- 2.10.** Підприємство придбало виробниче обладнання вартістю 20000 грн. з ПДВ. Його ліквідаційна вартість 2000 грн. Очікуваний строк корисного використання 5 років. Нарахування амортизації здійснюється методом прискореного зменшення залишкової вартості. Визначити нараховану амортизацію за другий рік експлуатації обладнання.  
а) 8000; б) 3600; в) 4800; г) 5000; д) 3000.
- 2.11.** Підприємство придбало виробниче обладнання вартістю 20000 грн. Його ліквідаційна вартість 2000 грн. Очікуваний строк корисного використання 5 років. Нарахування амортизації здійснюється кумулятивним методом. Визначити нараховану амортизацію за п'ятий рік експлуатації обладнання.

- а) 2000;      б) 3200;      в) 3600;      г) 1200;      д) 2500.
- 2.12.** Підприємство уклало угоду з ремонтним підприємством на реконструкцію верстатного парку, що збільшить його продуктивність у майбутньому на суму 8400 грн. з ПДВ. Вартість верстатного парку до реконструкції складала 500000 грн. Визначити вартість верстатного парку після реконструкції.
- а) 500000;      в) 508400;      д) 505300.  
б) 507000;      г) 505200;
- 2.13.** Підприємство здійснило реконструкцію верстатного парку власними силами, що призводить до збільшення його продуктивності. Витрати на реконструкцію: заробітна плата ремонтних робочих склала 3000 грн., нарахування на їх заробітну плату 1200 грн., запчастини і комплектуючі 2800 без ПДВ. Визначити вартість верстатного парку після реконструкції, якщо його первісна вартість 500000 грн.
- а) 500 000;      в) 503 000;      д) 505 000.  
б) 502 800;      г) 507 000;
- 2.14.** Підприємство здійснило ремонт обладнання власними силами для підтримки його у робочому стані. Витрати на ремонт: заробітна плата ремонтних робочих з нарахуванням на зарплату склала 3 500 грн., мастильні матеріали, запчастини і комплектуючі – 2 000 грн. Первісна вартість обладнання дорівнює 200 000 грн. Визначити вартість обладнання після такого ремонту.
- а) 200 000;      в) 205 500;      д) 194 500.  
б) 203 500;      г) 209 000;
- 2.15.** Чи нараховуються амортизаційні відрахування на основні засоби, виведені з експлуатації у зв'язку з їх консервацією?
- а) інколи;      г) залежно від ситуації;  
б) так;      д) за рішенням власника.  
в) ні;



## **Вправи для самостійної роботи**

**№ 2.1.** Фірма придбала офісні меблі вартістю 4 800 грн. (в т.ч. ПДВ). Крім того було сплачено витрати з доставки меблів у сумі 420 грн. (в т.ч. ПДВ) і витрати на складання і встановлення меблів (заробітна плата із нарахуваннями до фондів соціального страхування) у сумі 250 грн. Визначити первісну вартість меблів. Здійснити всі необхідні бухгалтерські записи.

**№ 2.2.** Меблева компанія “Амстердам” 1 січня 2008 р. почала будівництво власного приміщення для офісів і магазинів. Компанія планувала закінчити будівництво 31 грудня 2008 р. “Амстердам” протягом періоду будівництва мала такі невиконані боргові зобов’язання:

- короткостроковий кредит банку для будівництва від 31 грудня 2007 р. під 12% річних – 2 000 000 грн.
- короткостроковий кредит під 10% річних з терміном погашення 30 травня 2009 р. – 1 400 000 грн.
- довгостроковий кредит під 11% річних з терміном погашення 1 січня 2012 р. – 1 000 000 грн.

Сплата відсотків здійснюється один раз на рік в кінці року. Компанія “Амстердам” закінчила будівництво приміщення 31 грудня 2008 р., як і було заплановано. Загальна вартість будівлі становила 5 200 000 грн., при цьому середньозважені акумульовані витрати склали 3 600 000 грн. Визначити загальну суму витрат на позики, яку повинна заплатити компанія за користування кредитами у 2008 році. Якою буде сума витрат на позики, що підлягає капіталізації? Здійснити всі необхідні розрахунки та бухгалтерські записи.

**№ 2.3.** Підприємство “Результат” здійснило такі витрати на модернізацію обладнання цехів основного виробництва:

- витрачено матеріали – 5 000 грн.;
- витрачено запасні частини – 2 500 грн.;
- нараховано заробітну плату за виконані роботи з модернізації обладнання – 1500 грн.;
- здійснено нарахування на заробітну плату до фондів соціального страхування – 600 грн.

Визначити вартість проведеної модернізації обладнання цехів та відобразити всі необхідні бухгалтерські записи.

**№ 2.4.** Підприємство має верстат, залишкова вартість якого нулю. Станом на 31.12.08 р. первісна вартість верстата становила 15 000 грн., сума накопиченого зносу - 15 000 грн., справедлива вартість – 2 000 грн. Провести розрахунок сум переоцінки та відобразити всі необхідні бухгалтерські записи.

**№ 2.5.** Станом на 01.01.2009 р. первісна вартість програмного забезпечення становила 5 000 грн., сума накопиченої амортизації – 3 000 грн., справедлива вартість – 2 300 грн. У лютому підприємство приймає рішення продати нематеріальний актив. У березні відбулася операція продажу за ціною реалізації 3 000 грн. (в т.ч. ПДВ). Відобразити всі необхідні бухгалтерські записи.

## Розділ 3

### Облік грошових коштів

**Після вивчення розділу 3 Ви повинні знати:**

- які активи належать до ліквідних;
- як ведеться облік грошових коштів на поточних рахунках та в касі;
- як ведеться облік грошових коштів у іноземній валюті; внаслідок чого виникають курсові різниці і як вони відображаються в обліку;
- чим відрізняються монетарні статті балансу від немонетарних;
- в чому полягає вплив часу на вартість грошей;
- що таке теперішня і майбутня вартість грошей і який між ними взаємозв'язок;
- що таке ануїтет і чим він відрізняється від інших грошових потоків.

До ліквідних активів підприємства відносять грошові кошти, короткострокові векселі одержані, поточні фінансові інвестиції та дебіторську заборгованість. Їх облік ведеться на рахунках класу 3 “Кошти, розрахунки та інші активи”. Характерною особливістю ліквідних активів є те, що вони забезпечують можливість швидкої сплати зобов'язань. При цьому, з одного боку, збільшення обсягу ліквідних активів підвищує платоспроможність підприємства, з іншого – призводить до скорочення його запасів. Тому в управлінні ліквідними активами постає дилема: прибутковість чи платоспроможність.

Підприємства зберігають грошові кошти в касі та на банківських рахунках у національній та іноземній валютах.

Головними завданнями обліку грошових коштів є:

- своєчасне та правильне оформлення первинних документів, що відображають їх рух;
- забезпечення ефективного контролю за зберіганням у касі та використанням грошових коштів;
- вірне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з обігом грошових коштів підприємства.

#### **3.1 Облік грошових коштів у касі**

У касі підприємства можуть зберігатись такі цінності:

- грошові кошти у національній та іноземній валютах;

- грошові документи (путівки в будинки відпочинку та санаторії, проїзні квитки, марки державного мита, поштові марки);
- бланки суворої звітності;
- цінні папери, придбані у інших підприємств.

Грошові кошти в касі є готівкою, що використовується підприємством для виплати заробітної плати, відряджень працівникам, дивідендів власникам, проведення розрахунків з поставальниками та ін.

Касові операції регулюються Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою правління НБУ від 15.12.2004 року №637. Відповідно до цього Положення для проведення виплат з каси може використовуватись як готівка, одержана з банку, так і виручка від реалізації продукції. При цьому, гранична сума платежу з каси одного підприємства іншому (або індивідуальному підприємцю) протягом одного дня становить 10000 грн. Кількість підприємств, з якими проводяться розрахунки готівкою протягом дня, є необмеженою.

**Ліміт залишку готівки в касі** – це граничний розмір готівки, що може залишатись в касі на кінець робочого дня. Він встановлюється із врахуванням специфіки роботи підприємства, обсягів його касових операцій, віддаленості від банку тощо. Усю готівку понад встановленого ліміту слід здавати в банк у порядку та строки, передбачені договором на розрахунково-касове обслуговування. Це правило не розповсюджується на готівку, одержану в банку для виплати працівникам заробітної плати. Невидана заробітна плата може зберігатись в касі підприємства протягом трьох робочих днів. Після закінчення цього терміну вона депонується і здається в банк.

Для оформлення касових операцій призначено такі документи:

*КО-1* “Прибутковий касовий ордер”;

*КО-2* “Видатковий касовий ордер”;

*КО-3* “Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів”;

*КО-4* “Касова книга”;

*КО-5* “Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей”.

Приймання готівки в касу проводиться за прибутковими касовими ордерами, видача – за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями.

Прихід та видаток готівки щодня відображається у касовій книзі, яка заповнюється на підставі прибуткових та видаткових документів через копіювальний папір. На кінець робочого дня у касовій книзі

виводиться сальдо. Другий екземпляр є звітом касира, який разом із прибутковими та видатковими документами передається у бухгалтерію.

Для обліку грошових коштів у касі підприємства передбачено рахунок 30 “Каса”, який має два субрахунки:

301 “Каса в національній валюті”;

302 “Каса в іноземній валюті”.

Основні операції з надходження грошових коштів у касу відображаються наступними бухгалтерськими записами:

1. Одержано готівку з банку у гривнях

Дт **301** “Каса в національній валюті”

Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”

2. Одержано від покупця готівку за відвантажену продукцію

Дт **301** “Каса в національній валюті”

Кт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями”

3. Повернено підзвітною особою невикористані кошти

Дт **301** “Каса в національній валюті”

Кт **372** “Розрахунки з підзвітними особами”

4. Внесено суму відшкодування за виявлені нестачі винною особою

Дт **301** “Каса в національній валюті”

Кт **375** “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”

5. Оприбутковано надлишки грошей у касі, виявлені в результаті інвентаризації

Дт **301** “Каса в національній валюті”

Кт **719** “Інші доходи від операційної діяльності”

Основні операції з виплати готівки відображаються наступними бухгалтерськими записами:

1. Здано готівку на розрахунковий рахунок у банк

Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”

Кт **301** “Каса в національній валюті”

2. Виплачено працівникам заробітну плату, лікарняні, матеріальну допомогу тощо

Дт **661** “Розрахунки за заробітною платою”

Кт **301** “Каса в національній валюті”

3. Виплачено працівникам депоновану заробітну плату

Дт **662** “Розрахунки з депонентами”

Кт **301** “Каса в національній валюті”

4. Видано готівку працівнику підприємства під звіт

Дт **372** “Розрахунки з підзвітними особами”

Кт **301** “Каса в національній валюті”

5. Виплачено дивіденди засновникам

Дт **671** “Розрахунки за нарахованими дивідендами”

Кт **301** “Каса в національній валюті”

Рух готівки у іноземній валюті на рахунках бухгалтерського обліку відображається аналогічно.

Для обліку грошових документів, які зберігаються у касі підприємства, використовуються два субрахунки:

331 “Грошові документи в національній валюті”;

332 “Грошові документи в іноземній валюті”.

За дебетом цих субрахунків відображається надходження у касу грошових документів, а за кредитом – їх списання:

1. Підвітна особа придбала путівки у санаторій та відзвітувалась за одержаний аванс

Дт **331** “Грошові документи в національній валюті”

Кт **372** “Розрахунки з підвітними особами”

2. Видано працівникам підприємства путівки в рахунок заробітної плати

Дт **661** “Розрахунки за заробітною платою”

Кт **331** “Грошові документи в національній валюті”

Для обліку готівки, яка вноситься до каси банку, ощадбанку, поштового відділення, але до зарахування на банківський рахунок перебуває у дорозі, використовуються субрахунки:

333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”;

334 “Грошові кошти в іноземній валюті”.

За дебетом цих субрахунків відображають передачу готівки з каси, а за кредитом – її зарахування на банківський рахунок:

1. Відправлено готівку через поштове відділення для зарахування на рахунок

Дт **333** “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”

Кт **301** “Каса в національній валюті”

2. Зараховано готівку на розрахунковий рахунок підприємства

Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”

Кт **333** “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”

3. Передано до каси банку суму для придбання валюти з подальшим її зарахуванням на поточний рахунок

Дт **333** “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”

Кт **301** “Каса в національній валюті”

4. Оприбутковано валюту на поточний рахунок

Дт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті”

Кт **333** “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”

### **3.2. Облік грошових коштів на поточних рахунках банку**

Розрахунки підприємства з іншими юридичними та фізичними особами можуть здійснюватись як у готівковій, так і у безготівковій формах. Для проведення безготівкових розрахунків підприємство може відкрити поточний рахунок в банку (в одному банку для однієї валюти тільки один поточний рахунок). Порядок відкриття рахунків регламентовано Інструкцією про відкриття, використання та закриття рахунків у національній та іноземній валютах, затвердженою постановою НБУ від 12.11.2003 року №492.

Розрахунки грошовими коштами із поточних рахунків у банках можна здійснювати з будь-якими підприємствами, організаціями, установами чи фізичними особами, котрі мають банківські рахунки в Україні або за кордоном. Перекази коштів проводяться електронною поштою, що значно прискорює швидкість розрахунків із контрагентами.

Форми та порядок застосування безготівкових розрахунків регламентовано Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою постановою НБУ від 21.01.2004 року № 22.

Для здійснення безготівкових розрахунків можуть використовуватись такі документи:

- *платіжне доручення* – розрахунковий документ, який містить письмове доручення платника обслуговуючому його банку про списання з рахунку коштів та їх перерахування на рахунок одержувача;

- *платіжна вимога-доручення* – платіжний документ, який складається з двох частин:

  - верхньої – вимоги одержувача до платника про сплату коштів,

  - нижньої – доручення платника банку перерахувати кошти на рахунок одержувача;

- *меморіальний ордер* – використовується лише банком для списання коштів з рахунку відповідно до рішення суду, виконавчих документів тощо;

- *розрахунковий чек* – документ, який містить розпорядження власника рахунку (чекодавця) установі банку-емітента (який видав чек або чекову книжку) сплатити чекодержателю (отримувачу коштів за чеком) зазначену в чеку суму коштів.

Мало поширеною в Україні є акредитивна форма розрахунків.

*Акредитив* – форма безготівкових розрахунків, при якій банк за дорученням свого клієнта (заявника акредитива) зобов'язаний виконати платіж третій особі (бенефіціару) за доставлені товари (виконані роботи, надані послуги), а також надати повноваження іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж.

У бухгалтерському обліку грошові кошти на рахунках у банку обліковуються на рахунку 31 “Рахунки в банках”, який має такі субрахунки:

311 “Поточні рахунки в національній валюті”;

312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”;

313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”

314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті”.

Якщо існує впевненість, що грошовими коштами підприємство не зможе скористатися протягом року для проведення поточних розрахунків, такі активи відносять до складу необоротних. Приводом для цього є визнання грошових засобів як таких, що обмежені у використанні протягом року.

Не можна вільно використовувати грошові кошти у випадку, коли вони є:

- компенсаційними залишками по довгострокових кредитах (цей залишок являє собою мінімальну суму коштів, що утримує підприємство на вимогу банку на своєму рахунку як забезпечення договору про надання кредиту);
- грошовими коштами на “замороженому” контролюючими органами на невизначений термін рахунку в банку.

**Приклад 3.1.** Вимогою при отриманні позики підприємством у банку було збереження на рахунку компенсаційного залишку у розмірі 5% від розміру позики. Позику надана банком строком на 5 років у сумі 100000 грн. Розмір компенсаційного залишку у сумі 5000 грн., який не можна вільно використовувати для проведення розрахунків протягом п'яти років, переведено у склад інших необоротних активів. Бухгалтером зроблено наступну проводку:

Дт 184 “Інші необоротні активи” – 5000

Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 5000

Основні операції з надходження грошових коштів на розрахунковий рахунок відображаються наступними записами:

1. Одержано від покупця виручку за відвантажену продукцію (роботи, послуги)

Дт 311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Кт 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”



2. Одержано аванс від покупця  
Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”  
Кт **681** “Розрахунки за авансами одержаними”  
Одночасно на суму ПДВ  
Дт **643** “Податкові зобов’язання”  
Кт **641** “Розрахунки за податками”
3. Одержано короткостроковий кредит у банку  
Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”  
Кт **601** “Короткострокові кредити банків у національній валюті”
4. Одержано безповоротну фінансову допомогу  
Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”  
Кт **745** “Дохід від безоплатно одержаних активів”  
Основні операції з перерахування грошових коштів із розрахункового рахунку відображаються наступними бухгалтерськими записами:
  1. Погашено заборгованість перед постачальником за одержану продукцію (роботи, послуги)  
Дт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”  
Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”
  2. Здійснено передоплату постачальнику  
Дт **371** “Розрахунки за виданими авансами”  
Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”  
Одночасно на суму ПДВ  
Дт **641** “Розрахунки за податками”  
Кт **644** “Податковий кредит”
  3. Погашено короткострокову позику банку  
Дт **601** “Короткострокові кредити банків у національній валюті”  
Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”
  4. Сплачено у бюджет податки  
Дт **641** “Розрахунки за податками”  
Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”
  5. Сплачено відрахування на соціальні заходи (за видами)  
Дт **65** “Розрахунки за страхування”  
Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”
  6. Виставлено акредитив  
Дт **313** “Інші рахунки в банку в національній валюті”  
Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”На рахунках грошових коштів у іноземній валюті здійснюється облік іноземної валюти у гривнях (з одночасним позасистемним обліком у іноземній валюті).

**Приклад 3.2.** З метою придбання іноземної валюти підприємство перерахувало банку 51500 грн. (10000 дол. за ринковим курсом 5,1 грн./дол.+0,2% збору до Пенсійного фонду + 397 грн. комісійних банку). В обліку операції, пов'язані з придбанням валюти, слід відобразити наступними записами:

1. Перераховано банку суму для придбання валюти  
Дт 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” – 52000  
Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 52000
2. Відображено суму збору до Пенсійного фонду  
Дт 92 “Адміністративні витрати” – 103  
Кт 651 “За пенсійним забезпеченням” – 103
3. Відображено витрати за комісію банку  
Дт 92 “Адміністративні витрати” – 397  
Кт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 397
4. Відображено розрахунок з Пенсійним фондом  
Дт 651 “За пенсійним забезпеченням” – 103  
Кт 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” – 103
5. Відображено розрахунок з банком за комісію  
Дт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 397  
Кт 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” – 397
6. Оприбутковано валюту 10000 дол. за курсом 5,1 грн/дол.  
Дт 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 51000  
Кт 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” – 51000

Якщо на дату зарахування іноземної валюти ринковий курс змінився, курсова різниця відноситься до складу операційних доходів або витрат. У бухгалтерському обліку при цьому із рахунком 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” кореспондують рахунки 945 “Втрати від операційної курсової різниці” або 714 “Дохід від операційної курсової різниці”.

Облік грошових коштів у іноземній валюті потребує наступної їх переоцінки на дату складання звітності. Тобто 31 березня, 30 червня, 30 вересня та 31 грудня грошові кошти у іноземній валюті відображаються у балансі за курсом НБУ з одночасним віднесенням курсової різниці на операційні доходи або операційні витрати.

**Приклад 3.3.** При складанні фінансової звітності станом на 31 березня курс НБУ \$1 становив 5,0 грн. Відповідно у балансі потрібно показати, що на валютному рахунку знаходиться 50000 грн. ( $10000 \times 5,0$  грн.). Курсова різниця 1000 грн. (51000 грн. – 50000 грн.) в бухгалтерському обліку відобразиться записом:

- Дт 945 “Втрати від операційної курсової різниці” – 1000  
Кт 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 1000

При складанні балансу у наступному кварталі станом на 30 червня курс 1\$ у НБУ зріс до 5,2 грн., тому залишок на валютному рахунку у бухгалтерському обліку становитиме 52000 грн. ( $10000 \times 5,2$  грн.). В цьому випадку курсову різницю 2000 грн. (52000 грн.-50000 грн.) в обліку слід відобразити записом:

Дт 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 2000

Кт 714 “Дохід від операційної курсової різниці” – 2000

При здійсненні операцій, наведених в прикладах 3.2 і 3.3, на рахунку 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” відбудуться такі зміни:

Дт	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	Кт
С <sub>п</sub> =0		
1) 51 000		2) 1000
3) 2000		
Об <sub>д</sub> =53000		Об <sub>к</sub> =1000
С <sub>к</sub> =52000		

На субрахунках 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті” та 314 “Інші рахунки в банку в іноземній валюті” відображаються депозитні рахунки, операції з коштами, які знаходяться в акредитивах, розрахунки чеками, корпоративними картками підприємства та ін.

Наприклад, відкриття карткового рахунку у банку слід відобразити бухгалтерським записом:

Дт 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”

Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Використання корпоративної картки підзвітною особою для проведення розрахунків відображається записом:

Дт 372 “Розрахунки з підзвітними особами”

Кт 313 “Інші рахунки в банку в національній валюті”

Для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів у касі та на рахунках у банку, грошових документів, коштів у дорозі використовують регістри:

Журнали 1 (за кредитом рах. 30, 31, 33);

Відомість 1.1 (за дебетом рах. 30);

Відомість 1.2 (за дебетом рах. 31);

Відомість 1.3 (за дебетом рах. 33).

### 3.3 Облік операцій в іноземній валюті

За останні роки все більша кількість вітчизняних підприємств виходить на зарубіжний ринок. Через це виникає необхідність здійснювати різноманітні операції в іноземній валюті – господарські операції, вартість яких визначена в іноземній валюті або які потребують розрахунків в іноземній валюті.

До таких операцій можна віднести:

- одержання або надання позик в іноземній валюті;
- придбання запасів, основних засобів, інших активів, робіт, послуг в іноземних постачальників;
- продаж готової продукції, товарів, робіт, послуг іноземним покупцям;
- виплата витрат на відрядження за кордон тощо.

В той же час, згідно із ст. 5 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” всі підприємства і організації ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України (гривні), яку називають *валютою звітності*. Тобто *іноземною валютою* вважається будь-яка інша валюта, відмінна від валюти звітності.

Відображаючи операції в іноземній валюті у валюті звітності, необхідно здійснити їх перерахунок із застосуванням валютного курсу. **Валютний курс** – це курс грошової одиниці України (гривні) до грошової одиниці іншої країни (іноземної валюти). Для цілей бухгалтерського обліку використовується валютний курс, який встановлює Національний банк України.

Відомо, що курс гривні постійно коливається. Внаслідок цього за статтями, які виникли внаслідок операцій в іноземній валюті, виникають **курсові різниці** – це різниці між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Питанням, як саме відображати курсові різниці в обліку та як здійснювати оцінку статей фінансової звітності за операціями в іноземній валюті, присвячено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”. У даному посібнику висвітлено особливості відображення в обліку операцій в іноземній валюті.

Як вже було сказано раніше, оцінка операцій в іноземній валюті здійснюється у валюті звітності. Первісна оцінка таких операцій здійснюється із застосуванням валютного курсу на дату проведення

операції (це може бути дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу або доходів і витрат).

Проте в подальшому оцінка таких операцій може суттєво відрізнятися залежно від того, якою є певна стаття балансу: монетарною чи немонетарною.

### **Оцінка і відображення в обліку монетарних статей балансу.**

Згідно із П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів” *монетарними статтями* слід вважати статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи і зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

До монетарних статей можна віднести:

- готівкові кошти в касі в іноземній валюті;
- грошові кошти на валютному рахунку в банку;
- грошові кошти в дорозі в іноземній валюті;
- дебіторську і кредиторську заборгованість, погашення яких передбачається іноземною валютою або еквівалентами грошових коштів (наприклад, валютні кредити банків, дебіторська заборгованість іноземних покупців за відвантажену продукцію).

Визначення курсових різниць за монетарними статтями відбувається у двох випадках:

- на дату здійснення розрахунків (тобто сплати грошових коштів або їх еквівалентів);
- на дату балансу (кінець звітного періоду – місяця, кварталу, року).

У бухгалтерському обліку курсові різниці відображаються у складі доходів або витрат залежно від виду діяльності (операційна чи неопераційна). Так, доходи за статтями, що виникли внаслідок операційної діяльності, відображаються на рахунку 714 “Дохід від операційної курсової різниці”. Узагальнення інформації про доходи від курсових різниць за статтями, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю, здійснюється на рахунку 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”.

Так само відображаються і витрати за курсовими різницями, відповідно на рахунках 945 “Втрати від операційної курсової різниці” та 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць”. У таблиці 3.1 узагальнено відображення в обліку курсових різниць за монетарними статтями в залежності від зміни курсу гривні.

Таблиця 3.1

**Відображення в обліку курсових різниць за монетарними статтями**

Статті балансу	Зменшення курсу гривні*	Зростання курсу гривні
Активні**	Дт Рахунки активів Кт <b>714, 744</b>	Дт <b>945, 974</b> Кт Рахунки активів
Пасивні**	Дт <b>945, 974</b> Кт Рахунки пасивів	Дт Рахунки пасивів Кт <b>714, 744</b>
* під зменшенням курсу гривні слід розуміти подорожчання іноземної валюти по відношенню до гривні, а під зростанням курсу – навпаки. ** до активних статей також слід віднести контрпасивні статті, а до пасивних – контрактивні		

У наведеній таблиці вказано кореспонденцію для ситуації, коли для обліку витрат використовується тільки 9-й клас рахунків. Якщо ж підприємство одночасно використовує 8-й і 9-й класи, то втрати за неопераційними курсовими різницями відображаються, як показано в таблиці 3.1, а втрати за операційними курсовими різницями спочатку відображаються за дебетом рахунку 84 “Інші операційні витрати” у кореспонденції з рахунками активів або пасивів, а потім списуються на рахунок 945 “Втрати від операційної курсової різниці”:

1. Дт **84** “Інші операційні витрати”  
Кт Рахунки активів і пасивів
2. Дт **945** “Втрати від операційної курсової різниці”  
Кт **84** “Інші операційні витрати”

В кінці звітного періоду рахунки доходів і витрат, на яких відображалась інформація про курсові різниці, закривається на відповідні рахунки фінансових результатів:

1. Списали втрати від операційної курсової різниці  
Дт **791** “Результат операційної діяльності”  
Кт **945** “Втрати від операційної курсової різниці”
2. Списали втрати від неопераційної курсової різниці  
Дт **793** “Результат іншої звичайної діяльності”  
Кт **974** “Втрати від неопераційних курсових різниць”
3. Списали доходи від операційної курсової різниці  
Дт **714** “Дохід від операційної курсової різниці”  
Кт **791** “Результат операційної діяльності”
4. Списали доходи від неопераційної курсової різниці  
Дт **744** “Дохід від неопераційної курсової різниці”  
Кт **793** “Результат іншої звичайної діяльності”

Відрізняється від наведеного вище порядок відображення курсових різниць, які виникають щодо фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України (це дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України). Такі курсові різниці відображаються на рахунку 425 “Інший додатковий капітал”. Причому у випадку виникнення від’ємної курсової різниці її сума вираховується із суми іншого додаткового капіталу, а залишок наводиться із знаком “мінус”.

Розглянемо відображення в обліку курсових різниць за монетарними статтями на прикладах.

**Приклад 3.4.** 5 липня підприємство відвантажило готову продукцію на суму 12000 дол. США. Оплата від покупця надійшла 20 серпня у повному обсязі. Валютний курс за 1 долар становив: 5 липня – 5,05 грн., 31 липня – 5,20 грн., 20 серпня – 5,15 грн. Кореспонденції будуть наступні:

1. 5 липня відобразили дохід від реалізації продукції за валютним курсом на дату здійснення операції у сумі  $12000 \times 5,05 = 60600$  (грн.)

Дт 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” – 60600

Кт 701 “Дохід від реалізації готової продукції” – 60600

2. 31 липня відобразили дохід від операційної курсової різниці на дату балансу (рахунок 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” є монетарною статтею балансу, яка виникла внаслідок операційної діяльності) у сумі  $12000 \times (5,20 - 5,05) = 1800$  (грн.)

Дт 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” – 1800

Кт 714 “Дохід від операційної курсової різниці” – 1800

3. 20 серпня

а) відобразили надходження іноземної валюти за курсом, що діє на 20 серпня у сумі  $12000 \times 5,15 = 61800$  (грн.):

Дт 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 61800

Кт 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” – 61800

б) відобразили курсову різницю по рахунку 362 “Розрахунки з іноземними покупцями”, що виникла на момент сплати грошових коштів у сумі  $12000 \times (5,20 - 5,15) = 600$  (грн.):

Дт 945 “Втрати від операційної курсової різниці” – 600

Кт 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” – 600

Внаслідок третьої операції у нас одна монетарна стаття (рахунок 362 “Розрахунки з іноземними покупцями”) перетворилась на іншу (рахунок 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”). У разі подальших змін валютного курсу по останній статті також будуть

відобразитись операційні курсові різниці. Проте в подальшому ми будемо цим нехтувати для спрощення сприйняття матеріалу, адже залишок коштів на рахунок змінюється досить часто.

Рахунок 362 “Розрахунки з іноземними покупцями” після здійснених операцій виглядатиме наступним чином:

Дт	362 “Розрахунки з іноземними покупцями”	Кт
С.п. 0		
1) 60600		3а) 61800
2) 1800		3б) 600
Об. 62400		Об. 62400
С.к. 0		

**Приклад 3.5.** 14 січня підприємство одержало від іноземного постачальника обладнання вартістю 100000 євро. Курс на дату одержання становив 6,01 грн. за 1 євро. 21 лютого підприємство повністю перерахувало кошти за обладнання по курсу 6,05 грн. за 1 євро. Курс станом на 31 січня становив 5,95 грн. за 1 євро. Ці операції в обліку слід відобразити наступним чином:

1. 14 січня:

а) оприбутковано обладнання від іноземного постачальника у сумі  $100000 \times 6,01 = 601000$  (грн.)

Дт 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” – 601000

Кт 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками” – 601000

б) відображаємо суму ПДВ, яку слід сплатити до бюджету на митниці у сумі 20% від митної вартості  $100000 \times 6,01 \times 20\% = 120200$  (грн.):

Дт 643 “Податкові зобов’язання” – 120200

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 120200

в) перераховуємо ПДВ до бюджету:

Дт 641 “Розрахунки за податками” – 120200

Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 120200

г) відображаємо право на відшкодування ПДВ з бюджету:

Дт 641 “Розрахунки за податками” – 120200

Кт 643 “Податкові зобов’язання” – 120200

2. 31 січня на дату балансу відображаємо дохід від неопераційної курсової різниці за рахунком 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками” (придбання основних засобів відноситься до інвестиційної діяльності) на суму  $100000 \times (6,01 - 5,95) = 6000$  (грн.)

Дт 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками” – 6000

Кт 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці” – 6000



3. 21 лютого:

а) відображаємо перерахування грошових коштів іноземному постачальнику за курсом, який діє 21 лютого у сумі  $100000 \times 6,05 = 605000$  (грн.):

Дт **632** “Розрахунки з іноземними постачальниками” – 605000

Кт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 605000

б) відображаємо втрати від неопераційної курсової різниці у сумі  $100000 \times (6,05 - 5,95) = 10000$  (грн.):

Дт **974** “Втрати від неопераційних курсових різниць” – 10000

Кт **632** “Розрахунки з іноземними постачальниками” – 10000

Рахунок **632** “Розрахунки з іноземними постачальниками” після здійснених операцій виглядатиме наступним чином:

Дт <b>632</b> “Розрахунки з іноземними постачальниками” Кт	
	С.п. 0
2) 6000	1а) 601000
3а) 605000	3б) 10000
Об. 611000	Об. 611000
	С.к. 0

**Оцінка і відображення в обліку немонетарних статей.** Згідно з п. 4 П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів” до *немонетарних* відносяться статті балансу, які відрізняються від монетарних. Тобто це такі статті балансу, які не будуть сплачені грошовими коштами або їх еквівалентами, зокрема:

- основні засоби;
- нематеріальні активи;
- інші необоротні матеріальні активи;
- капітальні інвестиції;
- виробничі запаси;
- готова продукція і товари;
- дебіторська та кредиторська заборгованість, погашення якої очікується у негрошовій формі;
- інші статті балансу, за якими не передбачається рух грошових коштів або їх еквівалентів.

Оцінка немонетарних статей, що виникли в результаті операцій в іноземній валюті, здійснюється в залежності від того, за якою вартістю вони відображені в балансі. Якщо немонетарні статті зараховано на баланс за історичною собівартістю, то їх оцінка здійснюється за валютним курсом на дату здійснення операції.

**Приклад 3.6.** Оприбуткували від постачальника товар митною вартістю 20000 євро. Валютний курс на дату операції становив 5,90 грн. за 1 євро. Внаслідок цієї операції виникла немонетарна стаття “Товари”, яка буде зарахована на баланс за вартістю:  $20000 \text{ євро} \times 5,90 = 118000 \text{ (грн.)}$ .

У випадку зарахування на баланс немонетарної статті за справедливою вартістю оцінка такої статті здійснюється за валютним курсом на дату визначення справедливої вартості. Прикладом відображення немонетарних статей за справедливою вартістю можуть бути операції із одержання внесків до статутного капіталу від іноземного інвестора у вигляді немонетарних активів, одержання таких активів безоплатно або за бартерним контрактом від іноземного партнера тощо.

Важливо запам’ятати наступне: в будь-якому випадку в подальшому розрахунок курсових різниць не здійснюється. Це і є основною відмінністю в оцінці монетарних і немонетарних статей.

Окремо слід звернути увагу на *облік і оцінку авансів* (попередньої оплати), сплачених або одержаних для придбання або продажу немонетарних активів (запасів, основних засобів і т.п.). Суми таких авансів перераховуються у валюту звітності за курсом, який діяв на дату виплати або одержання авансу. При цьому курсові різниці за дебіторською або кредиторською заборгованістю не нараховуються, оскільки ці статті є немонетарними.

Сума доходу, яка визнається після відвантаження готової продукції (товарів, робіт, послуг) в погашення одержаного авансу, також оцінюється за курсом, який діяв на дату одержання авансу і в подальшому не перераховується, як і немонетарні статті балансу.

У випадках, коли сплата або одержання авансу здійснюється поетапно, то кожний платіж оцінюється за курсом, який діяв на дату кожної окремої операції. Те ж саме стосується і оцінки вартості одержаних або відвантажених активів в рахунок погашення таких поетапних авансів, а також суми визнаного доходу від реалізації.

Все вищевказане є справедливим також для бартерних операцій, оскільки заборгованості, що виникли внаслідок їх здійснення, також є немонетарними статтями балансу.

Важливо відмітити також і те, що у випадку часткового авансу вартість одержаних активів і доходів визначається з використанням різних валютних курсів – на момент передоплати та на момент одержання (відвантаження) активів.

Розглянемо викладені положення більш детально на прикладах.

**Приклад 3.7.** 10 вересня підприємство перерахувало постачальнику аванс за матеріали у сумі 7000 дол. США по курсу 5,10 грн./дол. 2 жовтня одержано матеріали на суму 7500 дол. США по курсу 5,20 грн./дол. Залишок заборгованості за матеріали перераховано постачальнику 4 листопада по курсу 5,05 грн./дол. На 30 вересня курс складав 5,07 грн./дол., а на 31 жовтня – 5,04 грн./дол. Операції будуть відображені в обліку наступним чином:

1. 10 вересня перерахували постачальнику аванс у сумі  $7000 \times 5,10 = 35700$  (грн.)

Дт 371 Розрахунки за виданими авансами – 35700

Кт 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 35700

2. 30 вересня: за авансами виданими курсові різниці не відображаються, оскільки це стаття немонетарна.

3. 2 жовтня

а) оприбуткували матеріали від постачальників на суму  $7000 \times 5,10 + 500 \times 5,20 = 35700 + 2600 = 38300$  (грн.)

Дт 201 “Сировина і матеріали” – 38300

Кт 371 “Розрахунки за виданими авансами” – 35700

Кт 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками” – 2600

Зверніть увагу на те, як було здійснено оцінку матеріалів: вона була здійснена виходячи з двох валютних курсів. По-перше, матеріали на суму 7000 дол. США були оцінені за курсом на дату сплати авансу. По-друге, підприємство одержало також матеріали у сумі 500 дол. США, яка перевищує суму виданого авансу. Тому ця частина матеріалів буде оцінюватись за курсом, який діяв на дату оприбуткування, а не дату сплати авансу.

В результаті цієї операції у нас виникла немонетарна стаття у сумі 500 дол. США – кредиторська заборгованість перед постачальником за відвантажені понад суму авансу матеріали.

б) відображаємо суму ПДВ, яку необхідно сплатити на митниці і одразу відображаємо її сплату

Дт 643 “Податкові зобов’язання” – 7800

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 7800

перераховуємо ПДВ до бюджету:

Дт 641 “Розрахунки за податками” – 7800

Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 7800

в) відображаємо право на відшкодування ПДВ з бюджету

Дт 641 “Розрахунки за податками” – 7800

Кт 643 “Податкові зобов’язання” – 7800

Сума ПДВ оброховується за курсом, який діяв на дату одержання матеріалів:  $7500 \times 5,20 \times 20\% = 7800$  (грн.).

4. 31 жовтня нараховуємо дохід від операційної курсової різниці за кредиторською заборгованістю на суму  $500 \times (5,20 - 5,04) = 80$  (грн.)

Дт **632** “Розрахунки з іноземними постачальниками” – 80

Кт **714** “Дохід від операційної курсової різниці” – 80

5. 4 листопада

а) перерахували залишок заборгованості постачальнику у сумі  $500 \times 5,05 = 2525$  (грн.) по курсу на момент сплати

Дт **632** “Розрахунки з іноземними постачальниками” – 2525

Кт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 2525

б) відобразили втрату від операційної курсової різниці на момент сплати  $500 \times (5,05 - 5,040) = 5$  (грн.)

Дт **945** “Втрат від операційно курсової різниці” – 5

Кт **632** “Розрахунки з іноземними постачальниками” – 5

**Приклад 3.8.** 19 квітня підприємство одержало аванс за свою готову продукцію на суму 6000 євро по курсу 5,90 грн./євро, а 7 травня відвантажило продукцію на суму 6800 євро по курсу 6,10 грн./євро. 10 червня покупець сплатив залишок боргу за курсом 6,05 грн./євро. Курс на 30 квітня становив 6,06 грн./євро, а на 31 травня – 5,80 грн./євро. Операції слід відобразити в обліку наступним чином:

1. 19 квітня одержали аванс від покупця  $6000 \times 5,90 = 35400$  (грн.)

Дт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 35400

Кт **681** “Розрахунки за авансами одержаними” – 35400

30 квітня: нарахування курсової різниці за рахунком 681 “Розрахунки за авансами одержаними” не здійснюється, оскільки це немонетарна стаття.

2. 7 травня відвантажили готову продукцію

Дт **681** “Розрахунки за авансами одержаними” – 35400

Дт **362** “Розрахунки з іноземними покупцями” – 4880

Кт **701** “Дохід від реалізації готової продукції” – 40280

Сума доходу була оцінена наступним чином: 6000 євро перерахували за курсом на дату одержання авансу, а 800 євро – за курсом на дату відвантаження продукції.

В результаті цієї операції у нас утворилась монетарна стаття на суму 800 євро у вигляді дебіторської заборгованості покупців за продукцію, відвантажену на суму, що перевищує одержаний аванс (рахунок 362 “Розрахунки з іноземними покупцями”).

3. 31 травня нараховуємо дохід від операційної курсової різниці по дебіторській заборгованості, яка утворилась внаслідок попередньої операції  $800 \times (6,10 - 5,80) = 240$  (грн.)

Дт **362** “Розрахунки з іноземними покупцями” – 240

Кт **714** “Дохід від операційної курсової різниці” – 240

4. 10 червня

а) одержали від покупця залишок боргу  $800 \times 6,05 = 4840$  (грн.):

Дт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 4840

Кт **362** “Розрахунки з іноземними покупцями” – 4840

б) нарахували втрату від операційної курсової різниці за рахунком **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” на момент сплати  $800 \times (6,05 - 5,80) = 200$  (грн.)

Дт **945** “Втрати від операційної курсової різниці” – 200

Кт **362** “Розрахунки з іноземними покупцями” – 200

### **3.4 Визначення вартості грошей у часі**

Питання вартості грошей в часі є основним у фінансових дисциплінах (фінанси підприємства, фінансовий менеджмент тощо). Деякі стандарти бухгалтерського обліку також вимагають використання концепції теперішньої вартості для оцінки певних операцій з довгострокової оренди, довгострокових фінансових інвестицій тощо. Розрахунок теперішньої вартості необхідний також для визначення суми платежів для поетапного погашення довгострокових позик.

Врахування впливу часу на вартість грошей дозволить одержати реальну, достовірну оцінку статей фінансової звітності.

Вплив часу на вартість грошей полягає в наступному: ми завжди більше цінуємо гроші, одержані сьогодні навіть у меншій сумі, ніж ті, що будуть одержані завтра, але в дещо більшому розмірі. Тобто з часом гроші знецінюються, втрачають свою вартість: “Краще синиця в руках, ніж журавель у небі”. Таким чином, якщо ви відмовляєтесь від одержання грошей негайно, то вимагатимете за це певну премію за ризик – проценти.

**Проценти** – це плата, яка одержується або виплачується за користування грошима. Розрізняють прості і складні проценти.

**Прості проценти** – це проценти, які нараховуються тільки на основну суму грошових коштів.

Припустимо, ви поклали на рахунок в банку 2000 грн. на 3 роки під 20% річних. Тоді сума процентів за 3 роки складатиме:

$$2000 \times 20\% \times 3 \text{ роки} = 1200 \text{ (грн.)}$$

Запишемо формулу для обчислення простих процентів у загальному вигляді:

$$ПП = I_0 \times i \times n$$

де  $ПП$  – сума простих процентів у грошовому виразі;

$I_0$  – основна (початкова) сума грошових коштів;

$i$  – процентна ставка за один період (наприклад, рік);

$n$  – кількість періодів, за які нараховуються проценти.

Знаючи суму процентів за всі періоди нарахування, можна обчислити вартість вашого вкладу після його повернення, яка складатиметься з нарахованих процентів та основної суми вкладу:

$$2000 + 1200 = 3200 \text{ (грн.)}$$

Таким чином, ми підійшли до поняття **майбутньої вартості**: це вартість наявної на даний час суми в певний момент у майбутньому з урахуванням заданої процентної ставки. У загальному вигляді майбутня вартість за простими процентами обчислюється таким чином:

$$MB = I_0 + ПП = I_0 + I_0 \times i \times n = I_0 \times (1 + i \times n)$$

де  $MB$  – майбутня вартість грошей.

Досить часто виникає необхідність розв'язання оберненої задачі – обчислення теперішньої вартості грошей, якщо відома їх майбутня вартість. Тобто у даному випадку невідомою є початкова сума грошей.

Отже, **теперішня вартість** – це поточна вартість суми, яку можна буде одержати в майбутньому за певною ставкою процентів.

З попередньої формули одержимо вираз для обчислення теперішньої вартості за простими процентами:

$$I_0 = TB = MB / (1 + i \times n)$$

де  $TB$  – теперішня вартість.

За нашим прикладом будемо мати:

$$TB = 3200 / (1 + 0,2 \times 3) = 3200 / 1,6 = 2000 \text{ (грн.)}$$

Процес визначення теперішньої вартості часто називають **дисконтуванням**, а використовувану при цьому процентну ставку – **ставкою дисконтування (капіталізації)**.

Слід відмітити, що у фінансах у переважній більшості випадків використовують складні проценти, тому розглянемо це поняття більш детально.

**Складні проценти** – це проценти, які нараховуються не тільки на основну суму грошових коштів, але і на нараховані в попередні періоди проценти.

Повернемося до вищевказаного прикладу. На кінець першого року майбутня вартість ваших грошей складе:

$$MB_1 = I_0 + I_0 \times i = I_0 \times (1+i) = 2000 \times (1+0,2) = 2400 \text{ (грн.)}$$

На кінець другого року, вже з урахуванням попередньо нарахованих процентів, матимемо:

$$MB_2 = MB_1 \times (1+i) = I_0 \times (1+i) \times (1+i) = I_0 \times (1+i)^2 = 2000 \times (1+0,2)^2 = 2880 \text{ (грн.)}$$

По закінченню третього року майбутня вартість вкладу складатиме:

$$MB_3 = MB_2 \times (1+i) = I_0 \times (1+i)^2 \times (1+i) = I_0 \times (1+i)^3 = 2000 \times (1+0,2)^3 = 3456 \text{ (грн.)}$$

Остання сума (3456 грн.) належить вам в кінці третього року, яка складається з початкової суми та нарахованих складних процентів. Саме вона і є майбутньою вартістю вашого вкладу.

Запишемо формулу для обчислення майбутньої вартості за складними процентами у загальному вигляді:

$$MB = I_0 \times (1+i)^n$$

Звідси одержуємо формулу теперішньої вартості за складними процентами:

$$TB = I_0 = MB / (1+i)^n$$

Відмітимо, що вираз  $(1+i)^n$  називають фактором (множником, коефіцієнтом) майбутньої вартості, а вираз  $1/(1+i)^n$  – дисконтним фактором (множником, коефіцієнтом). Числові значення цих виразів при різних значеннях  $i$  та  $n$  зведені у спеціальні таблиці (додатки Є, Ж, З, И). Таблиці значно полегшують підрахунки: достатньо знайти відповідне значення фактора на перетині заданих  $i$  та  $n$  і помножити їх на теперішню або майбутню вартість. Проте слід мати на увазі: для більш точних розрахунків краще користуватись формулами, а не таблицями, в яких наведено округлені значення.

Наприклад, обчислимо за допомогою таблиць майбутню вартість вкладу із нашого прикладу:

$$MB = 2000 \times 1,728 = 3456 \text{ (грн.)}$$

Множник 1,728 знаходиться на перетині стовпчика  $i=20\%$  і рядка  $n=3$  роки (додаток Є).

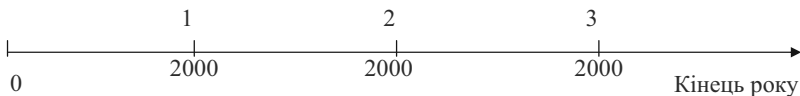
Теперішню вартість вкладу за допомогою таблиці з додатку Ж обчислимо наступним чином:

$$ТВ=3456 \times 0,579=2000 \text{ (грн.)}$$

Множник 0,579 ми знайшли на перетині стовпчика  $i=20\%$  і рядка  $n=3$  роки.

Досить часто виникає потреба в обчисленні теперішньої або майбутньої вартості рівних за вартістю платежів, які здійснюються через рівні проміжки часу. Такі платежі прийнято називати **ануїтетом**. Розрізняють ануїтет з виплатою в кінці кожного періоду (звичайний ануїтет) та з виплатою на початку кожного періоду. Прикладом ануїтету можуть служити погашення частинами довгострокового кредиту, здійснення внесків до приватного пенсійного фонду тощо.

Для прикладу припустимо, що ви протягом трьох років (в кінці кожного року) одержуєте кошти по 2000 грн. і одразу ж кладете їх на депозит під 20% річних. На рис. 3.1 показано послідовність грошових потоків.



**Рис. 3.1** – Послідовність грошових платежів (звичайний ануїтет)

Щоб обчислити майбутню вартість платежів за 3 роки, необхідно обчислити майбутню вартість кожного з окремих платежів з урахуванням строку його виплати:

$$1\text{-ий рік: } 2000 \times (1+0,2)^2=2880 \text{ (грн.);}$$

$$2\text{-ий рік: } 2000 \times (1+0,2)^1=2400 \text{ (грн.);}$$

$$3\text{-ий рік: } 2000 \times (1+0,2)^0=2000 \text{ (грн.)}$$

Зверніть увагу, що у третьому році складні проценти не нараховуються, так як цей момент співпадає з моментом виплати останнього платежу і з моментом обчислення майбутньої вартості.

Майбутня вартість платежів за три роки – це сума майбутніх вартостей окремих платежів:  $2880+2400+2000=7280$  (грн.)

Отже, можна записати:

$$MBA = A \times (1+i)^{n-1} + A \times (1+i)^{n-2} + \dots + A \times (1+i)^0 = A \times \sum_{t=1}^n (1+i)^{n-t} = A \times \left[ \frac{(1+i)^n - 1}{i} \right]$$

де  $MBA$  – майбутня вартість ануїтету;

$A$  – періодичний платіж.



У нашому випадку матимемо:

$$MBA = 2000 \times \left[ \frac{(1 + 0,2)^3 - 1}{0,2} \right] = 7280 \quad (\text{грн.})$$

Для спрощення обчислень можна скористатись спеціальною таблицею (додаток 3), де знаходимо необхідний множник на перетині стовпчика  $i=20\%$  і рядка  $n=3$  роки, який дорівнює 3,64. Таким чином, майбутню вартість наших платежів обчислимо так:

$$MBA = 2000 \times 3,64 = 7280 \quad (\text{грн.})$$

Щоб дізнатись, скільки коштуватимуть майбутні рівномірні платежі на сьогоднішній день, необхідно обчислити теперішню вартість анuitету. Розглянемо цю ситуацію на прикладі.

Припустимо, що ви знімаєте зі свого рахунку в банку щорічно по 2000 грн. Банк надає 10% річних (складні проценти). Строк вкладу – 3 роки. Необхідно знати, яку суму ви повинні покласти на рахунок прямо зараз, щоб на кінець третього року на ньому нічого не залишилось за збереження всіх вказаних вище умов.

В загальному, щоб знайти теперішню вартість всіх платежів за три роки, необхідно обчислити теперішню вартість кожного окремого платежу (привести їх вартість до даного моменту – точки 0). Якщо це звичайний анuitет, то платіж в кінці першого року необхідно дисконтувати за один рік, в кінці другого року – за два роки і так далі. Запишемо цей процес за допомогою формули:

$$TBA = \frac{A}{(1+i)^1} + \frac{A}{(1+i)^2} + \dots + \frac{A}{(1+i)^n} = A \times \sum_{t=1}^n \frac{1}{(1+i)^t}$$

де  $TBA$  – теперішня вартість анuitету.

За умовою нашого прикладу будемо мати:

$$TBA = \frac{2000}{(1+0,1)^1} + \frac{2000}{(1+0,1)^2} + \frac{2000}{(1+0,1)^3} = 4973,70 \quad (\text{грн.})$$

Обчислення можна спростити, якщо скористатись допоміжною таблицею (додаток И):

$$TBA = 2000 \times 2,487 = 4974 \quad (\text{грн.})$$

Невелика різниця в розрахунках (0,30 грн.) утворилась за рахунок заокруглення дисконтного множника у таблиці.

Таким чином, необхідно сьогодні вкласти 4974 грн., щоб потім мати можливість щороку протягом трирічного періоду знімати зі свого рахунку по 2000 грн.

Насамкінець слід зауважити наступне. У всіх попередніх прикладах наводились ситуації, коли виплати здійснюються один раз

на рік. Проте досить часто необхідно здійснювати розрахунки, коли є щомісячні, щоквартальні платежі тощо. Виникає питання: як діяти в цьому випадку? Розглянемо подібну ситуацію на прикладі.

Припустимо, необхідно визначити, скільки можна одержати коштів, якщо сьогодні вкласти в облигації на 5 років 1000 грн. з нарахуванням 12% (складні) в кінці кожного кварталу. Тобто необхідно знати майбутню вартість 1000 грн. через 5 років. У даному випадку будемо мати:

*кількість періодів нарахування відсотків  $n=5 \text{ років} \times 4 \text{ квартали}=20$ ;*  
*ставка дисконтування  $i=12\% / 4 \text{ квартали}=3\% \text{ на квартал}$ ;*

$$MB=1000 \times (1+0,030)^{20}=1806,11 \text{ (грн.)}$$

Або за допомогою таблиці (додаток Є), де знаходимо необхідний множник на перетині стовпчика  $i=3\%$  і рядка  $n=20$  періодів (кварталів). :

$$MB=1000 \times 1,806=1806 \text{ (грн.)}$$

### **Контрольні запитання**

1. Що входить до складу ліквідних активів підприємства?
2. Якими первинними документами оформлюються касові операції?
3. Які види та скільки розрахункових рахунків може мати підприємство?
4. На підставі яких первинних документів відбувається списання грошових коштів із поточного рахунку?
5. Коли грошові кошти із рахунку “Поточні рахунки у банку” переводяться у склад необоротних активів?
6. Як обліковуються кошти у іноземній валюті?
7. В яких випадках відбувається переоцінка грошових коштів у іноземній валюті?
8. Внаслідок чого виникають курсові різниці?
9. Що таке монетарні та немонетарні статті балансу?
10. Яким чином здійснюється первісна оцінка операцій в іноземній валюті?
11. Чому дебіторська і кредиторська заборгованість за авансами, сплаченими в іноземній валюті, вважається немонетарними статтями балансу?
12. В чому полягає процес дисконтування?
13. Що розуміють під терміном “майбутня вартість грошей”?
14. Що розуміють під терміном “теперішня вартість грошей”?

15. Який взаємозв'язок між обчисленням майбутньої і теперішньої вартості?
16. Чим відрізняється процес нарахування простих процентів від складних?
17. Що таке “дисконтний фактор”?
18. Що таке “ануїтет”? Які види ануїтетів Ви знаєте?

### Тести

- 3.1. Що з наведеного є найбільш ліквідним активом?
  - а) виробничі запаси;
  - б) короткострокові позики;
  - в) короткострокові векселі одержані;
  - г) довгострокова дебіторська заборгованість.
- 3.2. Що з наведеного не відноситься до ліквідних активів?
  - а) грошові кошти на розрахунковому рахунку;
  - б) еквіваленти грошових коштів;
  - в) дебіторська заборгованість за товари;
  - г) капітальні інвестиції.
- 3.3. Видача готівки з каси підприємства оформлюється:
  - а) меморіальним ордером;
  - б) платіжною вимогою;
  - в) видатковим касовим ордером;
  - г) розрахунковим чеком.
- 3.4. Бухгалтерські записи на рахунку 30 “Каса” здійснюються на підставі:
  - а) прибуткових і видаткових касових ордерів;
  - б) звіту касира, прибуткових та видаткових касових документів;
  - в) касової книги;
  - г) книги обліку прийнятих і виданих касиром грошей.
- 3.5. Ліміт залишку готівки в касі – це:
  - а) граничний розмір готівки, що може залишатись в касі на кінець робочого дня;
  - б) мінімальний розмір готівки в касі, що забезпечує підприємству проведення готівкових розрахунків протягом робочого дня;
  - в) розмір готівки в касі, що забезпечує погашення короткострокових зобов'язань протягом робочого дня;
  - г) мінімальний розмір готівки, що може залишатись в касі на кінець робочого дня.
- 3.6. Гранична сума платежу з каси одного підприємства іншому протягом одного дня
  - а) визначається керівництвом підприємства;
  - б) встановлюється банком, в якому підприємство обслуговується;

- в) становить 3000 грн.;
  - г) становить 10000 грн.
- 3.7.** У випадку, коли існує впевненість, що підприємство не зможе скористатись грошовими коштами для проведення поточних розрахунків протягом року, такі активи:
- а) відображають на позабалансових рахунках;
  - б) переводять до складу необоротних;
  - в) відносять на витрати звітного періоду;
  - г) така операція не призводить до змін у структурі активів балансу підприємства.
- 3.8.** Облік грошових коштів підприємства у іноземній валюті ведеться:
- а) тільки у іноземній валюті;
  - б) тільки у національній валюті;
  - в) у національній валюті з одночасним позасистемним обліком у іноземній валюті;
  - г) у іноземній валюті з одночасним позасистемним обліком у національній валюті.
- 3.9.** Яка якісна характеристика фінансових звітів забезпечується при оцінці деяких статей за теперішньою вартістю:
- а) зрозумілість;
  - б) доречність;
  - в) достовірність;
  - г) зіставність.
- 3.10.** Проценти:
- а) використовуються для обчислення майбутньої вартості грошей;
  - б) використовуються для обчислення теперішньої вартості грошей;
  - в) це плата за використання грошових коштів;
  - г) немає правильної відповіді.
- 3.11.** Відомо, що підприємству “Галактика” через 4 роки буде повернуто 20000 грн. Яку суму дебіторської заборгованості підприємство відобразить на даний момент при ставці дисконтування 9 % річних (проценти нараховуються в кінці кожного року)?
- а) 14,2 тис. грн.;
  - б) 28,0 тис. грн.;
  - в) 14,7 тис. грн.;
  - г) 27,2 тис. грн.
- 3.12.** Згідно з договором оренди, щорічний платіж складає 7000 грн., який повинен сплачуватись щорічно протягом 5 років з урахуванням 11% річних. Теперішня вартість орендних платежів складає:



- в) незавершене виробництво;
  - г) аванс, одержаний за продукцію.
- 3.20.** Оберіть серед перерахованих нижче статей балансу немонетарну:
- а) грошові кошти в дорозі;
  - б) дебіторська заборгованість за бартерним контрактом;
  - в) розрахунки за короткостроковим кредитом в іноземній валюті;
  - г) розрахунки за нарахованими процентами.
- 3.21.** Курсові різниці за монетарними статтями відображаються:
- а) на дату балансу;
  - б) на дату сплати;
  - в) на дату зміни валютного курсу;
  - г) на дату балансу і на дату сплати.
- 3.22.** Дохід за продукцію, відвантажену в рахунок одержаного раніше авансу, оцінюється за курсом, який діє:
- а) на дату одержання авансу;
  - б) на дату відвантаження продукції;
  - в) на дату відвантаження продукції з відображенням курсової різниці;
  - г) на дату одержання авансу з відображенням курсової різниці.
- 3.23.** За яким курсом підприємство перерахує вартість товарів, одержаних в погашення виплаченого раніше авансу:
- а) на дату балансу;
  - б) на дату одержання товару;
  - в) на дату виплати авансу;
  - г) немає правильної відповіді.
- 3.24.** Сума немонетарних активів, які оцінюються за історичною собівартістю, відображаються за валютним курсом:
- а) за середньозваженим валютним курсом;
  - б) на дату складання звітності;
  - в) на дату зміни курсу;
  - г) на дату здійснення операції.
- 3.25.** Станом на 31 грудня на балансі були такі статті в іноземній валюті:
- основні засоби – 10000 дол. США (5,04 грн./дол.);
  - аванси одержані – 5000 дол. США (5,05 грн./дол.);
  - грошові кошти на валютному рахунку 6000 дол. США;
  - дебіторська заборгованість за відвантажену продукцію – 40000 дол. США.



### Вправи для самостійної роботи

**№3.1.** З метою придбання іноземної валюти 5 березня підприємство перерахувало банку 52500грн. (10000 дол. за ринковим курсом 5,2 грн./дол.+0,2% збору до пенсійного фонду + 396 грн. комісійних банку). При складанні фінансової звітності на 31 березня курс НБУ \$1 становив 5,1 грн.

Необхідно:

1. Відобразити операції з придбання іноземної валюти на рахунках бухгалтерського обліку.

2. Проаналізувати, до яких змін у балансі призведе зміна курсу НБУ. Як ці зміни відобразяться на рахунках бухгалтерського обліку?

**№3.2.** Доповнимо умову попередньої вправи: при складанні балансу у наступному кварталі станом на 30 червня курс 1\$ у НБУ збільшився до 5,3 грн.

Необхідно:

1. Визначити суму грошових коштів на валютному рахунку, яка буде включена до балансу.

2. Відобразити в обліку курсову різницю.

### №3.3. 1 червня підприємство мало такі залишки на рахунках

№ з/п	Рахунки	Сума в гривнях	Сума у євро	Примітки
1	312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”	6100	1000	Надійшли за готову продукцію
2	6321 “Розрахунки з іноземними постачальниками”	48240	8000	За матеріали за бартерним контрактом, курс 6,03
3	6322“Розрахунки з іноземними постачальниками”	56120	9200	За паливо, буде оплачуватись грошовими коштами
4	602 “Розрахунки за короткостроковим кредитом в іноземній валюті”	61000	10000	Взято для придбання матеріалів
5	684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”	5490	900	Нараховані по кредиту за матеріали (п. 4)
6	681 “Розрахунки за авансами одержаними”	66770	11000	Одержано за автомобіль, курс 6,07

Курс на 1 червня становив 6,10 грн./євро, на 30 червня – 5,96 грн./євро. Зробіть необхідні проведення для нарахування курсових різниць та визначте залишки на рахунках на кінець місяця за умови, що руху грошових коштів не відбувалось.



**№ 3.4.** 20 лютого підприємство відвантажило іноземному покупцю готову продукцію на суму 17000 дол. США по курсу 5,05 грн./дол., а 5 березня одержало грошові кошти в повному обсязі (курс 5,20 грн./дол.). 28 лютого курс становив 5,10 грн./дол. Відобразіть здійснені підприємством операції на рахунках бухгалтерського обліку.

**№ 3.5.** Менеджеру з продажу 26 серпня видано аванс 500 дол. США на закордонне відрядження за курсом 5,25 грн./дол. 30 серпня представлено авансовий звіт на суму 450 дол. США (курс 5,15 грн./дол.), а 1 вересня повернуто до каси залишок підзвітної суми (курс 5,08 грн./дол.). Курс станом на 31 серпня становив 5,19 грн./дол. Відобразіть здійснені підприємством операції на рахунках бухгалтерського обліку.

**№ 3.6.** 17 липня підприємство одержало від іноземного постачальника автомобіль для представницьких цілей вартістю 30000 євро по курсу 5,30 грн./євро. 12 серпня борг перед постачальником було повністю погашено по курсу 5,20 грн./євро. Курс станом на 31 липня був 5,38 грн./євро. Відобразіть вказані операції на рахунках бухгалтерського обліку.

**№ 3.7.** 2 жовтня підприємство взяло короткостроковий кредит в іноземній валюті на суму 50000 дол. США для придбання матеріалів. 31 жовтня нараховано проценти за користування кредитом (12% річних) за місяць. 10 листопада частково погашено основну суму кредиту (5000 дол. США) та сплачено нараховані у жовтні проценти. Валютний курс становив: 2 жовтня – 5,13 грн./дол., 31 жовтня – 5,21 грн./дол., 10 листопада – 5,15 грн./дол. Відобразіть в обліку здійснені підприємством операції.

**№ 3.8.** Підприємство 14 липня одержало аванс за товари у сумі 40000 євро по курсу 5,90 грн./євро. 4 серпня відвантажено покупцю товар в погашення авансу на суму 30000 євро по курсу 6,08 грн./євро. 5 серпня підприємство повернуло залишок авансу покупцю по курсу 5,85 грн./євро. Відобразіть в обліку здійснені підприємством операції.

**№ 3.9.** 26 листопада підприємство сплатило аванс 68000 дол. США за матеріали по курсу 5,25 грн./дол. 4 грудня одержано матеріали від іноземного постачальника на суму 60000 дол. США в погашення авансу (курс 5,19 грн./дол.). 6 грудня іноземний постачальник повернув залишок авансу (курс 5,18 грн./дол.). Відобразіть в обліку здійснені підприємством операції.

## Розділ 4

### Облік дебіторської заборгованості

**Після вивчення розділу 4 Ви повинні знати:**

- що таке дебіторська заборгованість;
- як відображаються в обліку різні види дебіторської заборгованості;
- які методи використовують при визначенні величини сумнівних боргів;
- як в обліку відображається списання безнадійної дебіторської заборгованості;
- що таке вексель, які особливості його обліку.

Дебіторська заборгованість є сумою заборгованості юридичних або фізичних осіб, котрі в результаті минулих подій заборгували підприємству грошові кошти, їх еквіваленти або інші активи. Дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову і поточну.

**Поточна дебіторська заборгованість** – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Основні принципи бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості визначено у П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”.

Дебіторська заборгованість класифікується в залежності від причин її виникнення:

- з покупцями та замовниками за реалізовану продукцію (роботи, послуги);
- за отриманими векселями;
- з різними дебіторами, що виникла за інших обставин.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума.

#### **4.1 Облік дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги**

Дебіторська заборгованість з покупцями та замовниками виникає при реалізації підприємством товарів (робіт, послуг) на умовах відстрочки платежу. Звичайно надання покупцям комерційного кредиту наражає на ризик неповернення дебітором боргу. Однак, кредитування споживачів значно збільшує обсяги продажу, що спонукає підприємство продавати продукцію на умовах відстрочки.

Документування реалізації продукції покупцям може здійснюватись за допомогою накладних, рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних, товарних накладних, податкових накладних.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги) визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації та оцінюється за первісною вартістю. У разі відстрочення платежу, яке призводить до виникнення різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів (їх еквівалентів), що підлягають отриманню за продукцію, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (відсотками) у період її нарахування.

На жаль, у практиці господарювання звичним є явище несплати заборгованості дебітором, тому відображення повного обсягу дебіторської заборгованості покупців не відобразатиме реальної вартості активів підприємства. Оскільки відповідно до принципу обачності активи не повинні бути завищені, П(С)БО 10 передбачено створення *резерву сумнівних боргів*, котрий забезпечить відображення у балансі чистої дебіторської заборгованості, тобто тієї її частини, яку підприємство очікує отримати.

**Сумнівний борг** – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Принцип нарахування та відповідності у бухгалтерському обліку вимагає зіставлення доходів, що виникають від реалізації продукції (робіт, послуг), та витрат, понесених у зв'язку з отриманням цих доходів. Зокрема, збитки за сумнівними боргами покупців виникають у момент продажу їм продукції і повинні бути віднесені на витрати періоду, коли відбулась реалізація. Тому резерв сумнівних боргів розраховується в кінці кварталу або року (регламентується обліковою політикою підприємства) та відноситься на витрати звітного періоду.

Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:

- 1) застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- 2) застосування коефіцієнта сумнівності.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Перший метод передбачає аналіз рахунків дебіторської заборгованості покупців в розрізі кожного підприємства. Його

рекомендується використовувати тим підприємствам, котрі добре проінформовані про платоспроможність своїх покупців (при цьому кількість останніх є невеликою).

**Приклад 4.1.** Дані про дебіторську заборгованість покупців підприємству “Омега” станом на 1.01.2008 року наведено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

**Стан дебіторської заборгованості покупців підприємства  
“Омега”**

Назва підприємства	Сума, грн.
ПП “Альфа”	10000
ПП “Бета”	15000
ПП “Гама”	10000
Всього	35000

Відділом збуту підприємства “Омега” проаналізовано платоспроможність усіх покупців і виявлено, що ПП “Гама” навряд чи розрахується за своїми боргами, сумнівність визначено у сумі 50%. Тому на суму заборгованості цього підприємства створюється резерв сумнівних боргів у розмірі 5000 грн.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності. При цьому коефіцієнт сумнівності може розраховуватись такими способами:

- класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- визнання питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні роки.

Суть першого способу зводиться до групування дебіторської заборгованості за строками її непогашення та визначенням коефіцієнта сумнівності для кожної групи.

Для того, щоб встановити коефіцієнт сумнівності, потрібно проаналізувати фактичні суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію (роботи, послуги) за попередні періоди.

**Безнадійна дебіторська заборгованість** – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або позовний термін якої минув.

Аналізувати потрібно дані попередніх періодів за один, два або три роки. Більшу кількість років для аналізу брати недоцільно у зв'язку з тим, що економічна ситуація в країні за такий великий

період дуже змінюється, впливаючи відповідно і на платоспроможність контрагентів.

**Приклад 4.2.** Визначимо резерв сумнівних боргів для ТзОВ “Бриз”, дебіторська заборгованість якого станом на 31.12.2008 року становить 350000 грн. з наступним розподілом за строками її непогашення:

- група 1 (1-30 днів) – 220000 грн.;
- група 2 (31-60 днів) – 100000 грн.;
- група 3 (більше 60 днів) – 30000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу станом на 31.12.2008 року – 5000 грн.

Дані про стан дебіторської заборгованості підприємства за попередні три роки наведено у таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

**Відомості про стан дебіторської заборгованості станом на 31 грудня 2005-2007 рр.**

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості, грн.			Заборгованість, що визнана безнадійною в наступному році, у складі сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього року, грн.		
	група 1	група 2	група 3	група 1	група 2	група 3
31.12.2005	200000	100000	50000	2000	4000	10000
31.12.2006	220000	80000	40000	2000	10000	18000
31.12.2007	300000	150000	90000	4000	16000	30000
Разом	720000	330000	180000	8000	30000	58000

Визначаємо коефіцієнт сумнівності як відношення суми безнадійних боргів певної групи до загального розміру дебіторської заборгованості. Розрахунок проводиться за наступною формулою:

$$K_{cn} = \frac{\sum БДЗ_n}{\sum ДЗ_n}$$

де  $K_{cn}$  – коефіцієнт сумнівності за групою за  $n$ -й період;

$БДЗ_n$  – безнадійна дебіторська заборгованість за групою за  $n$ -й період;

$ДЗ_n$  – дебіторська заборгованість за групою за  $n$ -й період.

Як правило, коефіцієнт сумнівності зростає із збільшенням строку непогашення дебіторської заборгованості.

Коефіцієнти сумнівності для кожної групи дебіторської заборгованості:

група 1:  $8000/720000=0,011$

група 2:  $30000/330000=0,091$

група 3:  $58000/180000=0,322$

Величина резерву сумнівних боргів станом на 31.12.2008р. розраховується:

$$220000 \times 0,011 + 100000 \times 0,091 + 30000 \times 0,322 = 21180 \text{ (грн.)}$$

Отже, з урахуванням залишку резерву сумнівних боргів на дату складання балансу, потрібно нарахувати резерв сумнівних боргів у сумі 16180 (21180-5000) грн. Ця операція відобразиться наступною кореспонденцією рахунків:

Дт **944** “Сумнівні та безнадійні борги” – 16180

Кт **38** “Резерв сумнівних боргів” – 16180

У балансі підприємства станом на 31.12.2008 року дебіторську заборгованість слід відобразити таким чином:

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	Сума, грн.
Чиста реалізаційна вартість	328820
Первісна вартість	350000
Резерв сумнівних боргів	(21180)

Якщо відома інформація про те, що боржник не розрахується за своїми зобов'язаннями, наприклад, його визнано банкрутом або строк позовної давності минув (пройшло 3 роки), таку дебіторську заборгованість необхідно списати як таку, що не відповідає вимогам визнання активу. При умові, що резерв сумнівних боргів нарахований, із зменшенням дебіторської заборгованості одночасно відбувається і зменшення резерву:

Списано безнадійну заборгованість в сумі 10000 грн. за рахунок резерву сумнівних боргів

Дт **38** “Резерв сумнівних боргів” – 10000

Кт **361** “Розрахунки із вітчизняними покупцями” – 10000

Таке списання на підсумок балансу впливу не матиме:

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	До списання безнадійних боргів	Після списання безнадійних боргів
Чиста реалізаційна вартість	328820	328820
Первісна вартість	350000	340000
Резерв сумнівних боргів	(21180)	(11180)

Коли за різних обставин створеного резерву у звітному періоді недостатньо для покриття усіх фактичних безнадійних боргів, застосовують метод прямого списання безнадійних боргів. В обліку така операція відображається кореспонденцією:

Дт **944** “Сумнівні та безнадійні борги” – 10000

Кт **361** “Розрахунки із вітчизняними покупцями” – 10000

Такий метод матиме вплив на чисту реалізаційну вартість:

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	До списання безнадійних боргів	Після списання безнадійних боргів
Чиста реалізаційна вартість	328820	340000
Первісна вартість	350000	340000
Резерв сумнівних боргів	–	–

Списану дебіторську заборгованість обліковують на позабалансовому рахунку 071 “Списана безнадійна заборгованість” ще протягом трьох років для того, щоб стягнути її при зміні майнового стану боржника.

Розглянемо приклад розрахунку резерву сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції (робіт, послуг) на умовах наступної оплати.

**Приклад 4.3.** За 2008 рік чистий дохід від реалізації продукції підприємства на умовах наступної оплати становить 900000 грн. Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки (табл.4.3).

Таблиця 4.3

***Відомості про дебіторську заборгованість підприємства***

Роки	Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	Сума дебіторської заборгованості, що визнана безнадійною, тис. грн.
2005	750	10
2006	820	12
2007	845	18
Разом	2415	40

Коефіцієнт сумнівності дебіторської заборгованості визначається:

$$K_c = \frac{40000}{2415000} = 0,0166$$

Отже, в 2008 році сума резерву сумнівних боргів створюється на суму 14 940 грн. (900 000 тис.грн.×0,0166).

У даному випадку буде зроблено запис:

Дт 944 “Сумнівні та безнадійні борги” – 14940

Кт 38 “Резерв сумнівних боргів” – 14940

Слід зауважити, що, якщо визначена величина сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості становить залишок резерву сумнівних боргів, який буде відображено у балансі, то розрахована сума резерву, виходячи з питомої ваги безнадійних

боргів у чистому доході від реалізації продукції, є величиною визнаних витрат на створення резерву, на яку слід збільшити залишок резерву сумнівних боргів, що був до складання балансу.

Розглянемо приклад розрахунку резерву сумнівних боргів, використовуючи третій спосіб визначення коефіцієнта сумнівності.

**Приклад 4.4.** Для визначення коефіцієнта сумнівності на 31 грудня 2008 року підприємство для спостереження обрало період за попередні 3 місяці. Дебіторську заборгованість згруповано за строками її непогашення у 3 групи (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

**Відомості про стан дебіторської заборгованості та її списання**

Місяці	Фактично списано безнадійної дебіторської заборгованості, тис.грн.			Сальдо дебіторської заборгованості на кінець попереднього року, тис.грн.		
	група 1	група 2	група 3	група 1	група 2	група 3
Жовтень	15	20	25	700	650	500
Листопад	-	40	55	730	750	600
Грудень	30	10	-	900	850	450
Разом	45	70	80	-	-	-

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості визначається за формулою:

$$K_{cn} = \sum \frac{БДЗ_n}{ДЗ_n} : i$$

де  $K_{cn}$  – коефіцієнт сумнівності відповідної групи;

$БДЗ_n$  – фактично списана безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи за  $n$ -й період;

$ДЗ_n$  – дебіторська заборгованість відповідної групи на кінець  $n$ -го періоду;

$i$  – кількість місяців.

Розрахуємо коефіцієнти сумнівності:

група 1:  $(15:700+30:900):3=0,018$  (1,8%)

група 2:  $(20:650+40:750+10:850):3=0,032$  (3,2%)

група 3:  $(25:500+55:600):3=0,047$  (4,7%)

Величина резерву сумнівних боргів на кінець звітного періоду поточного року визначається:  $900 \times 0,018 + 850 \times 0,032 + 450 \times 0,047 = 64,55$  (тис. грн.)

Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів.

На суму відшкодування роблять такі бухгалтерські записи:

1. Отримано кошти від безнадійного боржника

Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”

Кт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями”



2. Списано дебіторську заборгованість з позабалансового рахунку (якщо вона ще там обліковується)

Кт **071** “Списана безнадійна заборгованість”

3. Віднесено суму відшкодування на доходи періоду  
Дт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями”

Кт **719** “Інші доходи від операційної діяльності”

В цьому випадку відшкодування безнадійного боргу не призведе до зміни чистої реалізаційної вартості у балансі.

#### **4.2 Облік іншої дебіторської заборгованості**

Дебіторська заборгованість, що не пов’язана з реалізацією продукції, робіт, послуг, обліковується на рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами” (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

##### ***Розрахунки з різними дебіторами та відповідні їм облікові рахунки***

Види заборгованості різних дебіторів	Рахунок, що відповідає виду заборгованості
1. При сплаті постачальнику або підряднику авансом кошти за матеріали, роботи, послуги	371 “Розрахунки за виданими авансами”
2. При видачі підзвітній особі, працівнику підприємства кошти на поїздку у відрядження, придбання товарно-матеріальних цінностей	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
3. При нарахуванні дивідендів, відсотків, роялті та т.п., що підлягають отриманню від інших підприємств	373 “Розрахунки за нарахованими доходами”
4. При пред’явленні постачальникам, підрядникам, покупцям претензій та визначені сум штрафів, пені, неустойки	374 “Розрахунки за претензіями”
5. При встановленні розміру відшкодувань винною особою витрат за псування та нестачу товарно-матеріальних цінностей, а також нестачу грошових коштів підприємства	375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”
6. Інші види розрахунків за дебіторською заборгованістю, що не відносяться до перерахованих вище	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”

Поточна дебіторська заборгованість (крім придбані та заборгованості, призначеної на продаж) включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Якщо на дату балансу величина резерву сумнівних боргів не обчислюється, то дебіторська заборгованість, що визнана безнадійною, списується із рахунку з відображенням витрат у складі інших операційних витрат.

**Приклад 4.5.** Перерахований два роки тому аванс на придбання виробничого обладнання ТзОВ “Карпати” у сумі 20000 грн. визнано безнадійною заборгованістю у зв’язку з форс-мажорними обставинами (майно підприємства-постачальника знищено повністю).

Списання безнадійної заборгованості відобразиться:

Дт 944 “Сумнівні та безнадійні борги” – 20000

Кт 371 “Розрахунки за виданими авансами” – 20000

Облік розрахунків за нарахованими доходами та з іншими дебіторами розглянуто у параграфі 4.3 “Облік векселів одержаних”, за відшкодуванням завданих збитків – у параграфі 6.4 “Облік вибуття запасів”. Тому в цьому параграфі детальніше зупинимось на розрахунках із підзвітними особами та за пред’явленими претензіями.

***Розрахунки з підзвітними особами.*** Підзвітними особами є працівники підприємства, котрі отримують із каси готівку на здійснення господарських витрат. Відправляючись у службове відрядження за межі місця роботи, згідно розпорядження керівника працівник одержує відрядне посвідчення та кошти на відшкодування витрат із придбання квитків для проїзду, проживання у готелі, харчування та ін. Повернувшись із відрядження, підзвітна особа повинна відзвітуватися про використання коштів, представивши у бухгалтерію документи про понесені витрати (авансовий звіт, до якого додаються квитки за проїзд, чеки та інші документи). Витрати на відрядження відносяться до операційних витрат звітного періоду.

Підзвітною особою можуть бути придбані товарно-матеріальні цінності за готівку (наприклад, основні засоби, сировина, матеріали, малоцінні швидкозношувані предмети та ін.). Кошти на їх придбання або видаються працівнику перед здійсненням операції придбання, або відшкодовуються уже після покупки. Працівнику також можуть доручити оплатити борг перед іншим підприємством.

Рахунок 372 є активно-пасивним. Дебетовий чи кредитовий залишок залежить від того, коли підзвітній особі видано кошти на здійснення витрат: до моменту здійснення господарської операції чи після. Невитрачена підзвітною особою готівка повинна бути повернена в касу протягом трьох робочих днів після закінчення відрядження. Якщо готівка видана для закупівлі сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки та заготівлі вторинної сировини, крім металобрухту, цей термін становить десять робочих днів. Готівку видану і не витрачену на господарські потреби слід повернути не пізніше наступного робочого дня.

**Приклад 4.6.** Перед відправленням у відрядження менеджера підприємства видано готівку з каси – 400 грн. Після повернення в бухгалтерію представлено авансовий звіт на суму 370 грн. (в т.ч. 240 грн. – вартість проїзду, проживання у готелі, добові, 130 грн. – придбані МШП). Невикористану готівку повернено до каси.

В бухгалтерському обліку ці операції слід відобразити:

1. Видано під звіт готівку

Дт **372** “Розрахунки з підзвітними особами” – 400

Кт **301** “Каса в національній валюті” – 400

2. Відзвітовано за придбані МШП

Дт **32** “Малоцінні та швидкозношувані предмети” – 130

Кт **372** “Розрахунки з підзвітними особами” – 130

3. Відзвітовано за відрядження (проїзд, проживання у готелі, добові)

Дт **92** “Адміністративні витрати” – 240

Кт **372** “Розрахунки з підзвітними особами” – 240

4. Повернено невикористану готівку в касу

Дт **301** “Каса в національній валюті” – 30

Кт **372** “Розрахунки з підзвітними особами” – 30

**Розрахунки за претензіями.** Для виставлення обґрунтованої претензії постачальнику необхідно дотримуватись порядку приймання товарно-матеріальних цінностей. У разі виявлення розбіжностей щодо якості чи кількості ТМЦ слід скласти акт на прийняту їх частину і запросити представника постачальника. Якщо останній не з’являється, приймання ТМЦ може бути завершено з участю експерта бюро товарних експертиз або представника іншої компетентної організації. Підприємство, яке одержало претензію, повинно її розглянути у встановлені законодавством терміни і задовольнити законні вимоги заявника.

**Приклад 4.7.** Підприємство “Альфа” перерахувало аванс за сировину підприємству “Омега” на суму 12 000 грн. (в т.ч. ПДВ). При одержанні сировини на нестачу пред’явлено претензію на суму 360 грн. (в т.ч. ПДВ). Підприємство “Омега” задовольнило претензію частково – на суму 240 грн. шляхом повернення грошей.

В обліку ці операції слід відобразити наступним чином:

1. Здійснено передоплату підприємству “Омега”

Дт **371** “Розрахунки за виданими авансами” – 12 000

Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” – 12 000

Одночасно на суму ПДВ

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 2 000

Кт **644** “Податковий кредит” – 2 000

2. Одержано сировину  
Дт **201** “Сировина й матеріали” – 9 700  
Кт **371** “Розрахунки за виданими авансами” – 9 700  
Одночасно на суму ПДВ  
Дт **644** “Податковий кредит” – 1940  
Кт **371** “Розрахунки за виданими авансами” – 1940
3. Пред’явлено претензію постачальнику  
Дт **374** “Розрахунки за претензіями” – 360  
Кт **371** “Розрахунки за виданими авансами” – 360
4. Відображено частину претензії, що задоволено постачальником  
Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” – 240  
Кт **374** “Розрахунки за претензіями” – 240
5. Списання суми незадоволеної претензії на витрати звітного періоду  
Дт **949** “Інші витрати операційної діяльності” – 120  
Кт **374** “Розрахунки за претензіями” – 120
6. Коригування податкового кредиту методом “червоного сторно”  
Дт **641** “Розрахунки за податками” – [60]  
Кт **644** “Податковий кредит” – [60]

### **4.3 Облік векселів одержаних**

**Вексель** – це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов’язання векселедавця сплатити у визначений строк визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю). Привабливість векселя до використання зумовлене тим, що це не тільки зобов’язання, а й цінний папір, котрий можна продати, купити, заставити, обміняти тощо. Перевагою векселя над іншою дебіторською заборгованістю є те, що за векселем можна отримати дохід у вигляді відсотків або певної суми, а також те, що він відрізняється більшою ліквідністю, ніж поточна дебіторська заборгованість.

Видавати вексель можна лише за оформленням грошового боргу за фактично відвантажені товари, виконані роботи, надані послуги.

Векселі класифікуються на:

- 1) прості та переказні;
- 2) відсоткові та безвідсоткові.

**Простий вексель** виписується позичальником (векселедавцем) і містить нічим не зумовлене зобов’язання сплатити певну суму грошей кредиторові (векселедержателю).

**Переказний вексель** виписується кредитором (векселедавцем) і містить нічим не обумовлену пропозицію до позичальника сплатити певну суму грошей третій особі.

Переказний вексель відрізняється від простого тим, що об'єднує принаймні трьох суб'єктів фінансово-господарської діяльності: векселедавця (трансанта) – особу, яка видала вексель; векселедержателя (ремітента) – особу, якій видали вексель; платника (трасата) – особу, котрій векселедавець пропонує оплатити вексель. Оскільки платник не бере участі у складанні векселя, то векселедержатель направляє після отримання векселя платнику для акцепту, тобто відмітки на бланку векселя про згоду оплатити його. У випадку повної або часткової відмови від акцепту векселя, векселедержатель має право вимагати оплатити вексель векселедавця. Фактично простий вексель є спрощеною формою переказного, у якому векселедавець та платник співпадають.

При передачі як простого, так і переказного векселя векселедержателем (індосантом) робиться передавальний напис (індосамент) на зворотному боці векселя. Якщо не обумовлено інше, індосант відповідає за акцепт та платіж.

Відсоткові векселі містять визначену ставку річного відсотка за векселем. Наприклад, отримано вексель строком на 90 днів на суму 1000 грн. із річною ставкою 10 %. Розмір доходу за векселем розраховується так:

$$\frac{1000 \times 0,1}{360} \times 90 = 25 \text{ (грн.)}$$

У безвідсоткових векселів відсоток або входить до номінальної вартості, або відсутній. Розмір доходу за векселем дорівнює різниці номінальної вартості та фактичної суми дебіторської заборгованості. Припустимо, підприємство отримало вексель на суму 1000 грн. в погашення заборгованості розміром 700 грн. Таким чином, дохід за векселем дорівнює 300 грн. (1000 грн.-700 грн.).

Нарахування доходу за відсотками починається з дня видачі векселя, якщо в ньому не обумовлено інший строк і закінчується у день пред'явлення векселя до погашення.

Облік отриманих векселів проводиться за номінальною вартістю на рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані”, який має два субрахунки:

341 “Короткострокові векселі, одержані в національній валюті”;

342 “Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті”.

Облік простого та переказного векселів подібний. Відмінності можна знайти в обліку відсоткового та безвідсоткового векселів. Тому усі господарські операції з вексями розглядатимуться для цих двох видів векселів окремо.

**Приклад 4.8.** 1 січня за відвантажену продукцію підприємством отримано відсотковий вексель на 90 днів від ВАТ "Коло" номінальною вартістю 2000 грн. з річною ставкою відсотка 10% в погашення заборгованості на ту ж суму. 31 березня зобов'язання за векселем та відсотки було оплачено.

Розмір доходу за векселем у вигляді відсотків дорівнює 50 грн. (2000 грн.  $\times 0,1 \times 90/360$ ).

В бухгалтерському обліку операції, пов'язані із придбанням та погашенням векся, слід відобразити наступними записами:

1. Відвантажено продукцію

Дт **361** "Розрахунки з вітчизняними покупцями" – 2000

Кт **701** "Дохід від реалізації готової продукції" – 2000

Одночасно на суму ПДВ

Дт **701** "Дохід від реалізації готової продукції" – 333,3

Кт **641** "Розрахунки за податками" – 333,3

2. Отримано відсотковий вексель

Дт **341** "Короткострокові векселі, одержані в нац. валюті" – 2000

Кт **361** "Розрахунки з вітчизняними покупцями" – 2000

3. Нараховано відсотки за векселем

Дт **373** "Розрахунки за нарахованими доходами" – 50

Кт **732** "Відсотки одержані" – 50

4. Отримано грошові кошти в погашення векся

Дт **311** "Поточні рахунки в національній валюті" – 2000

Кт **341** "Короткострокові векселі, одержані в нац. валюті" – 2000

5. Одержано відсотки за векселем

Дт **311** "Поточні рахунки в національній валюті" – 50

Кт **373** "Розрахунки за нарахованими доходами" – 50

При одержанні безвідсоткового векся, номінальна вартість якого більша за суму дебіторської заборгованості, дохід за векселем відноситься на *доходи майбутніх періодів* і кожного звітного періоду списується на рахунок 732 "Відсотки одержані".

**Приклад 4.9.** 1 лютого підприємством отримано безвідсотковий вексель від покупця строком на 90 днів номінальною вартістю 2000 грн. в погашення заборгованості у розмірі 1820 грн. 1 травня оплачено номінальну вартість векся.

Дохід за векселем дорівнює 180 грн. (2000 – 1820).

Оскільки обліковувати безвідсотковий вексель потрібно за номінальною вартістю, то при отриманні такого векселя дохід, тобто різницю між номіналом та сумою дебіторської заборгованості, потрібно віднести до складу доходів майбутніх періодів.

1. 1 лютого зараховано вексель на суму дебіторської заборгованості  
Дт **341** “Короткострокові векселі, одержані в нац. валюті” – 1820  
Кт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 1820
2. Дохід за векселем віднесено на доходи майбутніх періодів  
Дт **341** “Короткострокові векселі, одержані в нац. валюті” – 180  
Кт **69** “Доходи майбутніх періодів” – 180
3. На дату складання балансу дохід за перші два місяці віднесено до доходів звітного періоду  
Дт **69** “Доходи майбутніх періодів” – 120  
Кт **732** “Відсотки одержані” – 120
4. 1 травня отримано грошові кошти в погашення векселя  
Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” – 2000  
Кт **341** “Короткострокові векселі, одержані в нац. валюті” – 2000
5. Визнано дохід за векселем  
Дт **69** “Доходи майбутніх періодів” – 60  
Кт **732** “Відсотки одержані” – 60

У випадку непогашення векселя у встановлений строк, його номінальна вартість разом із відсотками відносяться до складу дебіторської заборгованості.

**Приклад 4.10.** Покупцем не погашено відсотковий вексель, отриманий на умовах прикладу 4.8.

В бухгалтерському обліку необхідно зробити наступні записи:

1. Віднесено заборгованість за векселем до складу дебіторської заборгованості на суму номінальної вартості  
Дт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 2000  
Кт **341** “Короткострокові векселі, одержані в нац. валюті” – 2000
2. Віднесено нараховані відсотки до складу дебіторської заборгованості  
Дт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 50  
Кт **373** “Розрахунки за нарахованими доходами” – 50

Однією з переваг використання векселів у практиці господарської діяльності є можливість дострокового одержання за ним грошових коштів. Зокрема, одним із фінансових інструментів прискорення оборотності активів є дисконтування векселя у банку.

Векселедержатель передає банку свої права шляхом іменного індосамента. Сума, що утримується на користь банку як дисконт, що

розраховується на підставі відсоткової ставки обліку векселів у банку, і її розмір установлюються банком за погодженням з векселедержателем. Сума, що утримується банком, розраховується за формулою:

$$СБ = \frac{СПВ \times ТП}{360 \text{ днів} \times 100\%} \times ВДБ$$

де СБ – сума, що утримується банком;

СПВ – сума погашення векселя;

ТП – термін, що залишився до погашення векселя (дні);

ВДБ – відсоток, під який банк дисконтує вексель.

$$СПВ = НВ + ВВ$$

де НВ – номінальна вартість векселя;

ВВ – відсотки за векселем.

Таким чином, підприємство отримає від банку різницю між сумою погашення векселя та сумою, що утримується банком.

**Приклад 4.11.** Дані про вексель візьмемо із прикладу 4.8. Підприємство дисконтувало 01.03 вексель у банку під 15% річних. Значить, сума, що утримується банком, дорівнює:

$$\frac{(2000 + 50) \times 30}{360} \times 0,15 = 26 \text{ (грн.)}$$

Підприємство отримає у банку 2024 грн. (2000 + 50 - 26).

1. 1 січня отримано відсотковий вексель

Дт **341** “Короткострокові векселі одержані в нац. валюті” – 2000

Кт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 2000

2. 1 березня дисконтовано вексель у банку

Дт **377** “Розрахунки з іншими дебіторами” – 2024

Кт **746** “Інші доходи від звичайної діяльності” – 2024

Одночасно на суму ПДВ

Дт **746** “Інші доходи від звичайної діяльності” – 4

Кт **641** “Розрахунки за податками” – 4

3. Списано номінальну вартість векселя

Дт **977** “Інші витрати звичайної діяльності” – 2000

Кт **341** “Короткострокові векселі, одержані в нац. валюті” – 2000

4. Одержано гроші від банку за дисконтований вексель

Дт **311** “Поточні рахунки у банку” – 2024

Кт **377** “Розрахунки з іншими дебіторами” – 2024

Обліку та аналізу розрахунків з дебіторами приділяється значна увага управління. Оскільки дебіторська заборгованість відволікає дефіцитні ресурси підприємства у активи, котрі не приносять



доходів, то розмір боргів дебіторів, склад дебіторів та їх платоспроможність підлягають вивченню, аналізу, контролю та застосуванню фінансових інструментів, що допоможуть прискорити оборотність дебіторської заборгованості або отримати дохід від таких боргів. Зокрема, можна використати різні методи прискорення інкасації дебіторської заборгованості, отримати вексель, що передбачає одержання доходу, передати вексель, розраховуючись із кредитором або дисконтувати його у банку.

#### **4.4 Облік витрат майбутніх періодів**

**Витрати майбутніх періодів** – вид активу, який за своєю суттю є дебіторською заборгованістю. У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів. Інформація про такі витрати тимчасово, до їх визнання в Звіті про фінансові результати в майбутніх періодах, відображається в окремому розділі активу Балансу.

До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Для обліку витрат майбутніх періодів використовується рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”. За дебетом цього рахунку відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом - їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду.

**Приклад 4.12.** Підприємство уклало угоду про оренду складського приміщення з орендною платою 6 000 грн. Сторони домовились про сплату орендарем орендної плати наперед за 6 місяців.

В бухгалтерському обліку необхідно зробити наступні записи:

1. Сплата орендної плати авансом

Дт 39 “Витрати майбутніх періодів” – 36 000

Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 36 000

Одночасно на суму ПДВ

Дт 641 “Розрахунки за податками” – 6 000

Кт 644 “Податковий кредит” – 6 000

2. Отримано об'єкта оренди (робляться записи на позабалансовому рахунку 01 за залишковою і первісною вартістю орендодавця)

3. Щомісяця витрати майбутніх періодів рівними частинами визнаються витратами звітного періоду

Дт **93** “Витрати на збут” – 5 000

Кт **39** “Витрати майбутніх періодів” – 5 000

Одночасно на суму ПДВ

Дт **644** “Податковий кредит” – 1 000

Кт **39** “Витрати майбутніх періодів” – 1 000

**Приклад 4.13.** Підприємство здійснило передплату періодичного видання на рік за 960 грн. (без ПДВ).

В бухгалтерському обліку необхідно зробити наступні записи:

1. Здійснено передплату на періодичне видання

Дт **39** “Витрати майбутніх періодів” – 960

Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” – 960

2. Включення до витрат періоду (щомісяця)

Дт **92** “Адміністративні витрати” – 80

Кт **39** “Витрати майбутніх періодів” – 80

При здійсненні передплати періодичних видань не виникає податковий кредит з ПДВ, оскільки згідно з п.п. 5.1.2 Закону України “Про податок на додану вартість” операції з поставки (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок звільнюються від оподаткування ПДВ.

Для узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та іншими дебіторами, обліку витрат майбутніх періодів використовують регістри:

Журнал 3 (розділ I – за кредитом рах. 34, 36, 37, 38);

Журнал 5 (розділ III – за кредитом рах. 39)

або Журнал 5 А (розділ III А, III Б – за кредитом рах. 39);

Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками 3.1;

Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами 3.2.

### **Контрольні запитання**

1. Що таке дебіторська заборгованість?
2. Які є види дебіторської заборгованості?
3. Які особливості в обліку дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію, роботи, послуги?
4. Що таке сумнівні та безнадійні борги?
5. Для чого створюється резерв сумнівних боргів?
6. Які є методи створення резерву сумнівних боргів?

7. В чому суть створення резерву сумнівних боргів на основі методу періодизації дебіторської заборгованості?
8. Як розраховується коефіцієнт сумнівності дебіторської заборгованості?
9. Як в обліку класифікується інша дебіторська заборгованість?
10. Як в обліку відображається списання дебіторської заборгованості, непов'язаної із реалізацією продукції, робіт, послуг?
11. Хто такі підзвітні особи та які операції з ними відображаються у обліку?
12. Які є види векселів?
13. Дайте визначення простого та переказного векселів.
14. Коли відбудеться нарахування доходу за векселями?
15. Як розраховується сума, що отримає підприємство за вексель, який дисконтується у банку?
16. Як списується заборгованість за непогашеним векселем?

### **Тести**

- 4.1. На рахунку 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” ведеться облік:
  - а) дебіторської заборгованості за товари;
  - б) кредиторської заборгованості за товари;
  - в) виданих авансів за товари;
  - г) одержаних авансів за товари.
- 4.2. Безнадійна дебіторська заборгованість – це
  - а) поточна заборгованість, не погашена дебітором протягом року;
  - б) довгострокова дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником;
  - в) поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності;
  - г) сума дебіторської заборгованості, на яку створено резерв сумнівних боргів.
- 4.3. Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – це
  - а) сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів;
  - б) різниця між дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги та іншою дебіторською заборгованістю;
  - в) різниця між дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги та дебіторською заборгованістю за виданими авансами;

- г) різниця між дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги та безнадійною дебіторською заборгованістю.
- 4.4.** За якою вартістю поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги включається до балансу?
- а) за первісною вартістю;
  - б) за справедливою вартістю;
  - в) за чистою реалізаційною вартістю;
  - г) за собівартістю.
- 4.5.** Внаслідок списання безнадійної дебіторської заборгованості за відвантаженою продукцією у межах створеного резерву сумнівних боргів
- а) підсумок балансу зменшиться;
  - б) підсумок балансу не зміниться;
  - в) збільшиться чиста реалізаційна вартість такої дебіторської заборгованості;
  - г) збільшаться операційні витрати.
- 4.6.** Розмір доходу за відсотковим векселем, одержаним на три місяці на суму 10 тис. грн. із річною ставкою 7% становить:
- а) 175 грн.;
  - б) 2100 грн.;
  - в) 700 грн.;
  - г) 233 грн.
- 4.7.** 10 березня підприємство придбало іноземну валюту \$5000 за ринковим курсом 5,1 грн./дол. Зміна курсу НБУ \$1 до 5,12 грн./дол. на дату складання звітності призведе:
- а) тільки до визнання доходу від операційної діяльності;
  - б) до зменшення суми на валютному рахунку та визнання доходу від фінансової діяльності;
  - в) тільки до визнання доходу від фінансової діяльності;
  - г) до збільшення суми на валютному рахунку та визнання доходу від операційної діяльності.
- 4.8.** Рахунок 38 “Резерв сумнівних боргів”
- а) є активним і відображається в активі балансу;
  - б) є пасивним і відображається в пасиві балансу;
  - в) є активним і відображається в пасиві балансу;
  - г) є пасивним і відображається в активі балансу.
- 4.9.** Створення резерву сумнівних боргів в бухгалтерському обліку відображається записом:
- а) Дт 38 “Резерв сумнівних боргів”  
Кт 361 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
  - б) Дт 944 “Сумнівні та безнадійні борги”  
Кт 38 “Резерв сумнівних боргів”
  - в) Дт 361 “Розрахунки з покупцями та замовниками”  
Кт 38 “Резерв сумнівних боргів”

г) Дт **38** “Резерв сумнівних боргів”

Кт **37** “Розрахунки з різними дебіторами”

**4.10.** Внаслідок виникнення заборгованості за виданими авансами зміни відбуваються:

- а) тільки у активі балансу;
- б) тільки у пасиві балансу;
- в) збільшується сума активу та пасиву;
- г) зменшується сума активу та пасиву.

**4.11.** Рахунок 372 “Розрахунки з підзвітними особами” є:

- а) активним;
- б) пасивним;
- в) активно-пасивним;
- г) позабалансовим.

**4.12.** Що з наведеного не використовується при визначенні величини резерву сумнівних боргів відповідно до П(С)БО 10?

- а) платоспроможність окремих дебіторів;
- б) класифікація дебіторської заборгованості за строками її непогашення;
- в) питома вага безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції;
- г) співвідношення безнадійної до погашеної дебіторської заборгованості за попередні періоди.

**4.13.** Як в обліку відображається списання безнадійної заборгованості за виданими авансами на суму, що не перевищує сальдо за рахунком 38 “Резерв сумнівних боргів”?

а) Дт **38** “Резерв сумнівних боргів”

Кт **371** “Розрахунки за виданими авансами”

б) Дт **944** “Сумнівні та безнадійні борги”

Кт **38** “Резерв сумнівних боргів”

в) Дт **944** “Сумнівні та безнадійні борги”

Кт **371** “Розрахунки за виданими авансами”

г) Дт **071** “Списана дебіторська заборгованість”

**4.14.** Витрати майбутніх періодів відображаються:

- а) тільки у звіті про фінансові результати;
- б) тільки у балансі;
- в) у балансі і у звіті про фінансові результати;
- г) на позабалансовому рахунку.

**4.15.** Яким бухгалтерським записом оформляється видача з каси готівки підзвітній особі для придбання запасних частин?

а) Дт **207** “Запасні частини”

Кт **301** “Каса в національній валюті”

б) Дт **301** “Каса в національній валюті”

Кт **372** “Розрахунки з підзвітними особами”

в) Дт 372 “Розрахунки з підзвітними особами”

Кт 301 “Каса в національній валюті”

г) Дт 207 “Запасні частини”

Кт 372 “Розрахунки з підзвітними особами”

**4.16.** Яким бухгалтерським записом відображається одержання авансу за готову продукцію від покупця?

а) Дт 311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Кт 681 “Розрахунки за авансами одержаними”

б) Дт 681 “Розрахунки за авансами одержаними”

Кт 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”

в) Дт 311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Кт 26 “Готова продукція”

г) Дт 681 “Розрахунки за авансами одержаними”

Кт 26 “Готова продукція”

### Вправи для самостійної роботи

**№ 4.1.** Для визначення коефіцієнта сумнівності на 31 грудня 2007 року підприємство відібрало дані за останні 3 роки:

Дата балансу	Заборгованість, що визнана безнадійною, грн.			Сальдо дебіторської заборгованості (за строками непогашення), грн.		
	група 1	група 2	група 3	група 1	група 2	група 3
31.12.2004	300	400	560	10000	6000	4000
31.12.2005	350	450	370	11000	7500	4200
31.12.2006	200	320	460	14000	6400	5300

Необхідно:

1. Визначити резерв сумнівних боргів станом на 31.12.2007р., якщо сальдо дебіторської заборгованості (класифіковано за строками непогашення) становить:

група 1 – 12000 грн.; група 2 – 5000 грн.; група 3 – 4300 грн.

2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку створення резерву сумнівних боргів.

3. Проаналізувати, як впливає на баланс підприємства створення резерву сумнівних боргів.

**№ 4.2.** За 2007 рік чистий дохід від реалізації продукції підприємства на умовах наступної оплати становить 850000 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Роки	Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	Сума дебіторської заборгованості, що визнана безнадійною, тис. грн.
2004	660	25
2005	730	28
2006	820	34

Необхідно:

1. Розрахувати резерв сумнівних боргів у 2007 році.
2. Відобразити створення резерву сумнівних боргів в обліку та визначити чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості, якщо її первісна вартість на дату складання балансу 320000 грн., залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу – 4000 грн.

**№ 4.3.** Перед відправленням у відрядження бухгалтеру підприємства видано готівку з каси – 300 грн. Після повернення в бухгалтерію представлено авансовий звіт на суму 340 грн. (в т.ч. 280 грн. – вартість проїзду, проживання у готелі, добові, 60 грн. – вартість придбаного калькулятора).

Необхідно:

1. Відобразити в обліку розрахунки з підзвітною особою.
2. Проаналізувати, яка заборгованість (дебетова чи кредитова) виникне після звітування бухгалтера про витрачені кошти?

**№ 4.4.** Підприємство “Конт” перерахувало аванс за сировину підприємству “Антара” на суму 12000 грн. (обидва підприємства не є платниками ПДВ). При одержанні сировини на нестачу пред’явлено претензію на суму 250 грн. Підприємство “Антара” задовольнило претензію у повному обсязі шляхом повернення грошей.

Необхідно:

1. Відобразити ці операції в обліку підприємства “Конт”.
2. Проаналізувати, які наслідки у балансі мало б незадоволення претензії.

**№ 4.5.** 1 березня підприємство отримано безвідсотковий вексель від покупця строком на два місяці номінальною вартістю 10100 грн. в погашення заборгованості у розмірі 10000 грн. 1 травня покупцем погашено вексель.

Необхідно:

1. Відобразити ці операції в обліку векселедержателя (фінансова звітність складається щокварталу).
2. Проаналізувати, як би змінились бухгалтерські записи в обліку векселедержателя, якщо номінальна вартість одержаного відсоткового векселя становила 10000 грн., річна ставка відсотків – 6%.

## Розділ 5

### Облік фінансових інвестицій

**Після вивчення Розділу 5 Ви повинні знати:**

– що таке фінансові інструменти, їх класифікацію;  
– оцінку і відображення в обліку інвестора поточних та довгострокових інвестицій в майнові та боргові цінні папери;

– визнання доходу від фінансових інвестицій і відображення його в обліку.

Одне підприємство може надавати (інвестувати) іншому гроші та інші активи або в борг, за що отримує відсотки, або за частку в статутному капіталі, внаслідок чого отримує право на управління об'єктом інвестування (голоси на загальних зборах) і право на отримання дивідендів. В Україні до операцій, пов'язаних з інвестуванням, відноситься значна частина фінансових операцій, але в умовах розвинених фінансових ринків існує дуже багато інших видів фінансових операцій.

В результаті динамічного характеру фінансових ринків, особливо міжнародних, на практиці все більше зустрічаються різноманітні фінансові інструменти, починаючи від традиційних первинних, таких як акції, облігації, і закінчуючи різними формами похідних, таких як відсоткові свопи.

### **5.1 Поняття фінансових інструментів та їх класифікація**

Мета практично будь-якої діяльності – це отримання прибутку. Стабільне отримання прибутку забезпечується, в основному, добре організованою діяльністю з виробництва або реалізації чогось при існуванні попиту на те, що реалізується. Але прибуток може бути отриманий не тільки внаслідок виробництва або торгівлі. В умовах існування фінансових ринків, прибуток можна заробити шляхом надання позики під відсотки, купівлі боргових зобов'язань, надання гарантії за когось, вкладенням грошей в інше підприємство (фінансові інвестиції), шляхом купівлі-продажу цінних паперів (акцій, облігацій та інших), в тому числі похідних фінансових інструментів. Характерним для перерахованих фінансових операцій є те, що в операції приймають участь два суб'єкти, в одного з яких з'явиться внаслідок цих подій якийсь фінансовий актив (найчастіше



цінні папери), а у іншого – зобов'язання або інструмент власного капіталу (статутний капітал, поділений на частки або акції).

Контракт, який одночасно призводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструменту власного капіталу в іншого, називається **фінансовим інструментом**.

Таким чином, ознакою фінансового інструменту є виникнення фінансового активу і фінансового зобов'язання або інструменту власного капіталу одночасно у двох суб'єктів. Тому необхідно розглянути, що таке фінансовий актив, фінансове зобов'язання та інструмент власного капіталу.

**Фінансові активи** – це:

- а) грошові кошти та їх еквіваленти;
- б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства (дебіторська заборгованість, вексель до отримання, придбані облігації);
- в) контракт, що надає право обміну фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах (придбані конвертовані облігації);
- г) інструмент власного капіталу іншого підприємства (придбані акції, частки в статутному капіталі інших підприємств).

**Фінансове зобов'язання** – це контрактне зобов'язання :

- а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству (кредиторська заборгованість, вексель до сплати, облігації до сплати, позики до сплати);
- б) обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно невідгідних умовах (конвертовані облігації власної емісії).

Прикладами фінансових активів, які дають право на отримання грошей в майбутньому, та фінансових зобов'язань, по яких здійснюватимуться платежі в майбутньому, є:

- а) дебіторська і кредиторська заборгованість по торгівельних операціях;
- б) векселі отримані і видані;
- в) заборгованість за позиками до отримання та до сплати;
- г) заборгованість по облігаціях до отримання та до сплати.

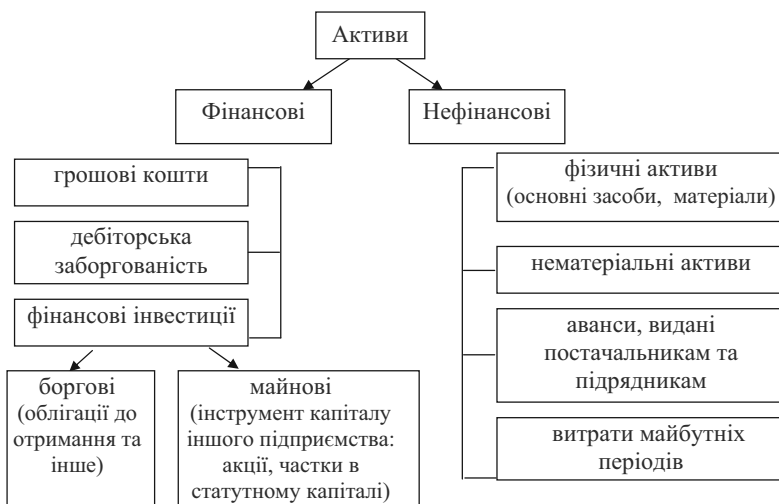
Фізичні активи (запаси, основні засоби), нематеріальні активи не є фінансовими активами, тому що вони не приводять до виникнення дійсного права на отримання грошових коштів або інших фінансових активів. Аванси сплачені постачальникам також не є фінансовими

активами, тому що майбутня економічна вигода від них надходить в формі постачання товарів або послуг, тобто не грошей або інших фінансових активів.

Аналогічно, доходи майбутніх періодів і більша частина гарантійних зобов'язань (продаж товарів з гарантією) не є фінансовими зобов'язаннями, тому що вони погашаються товарами або послугами, а не грошима або іншими фінансовими активами.

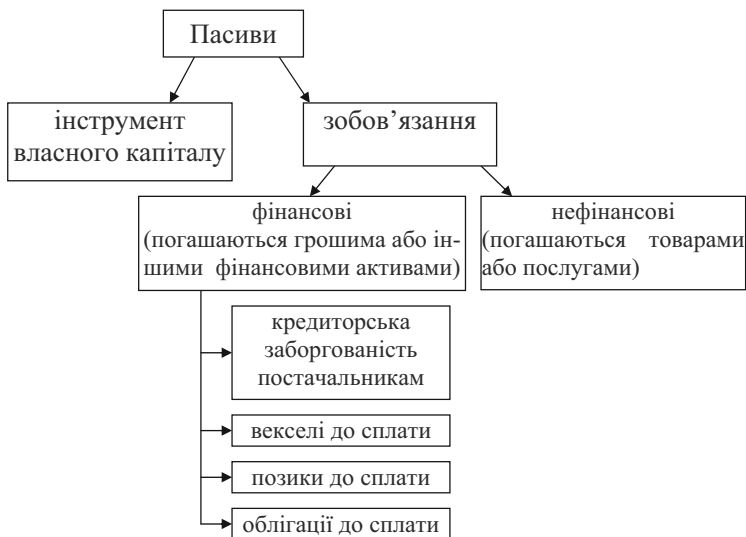
**Інструмент власного капіталу** – це контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями (емітовані акції, частки в статутному капіталі).

На рис.5.1 і 5.2 наведена класифікація активів і зобов'язань на фінансові і нефінансові.



*Рис. 5.1 - Класифікація активів на фінансові і нефінансові*

З визначення фінансових інструментів бачимо, що не всі контракти можна віднести до фінансових інструментів. Наприклад, контракт на поставку товарів не є фінансовим інструментом, тому що він з самого початку укладається з метою придбання товарів для потреб підприємства і виконується шляхом передачі товарів покупцю. Слід звернути увагу на те, що товар, як і всі види запасів, не є фінансовим активом.



*Рис. 5.2 - Класифікація зобов'язань на фінансові і нефінансові*

Термін «контракт» означає угоду між сторонами з чітко визначеними наслідками, які обов'язково повинні бути виконані, тому що цього, як правило, вимагає закон. Контракти, а отже і фінансові інструменти, можуть набирати різноманітних форм (необов'язково у письмовій формі).

Наприклад, підприємство «А» купило акції підприємства «Б». В цьому випадку окремого контракту не укладається, але підприємство «А» має обумовлене законом право отримувати дивіденди і приймати участь в управлінні компанією «Б» шляхом голосування на загальних зборах акціонерів.

Підприємство «А» називається інвестором, тому що воно вклало свої гроші у підприємство «Б». Внаслідок цього підприємство «А» замість грошей має цінні папери (акції), які обліковуються як фінансові інвестиції (фінансовий актив), а підприємство «Б» має сплачений статутний капітал шляхом випуску в обіг (реалізації) акцій власної емісії, тобто інструмент власного капіталу.

Аналогічно, якщо підприємство «А» придбало облігації, емітовані (випущені) підприємством «Б», то підприємство «А» має облігації (цінні папери), які дають право на отримання відсотків і на повернення номінальної вартості придбаних облігацій в кінці терміну

їх дії. В даному випадку підприємство «А» взамін на сплачені грошові кошти має цінний папір (облігації), тобто свої гроші підприємство «А» вклало (інвестувало) в підприємство «Б» і буде обліковувати їх як інвестиції в облігації підприємства «Б» (фінансовий актив), а у підприємства «Б» виникає борг підприємству «А», тобто фінансове зобов'язання. Таким чином, окремого контракту не укладається, але акція, облігація тощо – це вже контракт, тобто домовленість між підприємствами про щось.

Але можуть укладатись і контракти. Наприклад, ф'ючерсні, форвардні та інші. Такі фінансові інструменти називають *похідними*. До них відносяться такі фінансові інструменти:

- розрахунки за якими провадитимуться у майбутньому;
- вартість яких змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними;
- які не потребують початкових інвестицій.

Таким чином, фінансовий інструмент (контракт) приводить до появи фінансового активу з одного боку, і фінансового зобов'язання або інструменту власного капіталу – з іншого. В зв'язку з чим, в бухгалтерському обліку відображаються фінансові активи, фінансові зобов'язання та власний капітал, які з'являються у підприємств в результаті укладених контрактів.

Будь-який контракт має свій життєвий цикл: підписання (укладення) контракту, виконання контракту і закінчення терміну дії контракту. Тут виникає досить складне для бухгалтера питання: в який момент відобразити в обліку фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструмент власного капіталу: в момент підписання контракту; в момент його виконання або закінчення терміну дії.

Як показано в Розділі 1 цього посібника, при відображенні в бухгалтерському обліку будь-якої господарської операції, в тому числі наслідків фінансових інструментів, бухгалтер вирішує три основних питання:

1. *Момент визнання*. Тобто бухгалтер повинен знати, коли згідно правил, встановлених в бухгалтерському обліку, необхідно відобразити господарську операцію (на балансових або позабалансових рахунках), і коли необхідно списати.

2. *Класифікація*. Усі фінансові інструменти підприємства необхідно поділити на групи. Від правильного віднесення до тієї чи іншої групи залежатиме фінансовий результат.

3. *Оцінка*. Треба розуміти, які фінансові інструменти, і за якою ціною треба оприбуткувати на Баланс у момент їх виникнення, і які відображати зміни в їх оцінці під час володіння ними.

Відповіді на ці запитання можна знайти у відповідних П(С)БО. Так при обліку економічних наслідків фінансових інструментів використовується П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”. Крім того, в залежності від того, що виникає внаслідок фінансового інструменту, можуть використовуватися П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”, П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, П(С)БО 11 “Зобов’язання” тощо.

Даний розділ навчального посібника присвячений обліку фінансових інвестицій. Як бачимо з класифікації активів і зобов’язань, це тільки частина фінансових активів. Інші складові фінансових активів (облік дебіторської заборгованості, грошових коштів), фінансових зобов’язань (облік кредиторської заборгованості, облігацій до сплати) та інструмент власного капіталу (облік власного капіталу) розглядаються у відповідних розділах, тобто доцільно підкреслити, що порядок обліку фінансових інструментів не обмежується тільки даним розділом.

## **5.2 Визначення фінансових інвестицій<sup>1</sup>**

*Інвестування* – це вкладення активів (в основному грошей) в розвиток власного або іншого підприємства. Якщо підприємство витрачає гроші на придбання або створення матеріальних і нематеріальних активів на власному підприємстві – це називається *капітальними інвестиціями*. Для їх обліку використовується рахунок 15 «Капітальні інвестиції» (див. розділ 2 навчального посібника).

Якщо підприємство вкладає свої активи в розвиток іншого підприємства (купує акції, облігації, частки статутного капіталу та інші цінні папери, емітовані іншим підприємством) – це *фінансове інвестування*.

Таким чином, *фінансові інвестиції* – це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів, зростання вартості капіталу або отримання інших вигод інвестором.

---

<sup>1</sup> Доцільно відзначити, що облік фінансових інвестицій відбувається тільки у інвестора. У підприємства, яке отримало інвестиції, отримані активи не обліковуються як фінансові інвестиції. Вони обліковуються як відповідні активи (Дт гроші, основні засоби, матеріали та інше – в залежності від того, що отримали) з віднесенням вартості цих активів до статутного капіталу (якщо інвестиції зроблені як внесок у статутний капітал) або до зобов’язань (якщо інвестиції зроблені в облігації, векселі та інше).

В обліку розрізняють довгострокові і поточні фінансові інвестиції. Якщо підприємство має вільні кошти і вважає за доцільне вкласти їх на довгий період (більше року), такі фінансові інвестиції називаються *довгостроковими*. Вони обліковуються на рахунку 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”.

**Поточні фінансові інвестиції** – це інвестиції на термін, що не перевищує одного року, та які можуть бути реалізовані у будь-який момент. Для їх обліку в Плані рахунків передбачено рахунок 35 “Поточні фінансові інвестиції”. Серед поточних фінансових інвестицій виділяють фінансові інвестиції, які для цілей фінансової звітності визнаються еквівалентами грошових коштів.

Як правило, до еквівалентів грошових коштів відносять такі поточні інвестиції, термін погашення яких не перевищує трьох місяців, які вільно конвертуються в гроші і характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості. Наприклад, державні облигації. Еквіваленти грошових коштів відображаються у фінансовій звітності разом з грошовими коштами в статті Балансу “Грошові кошти та їх еквіваленти”.

### **5.3 Облік поточних фінансових інвестицій**

Поточні фінансові інвестиції, згідно з П(С)БО 12, первісно оцінюються за собівартістю, яка включає ціну придбання та всі додаткові витрати, які були понесені при придбанні цих інвестицій (гонорари, комісійні винагороди, мито, податки та інше).

Якщо інвестиції придбані шляхом обміну на інші цінні папери або цінні папери власної емісії, то їх собівартістю є справедлива вартість переданих в оплату цінних паперів. Якщо інвестиції придбані шляхом обміну на інші активи, їх собівартість дорівнює справедливій вартості переданих активів.

На дату складання Балансу вартість поточних фінансових інвестицій може бути іншою, відрізнятися від собівартості, тому, згідно з П(С)БО 12, поточні фінансові інвестиції відображаються в Балансі за справедливою вартістю, причому їх оцінка та облік здійснюються за кожним видом фінансових інвестицій. Якщо на дату Балансу справедливу вартість достовірно визначити неможливо, такі фінансові інвестиції відображаються в Балансі за їх фактичною собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

Придбання короткострокових фінансових інвестицій відображається в обліку за дебетом рахунку 35, а кредитуються різні рахунки, залежно від форми сплати за них, тобто:

Дт 35 “Поточні фінансові інвестиції”

Кт 30 “Каса” – при сплаті готівкою;

Кт 31 “Рахунки в банках” – при сплаті шляхом перерахунку;

Кт 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – при отриманні в оплату за реалізовану продукцію;

Кт 37 “Розрахунки з різними дебіторами” – при отриманні у погашення дебіторської заборгованості;

Кт 46 “Неоплачений капітал” – при отриманні як внесок до статутного капіталу та інші.

**Приклад 5.1.** Підприємство «А» придбало 500 акцій підприємства «Б» на загальну суму 6000 грн. При цьому сплатило брокеру – 200 грн. Підприємство «А» має намір утримувати ці акції не більше року.

У бухгалтерському обліку буде зроблено запис:

Дт 35 “Поточні фінансові інвестиції” – 6 200

Кт 31 “Рахунки в банках” (при сплаті за акції грошима) – 6 200

Доходи (дивіденди, відсотки тощо), які отримані або підлягають отриманню за поточними фінансовими інвестиціями, відображаються інвестором як *фінансовий дохід*.

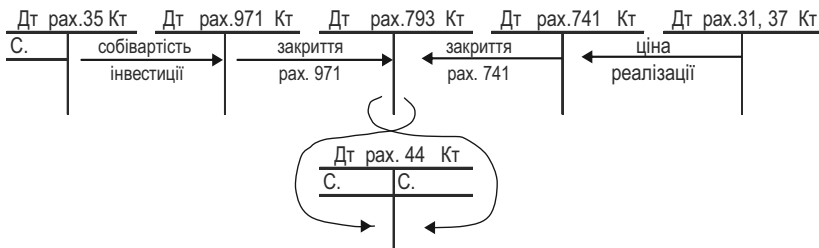
**Приклад 5.2.** Підприємство «А» отримало від підприємства «Б» дивіденди в сумі 3 грн. за акцію.

Якщо у підприємства «А» 500 акцій підприємства «Б», то в бухгалтерському обліку підприємства «А» ця подія буде відображена наступним чином:

Дт 31 “Рахунки в банках” – 1 500

Кт 731 “Дивіденди одержані” – 1 500

Реалізація поточних фінансових інвестицій відображається в обліку за таким самим принципом, як будь-яка реалізація, тобто виручка від реалізації відображається на рахунку 7<sup>го</sup> класу – 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”, їх собівартість відображається на рахунку 9<sup>го</sup> класу – 971 “Собівартість реалізованих інвестицій”. Рахунки 741 та 971 закриваються на рахунок 793 “Результати іншої звичайної діяльності”, на якому розраховується фінансовий результат від цієї операції: прибуток або збиток, який вже з рахунку 793 списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Схематичне відображення в бухгалтерському обліку реалізації поточних фінансових інвестицій наведено на рис.5.3.



*Рис.5.3 - Облік реалізації поточних фінансових інвестицій*

**Приклад 5.3.** Підприємство «А» має 500 акцій підприємства «Б», собівартість яких 6 200 грн. Половину цих акцій підприємство «А» продає за 3 500 грн. У бухгалтерському обліку ця подія буде відображена наступним чином:

1. Сума отриманих грошових коштів

Дт 31 “Рахунки в банках” – 3 500

Кт 741 “Доходи від реалізації фінансових інвестицій” – 3 500

2. Собівартість реалізованих акцій (6 200×0,5)

Дт 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій” – 3 100

Кт 35 “Поточні фінансові інвестиції” – 3 100

3. В кінці звітного періоду

а) закриття рахунку 741

Дт 741 “Доходи від реалізації фінансових інвестицій” – 3 500

Кт 793 “Результати іншої звичайної діяльності” – 3 500

б) закриття рахунку 971

Дт 793 “Результати іншої звичайної діяльності” – 3 100

Кт 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій” – 3 100

в) закриття рахунку 793

Дт 793 “Результати іншої звичайної діяльності” – 400

Кт 44 “Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)” – 400

Таким чином, підприємство «А» отримало від реалізації акцій прибуток в сумі 400 грн.

При проведенні переоцінки поточних фінансових інвестицій на дату Балансу до справедливої вартості підприємство отримує або доходи (рах. 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”), або витрати (рах. 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”) з одночасним, відповідно, збільшенням або зменшенням вартості фінансових інвестицій (рах. 35 “Поточні фінансові інвестиції”).

**Приклад 5.4.** Підприємство «А» володіє акціями підприємств «Б» і «С». На 31.12.200X р. вартість цих інвестицій розраховується:



Таблиця 5.1

**Інвестиційний портфель підприємства «А» (грн.)**

Перелік інвестицій	Собівартість	Справедлива вартість
Інвестиції в акції підприємства «Б»	3100	3500
Інвестиції в акції підприємства «С»	6000	5800
Вартість інвестиційного портфеля	9100	9300

В бухгалтерському обліку переоцінка акцій на 31.12.200X р. до справедливої вартості буде відображена таким чином:

1. Дооцінка акцій підприємства «Б»:

Дт 35 “Поточні фінансові інвестиції” – 400

Кт 746 “Інші доходи від звичайної діяльності” – 400

2. Уцінка акцій підприємства «С»:

Дт 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” – 200

Кт 35 “Поточні фінансові інвестиції” – 200

**5.4 Облік довгострокових фінансових інвестицій**

Інвестор направляє свої гроші або інші активи в інвестоване підприємство шляхом купівлі частки в його статутному капіталі (купівлі акцій), або надає йому в борг (купує облигації, векселі та інші боргові цінні папери). Тому в обліку фінансові інвестиції поділяються на *майнові*, що надають право власності інвестору на майно інвестованого підприємства (акції або частки в статутному капіталі), і на *боргові* (облигації, векселі, інше).

Боргові фінансові інвестиції завжди мають свій термін погашення, а майнові – безстрокові.

Залежно від наміру інвестора, боргові цінні папери можуть утримуватися інвестором до настання терміну погашення (до їх погашення), а можуть бути реалізовані іншим інвесторам раніше (до настання терміну погашення). Для обліку довгострокових фінансових інвестицій використовується рахунок 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”. Рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облигацій державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених в Україні та за кордоном.

За дебетом рахунка відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об’єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Цей рахунок має такі субрахунки:

141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі”;

142 “Інші інвестиції пов’язаним сторонам”;

143 “Інвестиції непов’язаним сторонам”.

Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об’єктами інвестування.

Згідно з П(С)БО 12, первісно всі фінансові інвестиції оцінюються за собівартістю, а при оцінці на дату складання балансу вони оцінюються по-різному залежно від виду фінансових інвестицій та інших моментів, про що мова піде далі.

***Облік фінансових інвестицій, що надають право власності.***

Бухгалтерський облік довгострокових фінансових інвестицій, що надають право власності, залежить від ступеня впливу інвестора на об’єкт інвестування. Ступінь впливу інвестора, залежить від частки, якою він володіє в статутному капіталі об’єкта інвестування (табл.5.2).

Таблиця 5.2

***Методи оцінки та обліку інвестицій, що надають право власності***

Частка в статутному капіталі об’єкта інвестування, (%)	Рівень впливу інвестора	Метод оцінки та облік інвестицій
До 20	Не має суттєвого впливу або контролю	Інвестиції відображаються за справедливою вартістю
20 - 50	Суттєвий вплив, але не здійснює контроль	Інвестиції в асоційовані компанії та спільні підприємства відображаються в обліку: - за методом участі в капіталі; - за справедливою вартістю
Більше 50	Здійснює контроль	Інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі. Фінансові звіти консолідуються

Розглянемо зміст методів оцінки та обліку фінансових інвестицій, наведених в табл.5.2.

**Приклад 5.5.** Підприємство «Алекс» 8 вересня 2006 року придбало 5000 акцій підприємства «Б» на загальну суму 100 000 грн. (номінальна вартість акцій 10 грн.), що становить 10% випущених підприємством «Б» акцій, та 15% акцій підприємства «С» (4500 штук за номінальною вартістю) за 22 500 грн. Підприємство «Алекс» має намір утримувати ці акції багато років.

На 31.12.2006р. ринкова (справедлива) вартість акцій підприємства «Б» – 15 грн., а підприємства «С» – 6 грн. Підприємство «Б» 20.02.2007р. оголосило дивіденди в розмірі 10% від номінальної вартості, а 20.03.2007р. – сплатило їх. 01.04.2007р. підприємство «Алекс» продало 2000 акцій підприємства «Б» за ціною 22 грн. за акцію. Гроші отримано.

Всі ці операції в бухгалтерському обліку інвестора (підприємства «Алекс») будуть відображені наступним чином:

1. 08.09.06р. Сплачено за акції. Акції отримано – 122 500

Дт 14 “Довгострокові інвестиції” – 122 500

Кт 31 “Рахунки в банках” – 122 500

2. Підприємство «Алекс» не має суттєвого впливу на об’єкти інвестування (10% та 15%), тому ці акції 31.12.2006р. треба переоцінити до справедливої вартості (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

**Переоцінка фінансових інвестицій на 31.12.2006р.**

Інвестиції	Кількість акцій, (шт.)	Собівартість, (грн.)		Справедлива вартість, (грн.)	
		1 акції	всіх акцій	1 акції	всіх акцій
Акції підприємства «Б»	5000	20	100 000	15	75 000
Акції підприємства «С»	4500	5	22 500	6	27 000
Разом	9500	-	122 500	-	102 000

31.12.2006р. Переоцінка акцій до справедливої вартості:

– акції підприємства «Б»

Дт 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” – 25 000

Кт 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” – 25 000

– акції підприємства «С»

Дт 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” – 4 500

Кт 746 “Інші доходи від звичайної діяльності” – 4 500

3. 20.02.07р. Відображено нараховані дивіденди

10% від 10 грн.×5000 = 5000 грн.

Дт 373 “Розрахунки за нарахованими доходами” – 5 000

Кт 731 “Дивіденди одержані” – 5 000

4. 20.03.07р. Отримано дивіденди

Дт 31 “Рахунки в банках” – 5 000

Кт 373 “Розрахунки за нарахованими доходами” – 5 000

5. 01.04.07р. Відображення в обліку реалізацію акцій

– отримано гроші за реалізовані акції 22×2000=44 000 грн.:

Дт 31 “Рахунки в банках” – 44 000

Кт 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій” – 44 000

– списана собівартість реалізованих акцій  $15 \times 2000 = 30\,000$  грн.:

Дт 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій” – 30 000

Кт 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” – 30 000

Наприкінці звітного періоду рахунки 741 та 971 будуть закриті на рах. 793 “Результати іншої звичайної діяльності”, який, в свою чергу, буде закритий на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Таким чином, при відсутності суттєвого впливу, довгострокові інвестиції обліковуються за справедливою вартістю. В цьому випадку:

- уцінка і дооцінка фінансових інвестицій на дату балансу визначається відповідно витратами (рах. 975) або доходом (рах. 74) в кореспонденції з рахунком 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”;
- дивіденди визнаються в момент їх оголошення доходами (рах. 731).

*Суть методу участі в капіталі:* інвестор має дохід від інвестицій, еквівалентний своїй частці в збільшенні загальної суми власного капіталу об’єкту інвестування. Тобто, якщо у об’єкта інвестування збільшиться власний капітал, то частина цього збільшення пропорційно частці інвестора в статутному капіталі об’єкта інвестування відображається у інвестора як дохід (рахунки 721, 722, 723) або зростання додаткового капіталу (рах.422, 425) з одночасним зростанням вартості інвестиції (рах. 14).

У випадку, коли в об’єкта інвестування зменшиться власний капітал за звітний період, то інвестор повинен відобразити в обліку витрати (рах. 961, 962, 963) або зменшення додаткового капіталу (рах.421, 425) з одночасним зменшенням вартості інвестиції (рах. 14).

Дивіденди визнаються інвестором в момент їх оголошення і зменшують суму інвестицій, тобто з виплатою дивідендів у об’єкта інвестування зменшується власний капітал, тому сума власного капіталу на частку інвестора зменшується.

Таким чином, при використанні методу участі в капіталі вартість інвестиції (рах.14) завжди повинна дорівнювати частці інвестора в статутному капіталі, помноженої на всю суму власного капіталу об’єкта інвестування.

**Приклад 5.6.** 02.01.07 р. підприємство «Алекс» купило 8000 шт. акцій підприємства «Б» за номінальною вартістю (5грн. за 1 акцію), що складає 40% статутного капіталу підприємства «Б».

01.02.08 р. підприємство «Б» оголосило прибуток за 2007 рік в розмірі 120 000 грн. Інших змін в капіталі підприємства «Б» за 2007 рік не було.

15.03.08 р. підприємство «Б» оголосило дивіденди в розмірі 1,5 грн. на акцію.

10.05.08 р. підприємство «Алекс» отримало дивіденди.

Облік інвестицій на підприємстві «Б» повинен здійснюватися за методом участі в капіталі, тому що інвестор має 40% в статутному капіталі об'єкта інвестування.

Всі ці події в бухгалтерському обліку інвестора (підприємства «Алекс») будуть відображені наступним чином:

1. 02.01.07 р. Сплачено за акції підприємства «Б»:

Дт **141** “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі” – 40 000

Кт **31** “Рахунки в банках” – 40 000

2. 01.02.08 р. Визначена частка доходу в зв’язку зі зростанням власного капіталу підприємства «Б» за 2007 рік на 120 тис.грн. ( $120 \times 0,4 = 48$  тис.грн.):

Дт **141** “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі” – 48 000

Кт **721** “Дохід від інвестицій в асоційовані компанії» – 48 000

3. 15.03.08 р. Відображено оголошені дивіденди ( $1,5 \times 8000 = 12000$  грн.):

Дт **373** “Розрахунки за нарахованими доходами” – 12 000

Кт **141** “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі” – 12 000

4. 10.05.08 р. Отримано дивіденди:

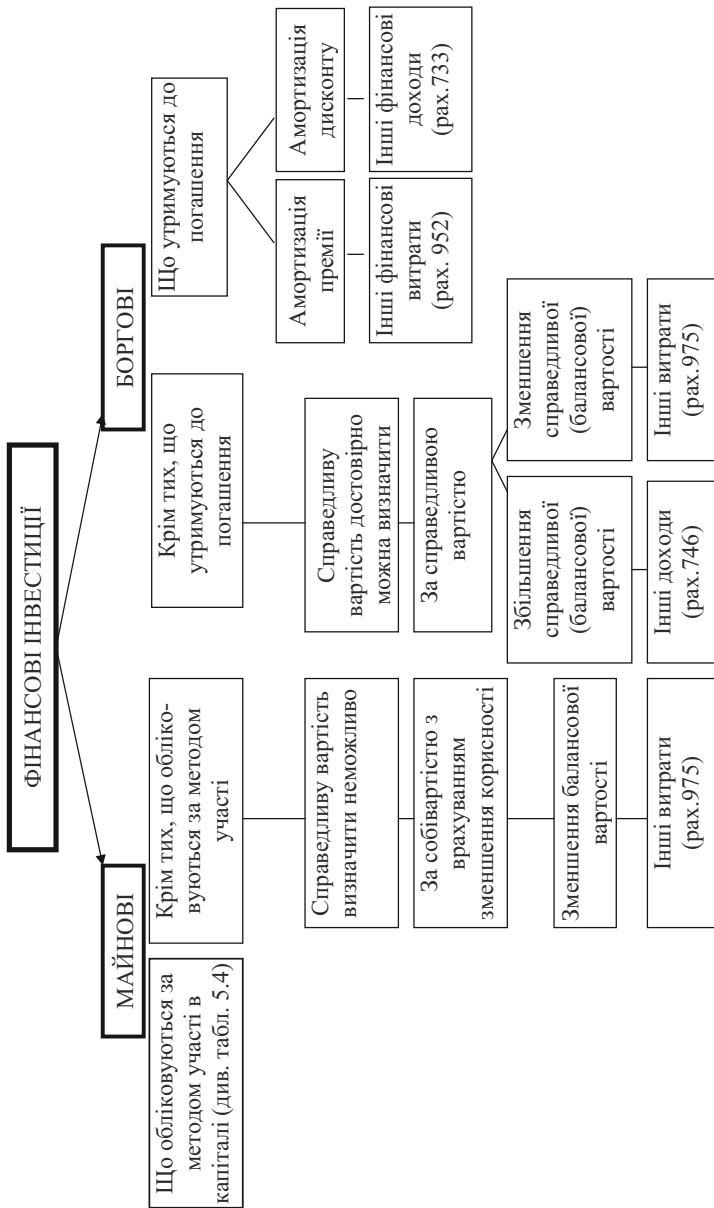
Дт **31** “Рахунки в банках” – 12 000

Кт **373** “Розрахунки за нарахованими доходами” – 12 000

На 31.12.08 р. балансова вартість інвестицій підприємства «Алекс» в підприємство «Б» становить 76 000 грн.:

Дт	Рах. 141	Кт
С. 31.12.07р. – 40 000		
2) 48 000		3) 12 000
Об. 48 000		Об. 12 000
С. 31.12.08р. – 76 000		

Зміни в оцінці фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі, відносяться або на рахунки доходів і витрат, або на додатковий капітал. Це залежить від того, за рахунок чого змінився власний капітал емітента: прибутку, емісійного доходу або інших складових власного капіталу. На рис. 5.4 і в табл. 5.4 показано відображення результатів дооцінки або уцінки фінансових інвестицій на дату балансу згідно з П(С)БО 12.



**Рис.5.4** – Відображення результатів двоїнки (уїнки) фінансових інвестицій на дату балансу згідно П(С)БО 12 (в кореспонденції з рахунками 35, 14)

Таблиця 5.4

**Відображення результатів дооцінки (уцінки) фінансових інвестицій на дату балансу, які обліковуються за методом участі в капіталі (згідно П(С)БО 12)**

Зміни власного капіталу емітента		Відображення в обліку інвестора (в кореспонденції з рахунком 141)
Що зменшилось	Напрямок змін	
Фінансовий результат діяльності (рах. 44)	Чисті прибутки	Доходи від участі в капіталі (рах. 72)
	Збитки	Втрати від участі в капіталі (рах. 96)
Емісійний дохід (рах. 421)	Збільшення	Інший додатково вкладений капітал (рах. 421)
	Зменшення	В межах додатково вкладеного капіталу: інший додатково вкладений капітал (рах.421)
Інші зміни	Збільшення	Надлишок понад додатково вкладеного капіталу: нерозподілені прибутки (непокриті збитки) (рах. 44)
	Зменшення	Інший додатковий капітал (рах.425) Надлишок понад іншим додатковим капіталом: нерозподілені прибутки (непокриті збитки) (рах.44)

**Облік фінансових інвестицій до погашення.** Боргові цінні папери, які утримуються до погашення, дають право інвестору на отримання фіксованого доходу протягом дії цих паперів (проценти по облігаціях інвестор отримує один раз або кілька разів на рік відповідно до умов, зафіксованих в момент випуску облігацій), а також на отримання номінальної вартості цих цінних паперів при закінченні терміну їх дії (це називають погашенням облігацій або інших цінних паперів).

Боргові цінні папери, як правило, мають номінальну вартість і встановлений відсоток доходності. Наприклад, облігація випущена номіналом 100 000 грн. на 3 роки з виплатою в кінці кожного року 12% річних.

Але не завжди цінні папери купуються за номінальною вартістю. Наприклад, випущену облігацію ніхто не купує за 100 000 грн., тому що її дохідність (12% річних) не влаштовує інвесторів. Інвестори згодні купити цю облігацію, якщо її дохідність буде, скажімо, 20% річних. Облігація вже надрукована, отримано всі дозволи на її випуск. Це досить складна і дорога процедура. Щоб не передруковувати облігацію і не починати все спочатку, і при цьому

забезпечити інвесторам 20% доходності, продають цю облігацію дешевше (з дисконтом). Якщо цю облігацію продати за 60 000 грн., то її доходність буде 20%, оскільки щорічно, згідно умов випуску цієї облігації, інвестор буде отримувати 12% від номіналу, тобто 12 000 грн. на рік, що дорівнює 20% від інвестованих в облігацію 60 000 грн.

Таким чином, якщо підвищується доходність облігації, то ціна її падає, і, навпаки, якщо облігації користуються попитом на ринку, їх ціна зростає, а доходність – зменшується. Наприклад, якщо цю облігацію купили за 120 000 грн., то щорічно все рівно інвестор буде отримувати 12 000 грн. доходу (12% від 100 000 грн.), тобто доходність інвестованих грошей в цю облігацію буде 10% (12000:120000). В такому випадку облігація продається з премією (премія емітенту).

Ринкова вартість облігації, тобто за скільки вона продається (купляється), якщо номінальна ставка відсотка не влаштовує інвестора, розраховується таким чином: *теперішня вартість відсоткових платежів + теперішня вартість номіналу*.

**Приклад 5.7.** П'ятирічна 1 000 грн. облігація з 10% річних, які виплачуються один раз на рік, купується, якщо вона забезпечить 12% доходності. То її ринкова ціна буде дорівнювати: 100 грн. – щорічні відсотки за кожен з 5 років, тобто ануїтет, теперішня вартість якого при бажаних 12% складає:  $100 \times 3,605 = 360,5$  (грн.).

Теперішня вартість номіналу (1 000 грн.) через 5 років при бажаних 12%:  $1\ 000 \times 0,5674 = 567,4$  (грн.).

Вартість облігації, при умові, що її доходність складає 12%:  $360,5 + 567,4 = 927,9$  (грн.).

Якщо відсотки виплачуються декілька разів на рік, то при розрахунку вартості облігації це враховується таким чином: теперішня вартість майбутніх грошових потоків розраховується, виходячи з реальної кількості виплат відсотків за весь період, реальної суми відсотків і величини відсотків за період виплати.

**Приклад 5.8.** Якщо п'ятирічна 1 000 грн. облігація з 10% річних, які виплачуються 2 рази на рік, повинна забезпечити 12% доходності, то її ринкова вартість буде:  $0,1 \times 1\ 000 = 100$  (грн.) – це щорічний відсотковий дохід, а оскільки він виплачується два рази на рік, то сума піврічних відсотків складатиме  $100 : 2 = 50$  (грн.), але за 5 років таких виплат буде 10. Тому теперішню вартість грошових потоків від цієї облігації розраховують при бажаних 6% (за півроку) і 10 періодах:  $50 \times 7,360 + 1\ 000 \times 0,5584 = 926,4$  (грн.).



Оскільки погашення облігації завжди відбувається по номіналу, тоді, якщо облігація куплена з дисконтом, дохід від цієї облігації за весь термін її дії складатиме: *процентний дохід за всі роки + дисконт при погашенні облігації*.

А якщо облігація куплена з премією, то дохід від цієї облігації за весь термін її дії складає: *процентний дохід за всі роки – премія при погашенні облігації*.

Але несправедливо премію або дисконт визнавати доходом або витратами в один (останній) рік дії облігації. Це є результатом інвестування грошей за весь час дії облігації. Тому дохід від дисконту або витрати від премії розподіляють на всі роки дії цієї облігації методом амортизації (подібно до амортизації необоротних активів).

В зв'язку з цим, інвестиції в боргові цінні папери в момент придбання відображаються в обліку по собівартості. Якщо облігацію номінальною вартістю 100 000 грн. купили за 60 000 грн., то в бухгалтерському обліку буде зроблено запис:

Дт **143** “Інвестиції непов’язаним сторонам” – 60 000

Кт **31** “Рахунки в банках” – 60 000

А в момент нарахування доходів відображаються в бухгалтерському обліку і нараховані доходи, і сума амортизації дисконту (або премії, якщо облігація куплена з премією), тобто робляться наступні записи:

– на суму нарахованого доходу

Дт **373** “Розрахунки за нарахованими доходами”

Кт **732** “Відсотки одержані”

– на суму амортизації дисконту

Дт **143** “Інвестиції непов’язаним сторонам”

Кт **73** “Фінансові доходи”

– на суму амортизації премії

Дт **95** “Фінансові витрати”

Кт **143** “Інвестиції непов’язаним сторонам”

Таким чином, якщо облігація була придбана з дисконтом, то кожний раз в момент нарахування відсотків внаслідок амортизації дисконту її балансова вартість буде зростати (Дт рах. 143). В результаті до терміну погашення балансова вартість облігації завжди буде дорівнювати номінальній. Таким же чином, і у випадку придбання облігації з премією. Але в такому разі вона при придбанні обліковується по ціні вищій за номінальну, а в результаті амортизації

премії ця ціна кожен раз зменшуватиметься (Кт рах. 143), і в кінці терміну дії облігації вона дорівнюватиме номінальній вартості.

Часто боргові зобов'язання, в тому числі і облігації, купуються між датами сплати відсотків. Наприклад, відсотки сплачуються один раз на рік 31.12. Фірма купила облігацію 1-го жовтня. 31 грудня вона отримує всю суму річних відсотків. Але це неправильно, тому що ця фірма вклала свої гроші в цьому році тільки на три місяці, а не на рік. Тому в момент покупки облігації інвестор разом з вартістю облігації повинен сплатити незароблені відсотки.

Наприклад, п'ятирічну 1 000 грн. облігацію з 12% річних, які сплачуються двічі на рік (01.07 і 31.12) інвестор купує за номінальною вартістю 30.11. Він повинен сплатити  $(1\ 000\ \text{грн.} + 6\% \times 1000 : 6 \times 5) = 1\ 050\ \text{грн.}$ , в тому числі 1 000 грн. за облігацію і 50 грн. – авансовий платіж незароблених доходів (Дт рах.732 “Відсотки одержані”), який погашається 31.12 при отриманні піврічної суми відсотків (60 грн.).

Залишилось встановити, за якою ставкою треба амортизувати премію або дисконт. Простіше було б використовувати прямолінійний метод: суму премії (або дисконту) поділити на кількість разів нарахування відсотків, але П(С)БО 12 передбачено для цього використовувати *метод ефективної ставки відсотку* – це метод нарахування амортизації дисконту або премії, за якими сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Ефективна ставка відсотка – це ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотку та премії) на середню величину собівартості інвестиції та вартості її погашення.

**Приклад 5.9.** 1 січня 2006 року підприємство «Алекс» придбало 10 облігацій за 70 000 грн. номінальною вартістю 10 000 грн. кожна. Облігації випущені на 3 роки з 7% доходністю. Відсотки сплачують 1 раз на рік – 31.12.

Номінальна річна сума відсотка:  $0,07 \times (10 \times 10\ 000) = 7000\ \text{грн.}$

Ефективна ставка відсотку:

$$\frac{7000 + (100000 - 70000) : 3}{(70000 + 100000) : 2} = 20\%$$

Таблиця 5.5

**Розрахунок амортизації дисконту та балансової вартості  
облігацій**

Дата	Номінальна вартість відсотка (0,07×100 000)	Сума відсотка за ефективного ставкою (0,2×гр.5)	Сума амортизації дисконту (гр. 3-гр2)	Амортизована собівартість облігацій
1	2	3	4	5
01.01.06р.	-	-	-	70 000
31.12.06р.	7000	14 000	7000	70 000+7000=77 000
31.12.07р.	7000	15 400	8400	77 000+8400=85400
31.12.08р.	7000	*	100 000-85 400=14 600*	100 000

\* в останній рік сума амортизації дисконту розраховується як різниця між номінальною вартістю (100 000 грн.) і амортизованої собівартістю на початок періоду (85400 грн.), тому немає змісту розраховувати суму відсотка за ефективною ставкою в останній рік

У бухгалтерському обліку підприємства «Алекс» будуть зроблені такі записи, (грн.):

1. 01.01.06р. Придбані облігації:

Дт **143** “Інвестиції непов’язаним сторонам” – 70 000

Кт **31** “Рахунки в банках” – 70 000

2. 31.12.06р. Нараховані відсотки :

Дт **373** “Розрахунки за нарахованими доходами” – 7 000

Кт **732** “Відсотки одержані” – 7 000

3. 31.12.06р. Списано амортизацію дисконту:

Дт **143** “Інвестиції непов’язаним сторонам” – 7 000

Кт **733** “Інші доходи від фінансових операцій” – 7 000

31.12.07р. на 8 400 грн., а 31.12.08 р. на 14 600 грн. буде зроблена така ж сама проводка. Отже, на момент погашення облігацій їх балансова вартість буде дорівнювати 100 000 грн.

Розглянемо аналогічний приклад, але якщо амортизується премія.

**Приклад 5.10.** Підприємство «Алекс» 2 січня 2007р. купило 10 облігацій за 120 000 грн. номінальною вартістю 10000 грн. кожна. Облігації випущені на 2 роки з 12% доходністю. Відсотки сплачують два рази на рік: 01.07 і 31.12.

Номінальна сума відсотка за півроку  $0,06 \times 100\ 000 = 6\ 000$  грн.

Ефективна ставка піврічного відсотку :

$$\frac{6000 - (120000 - 100000) / 4}{(120000 + 100000) / 2} = 0,91\%$$

Розрахунок амортизації премії наведено в табл. 5.6.

Таблиця 5.6

**Розрахунок амортизації премії та балансової вартості  
облігацій**

Дата	Номінальна вартість відсотка за півроку ( $0,06 \times 100000$ )	Сума відсотка за ефективною піврічною ставкою ( $0,0091 \times \text{гр.5}$ )	Сума амортизації дисконту (гр. 3-гр2)	Амортизована собівартість облігацій
1	2	3	4	5
02.01.07р.				120 000
01.07.07р.	6000	1092	4908	$120000 - 4908 = 115\ 092$
31.12.07р.	6000	1047	4954	$115092 - 4954 = 110\ 138$
01.07.08р.	6000	1002	4998	$110138 - 4998 = 105\ 140$
31.12.08р.	6000	-	$105140 - 100000 = 5140$	100 000

В бухгалтерську обліку підприємства «Алекс» будуть зроблені такі записи:

1. 02.01.07р. Придбані облігації :

Дт **143** “Інвестиції непов’язаним сторонам” – 120 000

Кт **31** “Рахунки в банках” – 120 000

2. 01.07.07р. Нараховані відсотки:

Дт **373** “Розрахунки за нарахованими доходами” – 6 000

Кт **732** “Відсотки одержані” – 6 000

3. 01.07.07р. Амортизація суми премії:

Дт **95** “Фінансові витрати” – 4 908

Кт **143** “Інвестиції непов’язаним сторонам” – 4 908.

Така проводка робиться кожні півроку на суми, вказані в гр.4 табл.5.7. В результаті, на момент погашення облігації, її балансова вартість дорівнює номінальній. Таким чином, боргові фінансові інвестиції, які утримуються до погашення, на дату складання балансу відображаються за амортизованою собівартістю.

Вимоги до розкриття інформації про фінансові інвестиції у примітках до фінансової звітності наведені в П(С)БО 12, яким необхідно керуватись при складанні приміток до річної фінансової звітності.

Для узагальнення інформації про фінансові інвестиції підприємства використовують регістри:

Журнал 4 (розділ II – за кредитом рах. 14, 35);

Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій 4.2.

### Контрольні запитання

1. Що таке фінансовий інструмент?
2. Дайте визначення і наведіть приклади:
  - а) фінансових активів;
  - б) фінансових зобов'язань;
  - в) інструментів власного капіталу.
3. Чому контракт на постачання товарів не відноситься до фінансових інструментів?
4. Поясніть, чому аванс, сплачений постачальнику, не відноситься до фінансових активів?
5. Що характерно для похідних фінансових інструментів?
6. Що таке фінансова інвестиція?
7. В яких формах можна здійснювати інвестування в інше підприємство?
8. Чим відрізняються поточні фінансові інвестиції від довгострокових?
9. Поясніть різницю між акціями і облігаціями.
10. За якою оцінкою первісно відображаються в обліку придбані за гроші поточні фінансові інвестиції?
11. З чого складається собівартість фінансових інвестицій?
12. За якою оцінкою первісно відображаються в обліку поточні фінансові інвестиції, отримані:
  - а) в обмін на інші цінні папери;
  - б) в обмін на акції власної емісії.
13. За якою оцінкою відображаються поточні фінансові інвестиції на дату балансу?
14. Як оцінюються поточні фінансові інвестиції на дату балансу, якщо не можна достовірно визначити їх справедливую вартість?
15. Як відображаються отримані за поточними фінансовими інвестиціями доходи (дивіденди, відсотки тощо) в обліку інвестора?
16. Які бухгалтерські проводки робить інвестор на такі господарські операції:
  - а) придбано акції терміном на півроку;
  - б) отримано дивіденди на акції;
  - в) проведена уцінка акцій до справедливої вартості;
  - г) проведена дооцінка акцій до справедливої вартості;
  - д) через півроку акції продано.
17. Чому боргові цінні папери називаються утримуваними до погашення, а майнові цінні папери так не називаються?

18. На якому рахунку бухгалтерського обліку обліковуються довготермінові інвестиції?
19. У кого обліковуються інвестиції: у інвестора чи в емітента? Поясніть чому.
20. Як оцінюються довгострокові фінансові інвестиції в момент придбання?
21. Від чого залежить метод оцінки довгострокових фінансових інвестицій на дату балансу?
22. Від чого залежить метод оцінки на дату балансу довгострокових фінансових інвестицій, що надають право власності?
23. Які фінансові інвестиції, що надають право власності, оцінюються на дату балансу за справедливою вартістю?
24. Якими проводками відображається в бухгалтерському обліку:
  - а) дооцінка довгострокових фінансових інвестицій, що надають право власності, до справедливої вартості;
  - б) уцінка довгострокових фінансових інвестицій, що надають право власності, до справедливої вартості.
25. Які фінансові інвестиції, що надають право власності, оцінюються на дату балансу за методом участі в капіталі?
26. Поясніть зміст оцінки за методом участі в капіталі.
27. Яка робиться проводка в бухгалтерському обліку інвестора на частку прибутку об'єкта інвестування, якщо інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі?
28. Яка проводка робиться в бухгалтерському обліку інвестора на частку збитку об'єкта інвестування, якщо інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі?
29. До якого значення зменшується вартість інвестицій у інвестора в зв'язку зі збитками в об'єкта інвестування, якщо інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі?
30. Якою проводкою відображаються у інвестора оголошені дивіденди, якщо інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі?
31. Наведіть приклади боргових інвестицій.
32. За якою оцінкою обліковуються у інвестора боргові інвестиції в момент їх придбання?
33. За якою оцінкою обліковуються у інвестора боргові інвестиції на дату складання Балансу?
34. Що таке дисконт?
35. Як між собою пов'язані ринкова вартість облігації та її дохідність?

36. Чому дорівнює дохід інвестора за весь строк служби облігації, якщо вона придбана з дисконтом?
37. Чому дорівнює дохід інвестора за весь строк служби облігації, якщо вона придбана з премією?
38. Як розраховується ринкова ціна облігації?
39. Як відображаються в обліку інвестора відсотки за облігаціями?
40. Зміст амортизації за методом ефективної ставки відсотка.
41. Як розраховується величина ефективної ставки відсотка?
42. Що таке «амортизована собівартість фінансової інвестиції»?
43. Чому дорівнює амортизована собівартість фінансової інвестиції на дату її погашення?
44. Як відображаються в обліку сплачені в момент придбання облігації незароблені відсотки (якщо облігація придбана між датами виплати відсотків)?

### Тести

- 5.1. Що з наведеного нижче є фінансовими активами?
  - а) виробничі запаси;
  - б) аванси, видані постачальникам;
  - в) дебіторська заборгованість;
  - г) нематеріальні активи.
- 5.2. Що з наведеного нижче не є фінансовими активами?
  - а) фінансові інвестиції;
  - б) виробничі запаси;
  - в) дебіторська заборгованість;
  - г) грошові кошти.
- 5.3. Що з наведеного нижче є фінансовими зобов'язаннями?
  - а) інструмент власного капіталу;
  - б) облігації до сплати;
  - в) отримані аванси від покупця;
  - г) доходи майбутніх періодів.
- 5.4. Що з наведеного нижче не є фінансовими зобов'язаннями?
  - а) кредиторська заборгованість постачальникам;
  - б) векселі до сплати;
  - в) облігації до сплати;
  - г) отримані аванси від покупця.
- 5.5. До фінансових інвестицій, що надають право власності, належать:
  - а) облігації до отримання;
  - б) довгострокові векселі;
  - в) внески до статутного капіталу;
  - г) облігації до сплати.
- 5.6. За якою оцінкою в момент придбання обліковуються поточні фінансові інвестиції?
  - а) справедливою вартістю;
  - б) собівартістю;
  - в) амортизованою собівартістю;
  - г) дисконтованою вартістю.

- 5.7. За якою оцінкою на дату складання балансу обліковуються поточні фінансові інвестиції?
- а) справедливою вартістю;                      в) амортизованою собівартістю;  
б) собівартістю;                                      г) дисконтованою вартістю.
- 5.8. Підприємство «А» 15.10.06р. купило 10 акцій підприємства «Б» по 6 грн. за кожну (номінальна вартість 5 грн.) і обліковує їх як поточні фінансові інвестиції. 31.12.06р. їх справедлива вартість склала 7 грн. за кожну. 15.03.07р. підприємство «А» отримало від підприємства «Б» дивіденди по 1 грн. на акцію. 01.05.07р. всі акції підприємства «Б» були продані за 68 грн. Від операцій з акціями, підприємство «А» отримало прибуток за термін їх утримання, (грн.):
- а) 8;                      б) 18;                      в) 28;                      г) 38.
- 5.9. Підприємство «А» 20.10.06р. купило 10 акцій підприємства «Б» по 4 грн. за кожну (номінальна вартість 5 грн.). Обліковує їх як поточні фінансові інвестиції. 31.12.06р. їх справедлива вартість склала 7 грн. за кожну. 15.03.07р. підприємство «А» отримало від підприємства «Б» дивіденди по 1 грн. за акцію. 01.05.07р. всі акції підприємства «Б» продані за 68 грн. Від операцій з акціями, підприємство «А» отримало прибутку за весь термін їх утримання, (грн.):
- а) 8;                      б) 18;                      в) 28;                      г) 38.
- 5.10. Якщо інвестор не має суттєвого впливу на об'єкт інвестування, то облік придбаних ним акцій на термін більше року подібний до:
- а) обліку поточних інвестицій;  
б) обліку за методом обліку участі в капіталі;  
в) обліку боргових зобов'язань;  
г) обліку за амортизованою собівартістю.
- 5.11. Якщо інвестор здійснює контроль об'єкта інвестування, то облік придбаних ним акцій здійснюється:
- | <u>в момент придбання</u>               | <u>на дату балансу</u>               |
|---|--------------------------------------|
| а) за собівартістю;                     | за справедливою вартістю;            |
| б) за амортизованою собівартістю;       | за справедливою вартістю;            |
| в) за собівартістю;                     | за методом обліку участі в капіталі; |
| г) за методом обліку участі в капіталі; | за методом обліку участі в капіталі. |
- 5.12. Якою проводкою відображають в обліку інвестора оголошені дивіденди, якщо інвестиції обліковуються за методом обліку участі в капіталі?
- а) Дт 311 «Рахунки в банках»



Кт 721 «Доходи від інвестицій в асоційовані компанії»;  
б) Дт 373 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

Кт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

в) Дт 311 «Рахунки в банках»

Кт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

г) Дт 373 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

Кт 721 «Доходи від інвестицій в асоційовані компанії».

**5.13.** При відображенні довгострокових фінансових інвестицій за методом обліку участі в капіталі дивіденди визнаються компанією-інвестором:

а) у момент їх оголошення та зменшують балансову вартість фінансових інвестицій;

б) у момент їх оголошення та збільшують балансову вартість фінансових інвестицій;

в) у момент їх сплати та не впливають на балансову вартість фінансових інвестицій;

г) у момент їх сплати та збільшують балансову вартість фінансових інвестицій.

**5.14.** Підприємство «А» 05.01.06р. купило 30% акцій підприємства «В» на суму 100 тис.грн. За 2006 рік підприємство «В» оголосило прибуток в розмірі 500 тис.грн. і за рахунок дооцінки основних засобів збільшиться додатковий капітал на 200 тис. грн.

15.03.07р. підприємство «В» сплатило дивіденди всім своїм інвесторам – 300 тис.грн. Який розмір інвестицій в підприємство «В» буде показано в обліку і звітності підприємства «А» після отримання дивідендів (тис.грн.)?

а) 400;      б) 310;      в) 220;      г) 160.

**5.15.** Випущені 10% облігацій, але інвестори згодні купувати ці облігації під 15% доходності. Ринкова вартість цих облігацій буде:

а) номінальною;      в) нижче номінальної;

б) вище номінальної;      г) правильної відповіді немає.

**5.16.** Випущені 10% облігації, але на ринку вони купуються за ціною, вищою за номінальну. Який реальний відсотковий дохід отримає інвестор в цій ситуації?

а) 10%;      в) менше 10%;

б) більше 10%;      г) правильної відповіді немає.

- 5.17. Якщо облигація куплена з премією, то дохід від її утримання за весь термін дорівнює:  
а) % дохід + премія;                      в) % дохід;  
б) % дохід – премія;                      г) правильної відповіді немає.
- 5.18. За якою оцінкою в обліку інвестора відображаються облигації, які утримуються до погашення?  
в момент придбання                      на дату балансу  
а) амортизованою собівартістю;                      собівартістю;  
б) собівартістю;                      амортизованою собівартістю;  
в) справедливою вартістю;                      дисконтованою вартістю;  
г) собівартістю;                      справедливою вартістю.
- 5.19. Яка ринкова ціна облигації, якщо її дохідність на ринку складає 8%, а облигація номіналом 10 000 грн. випущена під 10% на 3 роки з виплатою відсотків двічі на рік, (грн.)?  
а) 9618;      б) 9508;      в) 9824;      г) 10524.
- 5.20. Яка ринкова ціна облигації, якщо її дохідність на ринку складає 12%, а облигація номіналом 10 000 грн. випущена під 10% на 3 роки з виплатою відсотків двічі на рік, (грн.)?  
а) 9618;      б) 9508;      в) 9824;      г) 10524.
- 5.21. Яку суму необхідно заплатити як незароблені відсотки, якщо купується 10% облигація з номіналом 10 000 грн. 01.05, а відсотки по ній сплачуються двічі на рік: 01.07 та 31.12, (грн.)?  
а) 167;      б) 330;      в) 333;      г) 666.
- 5.22. Підприємство купило облигації на 70 000 грн. номінальною вартістю 100 000 грн., випущених на 5 років з 12% річних. Відсотки сплачуються раз на рік. Річна ефективна ставка відсотка складає (%):  
а) 12;      б) 7,06;      в) 15,81;      г) 21,18.
- 5.23. Підприємство купило облигації на 70000 грн. номінальною вартістю 100000 грн., випущених на 5 років під 12% річних. Відсотки сплачуються двічі на рік. Річна ефективна ставка відсотку складає (%):  
а) 17,65;      б) 35,29;      в) 21,18;      г) 7,06.
- 5.24. П'ятирічна облигація номінальною вартістю 10 000 грн. під 10%, які сплачуються два рази на рік, придбана за номінальною вартістю. Яка буде ефективна ставка відсотка (%)?  
а) 8;      б) 10;      в) 12;      г) 14.
- 5.25. Підприємство купило облигацію за 105 000 грн. номінальною вартістю 100 000 грн., випущену на 5 років під 12 % річних.

Відсотки сплачуються 01.07 та 31.12. Яка вартість цієї облигації буде показана наприкінці першого року?

а) 105 938; б) 104 236; в) 104 628; г) 106 421.

**5.26.** Підприємство купило облигацію за 105 000 грн. номінальною вартістю 100 000 грн., випущену на 5 років під 12% річних. Відсотки сплачуються 01.07 та 31.12. Яка вартість цієї облигації буде показана наприкінці п'ятого року?

а) 105 000; б) 104 341; в) 100 000; г) 94 428.

### **Вправи для самостійної роботи**

**№ 5.1.** В жовтні підприємство «Алекс» мало тимчасово вільні кошти, які могли бути вилучені на декілька місяців. Керівництво прийняло рішення купити акції інших компаній.

20 жовтня 2006 р. було придбано:

- 5000 акцій компанії «Південь» по 6 грн. за 1 шт. при номінальній вартості 5 грн.
- 1000 акцій ВАТ «Північ» за 15 000 грн. при номінальній ціні 20 грн. кожна.

10 грудня отримано від підприємства «Північ» дивіденди у розмірі 30% від номінальної вартості акцій.

20 грудня половину акцій компанії «Південь» продано за 20 000 грн.

На 31 грудня 2006 року ринкова вартість акцій за 1 шт. склала, (грн.):

- підприємства «Південь» – 7
- підприємства «Північ» – 20.

Необхідно:

1. Відобразити в бухгалтерському обліку підприємства «Алекс» всі наведені події.
2. Визначити балансову вартість інвестицій на кінець року.
3. Визначити фінансовий результат від операцій з акціями в 2006 році.

**№ 5.2.** 15.02.2006 р. компанія «Алекс» придбала звичайні акції компанії «Південь» на суму 150 000 грн. (5000 шт.). 30.03.06 р. компанія «Південь» виплатила дивіденди по 5 грн. на акцію. 31.12.2006 р. справедлива вартість акцій компанії «Південь» склала 28 грн. за акцію. 15.02.07 р. компанія «Південь» оголосила про зростання власного капіталу на 500 000 грн., а 15.03.07 р. виплатила дивіденди по 6 грн. на акцію.

Необхідно:

1. Відобразити в обліку інвестора ситуацію при умові, що компанія «Алекс» має в статутному капіталі компанії «Південь» 10%.
2. Відобразити в обліку інвестора наведену ситуацію при умові, що компанія «Алекс» має в статутному капіталі компанії «Південь» 40%.

**№ 5.3.** 1 лютого 2007 року підприємством «Алекс» придбано, як довгострокові інвестиції, 20 шт. 10% облігацій підприємства «Північ» номінальною вартістю 10 000 грн. по 14 000 грн. за кожну.

Облігації були випущені 01.01.2007 р., тому підприємство «Алекс» сплатило за незароблені відсотки 1667 грн. Відсотки за облігаціями сплачуються один раз на рік 31.12. Термін погашення облігації 31.12.2011 р.

Необхідно:

1. Зробити розрахунок амортизації премії облігації до моменту їх погашення.
2. Визначити балансову вартість облігації на 31.12.2010р.
3. Скласти записи, пов'язані з обліком облігацій за 2007р.
4. Визначити, який фінансовий результат отримує інвестор від цих облігацій у 2007 та 2011 роках?
5. Визначити, яку суму прибутку отримає інвестор за 5 років?

**№ 5.4.** Підприємство «Надія» 01.01.07р. випустило в обіг 15%-ві облігації на 3 роки з виплатою відсотків два рази на рік: 01.07 і 31.12. Номінальна вартість облігації – 10 000 грн. Підприємство «Алекс» готове купити ці облігації, але якщо їх дохідність буде складати 20%. В результаті переговорів емітент погодився продати підприємству «Алекс» 30 облігацій за ціною, яка забезпечить 20% доходності облігацій. Підприємство «Алекс» 01.01.07р. купило 30 облігацій.

Необхідно:

1. Визначити ціну облігації.
2. Зробити розрахунок амортизації дисконту облігацій до моменту їх погашення.
3. Визначити балансову вартість облігацій на 31.12.2008р.
4. Скласти записи, пов'язані з обліком облігацій, за 2007 рік.
5. Визначити, яку суму прибутку отримує підприємство «Алекс» від володіння облігаціями за три роки.

**№ 5.5.** ВАТ «Надія» випустило 10%-і облігації номінальною вартістю 1 000 000 грн., на 5 років, з виплатою відсотків один раз на рік (31.12).

Підприємство «Алекс» купило ці облігації, але з умовою, що вони забезпечують 12%-ву дохідність.

Необхідно:

1. Розрахувати, скільки сплатило за ці облігації підприємство «Алекс».
2. Розрахувати балансову вартість цих облігацій на кінець кожного з п'яти років.
3. Зробити бухгалтерські проводки в момент придбання облігацій та в кінці першого року при умові, що відсотки 31.12 отримані.

## Розділ 6

### Облік запасів

**Після вивчення розділу 6 Ви повинні знати:**

- що таке запаси підприємства;
- які умови визнання запасів у бухгалтерському обліку;
- як здійснюється оцінка запасів підприємства;

*- які методи оцінки запасів можуть використовуватись при їх вибутті;*

*- як в обліку відображаються операції, пов'язані з надходженням, переоцінкою та вибуттям запасів.*

Облік запасів виробничого підприємства, перш за все, повинен забезпечувати достовірність показників собівартості його продукції (робіт, послуг), оптимізацію складських витрат, формування обґрунтованих показників планових калькуляцій. Відповідно до цих завдань визначається його оперативність та аналітичність, обирається метод оцінки запасів при їх списанні. Для торговельного підприємства організація обліку запасів повинна забезпечувати достовірне визначення залишків товару за вартістю і номенклатурою на складах та прилавках відповідно до інформаційних потреб відділів закупівель, збуту та управлінських структур.

#### **6.1 Поняття та визнання запасів**

У процесі виробництва продукції предметами праці виступають сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби та інші види виробничих запасів, які при цьому повністю використовуються і переносять свою вартість на собівартість готової продукції.

Інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг та інші матеріальні цінності, що використовуються підприємством не більше одного року або нормального операційного циклу (якщо він триває більше одного року) як засоби виробництва, відносять до малоцінних швидкозношуваних предметів (МШП).

Втрата часу через відсутність якогось виду виробничих запасів та МШП вважається неприпустимою. Тому для забезпечення безперебійної роботи виробничого підприємства на складах та у виробничих цехах завжди повинні знаходитись запаси в межах норм, передбачених потребою підприємства. Для цього в системі

бухгалтерського обліку формується інформація, необхідна для прийняття рішень щодо часу і розміру закупівель.

Крім виробничих запасів та МШП до запасів підприємства відносять:

- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- поточні біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців;
- сільськогосподарську продукцію і продукцію лісового господарства після її первісного визнання.

Основні засади бухгалтерського обліку запасів визначено у П(С)БО 9 “Запаси”.

Згідно із П(С)БО 9 запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Організуючи облік запасів, необхідно забезпечити:

- правильне та своєчасне оформлення первинних документів, призначених для відображення руху запасів підприємства (надходження, вибуття, переміщення всередині підприємства);
- ефективність контролю за їх збереженням та використанням;
- дотримання нормативів запасів на складах, що необхідно для організації безперебійного виробничого процесу.

У бухгалтерському обліку запаси визнаються активами, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з використанням таких активів, та їх вартість може бути достовірно визначена.

При невідповідності цим умовам запаси потрібно вилучати з числа активів, списуючи їх вартість на витрати періоду. Наприклад, якщо після намокання борошно стало непридатним для випікання хліба, то дані втрати від псування слід списати на витрати того періоду, коли було зіпсовано борошно.

Узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів ведеться на рахунках класу 2 “Запаси”:

20 “Виробничі запаси”;

21 “Поточні біологічні активи”;

22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

23 “Виробництво”;

24 “Брак у виробництві”;

25 “Напівфабрикати”;

26 “Готова продукція”;

27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”;

28 “Товари”.

За дебетом цих рахунків відображається збільшення балансової вартості запасів внаслідок їх надходження, за кредитом – зменшення вартості запасів внаслідок їх вибуття або уцінки.

Залишок на рахунку 23 “Виробництво” показує обсяг (собівартість) продукції, котра ще не пройшла усі стадії обробки, складання тощо та не готова для реалізації покупцям.

*Готовою* вважається *продукція*, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам. Випуск готової продукції є кінцевою метою виробничих підрозділів підприємства. На рахунку 26 “Готова продукція” відображається надходження та вибуття продукції за фактичною виробничою собівартістю зі складу підприємства. В аналітичному обліку готову продукцію відображають за її видами.

Облік виробництва та готової продукції розглянуто у розділі 7 навчального посібника.

Облік запасів ведеться у натуральному та грошовому вимірниках.

В бухгалтерському обліку операції, пов’язані із рухом запасів та відображенням їх вартості у балансі поділяють на 3 види:

- 1) надходження запасів;
- 2) переоцінка запасів;
- 3) вибуття запасів.



## **6.2 Облік надходження запасів**

Надходження запасів відбувається такими шляхами:

- 1) придбання за плату;
- 2) в результаті виготовлення власними силами;
- 3) як внесок у статутний фонд;
- 4) безоплатне одержання від інших юридичних чи фізичних осіб;
- 5) внаслідок обміну.

Запаси, які надходять на підприємство, супроводжуються накладними-вимогами (форма № М-11), накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма № М-20), товарно-транспортними накладними (форма № 1-ТН), рахунками, рахунками-фактурами, актами закупівлі запасів та іншими первинними документами.

**Придбання запасів за плату.** Придбані (отримані) або виготовлені власними силами запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

*Первісною вартістю запасів*, що придбані за плату, є їх собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються постачальнику за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків);
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- фінансові витрати (за винятком тих, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 “Фінансові витрати”);
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх

до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

**Приклад 6.1.** ПП “Альба” придбало 2 000 м полотна вартістю 28 800 грн. (в т.ч. ПДВ). Послуги транспортної організації за перевезення матеріалу від складу продавця до складу підприємства склали 108 грн. (в т.ч. ПДВ). Витрати на оплату праці за розвантажувальні роботи становлять 22 грн., сума нарахувань на заробітну плату – 8 грн.

Первісна вартість полотна розраховується:

$$28\ 800 - 4\ 800 + 108 - 18 + 22 + 8 = 24\ 120 \text{ (грн.)}$$

У бухгалтерському обліку операції, пов’язані із придбанням полотна, слід відобразити:

1. Одержано від постачальника полотна

Дт **201** “Сировина та матеріали” – 24 000

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 24 000

Одночасно на суму ПДВ

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 4 800

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 4 800

2. Відображено транспортні витрати

Дт **201** “Сировина та матеріали” – 90

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 90

Одночасно на суму ПДВ

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 18

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 18

3. Нараховано заробітну плату робітникам за розвантаження полотна

Дт **201** “Сировина та матеріали” – 22

Кт **661** “Розрахунки за заробітною платою” – 22

4. Здійснено нарахування на заробітну плату

Дт **201** “Сировина та матеріали” – 8

Кт **65** “Розрахунки за страхуванням” – 8

У цьому прикладі досить легко віднести транспортні витрати на собівартість полотна. Коли ж придбано кілька видів матеріальних цінностей, завдання ускладнюється.

**Приклад 6.2.** ПП “Тайстра” придбало матеріали у підприємства, яке не є платником ПДВ:

матеріал А – 100 шт. за ціною 5 грн./шт.;

матеріал В – 300 шт. за ціною 10 грн./шт.;

матеріал С – 400 шт. за ціною 4 грн./шт.

Загальна сума транспортних витрат становить 255 грн. (без ПДВ).

Виникло питання: яким чином суму транспортних витрат віднести до собівартості придбаних матеріалів?

На практиці, як правило, застосовують дві бази розподілу транспортно-заготівельних витрат:

- 1) ціна придбання;
- 2) вага придбаних запасів.

Звичайно, можна застосувати іншу базу розподілу, якщо це дозволить достовірніше оцінити собівартість запасів.

У нашому прикладі зручно використовувати перший метод розподілу, оскільки вага кожного виду матеріалів невідома.

Загальна собівартість придбаних матеріалів без транспортно-заготівельних витрат визначається:

матеріал А: 100 шт. × 5 грн. = 500 грн.

матеріал В: 300 шт. × 10 грн. = 3000 грн.

матеріал С: 400 шт. × 4 грн. = 1 600 грн.

Всього: 5 100 грн.

Таким чином, коефіцієнт розподілу визначається:

$$k = \frac{255}{5100} = 0.05$$

Собівартість (первісна вартість) придбаних запасів становить:

матеріал А – 500 грн. × 1,05 = 525 грн.

матеріал В – 3 000 грн. × 1,05 = 3 150 грн.

матеріал С – 1 600 грн. × 1,05 = 1 680 грн.

Загальна собівартість придбання матеріалів (включаючи транспортні витрати) дорівнює 5 355 грн. (525 грн. + 3 150 грн. + 1 680 грн.).

Для прикладу 6.2 придбання матеріалів в бухгалтерському обліку відображається так само, як для прикладу 6.1 (проводки №1 і №2 без ПДВ). Згідно робочого плану рахунків підприємства, аналітичний облік різних видів матеріалів може вестись на окремих аналітичних рахунках (наприклад, матеріал А – субрахунок 2011 “матеріали А”). В цьому випадку сума транспортно-заготівельних витрат обліковується на цих самих аналітичних рахунках.

*Транспортно-заготівельні витрати* (ТЗВ) можуть включатися до собівартості придбаних запасів (як у попередніх прикладах) або

відобразитись загальною сумою на окремому субрахунку. У другому випадку сума ТЗВ щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць.

Сума ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули, відображається у кореспонденції з тими ж самими рахунками, що і запаси, та визначається за формулою:

$$ТЗВ_в = \frac{СВ \times ВЗ_в}{100\%}$$

де  $ТЗВ_в$  – сума транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до запасів, які вибули за звітний період;

$ВЗ_в$  – вартість запасів, що вибули за звітний період.

$СВ$  – середній відсоток ТЗВ.

Середній відсоток ТЗВ визначається за формулою:

$$СВ = \frac{ТЗВ_п + ТЗВ_з}{ЗЗ_п + ПЗ_з} \times 100\%$$

де  $ТЗВ_п$ ,  $ТЗВ_з$  – сума транспортно-заготівельних витрат відповідно на початок періоду та за звітний період в цілому;

$ЗЗ_п$  – залишок запасів на початок періоду;

$ПЗ_з$  – придбані запаси протягом звітного періоду.

**Приклад 6.3.** ПП “Тайстра” протягом місяця придбало матеріали на загальну суму 439 200 грн. (в т.ч. ПДВ). Транспортною організацією виставлено рахунок за транспортні перевезення у кінці місяця на суму 4 800 грн. (в т.ч. ПДВ). Протягом місяця у виробництво відпущено матеріали, собівартість яких дорівнює 134 450 грн. Залишки на рахунках 2011 “Матеріали” і 2019 “Транспортно-заготівельні витрати сировини та матеріалів” на початок місяця становили 255 000 грн. і 2 400 грн. відповідно.

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається:

$$СВ = \frac{2400 + 4000}{255000 + 366000} \times 100\% = \frac{6400}{621000} \times 100\% = 1\%$$

До собівартості відпущених у виробництво матеріалів відносяться транспортно-заготівельні витрати на суму 1 344,5 грн. (134 450 грн. × 1%); у залишках матеріалів на складі залишилось 5 055,5 грн. (2 400 грн. + 4 000 грн. – 1 344,5 грн.).

В бухгалтерському обліку операції, пов'язані із придбанням матеріалів, слід відобразити наступним чином:

1. Оприбутковано матеріали

Дт **2011** “Матеріали” – 366 000

Кт **631** “Розрахунки із вітчизняними постачальниками” – 366 000

Одночасно на суму ПДВ

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 73 200

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 73 200

2. Відображено суму ТЗВ

Дт **2019** “ТЗВ сировини та матеріалів” – 4 000

Кт **631** “Розрахунки із вітчизняними постачальниками” – 4 000

Одночасно на суму ПДВ

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 800

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 800

Розглянемо інші випадки, які можуть виникнути при придбанні запасів. Для цього повернемося до прикладу 6.1 і доповнимо його новими умовами.

**Приклад 6.4.** ПП “Альба” повернуло 100 м полотна через його неналежну якість.

Отже, тепер собівартість придбаних 1900 м становитиме 22 920 грн. (24 120 грн. – 1 200 грн.).

На вартість поверненої постачальнику тканини слід зробити запис:

Дт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 1 200

Кт **201** “Сировина та матеріали” – 1 200

Одночасно коригування податкового кредиту методом “червоного сторно”

Дт **641** “Розрахунки за податками” – [240]

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – [240]

Постачальник може продавати свої товари, надаючи знижку за дострокову оплату. При придбанні товарів на умовах отримання такої знижки до моменту оплати покупець може з упевненістю не знати фактичну вартість товару. Проблема, на яку суму визнати первісну вартість (із врахуванням знижки або без неї), вирішується шляхом зазначення способу оприбуткування придбаних товарів із такими умовами оплати у наказі про облікову політику. Розглянемо два варіанти обліку придбання товарів на умовах одержання знижки після дати отримання.

**Приклад 6.5.** ПП “Альба” придбало полотно на умовах оплати 2/10, n/30 (тобто комерційний кредит надається на 30 днів з моменту одержання товару, а при оплаті до 10 днів надається знижка в розмірі 2% суми виставленого рахунку). ПП “Альба” оплатило постачальнику рахунок на 8-й день, використавши надану 2%-ну знижку. При умові, що знижка використана, вартість запасів рівна ціні придбання за вирахуванням наданих знижок.

*1-й варіант:* матеріали оприбутковуються на склад із врахуванням знижки.

На момент отримання запасів собівартість придбаних матеріалів визначається:

Вартість придбання (2000 м) без ПДВ	24 000
Надана знижка (вираховується)	(480)
Послуги транспортної організації без ПДВ	90
Витрати, пов’язані із розвантаженням	30
Повернено полотно постачальнику (100м) (сума враховує знижку $1\ 200 - 1\ 200 \times 2\%$ )	(1 176)
Всього собівартість (первісна вартість) придбаних матеріалів (1900 м)	22464

Оскільки знижка уже врахована при оприбуткуванні запасів, то при достроковій оплаті не потрібно проводити ніяких коригувань.

*2-й варіант:* матеріали оприбутковуються на склад без врахування знижки.

На момент отримання запасів собівартість придбаних матеріалів визначається:

Вартість придбання (2000 м) без ПДВ	24 000
Послуги транспортної організації без ПДВ	90
Витрати, пов’язані із розвантаженням	30
Повернено полотно постачальнику ( 100 м ) (сума не враховує знижку)	(1 200)
Всього собівартість (первісна вартість) придбаних матеріалів (1900 м)	22 920

При достроковій оплаті надану знижку потрібно врахувати шляхом коригування первісної вартості матеріалів на суму 456 грн.  $[(24\ 000\ \text{грн.} - 1\ 200\ \text{грн.}) \times 2\%]$ .

Відкоригована первісна вартість матеріалів тоді становитиме 22 464 грн. (22 920 грн. – 456 грн.) – ідентична із первісною вартістю, отриманою у першому варіанті обліку знижок.

На дату проведення оплати проводяться коригування первісної вартості на розмір наданої знижки методом “червоного сторно”

Дт 201 “Сировина і матеріали” – [456]

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – [456]

Одночасно на суму ПДВ

Дт 641 “Розрахунки за податками” – [91,2]

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – [91,2]

**Внесення запасів до статутного капіталу.** Первісна вартість запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визначається як погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням сум ввізного мита, транспортно-заготівельних витрат, витрат, пов’язаних з доведенням запасів до стану, в якому вони придатні до використання в запланованих цілях тощо.

**Приклад 6.6.** Один із засновників ТзОВ “Омега” частину свого внеску в статутний капітал зробив запасними частинами до вантажних автомобілів. Ринкова вартість цих запасних частин дорівнює 1 000 грн. На зборах засновників власники підприємства погодились із цією вартістю, що дало підставу бухгалтеру визнати ці запасні частини як запаси на суму 1 000 грн. і зменшити заборгованість засновника з неоплаченого капіталу підприємства на цю ж суму. В бухгалтерському обліку роблять проводку:

Отримано запасні частини як внесок у статутний капітал

Дт 207 “Запасні частини” – 1000

Кт 46 “Неоплачений капітал” – 1000

**Безоплатне одержання запасів.** Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визначається їх справедлива вартість, збільшена на суми ввізного мита, транспортно-заготівельних витрат, витрат, пов’язаних з доведенням запасів до стану, в якому вони придатні до використання в запланованих цілях тощо.

**Приклад 6.7.** ВАТ “Мегарон” надало студентській організації “Шанс” спонсорську допомогу у вигляді канцелярських товарів. Згідно з прайс-листами, опублікованими в бізнесових тижневиках, гуртова вартість цих товарів складає 3 600 грн. Бухгалтером студентської організації оприбутковано канцелярські товари на суму 3 600 грн. Ця операція в обліку організації “Шанс” відобразиться записом:

Отримано безоплатно канцтовари

Дт 201 “Сировина та матеріали” – 3 600

Кт 718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів” – 3 600

**Визначення первісної вартості запасів, придбаних в результаті обміну.** При визначенні вартості запасів, отриманих в результаті обміну, важливо, отримані вони від обміну на подібні чи неподібні запаси.

*Подібними* називаються запаси, які мають однакове функціональне призначення та подібну справедливую вартість.

Якщо підприємства обмінюють два сувої полотна, ціна яких однакова, то цей обмін вважатиметься подібним. Коли ж обмінюватимуть паливо на метал, такий обмін не буде подібним.

*Варіант 1 – обмін на подібні запаси.*

Первісна вартість запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. При обміні подібними активами фінансовий результат не визначається.

**Приклад 6.8.** ТЗОВ “Лонда” обміняло два сувої полотна червоного кольору балансовою вартістю 300 грн. на подібні жовтого кольору. Бухгалтер відобразив прихід матеріалу на суму 300 грн., тобто за балансовою вартістю переданих активів:

1. Передано покупцям полотно

Дт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 300

Кт 201 “Сировина та матеріали” – 300

Одночасно на суму ПДВ

Дт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 60

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 60

2. Оприбутковано полотно від постачальника

Дт 201 “Сировина та матеріали” – 300

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 300

Одночасно на суму ПДВ

Дт 641 “Розрахунки за податками” – 60

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 60

3. Відображено зарахування взаємних заборгованостей

Дт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 360

Кт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 360

У випадку, коли балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість (тобто менша з двох оцінок). Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.



**Приклад 6.9.** Доповнимо приклад 6.8 умовою, що справедлива вартість даної кількості полотна дорівнює 240 грн. (в т.ч. ПДВ). Оприбуткувати полотно потрібно за вартістю 200 грн., а різницю між балансовою та справедливою вартістю (без ПДВ) віднести на витрати звітного періоду.

1. Списано на витрати різницю між справедливою та балансовою вартістю полотна

Дт **946** “Втрати від знецінення запасів” – 100

Кт **201** “Сировина та матеріали” – 100

2. Передано покупцям полотно

Дт **377** “Розрахунки з іншими дебіторами” – 200

Кт **201** “Сировина та матеріали” – 200

Одночасно на суму ПДВ

Дт **377** “Розрахунки з іншими дебіторами” – 40

Кт **641** “Розрахунки за податками” – 40

3. Оприбутковано полотно від постачальника

Дт **201** “Сировина та матеріали” – 200

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 200

Одночасно на суму ПДВ

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 40

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 40

4. Відображено зарахування взаємних заборгованостей

Дт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 240

Кт **377** “Розрахунки з іншими дебіторами” – 240

*Варіант II – обмін на неподібні запаси.*

Первісною вартістю запасів, придбаних у результаті обміну на неподібні запаси є справедлива вартість отриманих запасів. При обміні неподібними запасами визначається дохід:

$$\begin{array}{l} \text{Дохід за бартерним} = \text{Справедлива вартість одержаних запасів} - \\ \text{контрактом} \qquad \qquad \qquad - \text{передані} + \text{одержані грошові кошти} \end{array}$$

**Приклад 6.10.** ТзОВ “Лонда” обміняло два сувої полотна, балансова вартість якого 280 грн., справедлива – 360 грн. (в т.ч. ПДВ) на бензин, справедлива вартість якого 780 грн. (в т.ч. ПДВ), та доплатило 420 грн.

Бухгалтером оприбутковано ПММ на суму 650 грн. (без ПДВ) та визнано дохід - 360 грн.

1. Відображено дохід від бартерної операції

- Дт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 360  
Кт 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” – 360  
Одночасно на суму ПДВ  
Дт 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” – 60  
Кт 641 “Розрахунки за податками” – 60
2. Списано собівартість полотна  
Дт 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” – 280  
Кт 201 “Сировина та матеріали” – 280
3. Оприбутковано ПММ від постачальника  
Дт 203 “Паливо” – 650  
Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 650  
Одночасно на суму ПДВ  
Дт 641 “Розрахунки за податками” – 130  
Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 130
4. Перераховано грошові кошти постачальнику  
Дт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 420  
Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 420
- Відображено зарахування взаємних заборгованостей  
Дт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 360  
Кт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 360

### **6.3 Оцінка запасів на дату балансу**

Згідно з принципом обачності, відповідно до якого вартість активів у балансі не можна завищувати, в бухгалтерському обліку запаси відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Під *чистою вартістю реалізації* розуміють очікувану ціну реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

У випадку, коли на дату складання балансу (31 березня, 30 червня, 30 вересня та 31 грудня) відбулося зниження вартості запасів або коли вони зіпсовані, застаріли чи іншим чином втратили економічну цінність, потрібно відобразити запаси за чистою вартістю реалізації. Сума, на яку проводиться уцінка, списується на витрати звітного періоду.

Якщо після проведення уцінки запасів їх чиста реалізаційна вартість знов збільшується, проводиться дооцінка. При цьому, балансова вартість запасів після дооцінки не повинна перевищувати їх первісну вартість. У випадку проведення повторної дооцінки визнається операційних доход:

Дт 20 “Виробничі запаси”

Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

**Приклад 6.11.** ПП “Прем’єра” придбало 1000 дискет на суму 2 400 грн. (в т.ч. ПДВ). На дату складання балансу 31 грудня 2006 чиста вартість реалізації дискет становила 1 500 грн. (1 000 шт. за ціною 1,50 грн./шт.). 2 000 грн. > 1 500 грн.

Оскільки оцінка запасів проводиться за меншою з двох вартостей, то дискети потрібно уцінити до чистої вартості реалізації.

30 червня 2007 р. стало відомо, що чиста вартість реалізації дискет зросла до 1 700 грн. (1 000 шт. за ціною 1,70 грн./шт.). 2 000 грн. > 1 700 грн. Оскільки чиста вартість реалізації не перевищує собівартості, дооцінювати запаси потрібно на 200 грн. (1 700 грн. – 1 500 грн.). Балансова вартість дискет на 30 червня 2005 р. повинна становити 1 700 грн.

31 грудня 2007 р. чиста вартість реалізації піднялась до суми 2 200 грн. (1 000 шт. за ціною 2,20 грн./шт.). 2 000 грн. < 2 200 грн. У зв’язку з тим, що запаси оцінюються за меншою з двох вартостей: собівартістю придбання або чистою вартістю реалізації, для даного випадку дооцінка запасів проводиться до рівня собівартості, тобто 2 000 грн. Таким чином, дооцінка запасів дорівнює сумі 300 грн. Балансова вартість дискет – 2 000 грн.

Покажемо бухгалтерські проводки на дату складання балансу 31 грудня 2006 р., 30 червня 2007 р., 31 грудня 2007 р.

1.31.12.2006 р. відображено уцінку дискет до вартості 1 500 грн.

Дт 946 “Втрати від знецінення запасів” – 500

Кт 201 “Сировина та матеріали” – 500

2. 30.06.2007 р. відображено дооцінку дискет до вартості 1 700 грн.

Дт 201 “Сировина та матеріали” – 200

Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності” – 200

3. 31.12. 2007 р. відображено дооцінку дискет до вартості 2 000 грн.

Дт 201 “Сировина та матеріали” – 300

Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності” – 300

Ці операції на рах. 201 “Сировина та матеріали” відобразяться:

Дт	201 “Сировина і матеріали”	Кт
Сп=0		
1) 2000		2) 500
3) 200		
4) 300		
Обд=2500		Обк=500
Ск=2000		

#### **6.4 Облік вибуття запасів**

Списання запасів відбувається із наступних причин:

- використання для власних потреб;
- у зв'язку із невідповідністю критеріям визнання активом;
- у зв'язку із нестачами, псуванням тощо;
- безоплатна передача;
- реалізації покупцям та ін.

Відпуск запасів у виробництво здійснюється за лімітно-забірною карткою (форми № М-8, М-9, М-28, М-28а), актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма № М-10); переміщення у межах підприємства – за накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11); відпуск стороннім організаціям – за товарно-транспортною накладною (форма № 1-ТН), рахунком-фактурою, накладною вимогою (форма № М-11) та іншими документами.

Оцінка запасів при вибутті може здійснюватись за методами:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- ФІФО (ті, що першими надійшли, – першими вибувають);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Запаси, які відпускаються у виробництво для виконання спеціальних замовлень, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної місяця і вартості одержаних у звітному місяці (або на дату операції) запасів на їх сумарну кількість:

$$C = \frac{\sum_{i=1}^n C_i}{\sum_{i=1}^n Q_i}$$

де  $C$  – розрахована середня ціна запасів;

$C_i$  – ціна  $i$ -тої групи запасів;

$Q_i$  – кількість  $i$ -тої групи запасів;

$i$  – група запасів, що характеризується відмінністю ціни;

$n$  – кількість груп певного виду запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО ґрунтується на припущенні, що вони використовуються у послідовності їх надходження на підприємство. Тобто запаси, які першими вибувають оцінюються за собівартістю перших за часом надходження.

Оцінка запасів за нормативними затратами полягає у застосуванні їх норм на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних, норми повинні регулярно перевірятись і переглядатись.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. Цей метод можуть використовувати підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між їх продажною (роздрібною) вартістю та сумою торговельної націнки, яка визначається за формулою:

$$ТН = \frac{В \times СВ_{тн}}{100\%}$$

де  $В$  – продажна вартість товарів;

$СВ_{тн}$  – середній відсоток торговельної націнки.

$$СВ_{тн} = \frac{ТН_n + ТН_z}{ПВ_n + ПВ_z} \times 100\%$$

де  $ТН_n$ ,  $ТН_z$  – торговельна націнка у продажній вартості товарів, що залишились на початок звітнього періоду та тих, що надійшли за звітний період відповідно;

$ПВ_n$ ,  $ПВ_z$  – продажна вартість товарів, що залишились на початок звітнього періоду та тих, що надійшли за звітний період відповідно.

Метод оцінки вибуття запасів впливає на величину прибутку, отриманого підприємством за звітний період. Зокрема, при зростанні цін на сировину, використання методу ФІФО порівняно із методом середньозваженої собівартості забезпечить більший розмір прибутку при однаковій кількості використаних у виробництві запасів.

**Приклад 6.12.** Розглянемо, як змінюватиметься прибуток у ТзОВ “Надія” при застосуванні методів ФІФО та середньозваженої собівартості. Відомі наступні дані про рух запасів (табл.6.1).

Таблиця 6.1

**Інформація про рух запасів ТзОВ “Надія”**

Дата	Кількість одиниць, шт.	Облікова вартість одиниці, грн.
Залишок на 01.01	100	10
Придбано:		
05.01	150	12
10.01	200	14
20.01	150	16
Реалізовано:		
07.01	140	
15.01	220	
25.01	40	
Залишок на 31.01	200	

Продажна вартість запасів – 25 грн. На підставі даних таблиці 6.1 розрахуємо собівартість реалізованих запасів за методами ФІФО і середньозваженої собівартості (табл. 6.2, 6.3).

Таблиця 6.2

**Розрахунок собівартості реалізованих запасів та їх залишку на складі за методом ФІФО**

Дата	Надходження			Видаток			Залишок		
	К-сть, шт.	С/в, грн.	Сума, грн.	К-сть, шт.	С/в, грн.	Сума, грн.	К-сть, шт.	С/в, грн.	Сума, грн.
							100	10	1000
05.01	150	12	1800				100	10	1000
							150	12	1800
07.01				100	10	1000			
				40	12	480	110	12	1320
10.01	200	14	2800				110	12	1320
							200	14	2800
15.01				110	12	1320			
				110	14	1540	90	14	1260
20.01	150	16	2400				90	14	1260
							150	16	2400
25.01				40	14	560	50	14	700
							150	16	2400
Разом	500		7000	400		4900			

Таблиця 6.3

**Розрахунок собівартості реалізованих запасів та їх залишку на складі із застосуванням методу середньозваженої собівартості**

Дата	Надходження			Видаток			Залишок		
	К-сть, шт.	С/в, грн.	Сума, грн.	К-сть, шт.	С/в, грн.	Сума, грн.	К-сть, шт.	С/в, грн.	Сума, грн.
							100	10	1000
05.01	150	12	1800				250	11,20	2800
07.01				140	11,20	1568	110	11,20	1232
10.01	200	14	2800				310	13,01	4032
15.01				220	13,01	2862,2	90	13,01	1169,80
20.01	150	16	2400				240	14,87	3569,80
25.01				40	14,87	594,80	200	14,87	2975
Разом	500		7000	400		5025			

Середньозважена с/в при першому видатку:

$$\frac{100 \times 10 + 150 \times 12}{100 + 150} = \frac{2800}{250} = 11.20 \text{ (грн./од)}$$

Середньозважена с/в при другому видатку:

$$\frac{110 \times 11.20 + 200 \times 14}{110 + 200} = \frac{4032}{310} = 13.01 \text{ (грн./од)}$$

Середньозважена с/в при третьому видатку:

$$\frac{90 \times 13.01 + 150 \times 16}{90 + 150} = \frac{3570.9}{240} = 14.87 \text{ (грн./од)}$$

Як бачимо, собівартість реалізованих запасів, визначена за методом ФІФО становить 4 900 грн., методом середньозваженої собівартості – 5 025 грн.

Величина прибутку при розрахунку собівартості запасів із застосуванням різних методів буде відрізнятись (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

**Порівняння прибутку, отриманого при різних методах оцінки вартості запасів**

Показники \ Методи	Метод ідентифікованої собівартості	Метод ФІФО	Метод середньозваженої собівартості
Виручка від реалізації	10000	10000	10000
Собівартість реалізації	5320	4900	5025
Прибуток	4680	5100	4975

Для відпуску виробничих запасів та МШП на власні потреби характерні наступні проводки:

*для підприємств, що не використовують рахунки класу 8 "Витрати за елементами"*

Відпущені зі складу виробничі запаси (МШП) для власних потреб відображаються за кредитом рахунків запасів та дебетом рахунків відповідних витрат.

Запаси відпущені на:

– виробництво продукції

Дт **23** "Виробництво"

Кт **20** "Виробничі запаси" (**22** "МШП")

– загальновиробничі потреби

Дт **91** "Загальновиробничі витрати"

Кт **20** "Виробничі запаси" (**22** "МШП")

– адміністративні потреби

Дт **92** "Адміністративні витрати"

Кт **20** "Виробничі запаси" (**22** "МШП")

– забезпечення збуту продукції

Дт **93** "Витрати на збут"

Кт **20** "Виробничі запаси" (**22** "МШП")

– капітальне будівництво та виготовлення об'єктів основних засобів

Дт **15** "Капітальні інвестиції"

Кт **20** "Виробничі запаси" (**22** "МШП")

*для підприємств, що використовують рахунки класу 8 "Витрати за елементами"*

а) виробничі запаси (МШП) відпущено зі складу для власних потреб:

– операційної діяльності:

Дт **80** "Матеріальні витрати"

Кт **20** "Виробничі запаси" (**22** "МШП")

– капітального будівництва та виготовлення об'єктів основних засобів:

Дт **15** "Капітальні інвестиції"

Кт **20** "Виробничі запаси" (**22** "МШП")

б) відображено на відповідних рахунках витрат матеріальні витрати, пов'язані із списанням виробничих запасів для:

– виробництва продукції

Дт **23** "Виробництво"

Кт **80** "Матеріальні витрати"

– адміністративних потреб

Дт **91** "Загальновиробничі витрати"

Кт **80** "Матеріальні витрати"



– загальногосподарських потреб

Дт 92 “Адміністративні витрати”

Кт 80 “Матеріальні витрати”

– забезпечення збуту продукції

Дт 93 “Витрати на збут”

Кт 80 “Матеріальні витрати”

При продажу запасів іншим юридичним чи фізичним особам на вартість реалізації збільшується дохід (в момент їх відвантаження) та виникає дебіторська заборгованість.

**Приклад 6.13.** Підприємство продає запаси бензину у кількості 1 000 л за 5 040 грн. (в т.ч. ПДВ). Облікова вартість бензину 3 900 грн. Дана операція таким чином відображається на рахунках бухгалтерського обліку:

1. Відвантажено бензин покупцю

Дт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 5 040

Кт 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” – 5 040

Одночасно на суму ПДВ

Дт 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” – 840

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 840

2. Списано балансову вартість реалізованого бензину

Дт 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” – 3 900

Кт 203 “Паливо” – 3 900

Отже, фінансовий результат від реалізації бензину дорівнює 300 грн. (4 200 грн.-3 900 грн.).

На підприємствах роздрібної торгівлі при оплаті за товари готівкою в касу дебіторської заборгованості не виникає.

**Приклад 6.14.** Торгове підприємство придбало товари вартістю 144 000 грн. (в т.ч. ПДВ). Торговельну націнку встановлено в розмірі 35%. За звітний період було реалізовано покупцям товари на суму 95 000 грн. Необхідно визначити залишки на кінець звітного періоду на рахунках 282 “Товари в торгівлі” та 285 “Торгова націнка”, якщо на початок періоду вони становили 170 000 грн. та 45 900 грн. відповідно. Середній відсоток торговельної націнки визначається:

$$CB_{\text{тн}} = \frac{45900 + (120000 \times 0,35)}{170000 + (120000 \times 1,35)} \times 100\% = \frac{87900}{332000} \times 100\% = 26,5\%$$

Торгова націнка реалізованих товарів становить 25 175 грн. (95 000 грн.×26,5%)

Отже, на кінець звітнього періоду залишок на рахунку 285 “Торгова націнка” визначається:

$$ТНк = 45900 + (120000 \times 0,35) - 25175 = 62725 \text{ (грн.)}$$

Собівартість вибулих товарів – 69825 грн. (95000 грн.-25175 грн.)

Залишок на рахунку 282 “Товари в торгівлі” на кінець звітнього періоду становить 237 000 грн. (170000 грн.+162000 грн.-95000 грн.).

В бухгалтерському обліку операції з придбання та реалізації товарів слід відобразити наступним чином:

1. Одержані від продавця товари одразу поступили в продаж

Дт **282** “Товари в торгівлі” – 120 000

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 120 000

Одночасно на суму ПДВ

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 24 000

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 24 000

2. Відображено торговельну націнку

Дт **282** “Товари в торгівлі” – 42 000

Кт **285** “Торгова націнка” – 42 000

3. Реалізовано товари за готівку

Дт **301** “Каса в національній валюті” – 95 000

Кт **702** “Дохід від реалізації товарів” – 95 000

Одночасно на суму ПДВ

Дт **702** “Дохід від реалізації товарів” – 15 833,3

Кт **641** “розрахунки за податками” – 15 833,3

4. Списано собівартість реалізованих товарів

Дт **902** “Собівартість реалізованих товарів” – 69 825

Кт **282** “Товари в торгівлі” – 69 825

5. Списано торговельну націнку реалізованих товарів методом “червоного сторно”

Дт **282** “Товари в торгівлі” – [25 175]

Кт **285** “Торгова націнка” – [25 175]

Таким чином, залишок на рахунку 282 “Товари в торгівлі” на кінець звітнього періоду становить 237000 грн. (170 000 грн. + 120 000 грн.+42 000 грн.-69 825 грн.-25 175 грн.).

Якщо відомо, що у майбутньому підприємство не зможе одержати економічні вигоди від реалізації чи споживання виробничих запасів, МШП та готової продукції, дані активи потрібно списати на витрати періоду.

**Приклад 6.15.** На складі підприємства “Чіп” знаходяться мікросхеми вартістю 1 200 грн., котрі стали непридатними для використання у зв’язку із їх моральним старінням. Було прийнято рішення про списання мікросхем.

В обліку ця операція відобразиться наступним чином:

Дт 946 “Втрати від знецінення запасів” – 1 200

Кт 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі” – 1 200

При псуванні товарів, облік яких ведеться за цінами реалізації, списувати необхідно також суму торговельної націнки.

**Приклад 6.16.** Підприємство торгує продуктами в роздріб. Вартість продуктів у обліку відображається за цінами реалізації. Списання зіпсованих продуктів, роздрібна ціна котрих 500 грн. (в т.ч. торговельна націнка 25%) у бухгалтерському обліку відобразиться:

1. Списання торговельної націнки методом “червоного сторно”

Дт 282 “Товари в торгівлі” – [125]

Кт 285 “Торгова націнка” – [125]

2. Списання собівартості зіпсованих товарів

Дт 946 “Втрати від знецінення запасів” – 375

Кт 282 “Товари в торгівлі” – 375

При безоплатній передачі запасів списується їх балансова вартість, а підприємство, що одержує запаси, обліковує їх за справедливою вартістю (див. приклади 6.7, 6.17).

**Приклад 6.17.** Підприємство безоплатно передало іншому підприємству виробничі запаси, балансова вартість котрих – 5 000 грн., справедлива – 5 500 грн.

Операція з передачі запасів у обліку відобразиться:

Дт 949 “Інші витрати операційної діяльності” – 5 000

Кт 20 “Виробничі запаси” – 5 000

Одночасно на суму ПДВ

Дт 949 “Інші витрати операційної діяльності” – 1 000

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 1 000

При виявленні нестач виробничих запасів, МШП, товарів та інших запасів, сума відшкодування винною у нестачі особою визначається за формулою:

$$C_v = (BВ + ПДВ + АЗ) \times 2 \times I_{\text{інф}}$$

де *BВ* – балансова вартість запасів;

*I<sub>інф</sub>* – індекс інфляції.

**Приклад 6.18.** На складі підприємства виявлено нестачу спецодягу на суму 200 грн. У наступному звітному періоді винною особою встановлено сторожа. Індекс інфляції становить 1,1.

Сума відшкодувань =  $(200+40) \times 2 \times 1,1 = 528$  (грн.)

До бюджету вноситься платіж у розмірі різниці між нарахованим зобов'язанням та собівартістю вибулих запасів. Для цього прикладу це 328 грн. (528 грн.-200 грн.)

У бухгалтерському обліку виявлення та відшкодування нестачі слід відобразити такими записами:

1. Списано балансову вартість нестачі спецодягу  
Дт **947** “Нестачі і втрати від псування цінностей” – 200  
Кт **22** “Малоцінні та швидкозношувані предмети” – 200
  2. Нараховано ПДВ  
Дт **947** “Нестачі і втрати від псування цінностей” – 40  
Кт **641** “Розрахунки за податками” – 40
  3. Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі до встановлення винної особи  
Дт **072** “Невідшкод. нестачі і втрати від псування цінностей” – 200
  4. Встановлено винну особу, яка відшкодує суму нестачі  
Дт **375** “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” – 528  
Кт **716** “Відшкодування раніше списаних активів” – 528
  5. Списано нестачу з позабалансового рахунку  
Кт **072** “Невідшкод. нестачі і втрати від псування цінностей” – 200
  6. Внесення винною особою готівки в касу  
Дт **301** “Каса в національній валюті” – 528  
Кт **375** “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” – 528
  7. Відображення суми відшкодування до бюджету  
Дт **716** “Відшкодування раніше списаних активів” – 288  
Кт **642** “Розрахунки за обов'язковими платежами” – 288
- Для узагальнення інформації про наявність та проведені операції із запасами використовують регістри:  
Журнал 5 (розділ III – за кредитом рах. 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, розділ IV – аналітичні дані до рахунка 28);  
або Журнал 5А (розділ III А – за кредитом рах. 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 80, розділ III Б – за кредитом рах. 20, 22, розділ IV – аналітичні дані до рахунка 28);  
Відомість аналітичного обліку запасів 5.1.

### Контрольні запитання

1. Що таке запаси?
2. Як запаси підприємства класифікуються в бухгалтерському обліку?
3. Чим виробничі запаси відрізняються від МШП?

4. Які умови визнання запасів у бухгалтерському обліку?
5. Назвіть методи оцінки запасів.
6. Що таке чиста вартість реалізації запасів?
7. Перерахуйте можливі шляхи надходження запасів на підприємство.
8. Що являють собою транспортно-заготівельні витрати та як здійснюється їх облік?
9. Які витрати включаються до собівартості придбаних запасів?
10. Що являє собою собівартість запасів, одержаних в якості внеску до статутного капіталу підприємства?
11. Як визначається вартість одержаних безкоштовно запасів?
12. Які існують методи розподілу та обліку транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних із придбанням запасів?
13. Наведіть приклади обміну подібними та неподібними запасами.
14. Як визначити вартість придбаних запасів при обміні неподібними активами?
15. Як визначається дохід при обміні неподібними запасами?
16. За якою вартістю оцінюються запаси після первісного визнання?
17. У яких випадках здійснюється переоцінка запасів?
18. Які існують системи обліку запасів та чим вони відрізняються?
19. При здійсненні яких операцій відбувається списання вартості виробничих запасів?
20. Які є методи оцінки вибуття запасів?
21. Який з методів оцінки вибуття запасів приводить до меншого розміру прибутку у випадку постійного спадання рівня цін?
22. Що таке незавершене виробництво?
23. У яких випадках вартість запасів підприємства відображається на позабалансовому рахунку?
24. Як розраховується сума відшкодувань винною особою при виявленні нестачі запасів?
25. До яких змін у балансі підприємства призведе безоплатне одержання запасів?
26. Як у балансі відобразиться операція зі списання непридатних для використання виробничих запасів?
27. Як визначається середній відсоток торговельної націнки на товари при їх обліку за цінами реалізації?

## Тести

- 6.1.** Чиста вартість реалізації запасів – це:
- а) очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію;
  - б) сума коштів, за якою запаси можна обміняти між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами;
  - в) сума коштів, сплачених підприємством при придбанні запасів;
  - г) собівартість запасів, що складається із сум, сплачених постачальнику, за вирахуванням непрямих податків.
- 6.2.** Запаси визнаються активом:
- а) якщо вони придатні для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг;
  - б) якщо їх справедлива вартість може бути достовірно визначена;
  - в) якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від їх використання та їх вартість може бути достовірно визначена;
  - г) якщо постачальнику перераховано кошти за одержані запаси.
- 6.3.** За якою оцінкою відображається вартість запасів на дату балансу:
- а) за первісною вартістю;
  - б) за чистою вартістю реалізації;
  - в) за залишковою вартістю;
  - г) за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.
- 6.4.** Використання якого методу не передбачено П(С)БО 9 “Запаси”?
- а) ідентифікованої собівартості;
  - б) середньозваженої собівартості;
  - в) собівартості перших за часом надходження запасів;
  - г) собівартості останніх за часом надходження запасів.
- 6.5.** До первісної вартості запасів не включаються:
- а) суми транспортно-заготівельних витрат;
  - б) суми ввізного мита;
  - в) відсотки за користування банківським кредитом, одержаним для придбання запасів;
  - г) суми непрямих податків, пов’язаних із придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству.
- 6.6.** Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається:
- а) ринкова вартість;
  - б) справедлива вартість;
  - в) чиста реалізаційна вартість;
  - г) виробнича собівартість.

- 6.7.** Первісною вартістю одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, є:
- а) балансова вартість одержаних запасів;
  - б) балансова вартість переданих запасів;
  - в) справедлива вартість одержаних запасів;
  - г) ринкова вартість переданих запасів.
- 6.8.** Сума, на яку первісна вартість запасів на дату складання балансу перевищує чисту вартість їх реалізації
- а) відноситься на доходи звітного періоду;
  - б) списується на витрати звітного періоду;
  - в) відображається на позабалансовому рахунку;
  - г) зменшує балансову вартість запасів та не призводить до змін у звіті про фінансові результати.
- 6.9.** Після встановлення осіб, винних у нестачах запасів, належна до відшкодування ними сума відображається:
- а) у складі дебіторської заборгованості;
  - в) у складі кредиторської заборгованості;
  - г) на позабалансовому рахунку;
  - д) у складі витрат звітного періоду.
- 6.10.** Який з методів оцінки вибуття запасів передбачає найвищий фінансовий результат в умовах інфляції, якщо нормативи витрат не змінилися?
- а) середньозваженої собівартості;
  - б) собівартості перших за часом надходження запасів;
  - в) ціни продажу;
  - г) нормативних затрат.
- 6.11.** Чим відрізняються малоцінні швидкозношувані предмети від виробничих запасів?
- а) вартістю;
  - б) вартістю та строком служби;
  - в) МШП є засобами праці;
  - г) МШП є предметами праці.
- 6.12.** При оплаті продавцю за одержані раніше матеріали робиться проводка:
- а) Дт **201** “Сировина і матеріали”  
Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”;
  - б) Дт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”  
Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”;
  - в) Дт **371** “Розрахунки за виданими авансами”  
Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”;
  - г) Дт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”  
Кт **201** “Сировина і матеріали”

- 6.13.** При уцінці сировини роблять проводку:
- а) Дт **946** “Втрати від знецінення запасів”  
Кт **201** “Сировина і матеріали”
  - б) Дт **442** “Непокриті збитки”  
Кт **201** “Сировина і матеріали”
  - в) Дт **375** “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”  
Кт **201** “Сировина і матеріали”
  - г) Дт **80** “Матеріальні витрати”  
Кт **946** “Втрати від знецінення запасів”
- 6.14.** При виявленні нестачі запасних частин на складі роблять проводку:
- а) Дт **947** “Нестачі і втрати від псування цінностей”  
Кт **375** “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”
  - б) Дт **947** “Нестачі і втрати від псування цінностей”  
Кт **207** “Запасні частини”
  - в) Дт **374** “Розрахунки за претензіями”  
Кт **207** “Запасні частини”
  - г) Дт **372** “Розрахунки з підзвітними особами”  
Кт **207** “Запасні частини”
- 6.15.** Що означає бухгалтерський запис  
Дт **209** “Інші матеріали”  
Кт **752** “Інші надзвичайні доходи”?
- а) одержано компенсацію за матеріали, що втратили свою цінність внаслідок стихійного лиха;
  - б) оприбутковано відходи внаслідок списання вартості виробничих запасів, що втратили свою цінність внаслідок стихійного лиха;
  - в) визначено залишкову вартість виробничих запасів, що частково втратили свою цінність внаслідок стихійного лиха;
  - г) визнано дохід у розмірі компенсації за матеріали, що втратили свою цінність внаслідок стихійного лиха.
- 6.16.** Підприємство придбало сировину вартістю 60000 грн. (в т.ч. сума ПДВ, що не відшкодовується підприємству – 10000 грн.). Послуги транспортної організації склали 400 грн. Якою є первісна вартість сировини, якщо для її придбання підприємство скористалось банківським кредитом, відсотки за користуванням котрим становлять 5000 грн.
- а) 65400 грн.; б) 50400 грн.; в) 60400 грн.; г) 55000 грн.



- 6.17.** Підприємство здійснило передоплату за товари – 24000 грн. При їх оприбуткуванні виявлено нестачу на суму 300 грн. Продавець частково задовольнив претензію, повернувши покупцю 250 грн. Якою є собівартість придбаних товарів, якщо сума непрямих податків, що не відшкодовуються покупцю у ціні товару, становить 4000 грн.?  
а) 23700 грн.; б) 23750 грн.; в) 19750 грн.; г) 19700 грн.
- 6.18.** Підприємство одержало матеріали від постачальника вартістю 5000 грн. (без суми непрямих податків) на умовах оплати 3/10, n/30. На 12-тий день постачальнику повернено частину бракованих матеріалів на суму 100 грн. і проведено розрахунок. Якою є собівартість придбаних матеріалів?  
а) 5000 грн.; б) 4900 грн.; в) 4850 грн.; г) 4853 грн.
- 6.19.** ПП “Шанс” безкоштовно передало ТзОВ “Омега” будівельні матеріали. Вартість, за якою вони відображались на балансі ПП “Шанс” – 20000 грн., а справедлива вартість – 18000 грн. Як визначається первісна вартість одержаних будівельних матеріалів?  
а) на рівні справедливої вартості 18000 грн., тому що вона є меншою;  
б) на рівні справедливої вартості 18000 грн., яка є первісною вартістю безоплатно одержаних запасів;  
в) на рівні балансової вартості – 20 000 грн.;  
г) на рівні погодженої засновниками ТзОВ “Омега” ринкової вартості.
- 6.20.** Підприємство обміняло шерстяну пряжу на акрилову. Балансова вартість шерстяної пряжі – 8000 грн., акрилової – 7800 грн. Справедлива вартість пряжі – 9840 грн. (в т.ч. ПДВ). Якою є первісна вартість одержаної акрилової пряжі?  
а) 8500 грн.; б) 8200 грн.; в) 8000 грн.; г) 7800 грн.
- 6.21.** Яким бухгалтерським записом відображається оприбуткування надлишків матеріалів, виявлених під час проведення інвентаризації?  
а) Дт 041 “Непередбачені активи”;  
б) Дт 201 “Сировина і матеріали”  
Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності”  
в) Дт 201 “Сировина і матеріали”  
Кт 716 “Відшкодування раніше списаних активів”  
г) Дт 201 “Сировина і матеріали”  
Кт 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”

- 6.22.** При відвантаженні покупцю раніше придбаної, але не використаної у процесі виробництва сировини здійснюється бухгалтерський запис:
- а) Дт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями”  
Кт **201** “Сировина і матеріали”
  - б) Дт **712** “Дохід від реалізації інших оборотних активів”  
Кт **201** “Сировина і матеріали”
  - в) Дт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями”  
Кт **702** “Дохід від реалізації товарів”
  - г) Дт **377** “Розрахунки з іншими дебіторами”  
Кт **712** “Дохід від реалізації інших оборотних активів”
- 6.23.** Використання якого методу оцінки вибуття запасів передбачає визначення середнього відсотку торговельної націнки?
- а) ідентифікованої собівартості;
  - б) середньозваженої собівартості;
  - в) ціни продажу;
  - г) собівартості перших за часом надходження запасів.
- 6.24.** Яким бухгалтерським записом відображається списання торговельної націнки реалізованих товарів:
- а) Дт **702** “Дохід від реалізації товарів”  
Кт **285** “Торгова націнка”
  - б) Дт **282** “Товари в торгівлі”  
Кт **285** “Торгова націнка” – методом сторно
  - в) Дт **902** “Собівартість реалізованих товарів”  
Кт **285** “Торгова націнка” – методом сторно
  - г) Дт **285** “Торгова націнка”  
Кт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями”
- 6.25.** Підприємство А передає безкоштовно підприємству Б МШП. Балансова вартість переданих запасів – 600 грн., в т.ч. транспортно-заготівельні витрати, що виникли раніше при їх придбанні – 20 грн. Справедлива вартість переданих запасів – 780 грн. (в т.ч. ПДВ). За якою вартістю підприємство А спише МШП та якою буде їх первісна вартість для підприємства Б?
- а) 600 грн. і 650 грн.;
  - б) 580 грн. і 650 грн.;
  - в) 650 грн. і 780 грн.;
  - г) 580 грн. і 780 грн.

## **Вправи для самостійної роботи**

**№ 6.1.** Підприємство “Астра” одержало від постачальника наступні матеріали:

матеріали А – 500 кг вартістю 3600 грн. (в т.ч. ПДВ);

матеріали Б – 450 кг вартістю 3240 грн. (в т.ч. ПДВ);

матеріали В – 280 кг вартістю 2160 грн ( в т.ч. ПДВ).

Загальна сума транспортно-заготівельних витрат становить 355,2 грн. (в т.ч. ПДВ).

Необхідно:

- 1) Визначити первісну вартість кожного виду матеріалів.
- 2) Відобразити операції, пов’язані з їх придбанням на рахунках бухгалтерського обліку двома методами:
  - а) ТЗВ включаються до собівартості придбаних матеріалів;
  - б) ТЗВ відображаються на окремому субрахунку загальною сумою.
- 3) Визначити, якою буде сума залишку транспортно-заготівельних витрат на кінець звітної періоду, якщо протягом місяця у виробництво було відпущено 300 кг матеріалу А та 150 кг матеріалу В (залишків на початок звітної періоду на рахунках 201 “Сировина і матеріали” і 2019 “ТЗВ сировини та матеріалів” не було)? Яким бухгалтерським записом відобразиться таке списання матеріалів?

**№ 6.2.** Торговельне підприємство придбало товари вартістю 31200 грн. (в т.ч. ПДВ). Торговельна націнку встановлено у розмірі 30%. За звітний період реалізовано товарів на суму 32000 грн.

Необхідно:

- 1) Визначити, якими будуть залишки на кінець звітної періоду на рахунках 282 “Товари в торгівлі” та 285 “Торгова націнка”, якщо на початок періоду вони становили 16000 грн. та 3840 грн. відповідно.
- 2) Відобразити операції з придбання та реалізації товарів на рахунках бухгалтерського обліку.

**№ 6.3.** Підприємство придбало будівельні матеріали на суму 40800 грн. (в т.ч. ПДВ). На дату складання балансу (31 березня) чиста вартість реалізації будівельних матеріалів становила 32400 грн. 30 червня вона зросла до 33000 грн.

Необхідно:

- 1) Відобразити ці операції на рахунках бухгалтерського обліку?
- 2) Проаналізувати, як вони вплинуть на підсумок балансу.

**№ 6.4.** Підприємство А обміняло паливо на запасні частини підприємству Б. Балансова вартість переданого підприємством А палива становить 15000 грн., справедлива – 18600 грн. (в т.ч. ПДВ). Балансова вартість переданих підприємством Б запасних частин становить 17000 грн., справедлива – 21600 грн. (в т.ч. ПДВ). При обміні підприємство А доплатило підприємству Б 3000 грн.

Необхідно:

- 1) відобразити операції обміну виробничими запасами на рахунках бухгалтерського обліку для підприємства А.
- 2) відобразити операції обміну виробничими запасами на рахунках бухгалтерського обліку для підприємства Б.
- 3) Визначити фінансовий результат від проведеного обміну для підприємств А і Б.

**№ 6.5.** Інформація про залишки виробничих запасів та їх рух протягом звітного періоду наведено у таблиці:

Дата	Кількість одиниць	Облікова вартість одиниці, грн.
Залишок на 1.01	200	45
Придбано:		
2.01	100	46
8.01	50	50
26.01	250	42
Реалізовано		
4.01	220	
12.01	60	
28.01	130	

Необхідно:

- 1) Визначити собівартість залишків виробничих запасів на кінець звітного періоду за методом ФІФО.
- 2) Визначити собівартість залишків запасів на кінець звітного періоду за методом середньозваженої собівартості.

**№ 6.6.** 29 грудня на складі підприємства (не платника ПДВ) виявлено нестачу готової продукції, собівартість котрої становить 300 грн. 3 січня винною особою визнано комірника. Індекс інфляції – 1,1.

Необхідно:

- 1) Визначити суму, що підлягає відшкодуванню комірником.
- 2) Відобразити операції, пов'язані із виявленням нестачі та відшкодування підприємством завданих збитків на рахунках бухгалтерського обліку.

## Розділ 7

### Облік витрат виробництва та готової продукції

**Після вивчення Розділу 7 Ви повинні навчитись:**

- ідентифікувати та класифікувати виробничі витрати;
- розподіляти загальновиробничі витрати між об'єктами обліку;
- калькулювати собівартість продукції різними методами в залежності

*від особливостей виробничого процесу;*

*- визначати розмір незавершеного виробництва;*

*- відображати в обліку виробничі витрати та втрати від внутрішнього браку;*

*- визначати собівартість готової та реалізованої продукції.*

В ринкових умовах господарювання рентабельність операційної діяльності промислового підприємства в більшій мірі залежить від ефективності використання ресурсів у процесі виробництва. Тому витрати на виробництво, їх структура та динаміка завжди знаходяться в центрі уваги досвідчених менеджерів.

Облік виробничих витрат повинен забезпечувати калькулювання собівартості усіх видів продукції (робіт, послуг) підприємства із врахуванням його організаційних і технологічних особливостей. Необхідність калькулювання витікає із суті собівартості як інтегрованого і динамічного показника, який характеризує ефективність організації та управління виробничими процесами, використання основних та оборотних засобів, рівень матеріально-технічного забезпечення, а тому тісно пов'язаний з процесами ціноутворення і визначення рентабельності виробництва.

### **7.1 Сутність та класифікація виробничих витрат**

Згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **витрати** - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Всі витрати за відношенням до виробничої собівартості можна поділити на дві групи:

1) витрати, які включаються до виробничої собівартості (впливають на фінансовий результат не у звітному періоді, в якому

вони виникли, а при визнанні доходу від реалізації продукції, прямо пов'язаного з цими витратами);

2) витрати, які не включаються до виробничої собівартості (впливають на фінансовий результат звітного періоду, наприклад, адміністративні витрати, витрати на збут та ін.).

За способом віднесення витрат до виробничої собівартості у першій групі виділяють прямі і непрямі витрати.

**Прямі витрати** – витрати, які за записами первинних документів можна віднести на витрати конкретного виду продукції, робіт, послуг економічно доцільним шляхом (матеріали, заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві продукції).

Вираз “економічно доцільним шляхом” означає, що для віднесення витрат на об'єкт обліку слід порівнювати час на здійснення розподілу, складність розрахунків з ефектом від точності одержаних результатів. Наприклад, при пошитті одягу нитки є прямими витратами, але вартість їх набагато менша, ніж витрати, які будуть здійснені для того, щоб визначити, скільки саме ниток було витрачено для пошиття одного виробу. Тому з такими витратами чинять так само, як і з непрямыми: їх розподіляють між об'єктами пропорційно до обраної бази розподілу.

**Непрямі витрати** – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта економічно доцільним шляхом (пов'язані із з організацією та обслуговуванням виробництва, вдосконаленням його технології тощо).

Одні і ті ж види витрат можуть бути і прямими, і непрямыми. Наприклад, якщо робітник у звітному періоді займався виробництвом одного виду продукції, його заробітна плата є прямими витратами, в іншому разі її необхідно розподіляти між різними видами продукції.

За відношенням до обсягу виробництва витрати поділяються на постійні і змінні.

**Змінні** витрати змінюються залежно від обсягу виробництва. Наприклад, витрати сировини і матеріалів, на відміну від плати за оренду виробничого цеху, залежать від обсягу продукції, яка з них виготовляється.

**Постійні** витрати не залежать від обсягу виробництва (витрати на освітлення цеху, його амортизація тощо).

Для того, щоб оцінити незавершене виробництво на кінець звітного періоду та визначити собівартість реалізованої продукції

відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”, постійні витрати слід класифікувати на розподілені і нерозподілені.

**Розподілені** постійні виробничі витрати – це оцінені витрати, що базуються на нормальній потужності та відносяться на кожну одиницю виробництва.

**Нормальна потужність** – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Наприклад, нормальна потужність для підприємства – виробництво 2000 одиниць продукції за місяць. При цьому обсяг постійних виробничих витрат становить 80000 грн. Розрахуємо обсяг розподілених постійних витрат, якщо у звітному періоді виготовлено 1900 одиниць продукції:

$$\frac{80000}{2000} \times 1900 = 76000 \text{ (грн.)}$$

Решта суми – 4000 грн. є нерозподіленими постійними витратами.

До виробничої собівартості продукції включаються:

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

До складу *прямих матеріальних витрат* включається вартість сировини та основних матеріалів, які утворюють основу продукції, що виробляється, а також купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат.

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

До *інших прямих витрат* включають всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат, зокрема, відрахування на соціальні заходи, амортизація, витрати від браку, тощо.

До складу *загальновиробничих витрат* відносяться:

1) витрати на управління виробництвом (основна і додаткова оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи з цієї оплати праці; медичне

страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

2) амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

3) амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

4) витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

5) витрати на вдосконалення технології і організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи з оплати праці працівників, зайнятих вдосконаленням технології і організації виробництва, покращенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купованих комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

6) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

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

8) витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища;

9) інші витрати (оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До *змінних загальновиробничих витрат* належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат, тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До *постійних загальновиробничих витрат* відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінним) при зміні обсягу діяльності. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці,



заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюється підприємством самостійно. Для розподілення постійних загальновиробничих витрат необхідно:

1. Враховуючи специфіку виробничого процесу конкретного підприємства і прийнятої на ньому облікової політики, розподілити загальновиробничі витрати на змінні і постійні. Наприклад, в залежності від обраного методу нарахування амортизації ці витрати можуть бути віднесені як до змінних (при використанні виробничого методу), так і до постійних (при використанні прямолінійного методу).

2. Обрати базу розподілу постійних загальновиробничих витрат. В залежності від виробництва такою базою розподілення можуть бути: години роботи, заробітна плата, обсяг виробництва, прямі витрати та інше. Зокрема, в додатку 1 до П(С)БО 16 “Витрати” базою розподілу обрано машино-годину.

3. Після вибору бази розподілу постійних загальновиробничих витрат визначається нормальна потужність підприємства. Це необхідно зробити за допомогою технологів і адміністраторів. При цьому необхідно врахувати технічний стан основних засобів, режим роботи підприємства (скільки змін за добу), попит на продукцію підприємства тощо.

На підставі обраної нормальної потужності підприємства визначаються змінні і постійні загальновиробничі витрати, які відповідають даній потужності.

## **7.2. Облік виробничих витрат**

**Облік прямих та загальновиробничих витрат.** Складність процесу виробництва, його значимість у господарській діяльності підприємства, велика кількість різних витрат потребує використання в обліку багатьох рахунків.

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції призначений рахунок 23 “Виробництво”.

На субрахунках рахунку 23 ведеться облік витрат основних, допоміжних і обслуговуючих виробництв. Кількість субрахунків

рахунку 23 визначає підприємство самостійно, виходячи із умов кожного підприємства.

За дебетом рахунку 23 і його субрахунків відображаються прямі матеріальні, трудові та інші виробничі витрати:

– прямі матеріальні витрати

Дт 23 “Виробництво”

Кт 20 “Запаси”

– прямі витрати на оплату праці

Дт 23 “Виробництво”

Кт 661 “Розрахунки за заробітною платою”

– витрати на соціальне страхування

Дт 23 “Виробництво”

Кт 65 “Розрахунки за страхуванням”

– витрати на тепло- і електроенергію, отримані від сторонньої організації

Дт 23 “Виробництво”

Кт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

– загальновиробничі витрати (розподілені)

Дт 23 “Виробництво”

Кт 91 “Загальновиробничі витрати”

За кредитом рахунку 23 “Виробництво” списується вартість:

– готової продукції, яка призначена для реалізації

Дт 26 “Готова продукція”

Кт 23 “Виробництво”

– напівфабрикатів, технологічно завершених продуктів, які не призначені для продажу

Дт 25 “Напівфабрикати”

Кт 23 “Виробництво”

– виконаних робіт і послуг

Дт 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”

Кт 23 “Виробництво”

– браку продукції, який за своєю якістю не відповідає встановленим стандартам і не може використовуватись за призначенням

Дт 24 “Брак у виробництві”

Кт 23 “Виробництво”

– інструменту

Дт 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”

Кт 23 “Виробництво”

– обладнання для власних виробничих потреб  
Дт 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”

Кт 23 “Виробництво”

Витрати на незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів залишаються в дебеті рахунка 23 “Виробництво”. Іншими словами, дебетове сальдо за цим рахунком на кінець звітного періоду є величиною незавершеного виробництва.

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, за дебетом якого відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне списання за відповідним розподілом на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”.

**Приклад 7.1.** Прямі матеріальні витрати за звітний період склали 10000 грн., прямі витрати на оплату праці 8000 грн., нарахування на зарплату (до Пенсійного фонду, фонду безробіття, на соціальне страхування) – 3000 грн., інші прямі витрати – 2000 грн. Загальновиробничі витрати за звітний період склали 20000 грн., з них 11000 грн. – змінні, 9000 грн. – постійні.

Нормальна потужність підприємства – 10000 одиниць продукції за звітний період. Цій потужності відповідає 8000 грн. постійних загальновиробничих витрат. У звітному періоді підприємство виготовило 9000 одиниць готової продукції.

Необхідно визначити виробничу собівартість виготовленої продукції у звітному періоді і зробити відповідні записи у бухгалтерському обліку.

Визначимо спочатку, скільки припадає постійних загальновиробничих витрат на одиницю виготовленої продукції, якщо обсяг випуску відповідає нормальній потужності:

$$8000:10000 = 0,8 \text{ (грн.)}$$

Оскільки фактичний обсяг виробництва продукції у звітному періоді становить 9000 одиниць, то загальновиробничі витрати за нормативом (по відношенню до нормальної потужності) розраховуються:  $0,8 \text{ грн.} \times 9000 = 7200 \text{ (грн.)}$

Ця сума постійних загальновиробничих витрат відноситься на виробничу собівартість і називається постійними розподіленими витратами.

Всього постійні загальновиробничі витрати звітного періоду - 9000 грн., розподілені загальновиробничі витрати за проведеними

розрахунками - 7200 грн., тоді залишок постійних нерозподілених загальновиробничих витрат - 1800 грн.

Отже, виробнича собівартість виготовленої продукції включає:

1. Прямі матеріальні витрати – 10 000 грн.
2. Прямі витрати на оплату праці – 8 000 грн.
3. Нарахування на заробітну плату – 3 000 грн.
4. Інші прямі витрати – 2 000 грн.
5. Загальновиробничі витрати – 18 200 грн.  
в т.ч.: змінні загальновиробничі витрати – 11 000 грн.  
постійні загальновиробничі витрати – 7 200 грн.
6. Всього виробнича собівартість – 41 200 грн.

Для визначення виробничої собівартості виготовленої продукції за звітний прикладі слід зробити наступні записи:

1. Списано матеріали у основне виробництво  
Дт 23 “Виробництво” – 10 000  
Кт 20 “Виробничі запаси” – 10 000
  2. Списано прямі витрати на оплату праці робітників основних цехів  
Дт 23 “Виробництво” – 8 000  
Кт 661 “Розрахунки за заробітною платою” – 8 000
  3. Відображено витрати з соціального страхування робітників основних цехів  
Дт 23 “Виробництво” – 3 000  
Кт 65 “Розрахунки за страхування” – 3 000
  4. Віднесено на виробництво інші прямі витрати  
Дт 23 “Виробництво” – 2 000  
Кт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” – 2 000
  5. Віднесено на виробничу собівартість розподілені загально-виробничі витрати  
Дт 23 “Виробництво” – 18 200  
Кт 91 “Загальновиробничі витрати” – 18 200
- Після здійснення цих записів очевидно, що за дебетом рахунку 23 “Виробництво” зібрані всі витрати, які слід включити до складу виробничої собівартості.

**Приклад 7.2** Використаємо дані попереднього прикладу за винятком показника обсягу випуск готової продукції, який у звітному періоді складе 12 000 одиниць.

Визначимо, скільки постійних загальновиробничих витрат у цьому випадку слід віднести на виготовлену продукцію. За нормативом, визначеним у першому прикладі, сума розподілених витрат визначається:  $0,8 \text{ грн.} \times 12\,000 = 9\,600 \text{ (грн.)}$ .

Згідно умови постійні загальновиробничі витрати складають 9 000 грн. Оскільки їх величина менша за суму постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності, то всю суму постійних загальновиробничих витрат звітного періоду слід віднести до виробничої собівартості.

Якщо фактична потужність бази розподілу постійних загальновиробничих витрат більша чи дорівнює нормальній потужності, *то постійні загальновиробничі витрати повністю розподілені.*

Розподілені постійні загальновиробничі витрати в повному обсязі включаються до виробничої собівартості. В обліку така операція відображається записом:

Дт 23 “Виробництво”

Кт 91 “Загальновиробничі витрати”

Змінні загальновиробничі витрати відносяться до виробничої собівартості повністю.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати відносяться до витрат періоду, в якому вони були здійснені.

Дт 90 “Собівартість реалізації”

Кт 91 “Загальновиробничі витрати”

**Облік втрат від браку.** У процесі виробництва продукції може бути виявлений брак. Як правило, такий брак називають *внутрішнім* браком. Причини браку різні: використані невідповідна сировина і матеріали, робочі відхилились від заданого технологічного процесу, ін.

Бракована продукція може бути виявлена покупцем, такий брак вважається *зовнішнім* браком.

Залежно від характеру відхилень від встановлених нормативів брак може бути остаточним або виправним.

Для обліку втрат від браку у виробництві в бухгалтерському обліку застосовується рахунок 24 “Брак у виробництві”. За дебетом рахунку відображається вартість внутрішнього браку, що складається з вартості остаточно забракованих матеріалів, деталей, вузлів, готової продукції, а також витрат на виправлення браку.

За кредитом рахунку – суми, що зменшують втрати від браку (вартість відходів з бракованої продукції, суми, що підлягають відшкодуванню за рахунок осіб, винних у виробництві бракованої продукції, тощо).

Невідшкодована вартість браку списується на витрати виробничої собівартості продукції.

Основні операції з обліку браку у виробництві відображаються такими бухгалтерськими записами:

1. Списано вартість матеріалів, запасних частин, витрачених на виправлення браку

Дт **24** “Брак у виробництві”

Кт **20** “Запаси”

2. Нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим виправленням браку

Дт **24** “Брак у виробництві”

Кт **661** “Розрахунки за заробітною платою”

3. Проведено нарахування на заробітну плату

Дт **24** “Брак у виробництві”

Кт **65** “Розрахунки за страхуванням”

4. Відображено вартість виконаних робіт з виправлення браку сторонніми організаціями

Дт **24** “Брак у виробництві”

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”

5. Оприбутковано матеріальні цінності, що залишилися після виправлення браку і списано остаточно забраковану продукцію

Дт **209** “Інші матеріали”

Кт **24** “Брак у виробництві”

6. Визначено суму втрат від браку, що підлягає відшкодуванню винною особою

Дт **375** “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”

Кт **24** “Брак у виробництві”

7. Здійснено утримання суми матеріального збитку із заробітної плати працівника підприємства, який допустив брак

Дт **661** “Розрахунки за заробітною платою”

Кт **375** “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”

8. Відображено у складі дебіторської заборгованості суму втрат від зовнішнього браку, що підлягає відшкодуванню постачальником за неякісну поставку

Дт **374** “Розрахунки за претензіями”

Кт **24** “Брак у виробництві”

9. Зменшений методом “сторно” податковий кредит з ПДВ на суму податку, нарахованого на суму матеріальних втрат, що підлягають відшкодуванню постачальником

Дт **641** “Розрахунки за податками”

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”

10. Втрати від браку включено до виробничої собівартості продукції

Дт 23 “Виробництво”

Кт 24 “Брак у виробництві”

### **7.3 Калькулювання собівартості готової продукції**

Ефективність виробництва визначається шляхом калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

**Калькулювання** – це обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг).

Основні методи калькулювання прийнято класифікувати за трьома ознаками:

- за об’єктами калькулювання (позамовний та попроцесний);
- залежно від повноти включення витрат (калькулювання повних та змінних витрат – “директ-костинг”);
- залежно від оперативності одержання даних собівартості (калькулювання фактичних та нормативних витрат).

**Позамовний метод** обліку витрат і калькулювання собівартості продукції використовується в індивідуальному та дрібносерійному виробництві, характерному для таких галузей, як суднобудування, авіабудування, машинобудування, металообробне та швейне виробництво, науково-дослідні, проектні та конструкторські роботи, аудиторські та консультаційні послуги, будівельна та видавнича діяльність.

Об’єктом калькулювання при позамовному методі є окреме замовлення, контракт (проект) або партія продукції.

Якщо підприємство виконує одночасно кілька замовлень, при калькулюванні їх собівартості необхідно:

- 1) обчислити прямі витрати на виконання кожного замовлення;
- 2) розподілити загальновиробничі витрати між замовленнями;
- 3) визначити собівартість кожного замовлення.

Для узагальнення витрат на окреме замовлення в бухгалтерії заводиться “Відомість обліку витрат на замовлення”, куди переносять всі фактичні витрати на виконання замовлення з первинних документів табл. 7.1.

Після виконання замовлення в калькуляційну картку вноситься сума прямих і загальновиробничих витрат.

Таблиця 7.1

**Відомість обліку витрат на замовлення № 56**  
**Замовник: ВАТ “Полімер”**

Вид роботи: друк рекламних буклетів накладом 1000 шт.

Дата	Матеріали		Зарплата		Інші прямі витрати		Розподілені загальновиробничі витрати		
	№ вимоги	Сума, грн.	№ наряду, табеля	Сума, грн.	№ докум.	Сума, грн.	Ставка розподілу	Сума, грн.	
03.03	29	800							
05.03			58	200					
15.03	62	450							
19.03					Рахунок 24	300			
26.03			87	180			120% прямих		
31.03							матеріалів		1500
Усього		1250	X	380	X	300	X	X	1500
Собівартість замовлення: 3430 грн.									
Собівартість одного буклету: 3,43 грн.									

Особливістю позамовного методу обліку є визначення витрат не за звітний період, а за окремими замовленнями. Фактична собівартість одиниці продукції (робіт) обчислюється після виконання замовлення як частка від ділення загальної суми витрат на кількість виготовленої за замовленням продукції (робіт). Якщо наприкінці звітнього періоду замовлення повністю не було виконано, загальна сума витрат, відображена в калькуляційній картці, характеризує витрати незавершеного виробництва.

Фактична собівартість замовлення обчислюється шляхом підсумовування всіх прямих і розподілених непрямих витрат від початку до завершення виконання замовлення.

Суму незавершеного виробництва можна визначити, підсумувавши фактичні витрати за всіма незавершеними замовленнями.

**Приклад 7.3.** У грудні 2007 р. підприємство виконувало одночасно три замовлення на виготовлення меблів, витрати на виконання яких подано у табл. 7.2. Незавершеного виробництва станом на 01.12.2007 р. не було.

Необхідно оцінити незавершене виробництво станом на 31.12.2007р.



Таблиця 7.2

**Витрати на виконання замовлень у грудні 2007р.**

Статті витрат	Замовлення			Усього
	1	2	3	
Матеріали	900	1200	700	2800
Зарплата	500	600	400	1500
Розподілені загальновиробничі витрати	800	1000	300	2100
Усього	2200	2800	1400	6400

До 31.12.2007 р. замовлення 1 і 2 були завершені, а готові меблі відвантажені покупцю. На рахунках бухгалтерського обліку операції з виконання замовлення і оприбуткування готової продукції на склад слід відобразити записами:

1. Списано матеріали на виконання замовлень

Дт **23.1** “Виробництво замовлення 1” – 900

Дт **23.2** “Виробництво замовлення 2” – 1 200

Дт **23.3** “Виробництво замовлення 3” – 700

Кт **201** “Матеріали” – 2800

2. Нараховано заробітну плату робітникам

Дт **23.1** “Виробництво замовлення 1” – 500

Дт **23.2** “Виробництво замовлення 2” – 600

Дт **23.3** “Виробництво замовлення 3” – 400

Кт **661** “Розрахунки за заробітною платою” – 1500

3. Списано розподілені загальновиробничі витрати

Дт **23.1** “Виробництво замовлення 1” – 800

Дт **23.2** “Виробництво замовлення 2” – 1000

Дт **23.3** “Виробництво замовлення 3” – 300

Кт **91** “Загальновиробничі витрати” – 2100

4. Оприбутковано готові меблі на склад

За замовленням 1

Дт **26.1** “Готова продукція за замовленням 1” – 2200

Кт **23.1** “Виробництво замовлення 1” – 2200

За замовленням 2

Дт **26.2** “Готова продукція за замовленням 2” – 2800

Кт **23.2** “Виробництво замовлення 2” – 2800

Вартість незавершеного виробництва станом на 31.12.2007р. складатиме 1400 грн. (витрати на виконання замовлення 3).

При передачі частково виконаного замовлення споживачеві, оцінка здійснюється за нормативною (плановою) або фактичною собівартістю раніше виготовлених аналогічних виробів з урахуванням змін в їх конструкції, технології та умовах виробництва.

Інформація, сформована на основі обліку витрат за окремими замовленнями, використовується для таких цілей:

- виявлення найвигідніших (прибуткових) замовлень;
- ідентифікації робіт для визначення договірних цін.

**Калькулювання за процесами** ґрунтується на групуванні витрат за окремими процесами або стадіями виробництва. Цей метод застосовується у масовому, серійному виробництві, наприклад у хімічній, нафтопереробній, металургійній, текстильній промисловості. Складність попроцесного калькулювання залежить від кількості процесів та складності технології обробки сировини, наявності і величини незавершеного виробництва.

Підвидом попроцесного методу калькулювання є *простий метод*. Він може застосовуватись для калькулювання собівартості однорідної продукції, виготовлення якої не поділяється на окремі процеси і де немає незавершеного виробництва (виробництво електроенергії, видобуток вугілля тощо). В такому випадку облік витрат ведеться по підприємству загалом, а фактичну собівартість можна визначити як суму всіх витрат за звітний період.

Якщо ж виробництво складне і поділяється на декілька процесів, виробляється декілька видів продукції, є незавершене виробництво, то облік слід організувати окремо за кожним видом продукції та процесом, а калькулювання собівартості необхідно здійснювати з урахуванням залишків незавершеного виробництва.

Залишок незавершеного виробництва визначається інвентаризацією або за даними обліку та оцінюється за нормативною собівартістю або за собівартістю еквівалентної одиниці готової продукції.

**Еквівалентна одиниця готової продукції** – вимір одиниці продукції з урахуванням її ступеня готовності.

Кількість еквівалентних одиниць готової продукції визначають шляхом множення кількості оброблених виробів на їх відсоток готовності.

**Приклад 7.4.** Підприємство за місяць виготовило 5000 одиниць продукції, крім цього ще 4000 одиниць оброблені на 10%.

Кількість еквівалентних одиниць готової продукції за місяць розраховується:

$$5000 + \frac{4000 \times 10\%}{100\%} = 5400 \text{ (од.)}$$

Таким чином, витрати підприємства за цей місяць слід вважати еквівалентними (відповідними) до виготовлення 5 400 одиниць продукції.

При такому підході калькулювання за процесами має 5 етапів:

1. Узагальнення даних про рух фізичних одиниць продукції;
2. Обчислення еквівалентних одиниць готової продукції для кожної статті витрат (матеріали, заробітна плата тощо);
3. Визначення загальної суми витрат на виробництво;
4. Розрахунок собівартості еквівалентної одиниці готової продукції;
5. Розподіл виробничих витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

Розрахунок кількості еквівалентних одиниць готової продукції та обчислення їх собівартості залежить від методу оцінки запасів, що використовується на підприємстві – ФІФО чи середньозваженої собівартості (табл. 7.3).

Таблиця 7.3

**Особливості калькулювання за процесами залежно від методу оцінки запасів**

Етап калькулювання	Метод середньозваженої собівартості	Метод ФІФО
Узагальнення даних про рух фізичних одиниць продукції	Залишок на поч. періоду + Запуск = Випуск + Залишок на кін. періоду	Такий самий підхід, але необхідно відокремити дані про початкові запаси та кількість виробів, обробку яких почато у звітному періоді
Обчислення еквівалентних одиниць готової продукції	Сума готової продукції, виготовленої у звітному періоді, та еквівалентних одиниць готової продукції на кінець звітного періоду	Такий самий підхід, але необхідно ще відняти еквівалентні одиниці готової продукції у незавершеному виробництві на початок періоду
Визначення загальної суми витрат на виробництво	Сума витрат незавершеного виробництва на початок періоду та витрат звітного періоду	
Розрахунок собівартості еквівалентної одиниці готової продукції	Ділення <i>загальної</i> суми виробничих витрат на <i>загальну</i> кількість еквівалентних одиниць	Ділення витрат <i>звітного</i> періоду на кількість еквівалентних одиниць <i>звітного</i> періоду
Розподіл виробничих витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом	Добуток кількості еквівалентних одиниць за кожною статтею витрат у складі готової продукції і незавершеного виробництва на собівартість еквівалентної одиниці для кожної статті витрат	Собівартість готової продукції включає витрати незавершеного виробництва на початок періоду, витрати на завершення обробки виробів у незавершеному виробництві та витрати поточного періоду. Незавершене виробництво на кінець періоду включає витрати звітного періоду

Розглянемо особливості застосування попроцесного калькулювання за різними методами.

*Калькулювання за процесами за методом середньозваженої собівартості.* При використанні цього методу для розрахунку еквівалентних одиниць готової продукції не беруть до уваги незавершене виробництво на початок періоду, оскільки припускають, що ті вироби, які не були завершені станом на початок звітного періоду, були завершені і включені до складу готової продукції під час звітного періоду.

**Приклад 7.5.** Вихідні дані для калькулювання собівартості продукції наведено в табл. 7.4.

Таблиця 7.4

**Вихідні дані для обчислення собівартості готової продукції за попроцесним методом**

Показники	Процес 1			Процес 2		
	К-сть, од.	Відсоток обробки	Сума, грн.	К-сть, од.	Відсоток обробки	Сума, грн.
1. Незавершене виробництво на початок місяця:	2000			500		
- напівфабрикати					100	5000
- прямі матеріали		50	6000		40	1200
- пряма зарплата		30	1000		60	4000
- загальновиробничі витрати		10	2500		70	6000
2. Запуск за місяць (почато обробку)	8000			7000		
3. Витрати за місяць:						
- напівфабрикати				7000		
- прямі матеріали			20000			22000
- пряма зарплата			15000			12000
- загальновиробничі витрати			10000			14000
4. Випуск за звітний місяць	7000			6000		
5. Незавершене виробництво на кінець місяця:	3000			1500		
- напівфабрикати					100	
- прямі матеріали		100			100	
- пряма зарплата		30			50	
- загальновиробничі витрати		20			100	

За даними прикладу у першому процесі виготовлено і передано для подальшої обробки у другий процес 7 000 одиниць виробів. Таким чином, залишок незавершеного виробництва на кінець звітного періоду за першим процесом визначається:

$$2\ 000 + 8\ 000 - 7\ 000 = 3\ 000 \text{ (од.)}$$

При розрахунку кількості еквівалентних одиниць готової продукції враховано те, що у складі незавершеного виробництва матеріали використано повністю, а обробка здійснена на 30% для заробітної плати та на 20% для загальновиробничих витрат.

На основі цього можна обчислити собівартість еквівалентної одиниці готової продукції (табл. 7.5).

Таблиця 7.5

**Розрахунок середньозваженої собівартості еквівалентної одиниці готової продукції (процес 1)**

Показники	Прямі матеріали	Пряма зарплата	Загально-виробничі витрати	Усього
1. Еквівалент готової продукції, од. в т.ч.:	10000	7900	7600	X
готова продукція	7000	7000	7000	X
залишок на кінець (3000 од.):				
100%	3000			
30%		900*		
20%			600**	
2. Виробничі витрати, грн. в т.ч.:	26000	16000	12500	54500
незавершене виробництво на початок (2000 од.)	6000	1000	2500	9500
витрати за місяць	20000	15000	10000	45000
3. Собівартість еквівалентної одиниці готової продукції, грн.	2,6	2,025	1,645	6,27
* (3000 од. × 30%) / 100%=900 од.				
** (3000 од. × 20%) / 100%=600 од.				

За даними табл. 7.5 собівартість одиниці готової продукції, виготовленої у процесі 1, складає 6,27 грн. Тоді собівартість всіх напівфабрикатів, переданих з процесу 1 у процес 2 визначається:

$$7\ 000\ \text{од.} \times 6,27\ \text{грн.} = 43\ 890\ (\text{грн.})$$

Незавершене виробництво на кінець місяця буде оцінене так:

прямі матеріали	$3\ 000 \times 100\% \times 2,6 = 7\ 800$ (грн.)
пряма зарплата	$3\ 000 \times 30\% \times 2,025 = 1\ 822,5$ (грн.)
загальновиробничі витрати	$3\ 000 \times 20\% \times 1,645 = 987$ (грн.)
Всього незавершене виробництво на кінець місяця	10 609,5 грн.

Аналогічно здійснюються розрахунки для процесу 2 (табл. 7.6).

Таблиця 7.6

**Розрахунок середньозваженої собівартості еквівалентної одиниці продукції (процес 2)**

Показники	Напівфабрикати	Прямі матеріали	Пряма зарплата	Загально-виробничі витрати	Усього
1. Еквівалент готової продукції, од. в т.ч.:	7500	7500	6750	7500	X
готова продукція	6000	6000	6000	6000	X
залишок на кінець (1500 од.):					
100%	1500				
100%		1500			
50%			750		
100%				1500	
2. Виробничі витрати, грн. в. т.ч.:	48890	23200	16000	20000	108090
незавершене виробництво на початок (500 од.)	5000	1200	4000	6000	16200
витрати за місяць	43890*	22000	12000	14000	91890
3. Собівартість еквівалентної одиниці, грн.	6,519	3,093	2,37	2,667	14,649
* вартість напівфабрикатів, переданих з процесу 1					

Собівартість готової продукції, що виготовлено за місяць у процесі 2 визначається:  $6000 \text{ од.} \times 14,649 \text{ грн.} = 87894 \text{ (грн.)}$

Незавершене виробництво на кінець місяця буде оцінене:

напівфабрикати	$1\,500 \times 100\% \times 6,519 = 9\,778,5 \text{ (грн.)}$
прямі матеріали	$1\,500 \times 100\% \times 3,093 = 4\,639,5 \text{ (грн.)}$
пряма зарплата	$1\,500 \times 50\% \times 2,37 = 1\,777,5 \text{ (грн.)}$
загально-виробничі витрати	$1\,500 \times 100\% \times 2,667 = 4\,000,5 \text{ (грн.)}$
Всього незавершене виробництво на кінець місяця	20 196 грн.

*Калькулювання за процесами за методом ФІФО.* При використанні цього методу для обчислення кількості еквівалентних одиниць готової продукції незавершене виробництво на початок місяця слід відняти, оскільки цю частину продукції було оброблено у попередньому місяці (діє припущення, що витрати поточного місяця пов'язані в першу чергу із завершенням тієї продукції, що на початок періоду залишилась необробленою).

Таблиця 7.7

**Розрахунок собівартості еквівалентної одиниці продукції за методом ФІФО (процес 1)**

Показники	Прямі матеріали	Пряма зарплата	Загально-виробничі витрати	Усього
1. Еквівалент готової продукції, од. в т.ч.:	9000	7300	7400	X
готова продукція	7000	7000	7000	X
залишок на кінець (3000 од.)	3000	900	600	X
мінус залишок на початок (2000 од.):				
50%	(1000)			
30%		(600)		
10%			(200)	
2. Витрати за місяць, грн.:	20000	15000	10000	45000
3. Собівартість еквівалентної одиниці, грн.	2,222	2,055	1,351	5,628

Витрати на завершення обробки 2 000 одиниць, що були не завершені на початок місяця:

прямі матеріали:  $2\,000 \times (100\% - 50\%) \times 2,222 = 2\,222$  (грн.)  
 пряма зарплата:  $2\,000 \times (100\% - 30\%) \times 2,055 = 2\,877$  (грн.)  
 загально-виробничі витрати:  $2\,000 \times (100\% - 10\%) \times 1,351 = 2\,431,8$  (грн.)  
 Усього: 7 530,8 грн.

Загальні витрати на виробництво 2 000 одиниць продукції, обробка яких була розпочата в минулому місяці:

незавершене виробництво на поч. місяця 9 500 грн.  
 витрати на додаткову обробку у поточному місяці 7 530,8 грн.  
 Усього витрат на виробництво 1 000 одиниць 17 030,8 грн.

Собівартість решти 5 000 одиниць (7000-2000), виготовлених у звітному місяці:  $5\,000 \text{ од.} \times 5,628 \text{ грн.} = 28\,140$  (грн.)

Таким чином, собівартість усієї готової продукції, що виготовлена у звітному місяці і передана до процесу 2, складає:

$$17\,030,8 + 28\,140 = 45\,170,8 \text{ (грн.)}$$

Незавершене виробництво на кінець місяця буде оцінене:

прямі матеріали  $3\,000 \times 100\% \times 2,222 = 6\,666$  (грн.)  
 пряма зарплата  $3\,000 \times 30\% \times 2,055 = 1\,849,5$  (грн.)  
 загально-виробничі витрати  $3\,000 \times 20\% \times 1,351 = 810,6$  (грн.)  
 Усього 9 326,1 грн.

Таблиця 7.8

**Розрахунок собівартості еквівалентної одиниці продукції за методом ФІФО (процес 2)**

Показники	Напівфабрикати	Прямі матеріали	Пряма зарплата	Загально-виробничі витрати	Усього
1. Еквівалент готової продукції, од. в.т.ч.:	7000	7300	6450	7150	X
готова продукція	6000	6000	6000	6000	X
залишок на кінець (1500 од.):	1500	1500	750	1500	X
мінус залишок на початок (500 од.)					
100%	(500)				
40%		(200)			
60%			(300)		
70%				(350)	
2. Витрати за місяць, грн.:	45170,8*	22000	12000	14000	93170,8
3. Собівартість еквівалентної одиниці, грн.	6,453	3,014	1,86	1,958	13,285

\* вартість напівфабрикатів, переданих з процесу 1

Витрати на завершення обробки 500 одиниць, що були не завершені на початок місяця:

напівфабрикати	$500 \times (100\% - 100\%) \times 6,453 = 0$ (грн.)
прямі матеріали	$500 \times (100\% - 40\%) \times 3,014 = 904,2$ (грн.)
пряма зарплата	$500 \times (100\% - 60\%) \times 1,86 = 372$ (грн.)
загально-виробничі витрати	$500 \times (100\% - 70\%) \times 1,958 = 293,7$ (грн.)
Усього	1569,9 грн.

Загальні витрати на виробництво 500 одиниць продукції, обробка яких була розпочата в минулому місяці:

незавершене виробництво на початок місяця	16 200 грн.
витрати на додаткову обробку у поточному місяці	1 569,9 грн.
Усього витрат на виробництво 1 000 одиниць	17 769,9 грн.

Собівартість решти 5 500 одиниць (6 000-500), виготовлених у звітному місяці:  $5\,500 \text{ од.} \times 13,285 \text{ грн.} = 73\,067,5$  (грн.)

Таким чином, собівартість усієї готової продукції, що виготовлена у звітному місяці у процесі 2, складає:  $17\,769,9 + 73\,067,5 = 90\,837,4$  (грн.)

Незавершене виробництво на кінець місяця буде оцінене так:

напівфабрикати	$1\,500 \times 100\% \times 6,453 = 9\,679,5$ (грн.)
прямі матеріали	$1\,500 \times 100\% \times 3,014 = 4\,521$ (грн.)



пряма зарплата	$1\,500 \times 50\% \times 1,86 = 1\,395$ (грн.)
загальновиробничі витрати	$1\,500 \times 100\% \times 1,958 = 2\,937$ (грн.)
Усього	18 532,5 грн.

*Позитивними рисами попроцесного методу є:*

1. Відносна простота у порівнянні з позамовним методом (немає необхідності вести картки обліку собівартості).
2. Витрати списуються за календарний період, а не за час виготовлення замовлення

*Недоліки попроцесного методу:*

1. Необхідність інвентаризації незавершеного виробництва на кінець періоду в усіх цехах одночасно.
2. Іноді неможливо точно визначити ступінь обробки напівфабрикатів або продукції у незавершеному виробництві, що негативно впливає на достовірність показника собівартості.

**Калькулювання повних витрат** – метод, що передбачає включення всіх (змінних і постійних) виробничих витрат до собівартості. Цей метод традиційно застосовується для складання фінансової звітності.

Приклади позамовного та попроцесного методів № 7.3, 7.5 передбачають калькулювання повних витрат.

З метою складання внутрішньої звітності і прийняття рішень в короткотерміновий період застосовують **калькулювання змінних витрат** – метод, що передбачає включення до собівартості тільки змінних виробничих витрат.

При калькулюванні змінних витрат постійні загальновиробничі витрати, так само як і адміністративні, витрати на збут списують на витрати періоду, а не на виробництво. Змінні загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості (рис. 7.1).

На основі калькулювання змінних витрат є можливість обчислити маржинальний дохід, який застосовується для прийняття різних управлінських рішень.

**Нормативний метод калькулювання** був розроблений радянськими науковцями. Він передбачає визначення собівартості виготовленої продукції на підставі діючих норм і нормативів витрат.

Аналіз відхилень від нормативів повинен відповісти на такі запитання:

- якою є різниця між фактичними та нормативними витратами;
- причини виникнення різниць (під впливом ефективності використання ресурсу чи його ціни).



*Рис. 7.1. – Калькулювання повних та змінних витрат*

Облік відхилень від нормативів ведеться з використанням спеціальних рахунків, які мають структуру, зображену на рис. 7.2.

Дт	Рахунок відхилень фактичних витрат від нормативів	Кт
	Негативні відхилення	Позитивні відхилення

*Рис. 7.2 – Побудова рахунка відхилень витрат*

Використовують два варіанти ведення обліку відхилень:

1) За дебетом рахунку 23 “Виробництво” відображаються фактичні витрати, а готова продукція списується з кредиту цього рахунку за нормативною собівартістю;

2) За дебетом рахунку 23 “Виробництво” відображаються нормативні витрати, а відхилення від нормативів відображають одночасно з відображенням витрат на виробництво. Тобто діє такий принцип: фактичні витрати – це алгебраїчна сума нормативних витрат та відхилень від нормативів. Готова продукція на однойменному рахунку 26 також відображається за нормативною собівартістю.

## 7.4 Оцінка та облік готової продукції

**Готова продукція** - це виріб або напівфабрикат, робота, послуга що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві та відповідають затвердженим стандартам або технічним умовам, договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові-покупцеві відповідно до діючого порядку прийняття продукції.

При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності і технологічною складністю (рис. 7.3).



*Рис. 7.3 – Класифікація готової продукції за її характером*

Групування готової продукції за формою необхідне не тільки для організації її обліку у натуральних одиницях, а також для здійснення бухгалтерських проведень. Зокрема, якщо собівартість уречевленої продукції з рахунку 23 “Виробництво” списується на рахунок 26 “Готова продукція”, то результати виконаних робіт та наданих послуг згідно акту одразу передаються замовнику і рахунок 26 не використовується.

**Супутня продукція** – це продукція, отримана в одному технологічному циклі (процесі) одночасно з основною. За якістю вона відповідає стандартам та призначена для подальшої обробки або реалізації споживачам. Супутня продукція як вихідний елемент виробничого процесу має якісні та кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику.

*Побічна продукція* – це продукція, що утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною і, на відміну від супутньої, її виробництво не потребує додаткових витрат.

Оцінка супутньої і побічної продукції, як правило, здійснюється за методиками, в основу яких покладено фізичні параметри основної, супутньої та побічної продукції або можливість розподілу витрат пропорційно ринковій ціні проданих продуктів.

Перший метод передбачає розподіл комплексних витрат пропорційно частці кожного продукту. Використання такого підходу на практиці може бути ускладнене, якщо основний і супутній (або побічний) продукти мають різні натуральні вимірники. Другий підхід є простішим, проте економічного необґрунтованим, оскільки не забезпечує достовірності показника собівартості основного продукту та фінансового результату від реалізації побічного продукту.

В бухгалтерському обліку готова продукція відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” оцінюється за фактичною собівартістю, яка може бути визначена тільки після узагальнення інформації про виробничі витрати, розподілу загальновиробничих витрат звітного періоду та калькулювання собівартості продукції.

Проте, часто виникає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції, визначенні її вартісних характеристик. Такий облік може здійснюватись за обліковими цінами (плановою або нормативною собівартістю). В цьому випадку для однорідних груп виробів відкриваються окремі аналітичні рахунки, на яких відображаються відхилення облікових цін від фактичної собівартості готової продукції, визначеної після закінчення звітного періоду.

У бухгалтерії на підставі здавальних накладних, актів приймання, приймально-здавальних або інших документів ведеться Відомість випуску готової продукції за звітний місяць. В ній випущена із виробництва продукція групується за номенклатурними номерами та відображається як за обліковими цінами, так і за фактичною собівартістю. Такий підхід забезпечує контроль відхилень від планових (нормативних) показників.

Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами вибуття запасів (див. параграф 6.4).

Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції використовується рахунок 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”. Відповідно до П(С)БО 30 “Біологічні активи” така продукція оцінюється за

справедливою вартістю, зменшеною на суму очікуваних витрат на місці її продажу.

Облік реалізації готової продукції та порядок визнання доходу основної діяльності виробничого підприємства детально розглянуто у параграфі 10.1 навчального посібника.

Для узагальнення інформації про виробничі витрати та формування собівартості продукції використовують регістри:

Журнал 5 (розділ I – за кредитом рахунків класу 9; розділ II – за кредитом з Журналів 1, 2, 3, 4, 6; розділ III – за кредитом рах. 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91)

або Журнал 5А (розділ I – за кредитом рахунків класу 9; розділ II – за кредитом з Журналів 1, 2, 3, 4, 6; розділ III А – за кредитом рах. 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84, 91; розділ III Б – за кредитом рах. 20, 22, 39, 65, 66).

### **Контрольні запитання**

1. Як класифікуються витрати за відношенням до виробничої собівартості?
2. Яка різниця між прямими і непрямими витратами?
3. Назвіть приклади постійних і змінних витрат.
4. Як розподіляються постійні виробничі витрати?
5. Що таке «нормальна потужність»?
6. Які витрати включаються до виробничої собівартості продукції?
7. Які витрати включаються до складу загальноновиробничих?
8. Який порядок розподілу загальноновиробничих витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»?
9. На яких бухгалтерських рахунках ведеться облік виробничих витрат?
10. Про що свідчить дебетове сальдо рахунку 23 на кінець звітного періоду?
11. Який можливі причини виникнення внутрішнього браку?
12. Якими записами відображаються в обліку операції виправлення внутрішнього браку?
13. Що таке калькулювання?
14. Які є методи калькулювання?
15. Які особливості застосування позамовного і попроцесного методів калькулювання?
16. Що таке «еквівалентна одиниця готової продукції»?
17. Які є види готової продукції?

18. В чому полягає відмінність між основною, побічною і супутньою продукцією?
19. За якими методами може оцінюватись побічна продукція?
20. Як оцінюється готова продукція в сільському господарстві?

### Тести

- 7.1. До прямих належать витрати, які:
  - а) здійснюються регулярно;
  - б) обчислюються за встановленими нормами;
  - в) безпосередньо відносяться на окремі види продукції;
  - г) покладені в основу технології виготовлення продукції.
- 7.2. До якої з перелічених груп не належать адміністративні витрати та витрати на збут?
  - а) постійні;
  - б) витрати періоду;
  - в) витрати операційної діяльності;
  - г) витрати на продукцію
- 7.3. Постійні загальновиробничі витрати підприємства за березень 200X року склали 15000 грн., а змінні витрати на збут - 5000 грн. Як слід класифікувати ці витрати згідно з методом калькулювання змінних витрат?

	Витрати періоду	Витрати на продукцію
а)	20000	0
б)	5000	20000
в)	15000	5000
г)	0	20000

- 7.4. Постійні адміністративні витрати підприємства за місяць склали 30000 грн., а змінні загальновиробничі – 10000 грн. Як слід класифікувати ці витрати згідно з методом калькулювання повних витрат?

	Витрати періоду	Витрати на продукцію
а)	0	40000
б)	10000	30000
в)	30000	10000
г)	40000	0

- 7.5. Загальні витрати підприємства на виробництво 10000 одиниць продукції становили 250000 грн. (в тому числі загальні змінні

витрати 150000 грн.). Загальні витрати підприємства на виробництво 20000 одиниць продукції складатимуть, грн.:

а) 250000; б) 500000; в) 350000; г) 400000.

**7.6.** Змінні витрати підприємства на одиницю продукції при обсязі виробництва 3000 од. становлять 5 грн. Змінні витрати підприємства на одиницю продукції при обсязі виробництва 12000 од. становлять:

а) 20 грн.; б) 30 грн.; в) 5 грн.; г) 10 грн.

**7.7.** Підприємство виготовляє два види продукції в одному цеху: кутник сталевий та кріплення з алюмінію. Витрати за звітний період складають:

Заробітна плата, грн.:

- верстатники (сталевий кутник) 100000
- верстатники (кріплення з алюмінію) 80000
- ремонтники 40000
- начальник цеху 3000

Матеріали, грн.:

- алюміній 150000
- сталь 220000
- мастильні матеріали 5000

Прямі витрати на виготовлення кутника сталевого складають, грн.:

а) 360000; б) 320000; в) 410000; г) 220000.

**7.8.** Підприємство шиє в одному цеху два види костюмів: з бавовни та льону. Витрати за звітний період складають, грн.:

Матеріали: льон – 80000; бавовна – 40000; заробітна плата: швачки 50000 (льон), 20000 (бавовна), майстер цеху 5000, прибиральниці 4000; електроенергія для швейних машинок 3000; запчастини для швейних машинок 6000. Прямі витрати на пошиття костюмів з бавовни складають:

а) 66000; б) 65000; в) 60000; г) 69000

**7.9.** До виробничої собівартості готової продукції згідно із П(С)БО 16 “Витрати” не включаються:

- а) змінні загальновиробничі витрати;
- б) розподілені постійні загальновиробничі витрати;
- в) постійні прямі витрати;
- г) нерозподілені постійні загальновиробничі витрати.

**7.10.** Нерозподілені загальновиробничі витрати – це:

- а) перевищення розподілених витрат над фактичними;
- б) перевищення нерозподілених витрат над фактичними;

- в) перевищення фактичних витрат над розподіленими;
- г) перевищення фактичних витрат над бюджетними.

**7.11.** Складальний і ремонтний цехи розташовані у приміщенні площею 10000 м<sup>2</sup>. Площа складального цеху – 4000 м<sup>2</sup>, а ремонтного – 6000 м<sup>2</sup>. Витрати на утримання приміщення складають 50000 грн. Яку суму витрат на утримання приміщення слід віднести до витрат складального цеху, якщо базою розподілу є площа цехів?

- а) 30000 грн.; б) 20000 грн.; в) 10000 грн.; г) 50000 грн.

**7.12.** При виробництві продукції в травні 2007 року компанія понесла втрати від нормального браку в сумі 15000 грн. і від непередбаченого браку в сумі 16000 грн. Яку суму втрат від браку компанія повинна віднести на витрати періоду за травень?

- а) 15000 грн.; б) 16000 грн.; в) 1000 грн.; г) 0

**7.13.** Готова продукція компанії знаходилася на наступних стадіях завершення виробництва на 30.09.07р.

Кількість одиниць	Процент завершення
100	60
200	50
300	100

Загальна кількість умовних одиниць продукції складала:

- а) 600; б) 450; в) 460; г) 210.

**7.14.** Застосування методу калькулювання та обліку за замовленнями доцільне за умови:

- а) обов'язкової наявності залишків незавершеного виробництва;
- б) масового або серійного виробництва одного виду продукції;
- в) можливості відокремлення витрат за окремим виробом або партією виробів;
- г) обов'язкової відсутності залишків незавершеного виробництва.

**7.15.** Списання нерозподілених загальновиробничих витрат в обліку відображається бухгалтерським записом:

- а) Дт 23 “Виробництво”  
Кт 901 “Собівартість реалізованої продукції”;
- б) Дт 901 “Собівартість реалізованої продукції”  
Кт 91 “Загальновиробничі витрати”;
- в) Дт 91 “Загальновиробничі витрати”  
Кт 901 “Собівартість реалізованої продукції”;
- г) Дт 901 “Собівартість реалізованої продукції”  
Кт 26 “Готова продукція”



**7.16.** Підприємство застосовує калькулювання за замовленнями. У січні підприємство почало виконувати 4 замовлення на виготовлення м'яких меблів. Виробничі витрати за замовленнями становили, грн.: замовлення №1 – 10000; замовлення №2 – 12000; замовлення №3 – 9000; замовлення №4 – 7000. Замовлення №1 і 2 були завершені у січні, а №3 і 4 будуть завершені у лютому. Яку суму складатимуть виробничі витрати підприємства за січень, грн.?

- а) 38000; б) 22000; в) 16000; г) 19000.

**7.17.** Підприємство застосовує калькулювання за замовленнями. У січні підприємство почало виконувати 4 замовлення на виготовлення м'яких меблів. Виробничі витрати за замовленнями становили, грн.: замовлення №1 – 10000; замовлення №2 – 12000; замовлення №3 – 9000; замовлення №4 – 7000. Замовлення №1 і 2 були завершені у січні, а №3 і 4 будуть завершені у лютому. Яку суму складатиме виробнича собівартість готової продукції за січень, грн.?

- а) 38000; б) 16000; в) 22000; г) 19000.

**7.18.** Підприємство застосовує калькулювання за замовленнями. У січні підприємство почало виконувати 4 замовлення на виготовлення м'яких меблів. Виробничі витрати за замовленнями становили, грн.: замовлення №1 – 10000; замовлення №2 – 12000; замовлення №3 – 9000; замовлення №4 – 7000. Замовлення №3 і 4 були завершені у січні, а №1 і 2 будуть завершені у лютому. Яку суму незавершеного виробництва підприємство відобразить у балансі на 1 лютого, грн.?

- а) 22000; б) 38000; в) 12000; г) 16000.

### Вправи для самостійної роботи

**№7.1.** Є такі дані про витрати підприємства за звітний період, грн.:

Придбання сировини (без ПДВ)	500000
Витрати на доставку сировини (без ПДВ)	20000
Прямі витрати на заробітну плату та нарахування	700000
Непрямі витрати на заробітну плату виробничого персоналу та нарахування	300000
Витрати на збут	550000
Адміністративні витрати	650000
Витрати на обслуговування виробничого обладнання	200000
Інші загальновиробничі витрати	100000

Дані про запаси:

Рахунок	На початок місяця	На кінець місяця
Сировина	140000	150000
Незавершене виробництво	45000	65000
Готова продукція	350000	560000

Фактична потужність підприємства відповідає нормальній.

Необхідно:

- обчислити собівартість готової та реалізованої продукції;
- відобразити витрати та собівартість продукції на рахунках бухгалтерського обліку.

**№7.2.** Комірником підприємства виявлено на складі браковану продукцію, фактична собівартість якої 1200 грн. За розпорядженням керівника її передано у цех для виправлення браку.

Витрати, пов'язані із виправленням внутрішнього браку:

матеріали – 250 грн.,

нарахована заробітна плата робітникам – 200 грн.;

нарахування на заробітну плату – 70 грн.

Після виправлення браку продукцію оприбутковано на склад.

Необхідно визначити собівартість продукції та відобразити операції з виправлення браку в обліку.

**№7.3.** Є наступна інформація про продукцію, що пройшла обробку на дільниці очистки виробничого підприємства:

Показник	Кількість одиниць	Ступінь завершеності (за всіма статтями)
Початкові залишки незавершеного виробництва, од.	15000	25%
К-ть одиниць запущених в виробництво	100000	
К-ть одиниць завершених і переданих	90000	
Кінцеві залишки незавершеного виробництва, од.	25000	40%

Визначити кількість еквівалентних одиниць продукції за місяць, при умові що компанія використовує метод ФІФО.

**№7.4.** Компанія виготовляє один вид продукції, на виробництво одиниці якої згідно з нормою потрібно 3 кв.м матеріалів вартістю 10 грн. за 1 кв.м. Упродовж звітного періоду було виготовлено та реалізовано 1000 од. продукції, а фактичні матеріальні витрати становили 2100 кв.м по 10,2 грн. за кв.м. Обчислити відхилення матеріальних витрат за рахунок економії їх використання, відобразити це відхилення на рахунках бухгалтерського обліку.

## Розділ 8

### Облік власного капіталу

Після вивчення розділу 8 Ви повинні знати:

- особливості формування і обліку власного капіталу підприємств;
- функції власного капіталу;
- склад розділу I пасиву;
- що таке неоплачений капітал, вилучений капітал, резервний капітал;

- облік змін статутного капіталу;
- за рахунок яких джерел формується резервний капітал;
- за рахунок яких джерел формується власний капітал підприємств різних форм власності.

#### 8.1 Зміст і функції власного капіталу підприємства

На момент створення підприємства, коли підприємство ще не має зовнішньої заборгованості, облікова формула балансу виглядає наступним чином:

$$A = K$$

де  $A$  – активи підприємства,

$K$  – власний капітал підприємства.

В процесі господарської діяльності у підприємства виникають зобов'язання перед юридичними і фізичними особами, а тому власний капітал в загальному вигляді для підприємства буде визначається за формулою:

$$K = A - Z$$

де  $Z$  – зобов'язання підприємства.

Таким чином, **власний капітал** – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Проте таке визначення наведене в П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” і П(С)БО 2 “Баланс” є досить вузьким, яке можна розширити до наступного, **власний капітал** – це сума власних коштів підприємства, отримана від власників або учасників підприємства у вигляді внесків, придбаних акцій, паїв тощо, а також набутих в результаті його діяльності. Дані визначення власного капіталу ще називають фінансовою концепцією власного капіталу.

Крім фінансової, виділяють ще фізичну концепцію власного капіталу, яка виражається, як виробничі потужності і продуктивність підприємства.

Власний капітал є основою для створення підприємства і його подальшої діяльності. При цьому він виконує наступні функції:

- довгострокового фінансування, тому що необмежено перебуває у розпорядженні підприємства;
- фінансування ризику – власний капітал використовується для фінансування ризику, на який не погоджуються банківські установи й інші кредитори;
- самостійності й влади – величина власного капіталу обумовлює ступінь незалежності підприємства;
- розподілу доходів – частки окремих власників у капіталі є основою при розподілі фінансового результату.

Потенційні інвестори зацікавлені в отриманні інформації щодо:

- джерел капіталу підприємства;
- правових обмежень у розподілі інвестованого капіталу;
- обмежень із розподілу дивідендів;
- пріоритетності прав на майно підприємства в разі його ліквідації.

Таку інформацію надає звіт про фінансовий стан підприємства – **баланс** підприємства з примітками до цього звіту. Власний капітал у балансі підприємства відповідно до П(С)БО 2 “Баланс” представлений наступними статтями:

1. Статутний капітал.
2. Пайовий капітал.
3. Додатковий вкладений капітал.
4. Інший додатковий капітал.
5. Резервний капітал.
6. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток).
7. Неоплачений капітал.
8. Вилучений капітал.

Крім того значно ширшу інформацію щодо джерел формування власного капіталу можна почерпнути зі **Звіту про власний капітал**, метою складання якого, згідно з П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”, є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У Звіті про власний капітал відображаються залишки на початок і кінець періоду статей власного капіталу, а також їх зміни за конкретними видами по кожній статті власного капіталу підприємства.

Залежно від джерела формування власний капітал підприємства поділяють на вкладений капітал і накопичений капітал (див. рис. 7.1).

Вкладений капітал за своєю суттю – це внески учасників в обмін на корпоративні права. При цьому корпоративні права, згідно з

Господарським кодексом України, розуміються як права особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації.

Накопичений капітал тим чи іншим чином є заробленим чи набутим в ході діяльності підприємства



Рис. 8.1 – Джерела формування власного капіталу

Власний капітал поділяється на:

- реєстрований, сума якого визначається в установчих документах і підлягає обов’язковій державній реєстрації (статутний капітал);
- нереєстрований, сума якого не підлягає державній реєстрації (додатково вкладений капітал, інший додатковий капітал і нерозподілений прибуток).

## 8.2 Порядок формування статутного капіталу

**Статутний капітал** – це сума вкладів засновників (власників) в грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, які передаються у повне господарське володіння підприємству. Первісна вартість активів, що внесені до статутного капіталу, визначається як погоджена засновниками їх справедлива вартість.

Облік статутного капіталу здійснюється на рахунку 40 “Статутний капітал”. За кредитом цього рахунку відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – зменшення. Сальдо на

рахунку 40 “Статутний капітал” повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

Статутний капітал є величиною постійною, доки не відбуваються зміни в установчих документах і не проводиться перереєстрація відповідних змін.

Порядок формування статутного капіталу залежить від організаційно-правової форми юридичної особи.

Згідно Господарського кодексу України, залежно від способу утворення та формування статутного капіталу підприємства поділяються на унітарні та корпоративні.

Унітарне підприємство створюється одним засновником, який виділяє необхідне для того майно, розподіляє доходи, керує підприємством. Унітарними є державні і комунальні підприємства, підприємства засновані на власності об’єднання громадян, релігійної організації або на приватній власності засновника.

Корпоративне підприємство утворюється, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням, діє на основі об’єднання майна та підприємницької чи трудової діяльності засновників, їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав. Корпоративними є кооперативні підприємства, що створюються у формі господарських товариств, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб.

При створенні державного (муніципального) підприємства, держава виділяє кошти і майно, необхідні для нормального функціонування підприємства. Розпорядчий документ про виділення відповідних ресурсів для створення підприємства, є основою для розробки установчих документів цього підприємства з подальшою реєстрацією їх у відповідних органах.

Власник засобів виробництва та іншого майна має право створити у встановленому законом порядку підприємство, організацію, що є юридичною особою.

Приватне підприємство створюється на власності фізичної особи. Законодавством України не встановлено будь-яких обмежень на розмір статутного капіталу приватного підприємства. Приватне підприємство може створюватись і без статутного капіталу.

Якщо статут приватного підприємства передбачає створення статутного капіталу, то облік формування статутного капіталу такий самий як і на державному підприємстві. Для приватного й

державного підприємства власник один – відповідно фізична чи юридична особа.

Облік формування статутного капіталу унітарного підприємства (яке має тільки одного власника) наступний:

1. Відображення реєстрації статутного капіталу:

Дт **46** “Неоплачений капітал”

Кт **40** “Статутний капітал”

В момент реєстрації статутного капіталу підприємств, в обліку з’являється рахунок 46, на якому відображається **неоплачений капітал**. Він є контрпасивним до рахунку 40 “Статутний капітал”. За дебетом рахунку 46 “Неоплачений капітал” вказується сума статутного капіталу оголошеного відповідно до установчих документів. За кредитом цього рахунку відображається частина сплаченого статутного капіталу. Сальдо рахунку 46 “Неоплачений капітал” показує суму заборгованості учасників перед підприємством по внесках до статутного капіталу. В звіті про фінансовий стан підприємства (балансі) неоплачений капітал виділяється в окрему статтю і відображається з від’ємним значенням. Ця сума вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

2. Відображення внесків:

– за рахунок виділених коштів:

Дт **311** “Поточні рахунки у національній валюті”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

– за рахунок виділених основних засобів власника:

Дт **101** “Земельні ділянки”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

Дт **103** “Будинки та споруди”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

Дт **104** “Машини і обладнання”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

– за рахунок виділених товарно-матеріальних цінностей власника:

Дт **201** “Сировина і матеріали”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

Дт **202** “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

– за рахунок виділених нематеріальних активів власника:

Дт **121** “Права користування природними ресурсами”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

**Облік формування статутного капіталу господарських товариств.** Господарськими товариствами визнаються підприємства створені юридичними чи фізичними особами шляхом об'єднання їх майна і участі в підприємницькій діяльності товариства з метою одержання прибутку. Господарське товариство може діяти і у складі одного учасника.

До господарських товариств належать: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні товариства, командитні товариства.

Стосовно статутного капіталу акціонерного товариства (АТ), товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ) та товариства з додатковою відповідальністю (ТДВ) Цивільний кодекс України встановлює три принципові моменти:

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

2. Розмір статутного капіталу АТ, ТОВ чи ТДВ не може бути менше розміру, встановленого законом.

3. У процесі подальшої діяльності АТ, ТОВ чи ТДВ, турбуючись про підтримання на належному рівні гарантій власних кредиторів, чітко відстежують паритет між величиною зареєстрованого статутного фонду і реальною вартістю своїх чистих активів, а також стежать за тим, щоб під час таких коригувань величина статутного капіталу «в прив'язці» до вартості чистих активів не опускалася нижче встановленого законом мінімуму.

У формулюваннях ЦКУ це має такий вигляд. Якщо після закінчення другого або кожного наступного фінансового року діяльності товариства (АТ, ТОВ чи ТДВ) вартість його чистих активів виявиться менше статутного капіталу, товариство зобов'язане оголосити про зменшення свого статутного капіталу (судячи з усього, мається на увазі необхідність повідомлення про це всіх кредиторів товариства, які у зв'язку з цим набувають спеціальних прав) і зареєструвати відповідні зміни до статуту в установленому порядку. При цьому для ТОВ і ТДВ є можливим уникнути необхідності в такому оголошенні та/або безпосередньо у зменшенні статутного фонду, за умови, що учасники приймуть рішення про внесення додаткових внесків. Однак, для АТ таку можливість (прийняття рішення про внесення додаткових внесків, що звільняє від необхідності провадити зменшення статутного фонду) ЦКУ не передбачає. І нарешті, якщо вартість чистих активів АТ, ТОВ



або ТДВ стає меншою визначеного законом мінімального розміру статутного капіталу, то згідно з ЦКУ товариство підлягає ліквідації.

Слід зазначити, що розмір чистих активів визначається як вартість всіх активів підприємства за вирахуванням його зобов'язань (П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”). До останніх, у свою чергу, належать також резерви і доходи майбутніх періодів.

Розглянемо *формування статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю*. Товариством з обмеженою відповідальністю є товариство, яке має статутний капітал, поділений на частки, розмір яких фіксується установчими документами. Відповідальність кожного з учасників за зобов'язаннями товариства визначається в межах вкладу до статутного капіталу.

Максимальна кількість учасників товариства з обмеженою відповідальністю може досягати 10 осіб. При перевищенні цієї кількості товариство з обмеженою відповідальністю підлягає перетворенню на акціонерне товариство протягом одного року, або зі спливом цього строку - ліквідації у судовому порядку, якщо кількість його учасників не зменшиться до встановленої межі.

**Приклад 8.1.** Учасниками підприємства А є дві фізичні особи: Пономаренко А., Петренко В. Відповідно до закону України “Про господарські товариства” від 19.09.1991 р. мінімальний розмір статутного капіталу може бути не менший 100 мінімальних заробітних плат.

В нашому прикладі засновники встановили статутний капітал у розмірі 90 000 грн., де частка Пономаренка А. складає 60 000 грн., а Петренка В. – 30 000 грн.

Згідно з Цивільним кодексом до моменту державної реєстрації товариства з обмеженою відповідальністю його учасники повинні сплатити не менше ніж п'ятдесят відсотків суми своїх вкладів. Частина статутного капіталу, що залишилася несплаченою, підлягає сплаті протягом першого року діяльності товариства.

Таким чином, Пономаренко А. має внести 30 000 грн., Петренко В. – 15 000 грн.

Облік внесків фізичних осіб до моменту реєстрації підприємства:  
– Пономаренко А.

Дт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 30 000

Кт 46 “Неоплачений капітал” – 30 000

– Петренко В.

Дт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 15 000

Кт 46 “Неоплачений капітал” – 15 000

На день реєстрації товариства здійснюється облік статутного капіталу.

Оголошений статутний капітал – капітал, зафіксований в установчих документах – 90 000 грн.:

Дт **46** “Неоплачений капітал” – 90 000

Кт **40** “Статутний капітал” – 90 000

На день реєстрації ТЗОВ оплачений статутний капітал складає 45 000 грн., неоплачений – 45 000 грн. Крім цього, ведеться аналітичний облік по вкладках кожного учасника.

Протягом року з дня реєстрації всі учасники товариства повинні внести до статутного капіталу свою частку.

Учасники ТЗОВ мають право внести свою частку до статутного капіталу майном або немайними правами, якщо це передбачено установчими документами. Вкладами засновників господарського товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, а також інші майнові права, кошти, в тому числі і в іноземній валюті.

Внесок учасника основними засобами:

Дт **104** “Машини та обладнання”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

Дт **105** “Транспортні засоби”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

Дт **103** “Будинки та споруди”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

Внесок учасника товарно-матеріальними цінностями:

Дт **201** “Сировина і матеріали”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

Дт **203** “Паливо”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

Дт **207** “Запасні частини”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

Внесок учасника нематеріальними активами:

Дт **123** “Права на комерційні позначення”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

Якщо внесок до статутного капіталу учасника здійснюється не в грошовій формі, то проводиться оцінка майна і матеріальних активів, яка оформляється відповідними документами і після цього робляться необхідні записи у бухгалтерському обліку.

У разі, якщо сума внесків засновника перевищує його частку в статутному капіталі, таке перевищення становить **додатково вкладений капітал** і відображається на рахунку 422 “Інший вкладений капітал”.

Формування статутного капіталу товариства з додатковою відповідальністю, повного товариства, командитного товариства здійснюється так само, як товариства з обмеженою відповідальністю.

**Формування статутного капіталу акціонерного товариства.** Акціонерним визнається товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості і несе відповідальність за зобов’язаннями тільки майном товариства.

Акціонери відповідають за зобов’язаннями товариства тільки в межах належних їм акцій.

Загальна номінальна вартість випущених акцій становить статутний капітал акціонерного товариства, який не може бути меншим суми, еквівалентної 1 250 мінімальних заробітних плат, а отже станом на 1 січня 2009 року, коли мінімальна заробітна плата складає 605 грн. – мінімальний розмір статутного капіталу акціонерного товариства становить:  $1\,250 \times 605 = 756\,250$  грн.

Джерелом формування статутного капіталу акціонерного товариства є кошти, внесені акціонерами.

Сума статутного капіталу акціонерного товариства відображає колективну власність акціонерів, частка кожного в якому визначається вартістю належних йому акцій. Сума статутного капіталу, відображена у фінансовому обліку і звітності, повинна дорівнювати сумарній номінальній вартості акцій, вказаних в установчих документах.

Згідно з Законом України “Про акціонерні товариства”, акціонерні товариства за типом поділяються на публічні акціонерні товариства та приватні акціонерні товариства. При цьому кількісний склад акціонерів приватного акціонерного товариства не може перевищувати 100 акціонерів.

Публічне акціонерне товариство може здійснювати публічне та приватне розміщення акцій. Акціонери публічного акціонерного товариства можуть відчувувати належні їм акції без згоди інших акціонерів та товариства.

Приватне акціонерне товариство може здійснювати тільки приватне розміщення акцій. У разі прийняття загальними зборами приватного акціонерного товариства рішення про здійснення публічного розміщення акцій до статуту товариства вносяться

відповідні зміни, у тому числі про зміну типу товариства - з приватного на публічне. Статутом приватного акціонерного товариства може бути передбачено переважне право його акціонерів та самого товариства на придбання акцій цього товариства, що пропонуються їх власником до продажу третій особі.

Акція є одиницею власності в акціонерному товаристві.

**Акція** – іменний цінний папір, який посвідчує майнові права його власника (акціонера), що стосуються акціонерного товариства, включаючи право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та право на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації, право на управління акціонерним товариством. Мінімальна номінальна вартість акції не може бути меншою, ніж одна копійка.

Акціонерне товариство розміщує акції двох типів – прості та привілейовані.

Прості акції надають їх власникам право на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів, на участь в управлінні акціонерним товариством. Прості акції надають їх власникам однакові права. Прості акції не підлягають конвертації у привілейовані акції або інші цінні папери акціонерного товариства.

Привілейовані акції надають їх власникам переважні, порівняно із власниками простих акцій, права на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів та на отримання майна акціонерного товариства у разі його ліквідації, а також надають право на участь в управлінні акціонерним товариством у випадках, передбачених статутом і законом, який регулює питання створення, діяльності та припинення діяльності акціонерного товариства. Акціонерне товариство розміщує привілейовані акції різних класів (з обсягом різних прав), якщо така можливість передбачена його статутом. У такому разі умовою їх розміщення є черговість отримання дивідендів і виплат з майна акціонерного товариства для кожного класу привілейованих акцій, розміщених акціонерним товариством, яка встановлюється статутом підприємства. Залежно від умов розміщення привілейовані акції певних класів можуть бути конвертовані у прості акції або у привілейовані акції інших класів.

Частка привілейованих акцій у статутному капіталі акціонерного товариства не може перевищувати 25%.

Створення акціонерного товариства здійснюється за такими етапами:

- 1) прийняття зборами засновників рішення про створення акціонерного товариства та про закрите (приватне) розміщення акцій;
- 2) подання заяви та всіх необхідних документів на реєстрацію випуску акцій до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку;
- 3) реєстрація Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку випуску акцій та видача тимчасового свідоцтва про реєстрацію випуску акцій;
- 4) присвоєння акціям міжнародного ідентифікаційного номера цінних паперів;
- 5) укладення з депозитарієм цінних паперів договору про обслуговування емісії акцій або з реєстратором іменних цінних паперів договору про ведення реєстру власників іменних цінних паперів;
- 6) закрите (приватне) розміщення акцій серед засновників товариства;
- 7) оплата засновниками повної номінальної вартості акцій;
- 8) затвердження установчими зборами товариства результатів закритого (приватного) розміщення акцій серед засновників товариства, затвердження статуту товариства, а також прийняття інших рішень, передбачених законом;
- 9) реєстрація товариства та його статуту в органах державної реєстрації;
- 10) подання Державній комісії з цінних паперів та фондового ринку звіту про результати закритого (приватного) розміщення акцій;
- 11) реєстрація Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку звіту про результати закритого (приватного) розміщення акцій;
- 12) отримання свідоцтва про державну реєстрацію випуску акцій;
- 13) видача засновникам товариства документів, що підтверджують право власності на акції.

**Приклад 8.2.** Два засновника: Петренко П. та Василенко В. уклали установчий договір про створення публічного акціонерного товариства. Розмір статутного капіталу в установчих документах прийнято 6 000 000 грн. Випущено тільки прості акції, номіналом 1 грн. Частка Петренка П. у статутному капіталі товариства – 70%, а Василенка В. – відповідно 30%. У засновницькому договорі

засновники домовились про оплату акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, наступним чином:

Петренком П. – 1 200 000 грн. грошовими коштами на поточний рахунок і внесенням виробничого приміщення справедливою вартістю 3 000 000 грн.;

Василенком В. – внесенням цінних паперів (акцій інших підприємств) на суму 1 000 000 грн. і виробничих запасів на суму 800 000 грн.

Необхідно зробити відповідні записи формування власного капіталу акціонерного товариства.

Для створення акціонерного товариства засновники повинні провести установчі збори, закриті (приватне) розміщення його акцій та здійснити державну реєстрацію акціонерного товариства.

*У разі заснування акціонерного товариства його акції підлягають розміщенню виключно серед його засновників шляхом приватного розміщення. Публічне розміщення акцій товариства може здійснюватися після отримання свідоцтва про реєстрацію першого випуску акцій.*

Кожний засновник акціонерного товариства повинен оплатити повну вартість придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій. У разі неоплати (неповної оплати) вартості придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій акціонерне товариство вважається не заснованим.

1. В момент оплати акціонерами вартості своїх акцій робимо записи:

Оплата акцій Петренком П. грошовими коштами:

Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” – 1 200 000

Кт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” – 1 200 000

(аналітичний рахунок Петренко П.)

Оплата акцій Петренком П. внесенням виробничого приміщення:

Дт **103** “Будинки та споруди” – 3 000 000

Кт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” – 3 000 000

(аналітичний рахунок Петренко П.)

Оплата акцій Василенком В. внесенням цінних паперів:

Дт **143** “Інвестиції непов’язаним сторонам” – 1 000 000

Кт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” – 1 000 000

(аналітичний рахунок Василенко В.)

Оплата акцій Василенком В. внесенням виробничих запасів:

Дт **201** “Сировина й матеріали” – 800 000

Кт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” – 800 000

2. На дату реєстрації товариства та його статуту в органах державної реєстрації:

Дт **46** “Неоплачений капітал” – 6 000 000

Кт **40** “Статутний капітал” – 6 000 000

3. Зарахування оплати вартості акцій під час заснування акціонерного товариства як внеску до статутного капіталу:

Внесок до статутного капіталу Петренка П.:

Дт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” – 4 200 000

(аналітичний рахунок Петренко П.)

Кт **46** “Неоплачений капітал” – 4 200 000

Внесок до статутного капіталу Василенка В.:

Дт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” – 1 800 000

(аналітичний рахунок Василенко В.)

Кт **46** “Неоплачений капітал” – 1 800 000

Публічне акціонерне товариство зобов’язане пройти процедуру лістингу та залишатися у біржовому реєстрі принаймні на одній фондовій біржі.

Акції приватного акціонерного товариства не можуть купуватися та/або продаватися на фондовій біржі, за винятком продажу шляхом проведення на біржі аукціону.

### **8.3 Облік змін статутного капіталу**

Облік змін статутного капіталу відображається тільки після державної реєстрації нового розміру статутного капіталу.

Акціонерні товариства мають право збільшувати статутний капітал шляхом підвищення номінальної вартості акцій або розміщення додаткових акцій існуючої номінальної вартості. Право збільшувати статутний капітал акціонерне товариство має тільки після реєстрації звітів про результати розміщення всіх попередніх випусків акцій.

Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства із залученням додаткових внесків здійснюється шляхом розміщення додаткових акцій.

Сума, на яку вартість реалізованих акцій перевищує їхню номінальну вартість називається *емісійним доходом* і обліковується на субрахунку 421 “Емісійний дохід”.

**Приклад 8.3.** Реалізовано акцій на суму 95 000 грн. Номінальна вартість цих акцій складає 90 000 грн. Облік реалізованих акцій записується:

Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” – 95 000

Кт **46** “Неоплачений капітал” – 90 000

Кт **421** “Емісійний дохід” – 5 000

У звіті “Баланс” емісійний дохід показується у статті “Додатковий вкладений капітал”.

Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства без залучення додаткових внесків здійснюється шляхом підвищення номінальної вартості акцій.

Акціонерне товариство не має права приймати рішення про збільшення статутного капіталу шляхом публічного розміщення акцій, якщо розмір власного капіталу є меншим, ніж розмір його статутного капіталу. Також не допускається збільшення статутного капіталу акціонерного товариства для покриття збитків.

Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства відображається наступними записами:

– за рахунок нової емісії

Дт **46** “Неоплачений капітал”

Кт **40** “Статутний капітал”

– за рахунок обміну облігацій на акції

Дт **46** “Неоплачений капітал”

Кт **40** “Статутний капітал”

Дт **521** “Зобов’язання за облігаціями”

Кт **46** “Неоплачений капітал”

– за рахунок зростання номінальної вартості акцій

Дт **46** “Неоплачений капітал”

Кт **40** “Статутний капітал”

Номінальна вартість акцій може збільшуватись за рахунок додаткових внесків учасників до встановленого рівня номінальної вартості.

Статутний капітал акціонерного товариства зменшується шляхом зменшення номінальної вартості акцій або шляхом анулювання раніше викуплених товариством акцій та зменшення їх загальної кількості

Зменшення акціонерним товариством статутного капіталу нижче встановленого законом розміру має наслідком ліквідацію товариства.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства відображається записами:

– за рахунок зменшення номінальної вартості акцій (кількість акцій не міняється, а номінальна вартість – зменшується):

Дт **40** “Статутний капітал”

Кт **672** “Розрахунки за іншими виплатами”,

в такому випадку, акціонери отримують компенсацію:

Дт **672** “Розрахунки за іншими виплатами”

Кт **301** “Каса у національній валюті” або

Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті”



– за рахунок зменшення кількості акцій існуючої номінальної вартості (здійснюється шляхом викупу власних акцій у їх власників з подальшим анулюванням цих акцій):

Дт 451 “Вилучені акції”

Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Дт 40 “Статутний капітал”

Кт 451 “Вилучені акції”

Викуплені акції повинні бути реалізовані або анульовані протягом року.

**Вилучений капітал** – це фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Для обліку вилученого капіталу існує одноіменний рахунок і стаття у балансі. У балансі сума вилученого капіталу подається у дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

Викуплені власні акції відображаються за ціною придбання. Якщо балансова вартість вилучених акцій перевищує їхню номінальну вартість, то проводять записи:

– на суму номінальної вартості акцій

Дт 40 “Статутний капітал”

Кт 451 “Вилучені акції”

– на суму, що перевищує номінальну вартість

Дт 421 “Емісійний дохід”

Кт 451 “Вилучені акції”

У разі, коли на рахунку 421 “Емісійний дохід” відсутнє кредитове сальдо, то сума перевищення вартості викуплених акцій над їх номінальною вартістю визнається як витрати періоду, у якому буде здійснене анулювання акцій.

### **8.4 Облік нерозподіленого прибутку**

Підприємство створюється з метою отримання прибутку, а він в свою чергу виникає тільки за умови, що грошова сума чистих активів на кінець періоду перевищує суму чистих активів на початок періоду після здійснення виплат власникам.

Чистий прибуток або збиток звітного періоду визначається у Звіті про фінансові результати, як різниця доходів і витрат звітного періоду. В той час в балансі, який визначає фінансовий стан підприємства на конкретну дату, наводиться сума нерозподіленого прибутку чи непокритого збитку накопичена за весь період діяльності підприємства.

Облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку ведеться на рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом - збитки та використання прибутку. Крім того рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” використовується для виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) згідно з П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”

Рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” має такі субрахунки:

441 “Прибуток нерозподілений” на якому відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку

442 “Непокриті збитки” - відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюються за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу.

443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” - відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. Сальдо на цьому субрахунку у кінці року закривається у кореспонденції із субрахунками 441 та 442 з виведенням сальдо на одному з цих субрахунків.

Закриття фінансових результатів на нерозподілений прибуток відображається наступними записами:

Дт 791 “Результат операційної діяльності”

Дт 792 “Результат фінансових операцій”

Дт 793 “Результат іншої звичайної діяльності”

Дт 794 “Результат надзвичайних подій”

Кт 441 “Прибуток нерозподілений”

Закриття фінансових результатів на непокритий збиток відображається наступними записами:

Дт 442 “Непокриті збитки”

Кт 791 “Результат операційної діяльності”

Кт 792 “Результат фінансових операцій”

Кт 793 “Результат іншої звичайної діяльності”

Кт 794 “Результат надзвичайних подій”

Прибуток розподілений у звітному періоді в бухгалтерському обліку відображається наступними записами:

- на виплату дивідендів:

Дт 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”

Кт 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”

- на формування резервного капіталу:

Дт 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”

Кт 43 “Резервний капітал”

- на збільшення статутного капіталу:

Дт 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”

Кт 40 “Статутний капітал”

Одним з основних прав акціонерів закріплених в Законі України «Про акціонерні товариства» є право на отримання дивідендів.

Дивіденд - частина чистого прибутку акціонерного товариства, що виплачується акціонеру з розрахунку на одну належну йому акцію певного типу або класу.

Рішення про виплату дивідендів та їх розмір за простими акціями приймається загальними зборами акціонерного товариства.

Розмір дивідендів за привілейованими акціями всіх класів визначається у статуті акціонерного товариства.

Виплата дивідендів здійснюється з чистого прибутку звітного року та/або нерозподіленого прибутку в обсязі, встановленому рішенням загальних зборів акціонерного товариства, у строк не пізніше шести місяців після закінчення звітного року.

У разі відсутності або недостатності чистого прибутку звітного року та нерозподіленого прибутку минулих років виплата дивідендів за привілейованими акціями здійснюється за рахунок резервного капіталу товариства.

Акціонерне товариство не має права приймати рішення про виплату дивідендів та здійснювати виплату дивідендів, якщо:

1) звіт про результати розміщення акцій не зареєстровано у встановленому законодавством порядку;

2) власний капітал товариства менший, ніж сума його статутного капіталу, резервного капіталу та розміру перевищення ліквідаційної вартості привілейованих акцій над їх номінальною вартістю.

Акціонерне товариство не має права здійснювати виплату дивідендів за простими акціями у разі, якщо поточні дивіденди за привілейованими акціями не виплачено повністю. Крім того товариство не має права здійснювати виплату дивідендів за привілейованими акціями певного класу до виплати поточних

дивідендів за привілейованими акціями, власники яких мають перевагу щодо черговості отримання дивідендів.

Нарахування дивідендів в бухгалтерському обліку може відображатись наступними записами:

- за рахунок прибутку звітного періоду:

Дт 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”

Кт 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”

- за рахунок нерозподіленого прибутку:

Дт 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”

Кт 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”

- за рахунок резервного капіталу:

Дт 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”

Кт 671 “Розрахунки за нарахованими дивідендами”

**Приклад 8.4.** Загальні збори акціонерів приватного акціонерного товариства, які відбулися у лютому 2009 р., прийняли рішення про виплату дивідендів за 2008 рік в сумі 400 000 грн. Дивіденди будуть сплачені грошовими коштами.

В такому випадку в момент прийняття рішення про виплату дивідендів слід здійснити запис:

Дт 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” – 400 000

Кт 671 “Розрахунки по нарахованих дивідендах” – 400 000

Слід також зазначити, що відповідно до п. 7.8 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток у розмірі ставки податку на прибуток підприємств (25%) нарахованої на суму дивідендів, призначених для виплати, без зменшення суми такої виплати на суму такого податку.

Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно із виплатою дивідендів.

А тому в момент перерахування авансового платежу з податку на прибуток до бюджету в обліку буде здійснено запис:

Дт 641 “Розрахунки за податками” – 100 000

Кт 311 “Поточні рахунки у національній валюті” – 100 000

Крім того, п.п. 9.3.4 п. 9.3 Закону України “Про оподаткування доходів фізичних осіб” передбачено, що дивіденди, які нараховані платнику податку емітентом корпоративних прав – резидентом, що є фізичною або юридичною особою, підлягають оподаткуванню за ставкою 15%. Такі доходи (дивіденди) кінцево оподатковуються при їх виплаті за їх рахунок.

Виплата дивідендів акціонерам буде відображена в обліку записами:

Дт 671 “Розрахунки по нарахованих дивідендах” – 60 000

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 60 000

Одночасно

Дт 671 “Розрахунки по нарахованих дивідендах” – 340 000

Кт 311 “Поточні рахунки у національній валюті” – 340 000

Якщо виплата дивідендів проводиться іншими активами – це відображається в обліку подібно продажу з наступним зарахуванням взаємних заборгованостей. При цьому в разі виплати дивідендів у формі, відмінній від грошової, базою для нарахування авансового внеску з податку на прибуток є вартість такої виплати, розрахована за звичайними цінами. Авансовий внесок з податку на прибуток та податок з доходів фізичних осіб не справляється у разі виплати дивідендів у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих підприємством, яке нараховує дивіденди, за умови, що така виплата ніяким чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді підприємства-емітента.

### ***8.5 Порядок формування резервного та іншого власного капіталу***

Відповідно до чинного законодавства підприємства створюють резервний капітал.

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

Резервний капітал у товариствах не може бути меншим ніж 25 відсотків, а для акціонерних товариств – не менше, ніж 15 відсотків статутного капіталу. Резервний капітал формується шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку товариства або за рахунок нерозподіленого прибутку. До досягнення встановленого статутом розміру резервного капіталу розмір щорічних відрахувань не може бути меншим ніж 5 відсотків суми чистого прибутку товариства за рік.

Резервний капітал створюється на покриття непередбачених витрат, збитків, на сплату боргів в році ліквідації підприємства:

Дт 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”

Кт 43 “Резервний капітал”

Інший додатковий капітал утворюється:

– як сума дооцінки необоротних активів (див. розділ 2.5):

Дт 10 “Основні засоби”

Кт 423 “Дооцінка активів”

– як вартість безоплатно отриманих активів(див. розділ 2.2):

Дт 10 “Основні засоби”

Кт 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”

**Приклад 8.5.** Зареєстрований статутний капітал підприємства становить 200000 грн. Сума прибутку, одержаного у звітному періоді, складає 17000 грн. Емісійний дохід від продажу акцій становить 10000 грн. Безоплатно отримано обладнання на суму 5000 грн. На формування резервного капіталу направлено 10000 грн. за рахунок нерозподіленого прибутку. Власники акцій ще не розраховувались за підписані акції на суму 50000 грн.

Визначимо розмір власного капіталу.

1. Статутний капітал	200000
2. Неоплачений капітал	(50000)
3. Додатково вкладений капітал	10000
4. Інший додатково вкладений капітал	5000
5. Резервний капітал	10000
6. Нерозподілений прибуток	<u>7000</u>
Всього власний капітал	182000

**Приклад 8.6.** Статутний капітал підприємства 200000 грн. Емісійний дохід від продажу акцій становить 10000 грн. Безоплатно отримано обладнання на суму 5000 грн. Збиток підприємства за звітний рік склав 25000 грн.

Наявність збитків не дозволяє формувати резервний капітал.

Визначимо власний капітал підприємства.

1. Статутний капітал	200000
2. Неоплачений капітал	(50000)
3. Додатково вкладений капітал	10000
4. Інший додатково вкладений капітал	5000
5. Збиток звітного періоду	<u>(25000)</u>
Всього власний капітал	140000

Для узагальнення інформації про власний капітал підприємства використовуються регістри:

Журнал 7 (за кредитом рах. 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46);

Відомість аналітичних даних рахунку 42 “Додатковий капітал”;

Відомість аналітичних даних рахунку 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

### Контрольні запитання

1. Що таке власний капітал?
2. Наведіть формулу власного капіталу.
3. На якому рахунку відображається частка несплаченого статутного капіталу?
4. Що таке статутний капітал?
5. Чим відрізняється реєстрований і нереєстрований капітал?
6. Що таке резервний капітал?
7. Які складові власного капіталу?
8. Чим відрізняється пайовий капітал від статутного?
9. Що включає пайовий капітал?
10. Як впливає частка несплаченого капіталу на величину власного капіталу?
11. Як впливає величина вилученого капіталу на розмір власного капіталу?
12. Як впливає збиток на розмір власного капіталу?
13. На які цілі використовується нерозподілений прибуток?
14. Що є джерелом формування резервного капіталу?
15. Чи можливий внесок до статутного капіталу майном, основними засобами, запасами, товарами, нематеріальними активами?
16. Якими записами слід відобразити внесок до статутного капіталу:
  - основними засобами;
  - нематеріальними активами;
  - запасами?
17. В якому звіті наводяться дані про власний капітал підприємства?
18. За яких умов відбувається збільшення власного капіталу?
19. Як впливає на величину статутного капіталу збільшення номінальної вартості акцій?
20. Що таке емісійний дохід?
21. Що включає інший додатковий капітал?
22. Що відноситься до додатково вкладеного капіталу?
23. Що таке вилучений капітал?
24. За яких умов відбувається зміна статутного капіталу?
25. Який порядок формування статутного капіталу при наявності одного власника?
26. Який порядок формування статутного капіталу при наявності декількох власників?

## Тести

- 8.1.** Кредитове сальдо рахунку 441 “Прибуток нерозподілений” в балансі показується у складі?
- а) фінансових інвестицій;
  - б) оборотних активів;
  - в) доходів майбутніх періодів;
  - г) власного капіталу;
  - д) довгострокових зобов’язань.
- 8.2.** Яким записом відображається в обліку внесення в касу готівки від учасників в рахунок їх вкладів до статутного капіталу підприємства?
- а) Дт 301 Кт 46;
  - б) Дт 301 Кт 372;
  - в) Дт 301 Кт 701;
  - г) Дт 46 Кт 301;
  - д) Дт 511 Кт 46.
- 8.3.** Який показник включається до власного капіталу?
- а) адміністративні витрати;
  - б) нерозподілений прибуток;
  - в) надзвичайні витрати;
  - г) інші витрати операц. діяльності;
  - д) доходи підприємства.
- 8.4.** Власний капітал – це:
- а) активи, які утримуються підприємством для збільшення прибутку;
  - б) перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якої були здійснені ці витрати;
  - в) сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати;
  - г) частина в активах підприємств, що залишаються після вирахування його зобов’язань;
  - д) частина в активах підприємств, що залишаються після нарахування його зобов’язань;
- 8.5.** Як вплине на величину власного капіталу непокритий збиток?
- а) збільшує;
  - б) зменшує;
  - в) не впливає ніяк;
  - г) інколи зменшує;
  - д) інколи збільшує.
- 8.6.** На який показник впливає дебетове сальдо рахунку 46 “Неоплачений капітал”?
- а) вилучений капітал;
  - б) власний капітал;
  - в) нерозподілений прибуток;
  - г) фінансові інвестиції;
  - д) доходи.
- 8.7.** Як змінюється власний капітал в результаті безкоштовного отримання основних засобів?
- а) зменшується;
  - б) збільшується;
  - в) залишається без змін;
  - г) змінюється за рішенням власника;
  - д) змінюється за рішенням податкової служби.



- 8.8.** Як змінюється статутний капітал в результаті безкоштовного отримання основних засобів?
- а) зменшується;
  - б) збільшується;
  - в) залишається без змін;
  - г) змінюється за рішенням власника;
  - д) змінюється за рішенням податкової служби.
- 8.9.** Як змінюється власний капітал в результаті безкоштовного отримання запасів?
- а) зменшується;
  - б) збільшується;
  - в) залишається без змін;
  - г) змінюється за рішенням власника;
  - д) змінюється за рішенням податкової служби.
- 8.10.** Викуп товариством акцій власного капіталу означає:
- а) скорочення числа випущених товариством акцій;
  - б) зменшення кількості акцій товариства в обігу;
  - в) збільшення статутного капіталу;
  - г) збільшення власного капіталу;
  - д) збільшення іншого додаткового капіталу.

### **Вправи для самостійної роботи**

**№ 8.1.** Засновники (фізичні особи) уклали засновницький договір про створення акціонерного товариства з статутним капіталом 1 000 000 грн. (10 000 акцій по номінальній вартості 100 грн.). Емісійна вартість акцій – 105 грн. за 1 акцію. До моменту затвердження установчими зборами товариства результатів закритого (приватного) розміщення акцій серед засновників товариства всі акції були оплачені, з них: коштами – 40%; основними засобами – 20%, нематеріальними активами – 10%; ТМЦ – 18%; цінними паперами – 12%. Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

**№ 8.2.** АТ «Немо» викупило 200000 власних простих акцій номінальною вартістю 1 грн., за курсовою вартістю 1,5 грн. за акцію. Статутний капітал становить 2000000 грн. Загальними зборами АТ прийнято рішення про:

- анулювання 100000 викуплених акцій та зменшення статутного капіталу товариства;
  - повторне розміщення викуплених 45000 акцій за ціною, що дорівнює ціні їх викупу.
- Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

**№ 8.3.** Статутом ТзОВ “Факел” передбачено, що відрахування до резервного капіталу здійснюються щорічно в сумі 5% від чистого прибутку до досягнення загальної суми 15% від статутного капіталу. Статутний капітал ТзОВ “Факел” становить 100 тис. грн.

Прибуток у перший рік діяльності становив 140 тис. грн.

Прибуток у другий рік діяльності становив 200 тис. грн.

Відобразити операції в бухгалтерському обліку за та заповнити розділ власний капітал в балансі на кінець першого і другого року.

## Розділ 9

### Облік зобов'язань

**Після вивчення розділу 9 Ви повинні знати:**

- визначення, оцінку та класифікацію зобов'язань;
- облік довгострокових зобов'язань;
- облік короткострокових зобов'язань;
- облік забезпечень;

- облік непередбачених зобов'язань;
- облік доходів майбутніх періодів.

У процесі будь-якої діяльності підприємства виникають зобов'язання перед кредиторами, постачальниками, працівниками з приводу нарахованої заробітної плати та ін.

У законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” а також у П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” та П(С)БО 2 “Баланс” надається визначення зобов'язань як категорії бухгалтерського обліку та фінансової звітності: *зобов'язання* – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та розкриття її у фінансовій звітності визначені П(С)БО 11 „Зобов'язання”. Згідно зі стандартом зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

В основному сума зобов'язання визначається однозначно на підставі відповідних документів (наприклад, угод) або розраховується за встановленими методами (нарахування заробітної плати, дивідендів, розрахунок платежів до бюджету та ін.). При цьому погашення зобов'язання може здійснюватися шляхом сплати грошових коштів, передачею активів кредитору, взаємозаліку заборгованостей, переведення одного зобов'язання в інше (видача векселя), переведення зобов'язання в корпоративні права.

## 9.1 Класифікація зобов'язань

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання класифікуються:



Рис.9.1 – Класифікація зобов'язань згідно П(С)БО 11 „Зобов'язання”

Зобов'язання класифікується як поточне (П(С)БО 2), якщо воно буде погашене протягом:

- дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу;
- операційного циклу підприємства, якщо він більше 12-ти місяців.

Усі інші зобов'язання є довгостроковими. Під цю категорію підпадають:

- довгострокові кредити банків;
- довгострокові облігації випущені;
- довгострокові орендні зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання.

Усі довгострокові зобов'язання відображаються за теперішньою вартістю (тобто дисконтованою).

Короткострокова кредиторська заборгованість складається з наступних зобов'язань:

- короткострокові кредити банків;
- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані;
- кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточна заборгованість за розрахунками з бюджетом, зі страхуванням, з оплати праці, з учасниками та ін.

В ході діяльності підприємств можуть виникати умовні зобов'язання – забезпечення. Сума цих зобов'язань визначається із застосуванням попередніх аналітичних розрахунків чи експертних оцінок. Забезпечення можуть створюватися для відшкодування наступних (майбутніх) витрат на:

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

Суми створених забезпечень визнаються витратами за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” (про що було розглянуто у 2 розділі посібника).

**Непередбачене зобов’язання** – це зобов’язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю. Непередбачені зобов’язання відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою.

## **9.2 Облік довгострокових зобов’язань**

**Облік довгострокових кредитів банку.** Банківський кредит полягає в передачі у тимчасове користування грошових коштів. В економічній теорії під кредитом розуміють позику в грошовій або товарній формі на умовах повернення у певний строк зі сплатою відсотка. Заклади банків видають підприємствам кредити під визначені цілі. Тобто кредитування здійснюється на основі суворо встановлених принципів цільового характеру, забезпеченості, строкowości і поверненості кредиту.

В економічній літературі виділяють різні класифікації кредитів: за призначенням, за наявністю забезпечення, за характером процентної ставки, за способом погашення та ін. Однак, з точки зору бухгалтерського обліку важлива класифікація за строками надання кредитів (короткострокові і довгострокові) та порядком погашення (строк сплати, яких не настав; пролонговані; прострочені).

Як вже зазначалось, в обліку підприємства будь-який кредит, незалежно від його виду, визнається зобов’язанням, що регламентується П(С)БО 11 “Зобов’язання”. Крім того, така заборгованість є одним з видів фінансових інструментів (П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”).

З метою обліку кредитів необхідно виділяти основні об’єкти обліку:

- облік основної суми отриманого кредиту;
- облік процентів за користування кредиту;
- облік витрат, пов’язаних з отриманням кредиту.

Слід зазначити, що основна сума кредиту не визнається в обліку ні доходами (при отриманні), ні витратами (при погашенні) (П(С)БО 15, 16).

При здійсненні облікового процесу кредитних коштів важливо виділяти кредити за способом погашення (План рахунків):

- кредити, що погашаються згідно встановленого графіка погашення (рах.501, 502, 601, 602);
- відстрочені кредити, за якими перенесений термін погашення (рах. 503, 504, 603, 604);
- прострочені кредити, за якими порушено термін погашення (рах. 505, 605).

Рахунок 50 “Довгострокові позики” призначений для обліку розрахунків за довгостроковими позиками банків та інших залучених позикових коштів, які не є поточними зобов’язаннями. За кредитом рахунку відображається сума одержаної позики, за дебетом – її погашення. При цьому слід постійно відстежувати та відображати поточну частину довгострокового боргу, тобто ту, яку необхідно буде погашати протягом найближчих 12 місяців. Для цього передбачений рахунок 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями”.

При отриманні довгострокового кредиту здійснюється кореспонденція:

Дт 31 “Рахунки в банках”

Кт 50 “Довгострокові позики”

Перший платіж для погашення основної суми боргу, що припадає на найближчі 12 місяців, слід буде відразу виділити як поточну частину боргу:

Дт 50 “Довгострокові позики”

Кт 61 “Поточна заборгованість за довгостроков. зобов’язаннями”

За умови відстрочення чи непогашення кредиту у визначений угодою термін, кредит переноситься на субрахунок 503 “Відстрочені довгострокові кредити банків” або на субрахунок 505 „Прострочені довгострокові кредити банків”. Важливою вимогою П(С)БО 11 є відображення довгострокових зобов’язань за теперішньою вартістю<sup>1</sup>.

Що стосується процентів, то вони є частиною фінансових витрат підприємства (рах. 951). Тобто, будь-які нараховані проценти як за довгостроковими, так і за короткостроковими кредитами визнаються в обліку підприємства витратами періоду, в якому вони були нараховані.

---

<sup>1</sup> Методика визначення теперішньої вартості детально розглянута в третьому розділі

В обліку нарахування процентів відобразатиметься наступною кореспонденцією рахунків:

Дт **951** “Відсотки за кредит”

Кт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками”

Сплата процентів здійснюється з розрахункового рахунку:

Дт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками”

Кт **31** “Рахунки в банках”

Необхідно відмітити, що проценти як фінансові витрати не включаються до первісної вартості активів, придбаних за рахунок такого кредиту (П(С)БО 7,8,9).

Крім основної суми боргу і процентів, у підприємства можуть виникати витрати, пов'язані з одержанням кредиту: комісійні та інші послуги банку; витрати на державну реєстрацію договорів застави або нотаріальне посвідчення; оплата юридичних, консультаційних послуг, пов'язаних з підготовкою документації та ін. Усі ці витрати слід включати до витрат того періоду, в якому вони були понесені. Облік таких витрат ведеться на рахунку 95 “Фінансові витрати”, оскільки згідно П(С)БО 16 “Витрати” до фінансових витрат, крім витрат на проценти, належать й інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

**Приклад 9.1.** 2 січня 2006 року підприємством отримано довгостроковий кредит в сумі 500 000 грн. строком на 3 роки під 20% річних. Крім того, сплачено банку комісійні за отримання кредиту в сумі 2 500 грн. Погашення заборгованості перед банком здійснюється в кінці кожного року однаковими платежами, що складаються з частини суми основного боргу і нарахованих процентів.

При отриманні довгострокового кредиту запис в журналі операцій буде:

Дт **31** “Рахунки в банках” – 500 000

Кт **50** “Довгострокові позики” – 500 000

Сплачено комісійні банку:

Дт **952** “Інші фінансові витрати” – 2 500

Кт **31** “Рахунки в банках” – 2 500

Для подальшого відображення в обліку кредиту необхідно визначити розмір щорічного платежу – ануїтету, що складається з суми процентів і частини основного боргу, яка підлягає погашенню. Теперішня вартість ануїтету визначається з допомогою таблиці значень теперішньої вартості звичайного ануїтету однієї грошової одиниці (Додаток И). В нашому прикладі необхідно взяти значення

для періоду  $n$  (3 роки) та відсоткової ставки  $i$  (20%), яке становить 2,1065.

Формула для визначення теперішньої вартості анuitету має вигляд:

$$P_a = \frac{A}{R_a}$$

де  $P_a$  – теперішня вартість анuitету (щорічного платежу);

$A$  – сума анuitетного платежу;

$R_a$  – дисконтний множник анuitету, що визначається по спеціальних таблицях з врахуванням прийнятої дисконтної ставки  $i$  і числа періодів.

Отже величина щорічного платежу розраховується:

$$P_a = \frac{500000}{2.1065} = 237360$$

Далі необхідно розподілити в часі структуру боргу: виділити частину основної суми і частину процентів (табл.9.1).

Таблиця 9.1

**Визначення структури боргу**

Рік	Залишок заборгованості на початок року, грн.	Загальна сума річного платежу, грн.	У т.ч.		Залишок заборгованості на кінець року, грн.
			Проценти за рік, грн.	Частина основного боргу, грн.	
2006	500000	237736	100000 (500000×20%)	137736 (237736-100000)	362264
2007	362264	237736	72453 (362264×20%)	165283 (237736-72453)	196981
2008	196981	236377 (196981+39396)	39396 (196981×20%)	196981	0

Поряд з тим, що за умовами прикладу платежі здійснюються раз на рік, дотримуючись принципу нарахування, у бухгалтерському обліку нарахування процентів варто проводити кожний звітний період. Тоді при щоквартальному нарахуванні процентів необхідно взяти значення  $n=12$  періодів та відсоткової ставки  $i=5\%$ .

Отже, на дату складання звітності відображено поточну частину боргу:

Дт **501** “Довгострокові позики в національній валюті” – 137 736

Кт **611** “Поточна заборгов. за довгостр. зобов’язаннями” – 137 736

Нараховано відсотки за 2006 р.:

Дт **951** “Відсотки за кредит” – 100 000

Кт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 100 000



- В кінці 2006 року сплачено відсотки за 2006 рік:  
Дт 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 100 000  
Кт 31 “Рахунки в банках” – 100 000  
Погашено частину основного боргу за 2006 рік:  
Дт 611 “Поточна заборгов. за довгостр. зобов’язаннями” – 137 736  
Кт 31 “Рахунки в банках” – 137 736  
На дату складання звітності за 2006 рік відображено поточну частину боргу, що підпадає погашенню в 2007 році:  
Дт 501 “Довгострокові позики в національній валюті” – 165 283  
Кт 611 “Поточна заборгов. за довгостр. зобов’язаннями” – 165 283

**Облік довгострокових облігацій.** Важливим джерелом фінансування діяльності підприємств можуть бути довгострокові позики в формі облігацій. Облігації вважаються довгостроковими, якщо вони розраховані на термін більше одного року від дня реєстрації їх в бухгалтерському обліку.

**Облігації** – цінні папери, що засвідчують внесення їх власником грошових коштів і підтверджує зобов’язання відшкодувати йому номінальну вартість цих цінних паперів з виплатою фіксованого проценту.

Облігації можуть випускатися іменними і на пред’явника, процентними і безпроцентними (цільовими). Облігації підприємств випускаються підприємствами усіх форм власності і не дають їх власникам права на участь в управлінні. Тобто власники облігацій – тільки кредитори.

Рішення про випуск облігацій підприємств приймається емітентом і оформляється протоколом. Випуск облігацій в бухгалтерії відображається на рахунку 521 “Довгострокові зобов’язання за облігаціями”. За кредитом рахунка ведеться облік боргових зобов’язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом – погашення заборгованості.

**Приклад 9.2.** ТОВ “Мрія” вирішила випустити 1 січня 2005 року 12%-ні облігації на суму 100 000 грн. терміном на 5 років. Проценти повинні виплачуватись один раз на рік 1 січня. При цьому облігації продаються з 1 січня 2005 року за їх номінальною вартістю.

- Отже, запис буде таким:  
Дт 31 “Рахунки в банках” – 100 000  
Кт 521 “Зобов’язання за облігаціями” – 100 000  
31 грудня 2005 року нараховано відсотки за облігаціями:  
Дт 952 “Інші фінансові витрати” – 12 000  
Кт 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 12 000

Однак, на практиці при випуску облігацій номінальна процентна ставка, яка базується на номінальній вартості облігації, може відрізнятись від ринкової ставки, що склалася на інвестиційному ринку. Номінальна процентна ставка і сума залишаються фіксованими протягом всього терміну позики. А ринкова – коливається з дня в день. В результаті вартість випущеної облігації не завжди дорівнює її номінальній вартості.

Якщо ринкова процентна ставка більша номінальної, вартість випущеної облігації буде нижчою, ніж номінальна. В такому випадку облігації випускаються із знижкою (дисконтом). Дисконт дорівнює сумі перевищення номінальної вартості над вартістю випущеної облігації. З іншого боку, якщо ринкова процентна ставка менша номінальної, вартість випущеної облігації буде більша номінальної. В цьому випадку облігації випускаються з премією.

Нарахування сум премій за випущеними облігаціями відображається за кредитом субрахунку 522 “Премія за випущеними облігаціями”. За дебетом цього субрахунку відображається погашення заборгованості з нарахованих премій за облігаціями.

Облік дисконту за випущеними облігаціями ведеться за дебетом субрахунку 523 “Дисконт за випущеними облігаціями”, за кредитом – списання нарахованих сум.

**Приклад 9.3.** ТОВ “Мрія” 1 січня випустила 12%-ні облігації номінальною вартістю 100 000 гривень терміном на 5 років. Ринкова ставка – 15%. Вартість продажу визначається як сума теперішньої вартості майбутніх платежів по процентах (ануїтету) та теперішньої вартості майбутнього основного платежу:

$$100\ 000 \times 12\% \times 3,35216 + 100\ 000 \times 0,49718 = 89\ 944 \text{ (грн.)}$$

Знижка (дисконт) в нашому прикладі складає:

$$100\ 000 - 89\ 944 = 10\ 056 \text{ (грн.)}$$

Запис про випуск облігацій із дисконтом буде таким:

Дт 31 “Рахунки в банках” – 89 944

Дт 523 “Дисконт за випущеними облігаціями” – 10 056

Кт 521 “Зобов’язання за облігаціями” – 100 000

Припустимо, що облігації продано з ринковою ставкою 10%.

$$\text{Загальна сума: } 12000 \times 3,79079 + 100000 \times 0,62092 = 107581 \text{ (грн.)}$$

$$\text{Премія в цьому випадку буде: } 107581 - 100000 = 7581 \text{ (грн.)}$$

Тоді запис буде таким:

Дт 31 “Рахунки в банках” – 107 581

Кт 522 “Премія за випущеними облігаціями” – 7 581

Кт 521 “Зобов’язання за облігаціями” – 100 000

**Списання (амортизація) облігаційного дисконту і премії.** Коли облігації випускаються із дисконтом, компанія отримує менше номінальної вартості, однак, на дату погашення облігації вона повинна виплатити всю її номінальну вартість. Різниця між випущеною вартістю облігації і її номінальною вартістю повинна збільшити витрати по виплаті процентів по облігаціях.

Отже, загальна сума витрат по виплаті процентів і погашенню дисконту складає:

$$100\,000 \times 12\% \times 5 \text{ років} + 10\,056 = 70\,056 \text{ (грн.)}$$

Оскільки витрати на виплату процентів по облігаціях необхідно відобразити кожен рік, облігаційний дисконт повинен бути розподілений між роками всього періоду, на який випущені облігації.

Так як і облігаційний дисконт, облігаційні премії впливають на суму щорічних витрат по облігаціях і тому повинні бути розподілені протягом терміну, на який випущені облігації. В результаті такого списання сума премії з року в рік буде зменшуватися. Таким чином, на дату погашення облігацій сума премії дорівнюватиме нулю.

Процес списання дисконту чи премії називається амортизацією. Відповідно до П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” амортизація (*And*) премії чи дисконту здійснюється впродовж терміну утримання облігацій методом ефективної ставки відсотка, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом (витратами) за фіксованою ставкою відсотка (*Cn*) і добутком ефективної ставки (*Ce*) та амортизованої вартості (балансової вартості облігації, тобто номінальної з врахуванням невідамортизованого дисконту чи премії) (*Vo*) на початок періоду, за який нараховується відсоток:

$$And = Nv \times Cn - Vo \times Ce,$$

де *Nv* – номінальна вартість облігації.

Ефективна ставка відсотка визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості зобов'язання та вартості його погашення.

**Приклад 9.4.** За даними попереднього прикладу дисконт склав 10 056 грн. Ефективна ставка відсотка складе:

$$\frac{100000 \times 12\% + 10056 : 5}{(100000 + 89944) : 2} = 15\%$$

Наведемо розрахунок амортизації дисконту (табл.9.2).

1. Нарахування відсотків за облігаціями:

Дт 952 “Інші фінансові витрати” – 12000

Кт 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 12000

2. Нарахування амортизації дисконту за 2005 рік:

Дт **952** “Інші фінансові витрати” – 1 492

Кт **523** “Дисконт за випущеними облігаціями” – 1 492

Отже, до дати погашення облігацій дисконт відамортизовано.

3. На кінець 2008 року довгострокове зобов’язання за облігаціями необхідно відобразити як поточну заборгованість:

Дт **521** “Зобов’язання за облігаціями” –100 000

Кт **611** “Поточна заборгов. за довгостр. зобов’язаннями” – 100 000

Таблиця 9.2

**Розрахунок амортизації дисконту за зобов’язаннями по облігаціях**

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації дисконту, грн. гр.3-гр.2	Амортизована вартість облігації, грн.
1	2	3	4	5
01.01.2005	-	-	-	89944
31.12.2005	12000	13492	1492	91436
31.12.2006	12000	13715	1715	93151
31.12.2007	12000	13973	1973	95124
31.12.2008	12000	14269	2268	97392
31.12.2009	12000	14608	2608	100000

При реалізації облігацій з премією 7 581 грн. ефективна ставка відсотка визначимо:

$$\frac{100000 \times 12\% - 7581 : 5}{(100000 + 89944) : 2} = 10\%$$

Таблиця 9.3

**Розрахунок амортизації премії за зобов’язаннями по облігаціях**

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації дисконту, грн. гр.2-гр.3	Амортизована вартість облігації, грн.
1	2	3	4	5
01.01.2005	-	-	-	107581
31.12.2005	12000	10758	1242	106339
31.12.2006	12000	10634	1366	104973
31.12.2007	12000	10497	1503	103470
31.12.2008	12000	10347	1653	101817
31.12.2009	12000	10182	1817	100000

1. Нарахування відсотків за облігаціями, випущеними з премією та за 2005 рік:

Дт 952 “Інші фінансові витрати” – 12 000

Кт 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 12 000

2. Нарахування амортизації премії:

Дт 522 “Премія за випущеними облігаціями” – 1 242

Кт 733 “Інші доходи від фінансових операцій” – 1 242

Отже, до дати погашення облігацій премія відамортизована.

3. На кінець 2008 року довгострокове зобов’язання за облігаціями необхідно відобразити як поточну заборгованість:

Дт 521 “Зобов’язання за облігаціями” – 100 000

Кт 611 “Поточна заборгов. за довгостр. зобов’язаннями” – 100 000

### **9.3 Облік короткострокових зобов’язань**

**Облік короткострокових кредитів банку.** Особливістю обліку короткотермінових кредитів є те, що вони відображаються в обліку за сумою погашення, що не передбачає дисконтування суми зобов’язання, на відміну від довгострокових кредитів. Однак, щодо інших аспектів обліку, то короткотермінові кредити так само обліковуються в розрізі валют (рах. 601, 602), а також залежно від порядку погашення: звичайні, відстрочені (рах. 603), прострочені (рах. 605).

Погашення таких кредитів відображається простою проводкою:

Дт 60 “Короткострокові кредити банків”

Кт 31 “Рахунки в банках”

Кредитним договором може бути передбачений інший механізм отримання та використання кредитних ресурсів (овердрафт, кредитна лінія). При цьому спосіб надання кредиту не передбачає зарахування будь-яких коштів на рахунок підприємства, а полягає в оплаті рахунків постачальників:

Дт 63 “Розрахунки з постачальниками”, тощо

Кт 60 “Короткострокові кредити банків”

або в авансуванні поставки сировини за рахунок кредитної лінії:

Дт 371 “Розрахунки за авансами виданими”

Кт 60 “Короткострокові кредити банків”

**Облік розрахунків з постачальниками.** Більшість товарно-матеріальних цінностей на підприємство надходить від постачальників. У договорах з ними обумовлюються умови поставок:

найменування матеріалів (робіт, послуг), кількість, ціна, строки відвантаження та порядок розрахунків.

У бухгалтерії підприємства облік розрахунків з постачальниками і підрядниками здійснюють на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”. За кредитом рахунку 63 відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги; за дебетом – її погашення, списання.

**Приклад 9.5.** Фірма “Барва” заключила договір купівлі сировини на суму 12000 грн. Договором передбачена купівля 50% сировини в кредит (шляхом видачі векселя) під 24% річних.

25.06.2006 року отримано сировину. Запис в журналі операцій:

Дт 20 “Виробничі запаси” – 10 000

Дт 641 “Розрахунки за податками”(ПДВ) – 2 000

Кт 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” – 12 000

27.06.2006 року перераховано кошти за отриману сировину:

Дт 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” – 6 000

Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 6 000

Покупець, не володіючи в момент купівлі достатньою сумою грошей, пропонує продавцю замість них інший платіжний засіб – вексель. Комерційний вексель є документом, на базі якого оформляється комерційний кредит, тобто він виникає в обороті на основі угоди купівлі-продажу товарів у кредит.

Для того, щоб якимось чином компенсувати продавцеві його втрати, сторони домовляються, що покупець сплачуватиме на користь продавця проценти за відстрочення платежу, тобто за тимчасове використання коштів останнього. При цьому відсоткова ставка має бути вказана у векселі. Відсотки нараховуються від дня складання векселя, якщо не вказана інша дата.

**Приклад 9.6.** 31.06.2006 р. вище згадана фірма виписує три 3% векселі на суми, що повинні бути сплачені в кінці III та IV кварталів 2006 року і в I кварталі 2007 року рівними частинами (6 000:3)

Дт 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” – 6 000

Кт 62 “Короткострокові векселі видані” – 6 000

30.09.2006 року бухгалтерія фірми “Барва” нараховує проценти за відстрочення розрахунку, що повинні бути сплачені за III квартал 2006 року (6 000×3%:12×3)

Дт 952 “Інші фінансові витрати” – 45

Кт 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 45

30.09.2006 року фірма “Барва” перераховує кошти в рахунок погашення першого векселя (2 045 грн.)

Дт **62** “Короткострокові векселі видані” – 2 000

Дт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 45

Кт **31** “Рахунки в банках” – 2 045

31.12.2006 року нараховано відсотки за IV квартал (4 000×3%:12×6)

Дт **952** “Інші фінансові витрати” – 60

Кт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 60

31.12.2006 року перераховано в рахунок погашення другого векселя

Дт **62** “Короткострокові векселі видані” – 2 000

Дт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 60

Кт **31** “Рахунки в банках” – 2 060

31.03.2007 року нараховано відсотки за IV квартал (2 000×3%:12×9)

Дт **952** “Інші фінансові витрати” – 45

Кт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 45

31.03.2007 року перераховано в рахунок погашення третього векселя

Дт **62** “Короткострокові векселі видані” – 2 000

Дт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 45

Кт **31** “Рахунки в банках” – 2 045

Вексельна форма розрахунків гарантує продавцеві досить високий ступінь надійності щодо повернення коштів за реалізований товар, оскільки законодавчо визначено, що векселі, опротестовані нотаріусами, є виконавчими документами.

**Облік розрахунків з учасниками.** *Дивіденди* – частина прибутку, що розподіляється підприємством між учасниками підприємства. Виплату дивідендів здійснюють на основі рішення загальних зборів акціонерів. Заборгованості по дивідендах не існує до тих пір, поки рада не оголосила про намір їх виплатити. Зазвичай між датою оголошення і датою виплати проходить деякий час, протягом якого дивіденди будуть короткотерміновою заборгованістю підприємства. Рахунок 67 “Розрахунки з учасниками” призначено, зокрема, для обліку зобов’язань по дивідендах. За кредитом рахунку відображається збільшення заборгованості підприємства, за дебетом – її зменшення. Особливості оподаткування дивідендів розглянуто при розв’язуванні прикладу 7.4.

**Приклад 9.7.** Фірма 15.03.2007 року оголосила про виплату дивідендів за 2006 рік на загальну суму 2 000 грн. Бухгалтерський запис буде наступним:

Дт **373** “Розрахунки за нарахованими доходами” – 2 000

Кт **67** “Розрахунки з учасниками” – 2 000

Погашення заборгованості по дивідендах:

Дт 67 “Розрахунки з учасниками”

Кт 30 “Каса” або 31 “Розрахунки в банках”

#### 9.4. Облік розрахунків з оплати праці

Значну частину витрат багатьох підприємств складає заробітна плата. Облік праці і заробітної плати займає одне із центральних місць в системі бухгалтерського обліку на підприємстві. Правильна оцінка праці, тобто нарахована за неї заробітна плата, сприяє зростанню продуктивності, удосконаленню системи оплати праці і правильній організації праці.

Облікові аспекти системи оплати праці регламентовані П(С)БО 26 “Виплати працівникам”. Стандарт поділяє всі виплати працівникам на п’ять категорій (рис.9.2).

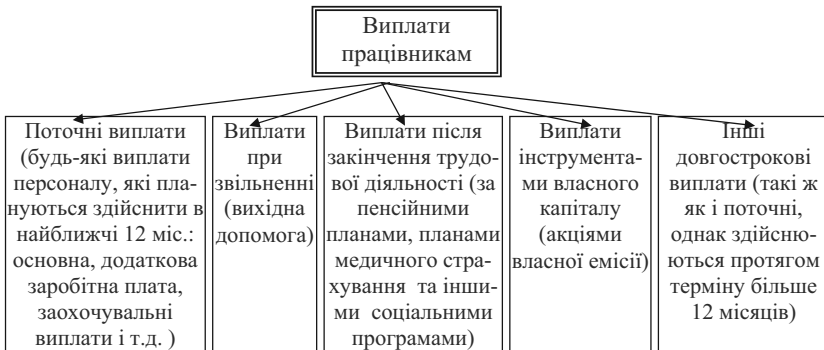


Рис. 9.2 – Класифікація виплат працівникам

**Поточні виплати працівникам.** До таких виплат належать:

- основна і додаткова зарплата;
- оплата відпусток;
- заохочувальні виплати (премії за результатами праці);
- негрошові виплати (надання працівникам безоплатних послуг: оплата житла, транспортні послуги і т.д.)

**Заробітна плата** – винагорода за працю, виражена у грошовій формі, – частина національного доходу, яка розподіляється відповідно кількості і якості затраченої праці кожного працівника для задоволення його особистих, матеріальних і культурних потреб.

В основу організації заробітної плати на підприємстві покладено три взаємопов’язаних і взаємозалежних елементи: тарифна система, нормування праці, види і форми оплати праці.



Тарифна система включає в себе розрахунок нормативів, що визначають рівень оплати праці різних категорій і груп працівників в залежності від їх кваліфікації та умов праці, тарифні сітки для робітників і тарифні ставки, схеми посадових окладів, а також районні коефіцієнти до заробітної плати.

У процесі нормування праці розробляють і запроваджують норми затрат праці: норми часу на виконання роботи; норми виробітку за одиницю часу; норми обслуговування; чисельність працюючих.

Залежно від основоположних ознак (кількість праці або відпрацьованого часу) розрізняють дві форми оплати праці:

1) відрядну, при якій заробіток залежить від кількості і якості виконаної роботи та розцінки за одиницю;

2) погодинну, коли розмір заробітку прямо залежить від тарифної ставки працівника і кількості відробленого ним часу (годин, днів). Кожна з цих форм має свої різновиди – системи, пов'язані із матеріальним стимулюванням за кількісні і якісні показники, і результати роботи.

До фонду заробітної плати належить основна заробітна плата, додаткова заробітна плата та інші заохочувальні і компенсаційні виплати.

**Основна** – нараховується за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) за відрядними розцінками, тарифними ставками та посадовими окладами службовців.

**Додаткова** – нараховується за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Сюди входять: надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством (за високу кваліфікаційну майстерність, за знання іноземної мови), премії за виробничі результати, винагороди за вислугу років, стаж роботи, оплата за працю у вихідні та святкові дні. До фонду додаткової заробітної плати також належать оплата щорічних і додаткових відпусток, компенсація за невикористану відпустку.

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать виплати у вигляді винагород за підсумками роботи за рік, винагороди за винаходи і раціоналізаторські пропозиції, матеріальна допомога, оплата простоїв не з вини працівника та ін.

З моменту нарахування заробітної плати виникають три види зобов'язань, пов'язаних з обліком заробітної плати:

- 1) заборгованість по виплаті заробітної плати;
- 2) заборгованість по утриманнях із заробітної плати;
- 3) заборгованість по нарахуваннях на заробітну плату.

*Заборгованість по виплаті заробітної плати.* У всіх випадках праця обумовлюється трудовим договором-угодою між працівником і власником підприємства, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, а власник підприємства зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці.

Законом України “Про оплату праці” встановлена державна соціальна гарантія у вигляді мінімальної заробітної плати, яка є обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності.

**Мінімальна заробітна плата** – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту некваліфіковану працю, нижче від якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну або погодинну норму праці (обсяг робіт).

Якщо зарплата виплачується у розмірі нижчому, ніж законодавчо встановлена, то дане порушення тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств.

В обов'язки кожного власника підприємства входить ведення документації, пов'язаної з нарахуванням і виплатою заробітної плати на кожного працівника. Нарахування заробітної плати здійснюється на підставі відповідних первинних і зведених документів. Для нарахування основної заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці необхідні відомості про посадові оклади (штатний розклад), присвоєні розряди (накази), годинні тарифні ставки, а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період (місяць). Для нарахування основної заробітної плати працівникам, яким установа відрядна оплата праці, необхідно мати обсяг їх виробітку за відповідними розцінками. При відрядній оплаті праці або оплаті за кінцеву продукцію обсяг виробленої продукції (виконаних робіт і послуг) оформляється такими документами: накладними на здавання продукції, квитанціями на оплату вартості послуг, актами-процентовками на обсяг виконаних робіт, актами (довідками) про приймання виконаних робіт та ін.

Облік розрахунків з оплати праці проводиться на підставі типових форм, затверджених наказом Державного комітету статистики України "Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці" від 05.12.2008 р. № 489:

№ П-5 "Табель обліку використання робочого часу";

№ П-6 "Розрахунково-платіжна відомість працівника";

№ П-7 "Розрахунково-платіжна відомість (зведена)".

Розрахунково-платіжна відомість працівника (форма № П-6) використовується для нарахування зарплати по кожному працівнику підприємства, а Розрахунково-платіжна відомість (зведена) (форма № П-7) містить зведену інформацію по всьому підприємству і використовується для заповнення державної статистичної звітності.

Для обліку розрахунків з персоналом з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо) використовується рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". За кредитом рахунку відображається нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії та ін.; за дебетом – виплата заробітної плати, премій, матеріальної допомоги а також суми утриманих податків і зборів, платежів за виконавчими листами, вартість отриманих у рахунок оплати праці матеріалів, продукції.

Відображення затрат підприємства на оплату праці можна здійснювати трьома способами:

1) за допомогою рахунків класів 8 і 9;

2) за допомогою рахунків тільки класу 9;

3) малими і неприбутковими підприємствами за допомогою рахунків класу 8.

При цьому основним джерелом для нарахування заробітної плати, залежно від видів діяльності, є будь-який із витратних рахунків (23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", або для підприємств, які використовують рахунки класу 8: 81 "Витрати на оплату праці", 85 "Інші затрати" а також рахунки активів у випадках, коли витрати на оплату праці включаються до первісної вартості цих активів).

Заробітна плата має виплачуватись у строки, встановлені колективним договором, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів. Як правило, заробітна плата працівників підприємств виплачується у грошових знаках (що мають законний обіг на території України).

При виплаті заробітної плати в журналі операцій здійснюється запис:

Дт 661 “Розрахунки за заробітною платою”

Кт 301 “Каса”.

Робота у святковий і неробочий день оплачується у подвійному розмірі:

– відрядникам – за подвійними відрядними розцінками;

– працівникам, праця яких оплачується за погодинними або денними ставками, – у розмірі подвійної годинної або денної ставки. На бажання працівника, який працював і святковий, і неробочий день, йому може бути наданий інший день відпочинку. Робота у нічний час оплачується у підвищеному розмірі, установленому генеральною, галузевою угодою та колективним договором, але не нижчому від 20% тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи у нічний час. Оплата роботи в надурочний час за погодинною системою оплати праці провадиться в подвійному розмірі годинної ставки, а за відрядною – у розмірі 100% тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата якого здійснюється за погодинною системою, – за всі відпрацьовані надурочні години.

Крім того, законодавством передбачена індексація грошових доходів, у т.ч. оплати праці, пенсій, стипендій. Індексції підлягають доходи громадян у межах прожиткового мінімуму, встановленого для відповідних соціальних і демографічних груп населення. Так, якщо зарплата менше величини прожиткового мінімуму, то індексації підлягає вся заробітна плата, але, якщо доходи більші величини прожиткового мінімуму, то індексації підлягає тільки їх частина – в межах прожиткового мінімуму. Сума індексації грошових доходів громадян визначається як результат множення грошового доходу, що підлягає індексації, на так званий коефіцієнт індексації (коефіцієнт приросту споживчих цін).

Слід зазначити також, що у випадках несвочасної виплати заробітної плати законодавством передбачено нарахування компенсації (К):

$$K = ЗП \times I$$

де ЗП – сума невикраченої зарплати за відповідний місяць;

I – коефіцієнт приросту споживчих цін

Нараховувати компенсацію мають всі підприємства незалежно від форми власності у разі, якщо виплата зарплати найманим працівникам затримується на один і більше місяців.

*Заборгованість по утриманнях із заробітної плати.* При виплаті зарплати працівникам, підприємство повинно здійснити утримання безпосередньо із цієї зарплати: податок з доходів фізичних осіб (ПДФО) в розмірі 15%; 2% – до Пенсійного фонду (ПФ); 0,6% – внески на соціальне страхування на випадок безробіття (ФСС Б), 0,5% або 1% – внески на соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (ФСС ТВП) (в залежності від величини нарахованої зарплати – до прожиткового мінімуму чи більше). Що стосується розрахунку ПДФО, то методика передбачає застосування так званої соціальної пільги (СП), розмір якої передбачено в сумі 50% мінімальної заробітної плати (МЗП). При цьому право на соціальну пільгу мають працівники, розмір місячного доходу яких не перевищує величини прожиткового мінімуму (ПМ), збільшеного на коефіцієнт 1,4. Крім того, для розрахунку ПДФО необхідно з нарахованого доходу відняти утримання у фонди соціального страхування (%ФСС):

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{ЗП} \times \% \text{ФСС} - \text{СП}) \times 15\%$$

У разі, коли працівник має дохід, що перевищує величину прожиткового мінімуму, збільшеного на коефіцієнт 1,4, показник СП у формулі буде відсутній.

Розміри утримань із заробітної плати постійно змінюються через нестабільність податкового законодавства. Однак, економічний зміст їх залишається незмінним: ні одне із цих утримань не є витратами зі сторони роботодавця, який виконує лише роль агента зі збору належних сум. Таким чином, утримання і наступна передача цих сум, наприклад, державі, не впливають на розмір чистого прибутку чи власного капіталу, а, скоріш за все, створює зобов'язання з наступним їх погашенням. Для обліку заборгованості за страхуванням призначені рахунки:

651 “За пенсійним забезпеченням”;

652 “За соціальним страхуванням”;

653 “За страхуванням на випадок безробіття”;

656 “Розрахунки за соц. страхуванням від нещасних випадків”

При цьому утримання із заробітної плати будуть відображені:

Дт **661** “Розрахунки за заробітною платою”

Кт **641** “Розрахунки за податками”

Кт **651** “За пенсійним забезпеченням”

Кт **652** “За соціальним страхуванням”

Кт **653** “За страхуванням на випадок безробіття”

*Заборгованість по нарахуваннях на заробітну плату.* При нарахуванні працівнику зарплати підприємство повинно нарахувати на неї збір до Пенсійного фонду (ПФ), збір на соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (ФСС ТВП), збір на соціальне страхування на випадок безробіття (ФСС Б), збір на соціальне страхування від нещасного випадку (ФСС НВ).

Здавалося, що ці нарахування пов'язані із заробітною платою. Однак, бухгалтерського зв'язку із заробітною платою тут немає, оскільки вказані платежі з рахунком 66 не кореспондуються. Величина нарахованої зарплати виступає лише базою для обчислення розміру цих відрахувань. Введення в майбутньому єдиного соціального податку (збору) значно спростить організацію облікового процесу нарахувань на заробітну плату. Та знову ж таки не змінить їх економічного змісту: джерелами цих нарахувань є витратні рахунки або рахунки активів (у разі включення витрат на оплату праці (наприклад працівників, що здійснюють монтаж придбаного обладнання) до первісної вартості активів), оскільки для роботодавця ці нарахування – частина його витрат.

З моменту, як здійснені ці нарахування, виникають зобов'язання по страхуванню (рахунки 651, 652, 653, 656).

Отже, бухгалтерські записи в журналі операцій будуть такими:

Дт рахунки витрат або активів

Кт **651** “Розрахунки за пенсійним забезпеченням”

Кт **652** “Розрахунки за соціальним страхуванням”

Кт **653** “Розрахунки за соц. страхуванням на випадок безробіття”

Кт **656** “Розрахунки за соц. страхуванням від нещасних випадків”

**Приклад 9.8.** На підприємстві нараховано заробітну плату директору Салюк О.З – 1 000 грн., продавцю Сисак З.Р. – 400 грн. МЗП на початок року встановлена в розмірі 600 грн. Прожитковий мінімум – 700 грн.

Бухгалтерські записи будуть наступні:

1. Нараховано ЗП директору

Дт **92** “Адміністративні витрати” – 1 000

Кт **661** “Розрахунки за заробітною платою” – 1 000

2. Нараховано ЗП продавцю

Дт **93** “Витрати на збут” – 400

Кт **661** “Розрахунки за заробітною платою” – 400

3. Здійснено нарахування на ЗП

– у ПФ (наприклад 33,2%)

- Дт **92** “Адміністративні витрати”—332  
 Кт **651** “Розрахунки за пенсійним забезпеченням” – 332
- Дт **93** “Витрати на збут” – 132,8  
 Кт **651** “Розрахунки за пенсійним забезпеченням” – 132,8  
 – ФСС ТВП ( наприклад 1,4%)
- Дт **92** “Адміністративні витрати” – 14  
 Кт **652** “Розрахунки за соціальним страхуванням” – 14
- Дт **93** “Витрати на збут” – 5,6  
 Кт **652** “Розрахунки за соціальним страхуванням” – 5,6  
 – ФСС Б ( наприклад 1,6%)
- Дт **92** “Адміністративні витрати” – 16  
 Кт **653** “Розрахунки за соц. страх. на випадок безробіття” – 16
- Дт **93** “Витрати на збут” – 6,4  
 Кт **653** “Розрахунки за соц. страх. на випадок безробіття” – 6,4  
 – ФСС НВ ( наприклад1%)
- Дт **92** “Адміністративні витрати” – 10  
 Кт **656** “Розрахунки за соц. страх. від нещасних випадків” – 10
- Дт **93** “Витрати на збут” – 4  
 Кт **656** “Розрахунки за соц. страх. від нещасних випадків” – 4
4. Здійснено утримання із ЗП  
 – у ПФ –  $(1\ 400 \times 2\%) = 28$  грн.
- Дт **661** “ Розрахунки за заробітною платою ” – 28  
 Кт **651** “Розрахунки за пенсійним забезпеченням” – 28  
 – ФСС ТВП –  $1\ 000 \times 1\% + 400 \times 0,5\% = 12$  грн.
- Дт **661** “ Розрахунки за заробітною платою ” - 12  
 Кт **652** “Розрахунки за соціальним страхуванням” – 12  
 – ФСС Б -  $(1\ 000 + 400) \times 0,6\% = 8,4$  грн.
- Дт **661** “ Розрахунки за заробітною платою ” – 8,4  
 Кт **653** “Розрахунки за соц. страхув. на випадок безробіття” – 8,4  
 – ПДФО –  $(1\ 000 - 36) \times 15\% + (400 - 12,4 - 300) \times 15\% = 144,6 + 13,14 = 157,74$
- Дт **661** “ Розрахунки за заробітною платою ” – 157,74  
 Кт **6411** “Розрахунки з ПДФО” – 157,74
5. Виплачено заробітну плату  
 – директору  $1000 - 36 - 144,6 = 819,4$
- Дт **661** “ Розрахунки за заробітною платою ” – 819,4  
 Кт **301** “Каса в національній валюті” – 819,4  
 – продавцю  $400 - 12,4 - 13,14 = 374,46$
- Дт **661** “ Розрахунки за заробітною платою ” – 374,46  
 Кт **301** “Каса в національній валюті” – 374,46

*Виплати при звільненні.* Трудове законодавство передбачає виплату працівникам сум вихідної допомоги при звільненні через певні обставини:

- відмова працівника від переведення на іншу роботу в іншу місцевість разом з підприємством;
- зміни в організації виробництва і праці, у т.ч. ліквідація, реорганізація підприємства;
- невідповідність працівника займаній посаді;
- в зв'язку з поновленням на роботі працівника, який раніше виконував цю роботу;
- розірвання трудового договору з ініціативи працівника внаслідок порушення власником законодавства про працю.

Законодавством встановлено мінімальні суми вихідної допомоги у разі звільнення. Усі суми, що належні працівнику, мають бути виплачені у день звільнення.

Розмір вихідної допомоги залежить від середнього місячного заробітку особи, з якою припиняють трудові відносини. Розрахунок проводять виходячи з виплат за попередні два місяці роботи. В обліку виплати при звільненні прирівнюють до заробітної плати, хоч вихідна допомога не входить до фонду оплати праці. Останнє впливає на розрахунок нарахувань та утримань із заробітної плати.

*Виплати після закінчення трудової діяльності.* До таких виплат належать виплати за пенсійними планами, а також планами медичного страхування й іншими соціальними програмами, що забезпечують за рахунок роботодавців (або за рахунок самих працівників і від їх імені, але через роботодавців) певні гарантії колишнім працівникам після їх виходу на пенсію.

Недержавний пенсійний фонд може заснувати група юридичних осіб, об'єднаних спільними економічними (галузевими) інтересами. Підприємства, які заснували пенсійний фонд, є його вкладниками, фізичні особи – його учасниками. Такі фонди повинні акумулювати пенсійні внески учасників і виплачувати пенсії в межах кола учасників по досягненні застрахованими таким чином громадянами пенсійного віку.

Пенсійні плани підприємства відкривають у банках. Банк є розпорядником активів пенсійного фонду. Підприємство, яке відкрило пенсійний план на користь своїх працівників, реєструється у порядку, передбаченому законодавством про пенсійні плани. Уповноважений банк повинен тримати перераховані підприємствами кошти пенсійного плану в ліквідній формі. У разі смерті учасника



програми – власника пенсійного рахунка, кошти, що нагромадилися, разом з нарахованими відсотками передаються спадкоємцям.

При створенні власного пенсійного плану підприємство утворює резерв на забезпечення таких витрат. Для цього передбачений рахунок 472 “Додаткове пенсійне забезпечення”:

Дт відповідні витратні рахунки

Кт 472 “Додаткове пенсійне забезпечення”

При створенні пенсійного плану групою підприємств у такому резерві немає необхідності, оскільки витрати на ці цілі, що нараховуються щомісяця, відображаються на балансі як зобов’язання перед пенсійним фондом. При цьому в залежності від джерел відрахувань згідно пенсійного плану кореспонденція буде наступною:

– за рахунок заробітної плати працівника

Дт 661 “Розрахунки за заробітною платою”

Кт 657 “Розрахунки за додатковим пенсійним страхуванням”

– за рахунок витрат підприємства

Дт відповідні витратні рахунки

Кт 657 “Розрахунки за додатковим пенсійним страхуванням”

Однак, якщо такі витрати згідно з умовами договору з пенсійним фондом про терміни сплати перераховуються один раз на рік, то створення таких резервів має сенс.

Зрозуміло, що оцінка зобов’язань за програмами соціального забезпечення працівників після виходу на пенсію повинна дисконтуватися.

*Виплати інструментами власного капіталу.* До таких виплат належать виплати акціями власної емісії або емісії материнського підприємства. Сюди ж належать виплати похідними фінансовими інструментами, базовим активом яких є акції: варантами або опціонами на акції.

**Варанти** – це сертифікати, що дають право власнику на придбання акцій по визначеній ціні протягом встановленого періоду часу. З точки зору виплат працівникам варанти використовуються для мотивації праці. Така програма виплат працівникам:

- мотивує працівників для досягнення високого рівня продуктивності;
- допомагає залучати високопрофесійних фахівців;
- дозволяє втримати вже працюючих фахівців та ін.

Контракти з опціонами на акції заохочують працівника брати участь в прибутку підприємства.

Основні питання, що пов'язані з обліком опціонів на акції – це відображення та розподіл витрат за періодами.

*Інші довгострокові виплати працівникам.* Аналізуючи цю категорію виплат, слід відмітити, що до неї належать усі види виплат, пов'язані з оплатою праці, але лише в разі, якщо підприємство не планує їх здійснити протягом найближчих 12 місяців. Інакше кажучи, інші довгострокові виплати – це такі ж види виплат, як поточні виплати, але відрізняються термінами виконання зобов'язань. Сюди входять виплати до ювілеїв працівників, оплата додаткових відпусток за вислугою років та ін. Для здійснення таких виплат підприємству на дату балансу необхідно створювати окремий вид забезпечення:

Дт відповідні витратні рахунки

Кт 474 “Забезпечення інших витрат і платежів”.

Зрозуміло, що такі зобов'язання, у зв'язку з їх довгостроковістю, повинні дисконтуватися.

## **9.5 Облік розрахунків з бюджетом за податками та обов'язковими платежами**

Підприємства перераховують до бюджету різного виду платежі, серед яких найважливішими є податок на прибуток, податок на додану вартість, акцизний збір, податок на доходи з фізичних осіб, відрахування у ФСС та ін. Облік податку на прибуток, податку на доходи фізичних осіб та відрахувань у ФСС було розглянуто в попередніх темах. Розглянемо детальніше облік ПДВ.

*Податок на додану вартість* (ПДВ) – це непрямий податок на споживання, який включається у вигляді надбавки до ціни товарів, робіт, послуг і повністю сплачується кінцевим споживачем товарів, робіт, послуг. Згідно зі статтею 2 Закону України «Про податок на додану вартість» платниками ПДВ є особи, обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) яких протягом будь-якого періоду за останні дванадцять календарних місяців перевищував 300 тис. грн.

На методикау обліку ПДВ впливають наступні фактори:

1. Методика розрахунку податку;
2. Дата виникнення податкового зобов'язання та право податкового кредиту з ПДВ;
3. Статус операції або підприємства в цілому;

4. Тип договору;
5. База оподаткування;
6. Розрахунки з бюджетом.

**1. Методика розрахунку податку.** Об'єктом оподаткування податком є саме додана вартість, що створюється на кожному етапі виробництва та обігу. Та для спрощення визначення податку на додану вартість законодавством передбачений наступний механізм:

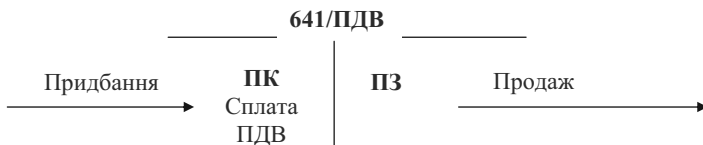
$$\text{ПДВ} = \text{ПЗ} - \text{ПК}$$

де *ПЗ* – загальна сума податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку продажем продукції протягом звітного періоду. Загальна сума податкових зобов'язань визначається діленням загальної суми виручки (доходу) від реалізації на 6.

*ПК* – сума податкового кредиту за розрахунковий період. Податковий кредит – сума податку, сплачена при придбанні товарів (робіт, послуг) і на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного податкового періоду. Щоб визначити податковий кредит, необхідно вартість придбаних товарів (робіт, послуг) з ПДВ розділити на 6.

**Приклад 9.9.** Підприємство придбало товар за 1 200 грн. (в т.ч. ПДВ)  $\text{ПК} = 1\,200 : 6 = 200$ . Реалізувало цей товар за 1 800 грн. (в т.ч. ПДВ).  $\text{ПЗ} = 1\,800 : 6 = 300$  грн. Податок на додану вартість, належний до сплати до бюджету:  $300 - 200 = 100$ . Інакше кажучи, у підприємства додана вартість 600 грн.:  $1\,200 + 600 = 1\,800$  (грн.). Тобто  $\text{ПДВ} = 600 : 6 = 100$  (грн.).

Таким чином, ПЗ виникає при продажу, ПК виникає при придбанні товару (робіт, послуг). Для обліку ПДВ планом рахунків передбачені наступні рахунки: 641 “Розрахунки за податками”, 643 “Податкове зобов'язання”, 644 “Податковий кредит”.



Розглянемо відображення вищенаведеного прикладу в обліку.

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Придбано товар на суму 1 200 грн. (в т.ч. ПДВ)	281	631	1 000*
2	Відображено податковий кредит	641	631	200**
<p>*Слід зазначити, що товари (або інші запаси чи необоротні активи, а також послуги, роботи) оприбутковуються без ПДВ. Серед всіх операцій, де фігурують суми «в т.ч. ПДВ», тільки в операції по отриманню (оприбуткуванню) товарів (робіт, послуг) ПДВ «відділяється», тобто сума відображається без ПДВ (за винятком тих випадків, коли підприємство немає права на податковий кредит: не є платником ПДВ; купує товари (роботи, послуги) у неплательника ПДВ та ін.). У всіх інших операціях (наприклад, отримано аванс, перераховано аванс, відвантажено продукцію,) всі суми відображаються з ПДВ (в нашому прикладі 1 800 грн.) Для того, щоб визначити суму «без ПДВ», досить розділити на 1,2 (в прикладі – 1 200 : 1,2=1000 грн.)</p> <p>**Щоб визначити величину ПДВ:</p> <p>а) якщо в сумі є ПДВ (тобто в т.ч. ПДВ), необхідно розділити на 6 (наприклад, 1 200:6=200);</p> <p>б) якщо в сумі немає ПДВ, а треба «накрутити», необхідно поділити на 5 (наприклад, 1 000: 5=200)</p>				
3	Реалізовано товари на суму 1 800 грн. (в т.ч. ПДВ)	361	702	1 800
4	Відображено податкове зобов'язання	702	641	300

**2. Дата та право виникнення податкового кредиту чи зобов'язання.** Дата та право виникнення податкового кредиту чи зобов'язання може виникати:

- або за правилом першої події;
- або за касовим методом.

*Правило першої події.* Як правило операції з придбання чи реалізації продукції супроводжуються двома подіями:

- отримана (або відвантажена) продукція;
- розрахунки (оплата) за отриману (відвантажену) продукцію.

В залежності від того, яка з цих подій перша – буде виникати ПК чи ПЗ.

Тобто датою виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів, робіт, послуг вважається:

- або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг);
- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

Датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається:

- або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг);
- або дата отримання товарів (робіт, послуг).

Виходячи з цього, у разі сплати авансу постачальнику буде виникати ПК (Дт 641), оскільки підприємство «купує». У разі отримання авансу від покупця буде виникати ПЗ (Кт 641), оскільки підприємство «продає».

В зв'язку з цим для відображення в обліку ПК чи ПЗ за першою подією, що виникла при перерахуванні чи отриманні авансу, призначені “транзитні” рахунки 644 “Податковий кредит”, 643 “Податкове зобов'язання”.

В кореспонденції з 641 рахунком вони відіграють роль „дублера”:

- відображений ПК при перерахуванні авансу Дт641 – Кт 644;
- відображено ПЗ при отриманні авансу Дт 643 – Кт 641.

Залишки на рах. 644 та 643 будуть залишатись до того часу, поки не “закриється” операція, а точніше, не відбудеться 2-а подія – отримання товару чи відвантаження.

### Приклад 9.10.

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Сплачено аванс 2400 грн. (в т.ч. ПДВ)	371	311	2400
2	Відображено податковий кредит (1-а подія)	641*	644	400
*Оскільки це перша подія (друга подія буде отримання товару від постачальника), необхідно відобразити податковий кредит (Дт 641). При цьому закривається подвійний запис з відображення податкового кредиту «дублером» Кт 644 «Податковий кредит»				
3	Отримано товар від постачальника в рахунок перерахованого авансу 2400 грн. (в т.ч. ПДВ)	281	631	2000
4	Відображено податковий кредит (2-а подія)	644**	631	400
5	Відображено взаємозалік заборгованостей	631	371	2400
**Оскільки це 2-а подія, замість Дт 641 рахунку буде Дт 644 рахунку, який в цей момент закриється, так як закриється операція. Тобто слід чітко відслідковувати 1-у та 2-у події: - щоб вчасно показати ПК чи ПЗ; - щоб вдруге не відображати ПК (що тягне за собою відповідальність за порушення податкового законодавства) чи ПЗ (заради уникнення переплати податку до бюджету)				
6	Отримано аванс від покупця - 3600 грн. (в т.ч. ПДВ)	311	681	3600
7	Відображено податкове зобов'язання (1-а подія)	643	641***	600
*** Оскільки це перша подія (друга подія буде відвантаження товару покупцю), необхідно відобразити ПЗ (Кт 641). При цьому закривається подвійний запис з відображення ПЗ «дублером» Дт 643 «Податкове зобов'язання»				
8	Відвантажено товар в рахунок авансу	361	702	3600
9	Відображено податкове зобов'язання (2-а подія)	702	643****	600
**** Оскільки це 2-а подія, замість Кт 641 рахунку буде Кт 643 рахунку, який в цей момент закриється, так як закриється операція.				

Слід зазначити, що рахунок 643 “Податкове зобов'язання” – це активний рахунок (за рідкісним виключенням), а рахунок 644 “Податковий кредит” – пасивний рахунок (за рідкісним

виключенням). У Балансі (Ф.1) дебетове сальдо рахунку 643 “Податкове зобов’язання” показується у рядку 250 “Інші оборотні активи” (в активі), а кредитове сальдо рахунку 644 “Податковий кредит” – у рядку 610 “Інші поточні зобов’язання” (в пасиві).

Слід також відмітити, що рахунок 641 є активно-пасивним. У випадку, коли податкове зобов’язання більше податкового кредиту – сальдо по даному рахунку буде кредитове. Тобто буде відображена заборгованість бюджету зі сплати ПДВ (в вищенаведеному прикладі  $\text{ПДВ}=600-400=200$ ). Однак, у разі, коли податкове зобов’язання менше податкового кредиту – сальдо по даному рахунку буде дебетове. З точки зору податкового законодавства з ПДВ, якщо податкове зобов’язання менше ніж податковий кредит, має місце борг бюджету підприємству (так зване бюджетне відшкодування).

**Бюджетне відшкодування** – це сума, що підлягає поверненню платнику ПДВ з бюджету в зв’язку з надмірною сплатою податку. Причини, за якими ПК за підсумками звітного періоду може перевищувати ПЗ з ПДВ, закономірно можуть виникнути у підприємства внаслідок таких очевидних обставин:

- реалізація товарів, робіт, послуг за нульовою ставкою ПДВ (насамперед експортні операції);
- придбання основних засобів, які підлягають амортизації;
- придбання запасів у великій кількості;
- продаж товарів за цінами, нижчими, ніж ціна їх придбання.

Згорнуте сальдо рахунку 641 показується в балансі:

- якщо воно кредитове – в рядку 550 “Поточні зобов’язання за розрахунками з бюджетом”;
- якщо воно дебетове – в рядку 170 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом”.

Слід зазначити дуже важливий момент. ПК виникає звичайно за правилом «першої події», але за умови наявності документа – податкової накладної, яку виписує постачальник товарів (робіт, послуг). Тобто ПК виникає тільки в момент отримання податкової накладної від постачальника. Та, коли постачальник (платник ПДВ) затримує видачу податкової накладної з певних причин, підприємство відповідно не може відобразити ПК (Дт 641). В цьому випадку замість 641 рахунку буде використовуватись “дублер” – рахунок 644 “Податковий кредит”.

### Приклад 9.11.

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Підприємство отримало товар на суму 1200 грн. від платника ПДВ, податкова накладна не виписана	281	631	1000
2	Відображено податковий кредит	644*	631	200
*Право на ПК (Дт 641) виникне в момент отримання податкової накладної				
3	В момент отримання податкової накладної	641	644	200

У разі, якщо постачальник не є платником ПДВ, підприємство – покупець не має права на ПК. У такому випадку кореспонденції з виділення ПК не буде, а вся сума ПДВ включатиметься до первісної вартості придбаних товарів (робіт, послуг).

**Приклад 9.12.** Підприємство отримало товар на суму 1200 грн. від неплатника ПДВ:

Дт 281 “Товари на складі” – 1200

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 1200

*Касовий метод.* Законодавством про ПДВ в окремих випадках передбачений і так званий касовий метод визначення моменту виникнення ПК чи ПЗ. Даний метод полягає в тому, ПК чи ПЗ виникає в момент оплати, а не за “першою подією”

### Приклад 9.13.

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Придбано товар на суму 6000 грн. (в т.ч. ПДВ)	281	631	5000
2	Відображено податковий кредит	644*	631	1000
*Право на податковий кредит (Дт 641) виникне в момент оплати за отриманий товар				
3	Оплачено за придбані товари	631	311	6000
4	Відображено податковий кредит	641**	644	1000
** ПК (Дт 641) виник в момент перерахування грошей (за касовим методом)				
5	Відвантажено товари покупцю на суму 9000 грн. (в т.ч. ПДВ)	361	702	9000
6	Відображено податкове зобов’язання	702	643***	1500
*** ПЗ (Кт 641) виникне в момент оплати покупцем				
7	Отримано грошові кошти від покупця	311	361	9000
8	Відображено податкове зобов’язання	643	641****	1500
**** ПЗ (Кт 641) виникло в момент отримання грошей (тобто за касовим методом)				

**3. Статус операції або підприємства в цілому.** З точки зору оподаткування податком на додану вартість всі операції можна поділити на групи:

- оподатковуються за ставкою 20%;
- оподатковуються за ставкою 0%;
- не оподатковуються;
- звільнені від оподаткування.

**Приклад 9.14.** Розглянемо, в чому різниця між цими операціями з точки зору ПДВ: підприємство придбало товар за 120 грн., а продає за 150 грн.

Статус операції	ПК, грн.	ПЗ, грн.	ПДВ до сплати в бюджет, грн.	Відображення в обліку			
				Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн.
20%	20	25	5	Придбано товар	281	631	100
				Відображено ПК	641	631	20
				Реалізовано товари	361	702	150
				Відображено ПЗ	702	641	25
0%	20	0	-20	Придбано товар	281	631	100
				Відображено ПК	641	631	20
				Реалізовано товари	361	702	150
				Відображено ПЗ	-	-	-
Пільга з ПДВ	0	0	0	Придбано товар	281	631	120
				Відображено ПК	-	-	-
				Реалізовано товари	361	702	150
				Відображено ПЗ	-	-	-

Якщо підприємство здійснює тільки операції, що не оподатковуються ПДВ чи щодо них існують пільги, то право на ПК не виникає ні за придбаними товарами (роботами, послугами), на за придбаними необоротними активами. В цьому випадку суми “вхідного” ПДВ (ПК) включаються до первісної вартості товарів (робіт, послуг). Але підприємство може здійснювати одночасно оподатковувани і неоподатковувани операції.

**Приклад 9.15.** Підприємство виробляє продукти дитячого харчування (які пільгуються) і продукти для дорослих (оподатковуються на загальних підставах). В такому випадку при придбанні товарів (робіт, послуг) для виготовлення продукції до ПК включатиметься лише та частка сплаченого ПДВ, яка відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду. Наприклад, підприємство придбало сировину на суму 1 200 грн. (в т.ч. ПДВ), використовує цю сировину:

- на виробництво дитячого харчування – 600 грн.;
- на виробництво продуктів для дорослих – 400 грн.

В даній ситуації підприємство має право на ПК тільки в сумі 80 грн. (з суми 400 грн. × 20%), а не 200 грн. (з усієї суми).

Однак, при придбанні сировини часто невідомо, яка частка буде використана в оподатковуваних операціях, а яка в



неоподатковуваних. Тому визначити податковий кредит, який би припадав на оподатковувані операції практично неможливо.

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Придбано сировину на суму 1200 грн. (в т.ч. ПДВ)	201	631	1120*
2	Відображено податковий кредит	641	631	80**
* Сума „неправомірного” податкового кредиту ПДВ має включатись до вартості сировини (1000+(200-80)=1120) ** підприємство має право на ПК тільки в сумі 80 грн. ( з суми 400 грн.*20%)				
3	Відпущена сировина на виготовлення продуктів дорослого харчування (400 грн.)	231	201	400
4	Відпущена сировина на виготовлення продуктів дитячого харчування (720 грн.)	232	201	720

В такому випадку дозволяється включати до податкового кредиту всю суму. А при безпосередньому використанні сировини у виробництві буде відома частка сировини, яка використана в неоподатковуваних операціях. В цей момент підприємство зобов'язане відкоригувати ПК. Тобто в даному прикладі – зменшити на 120 грн. (600 грн.×20% або 200-80=120). Сума такого “неправомірно” віднесеного податкового кредиту ПДВ має включатись до вартості сировини.

### Приклад 9.16.

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Придбано сировину на суму 1200 грн. (в т.ч. ПДВ)	201	631	1000
2	Відображено податковий кредит	641	631	200*
* визначити податковий кредит, який би припадав на оподатковувані операції практично неможливо. В такому випадку дозволяється включати до податкового кредиту всю суму.				
3	Відпущена сировина на виготовлення продуктів дорослого харчування (400 грн.)	231	201	400
4	Відпущена сировина на виготовлення продуктів дитячого харчування (600 грн.)	232	201	600
5	Відкоригований ПК, що припадає на частку сировини, яка використана в неоподатковуваних операціях (виготовлення продуктів дитячого харчування)	201**	641	120
6	Списано на виробництво	232	201	120
**Сума такого „неправомірно” віднесеного податкового кредиту ПДВ має включатись до вартості сировини.				

Слід відмітити, що варіантів коригування ПК може бути кілька. Однак результат має бути один:

- до податкового кредиту в кінцевому рахунку має ввійти сума, що припадає тільки на оподатковувані ПДВ операції;

- ПК, що припадає на неоподатковувані операції має включатись до первісної вартості придбаних товарів (робіт, послуг)

#### 4. База оподаткування (рис. 9.3).

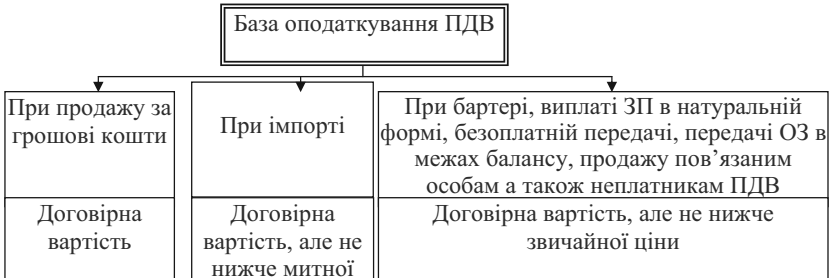


Рис.9.3 – База оподаткування податком на додану вартість

**При продажу за грошові кошти.** Облік розглянуто вище.

**Імпорт продукції** передбачає особливий порядок розрахунку та обліку ПДВ. Об'єктом оподаткування є контрактна вартість (Кв) імпортованих товарів, але не нижче митної з врахуванням мита (М) та акцизного збору (АЗ):  $\text{ПДВ} = (\text{Кв} + \text{М} + \text{АЗ}) \times 20\%$ . При цьому сплата ПДВ буде одночасно і податковим кредитом (Дт 641 Кт 311). В цьому і полягає різниця в відображенні ПК при отриманні товару від вітчизняного постачальника (Дт641 Кт631), де ПДВ сплачується не до бюджету безпосередньо, а постачальнику.

**Приклад 9.17.** Підприємство імпортувало 10000 пляшок шампанського контрактною вартістю 20000 \$. Курс 1 \$ - 5.0 грн.

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Слано мито (1,5 євро за 1 л, курс 1 євро – 6.0 грн.) $\text{М} = 10000 \text{пл.} \times 0,75 \text{л} \times 1,5 \text{євро} \times 6.0 \text{грн.} = 67500 \text{ грн.}$	377*	311	67500
2	Сплачено АЗ (1,6 грн. за 1л) $\text{АЗ} = 10000 \text{пл.} \times 0,75 \text{л} \times 1.6 \text{грн.} = 12000 \text{ грн.}$	377*	311	12000
3	Сплачено ПДВ $(20000\$ \times 5.0 \text{ грн.} + 67500 + 12000) \times 20\% = 35900 \text{ грн.}$	641**	311	35900
*сума сплаченого мита та акцизного збору буде включено до первісної вартості шампанського при оприбуткуванні (згідно П(С)БО 16)				
** сплата ПДВ є одночасно і податковим кредитом, сума сплаченого ПДВ до первісної вартості не включається (за виключенням у неплатників ПДВ)				
4	Оприбутковане шампанське $20000\$ \times 5.0 \text{ грн.}$	281	632	100000
5	Сума сплаченого мита та акцизного збору включено до первісної вартості шампанського	281	377	79500
6	Реалізовано шампанське на території України	361	702	240000
7	Відображено податкове зобов'язання	702	641	40000
8	Сплачено ПДВ до бюджету $(\text{ПЗ} - \text{ПК} = 40000 - 35900 = 4100)$	641	311	4100

Слід зауважити, що підприємства-неплатники ПДВ не звільнюються від сплати імпортного ПДВ (наприклад, підприємства – платники єдиного податку за ставкою 10%). При цьому сума сплаченого ПДВ буде включатись до первісної вартості імпортного товару чи послуги (аналогічно миту та акцизному збору).

При бартері, виплаті ЗП в натуральній формі, безоплатній передачі, передачі основних засобів в межах балансу, продажу пов'язаним особам а також неплатникам ПДВ база оподаткування визначається виходячи з договірної вартості, але не нижче за звичайні ціни, що склалися на ринку. В вищенаведених випадках, як правило, складається ситуація, коли товари (роботи, послуги) передаються за цінами нижчими, ніж склалися на ринку, при цьому в обліку дохід визнається за ціною договору (при виплаті ЗП в натуральній формі, продажу пов'язаним особам а також неплатникам ПДВ, при бартері) або списання відбувається за обліковою вартістю (безоплатній передачі, передачі основних засобів в межах балансу). Однак, згідно законодавства з ПДВ при таких операціях ПЗ визначається виходячи зі звичайної ціни (для уникнення зловживання). При цьому сума „надміру” нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ буде відноситись на рахунки обліку витрат діяльності або у випадку переведення основних засобів до складу невиробничих – на рахунки 10 „Основні засоби” чи 11 „Інші необоротні активи”.

**Приклад 9.18.** Підприємство реалізувало неплатнику ПДВ товар на суму 900 грн. (в т.ч. ПДВ). Звичайна ціна на такий товар 1 200 грн. (в т.ч. ПДВ).

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Реалізовано товар	361	702	900
2	Відображено ПЗ	702	641	150
3	Донараховано ПЗ виходячи зі звичайної ціни	902*	641	50**

\* сума „надміру” нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ відноситься до собівартості реалізованих товарів

\*\* $PЗд = PЗз - PЗ$ , де  $PЗд$  - сума „надміру” нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ,  $PЗз$  – податкове зобов'язання виходячи зі звичайної ціни,  $PЗ$  – податкове зобов'язання, що відповідає доходу підприємства.  $PЗд = 200 - 150 = 50$

**Приклад 9.19.** Підприємство перевело основні виробничі засоби (інтерпретація за податковим законодавством) до невиробничих. Звичайна ціна таких ОЗ – 6 000 грн. (в т.ч. ПДВ).

Зміст операції	Дт	Кт	Σ
Нараховано ПЗ виходячи зі звичайної ціни	105*	641	1000

\* сума „надміру” нарахованого ПЗ з ПДВ буде відноситись у випадку переведення основних засобів до складу невиробничих на рахунки 10 „Основні засоби”

**Приклад 9.20.** Підприємство безоплатно передало товари. Облікова вартість 500 грн., звичайна ціна – 900 грн. (в т.ч. ПДВ).

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Відкориговано ПК, що припадає на списувані товари	281	641	100*
2	Передано безоплатно товари (500+100=600 грн.)	949	281	600
3	Донараховано ПЗ виходячи зі звичайної ціни	949**	641	150***
<p>*В операції по безоплатній передачі товарів підприємство втрачає право на податковий кредит, який було відображено при отриманні цього товару в минулому в сумі 100 грн. (500×20%). Тому зараз його треба включити до вартості товару, що передається.  ** сума „надміру” нарахованого податкового зобов’язання з ПДВ відноситься до інших операційних витрат  ***<math>PЗ_d = PЗ_з - PЗ, PЗ_d = 150 - 0 = 150</math></p>				

**5. Тип договору.** Посередницькі операції мають свої особливості обліку ПДВ. Посередництво – це послуга. Наприклад, посередник (комісіонер) надає послуги підприємству (комітенту) з реалізації або придбання продукції. За такі послуги комісіонер отримує комісійну винагороду. За такими операціями існують свої правила визначення дати виникнення ПК чи ПЗ. Так, при реалізації товарів через посередника (комісіонера) у комітента ПЗ виникає при отриманні оплати (логічно). Оскільки факт відвантаження товару комісіонеру – це ще не реалізація, так як товар може бути нереалізованим покупцям і тоді підлягатиме поверненню.

У посередника зовсім інша ситуація. При безпосередній реалізації покупцю податкові зобов’язання виникають за першою подією (на всю суму, хоч фактично товар не його: комісіонер лише надає послуги з реалізації). При цьому в момент перерахування грошей комітенту за реалізований товар комісіонер має право на ПК (на всю суму). Така схема стимулює комісіонера як найшвидше розраховуватись з комітентом.

Однак, якщо комісіонер не є платником ПДВ, то такі операції навпаки дозволяють оптимізувати податок шляхом відстрочення його сплати. Крім того, надані послуги для комісіонера будуть відображатись як дохід (в т.ч. ПДВ).

**Приклад 9.21.** Комітент передав комісіонеру товари обліковою вартістю 1000 грн. Вартість реалізації 1800 грн. (в т.ч. ПДВ). Комісійна винагорода 10 %.

Розглянемо облік цих операцій для комітента і комісіонера.

<i>У комітента</i>					<i>У комісіонера</i>				
№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ	№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Передано товари комісіонеру	283	281	1000	1	Отримано товар	024	-	1800
2	Відображено реалізацію товару після отримання звіту комісіонера	361	702	1800	2	Відвантажено товар покупцю	361	702	1800
3	Відображено ПЗ	702	643*	300	3	Відображено ПЗ	643	641*	300
* ПЗ (Кт 641) виникає при отриманні оплати					* у комісіонера податкові зобов'язання виникають за першою подією (на всю суму)				
4	Списано собівартість реалізованого товару	902	283	1000	4	Відображено суму виручки, що належить комітенту	702**	685	1800
5	Отримано виручку від комісіонера за вирахуванням комісійної винагороди (10%)	311	361	1620	5	Отримано кошти від покупця	311	361	1800
					6	Перераховано кошти комітенту (за вирахуванням комісійної винагороди)	685	311	1620
6	Відображено ПЗ	643	641**	300	7	Відображено ПК	641***	644	300
** ПЗ (Кт 641) виникло при отриманні оплати					** реалізований товар відображено як дохід від реалізації товарів, хоч насправді це не дохід комісіонера (бо товар не його), тому вираховується цей дохід на користь комітента;				
					*** в момент перерахування грошей комітенту за реалізований товар комісіонер має право на ПК (на всю суму)				
7	Вартість сплачених комісійних віднесено на витрати	93	361	150	8	Відображено дохід від реалізації посередницької послуги	685	703	180
8	Відображено ПК	641	361	30	9	Відображено ПЗ	703	641	30
					10	Закрито розрахунки з ПДВ	644	643	300
					11	Списано з позабалансового рахунку реалізований товар	-	024	1800

Комісіонер може надавати послуги з придбання товарів. При цьому, коли замовник перераховує кошти комісіонеру для придбання товарів, ПК у нього не виникає (на відміну від правила першої події). ПК виникне тільки при безпосередньому отриманні товару. У посередника виникає податковий кредит на всю суму при перерахуванні коштів постачальнику чи отриманні товару (за правилом першої події). А при безпосередній передачі товару замовнику виникне ПЗ на всю суму.

**6. Розрахунки з бюджетом.** Реалізація фіскальної функції податків вимагає безпосередньої сплати їх до бюджету:

Дт 641 “Розрахунки за податками”

Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

Однак, чинним законодавством може бути передбачено відстрочення сплати податку шляхом видачі платником податків векселя (зокрема при нарахуванні імпортного ПДВ). Податковий вексель видають на певний період.

Коли настає строк платежу, суму, зазначену у векселі, включають до складу податкових зобов'язань поточного періоду. І тоді його вважають погашеним. А в наступному звітному періоді одержують право на податковий кредит.

Якщо ж вексель погашають достроково, то й право на податковий кредит виникає в періоді його погашення.

Розглянемо на прикладі порядок відображення в обліку видачі та погашення податкового векселя платником ПДВ.

#### **Приклад 9.22.**

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Відображено вартість імпортованих товарів	281	632	50000
2	Сплачено митні платежі	377	311	10000
3	Включено до вартості товару митні платежі	281	377	10000
4	Видано органам митного контролю вексель на суму ПДВ	643	621	12000
5	Сплачено податкові зобов'язання з ПДВ (при настанні строку платежу за векселем)	621	311	12000
6	Відображено ПК	641	644	12000
7	Закрито розрахунки з ПДВ	644	643	12000

Як вже зазначалось раніше, якщо податкове зобов'язання менше ніж податковий кредит, має місце так зване бюджетне відшкодування.

**Бюджетне відшкодування** – це сума, що підлягає поверненню платнику ПДВ з бюджету в зв'язку з надмірною сплатою податку. Однак, погашення бюджетного відшкодування платнику податку може бути не лише шляхом повернення грошових коштів на рахунок підприємства (Дт 311 Кт641). Підприємство може прийняти рішення про зарахування належної йому суми бюджетного відшкодування у зменшення зобов'язань у наступних періодах. В обліку таке рішення не відобразатиметься.

Держава може прийняти рішення про погашення заборгованості з бюджетного відшкодування шляхом випуску облігацій внутрішньої державної позики.

### Приклад 9.23.

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Отримано облігації в рахунок погашення простроченої бюджетної заборгованості з ПДВ	143	641	10000
2	Настав строк щорічної виплати: - частини основного боргу за облігаціями; - доходу (%) за облігаціями	377 373	143 732	2000 800
3	Отримано на рахунок грошові кошти в погашення: - частини основного боргу за облігаціями; - доходу (%) за облігаціями	311 311	377 373	2000 800

Ми навели основні фактори, які впливають на відображення в обліку розрахунків з бюджетом по ПДВ.

Заборгованість за іншими податками і зборами обліковується на рахунках 641 “Розрахунки за податками”, 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами” з віднесенням їх на витратні рахунки 85 “Інші затрати” або 92 “Адміністративні витрати”.

**Акцизний збір** - це непрямий податок на окремі товари, визначені чинним законодавством як підакцизні, що включається до ціни цих товарів.

Порядок обчислення та сплати акцизного збору регламентується Декретом Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.1992 р. № 18-92 (зі змінами і доповненнями) та окремими законодавчими актами.

База для обчислення акцизного збору визначається залежно від виду його ставки, що застосовується:

- якщо за ставкою у відсотках до обороту з продажу, то базою є вартість товарів, визначена за встановленими максимальними роздрібними цінами, без ПДВ та АЗ (але не менша від митної вартості таких товарів з урахуванням суми ввізного мита без ПДВ та АЗ);

- якщо за ставкою у твердих сумах з одиниці товару, то базою є вага, об’єм, кількість або інші натуральні показники, вказані у фізичних одиницях виміру.

Акцизний збір може справлятися за ставками, види яких передбачені вище згаданим Декретом, а саме:

1) у відсотках до обороту з продажу товарів за встановленими імпортерами максимальними роздрібними цінами, при цьому сума АЗ, яка підлягає сплаті, розраховується за формулою:

$$Ca = B \times A : 100 \%,$$

де  $C_a$  - сума акцизного збору;  $B$  - вартість товару за встановленою імпортером максимальною роздрібною ціною, без ПДВ та АЗ, але не менша від митної вартості з урахуванням ввізного мита;  $A$  - ставка акцизного збору;

2) у твердих сумах з одиниці товару, при цьому сума АЗ, що підлягає сплаті, обчислюється за формулою:

$$C_a = H \times A,$$

де  $H$  - кількість товару у фізичних одиницях виміру, визначених відповідним законом;

3) одночасно за двома ставками - у відсотках до обороту з продажу і в твердих сумах з одиниці товару;

4) комбіновано, тобто за ставками у відсотках до обороту з ціни реалізації, але не менше установлені твердої суми з одиниці реалізованого товару (продукції).

Облік розрахунків з бюджетом з акцизного збору відображається на субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами". У разі необхідності відкривається субрахунок другого порядку 642/АЗ "Розрахунки з акцизного збору".

У бухгалтерському обліку джерелом нарахування акцизного збору може бути:

- при імпорті підакцизних товарів - первісна вартість запасів згідно з п. 9 П(С)БО 9 "Запаси" або первісна вартість об'єкта основних засобів відповідно до п. 8 П(С)БО 7 "Основні засоби";

- при реалізації підакцизної продукції виробником – дохід підприємства.

**Приклад 9.24.** Українське підприємство придбало за договором купівлі-продажу у підприємства - нерезидента транспортний засіб, який буде використовуватися як об'єкт основних засобів. Вартість транспортного засобу становить 20 000 євро. Робочий об'єм двигуна - 2 000 куб. см. При митному оформленні були сплачені митні платежі:

- митний збір - 0,2 % від митної вартості товару;
- ввізне мито - 0,6 євро за 1 куб. см.;
- акцизний збір - 0,2 євро за 1 куб. см.;
- ПДВ - 20 %.

На дату попереднього декларування автомобіля курс НБУ за 1 євро склав 10,35 грн.

Операції, пов'язані з придбанням автомобіля, у бухгалтерському обліку слід відобразити записами:

1. Перераховано кошти на депозитний рахунок митниці для попереднього декларування товару:



- митний збір (EUR 20 000 × 10,35 грн. × 0,2 %)
  - Дт **377** “Розрахунки з іншими дебіторами” - 414
  - Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” - 414
  - ввізне мито (EUR 0,6 × 2 000 куб. см × 10,35 грн.)
  - Дт **377** “Розрахунки з іншими дебіторами” - 12420
  - Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” - 12420
  - акцизний збір (EUR 0,2 × 2000 куб. см × 10,35 грн.)
  - Дт **377** “Розрахунки з іншими дебіторами” - 4140
  - Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” - 4140
  - ПДВ (EUR 20 000 × 10,35 грн. + 12420 грн. + 4140 грн.) × 20 %
  - Дт **641/ПДВ** “Розрахунки за податками/ПДВ” - 44712
  - Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” - 44712
2. Віднесені на первісну вартість основних засобів: - митний збір, мито та акцизний збір

Дт **152** “Придбання (виготовлення) основних засобів” - 16974

Кт **377** “Розрахунки з іншими дебіторами” -16974

Складність обліку у виробника підакцизних товарів зводиться до відображення податкових зобов'язань з акцизного збору за датою їх виникнення, тобто за датою першої події: передоплати або відвантаження. Облік здійснюється аналогічно обліку ПДВ. При цьому слід відкрити окремий субрахунок другого порядку на субрахунок 643/АЗ “Податкові зобов'язання з акцизного збору”.

**Приклад 9.25.** Підакцизна продукція реалізована покупцю за 12000 грн, в т.ч. ПДВ - 2000 грн, акцизний збір - 3000 грн.

Варіант 1: перша подія - відвантаження.

1. Відвантажено підакцизну продукцію

Дт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями” - 12000

Кт **701** “Дохід від реалізації продукції” -12000

Одночасно на суму ПДВ

Дт **701** “Дохід від реалізації готової продукції” - 2000

Кт **641/ПДВ** “Розрахунки за податками/ПДВ” -2000

2. Нараховано акцизний збір

Дт **701** “Дохід від реалізації готової продукції” - 3000

Кт **642/АЗ** “Розрахунки з акцизного збору”-3000

3. Списано реалізовану продукцію

Дт **901** “Собівартість реалізованої готової продукції” - 6000

Кт **26** “Готова продукція”-6000

4. Отримано оплату за відвантажену до оплати продукцію

Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” - 12000

Кт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями” - 12000

Варіант 2: перша подія - оплата.

1. Надійшла передоплата за підакцизну продукцію  
Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” - 12000  
Кт **681** “Розрахунки за авансами одержаними” - 12000  
Одночасно на суму податкового зобов’язання ПДВ  
Дт **643/ПДВ** “Податкові зобов’язання з ПДВ” - 2000  
Кт **641/ПДВ** “Розрахунки за податками/ПДВ” - 2000
2. Відображено податкове зобов’язання з акцизного збору в сумі передоплати  
Дт **643/АЗ** “Податкові зобов’язання з акцизного збору” - 3000  
Кт **642/АЗ** “Розрахунки з акцизного збору” -3000
3. Відвантажено попередньо оплачену підакцизну продукцію  
Дт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями” - 12000  
Кт **701** “Дохід від реалізації продукції” -12000
4. Списано податкове зобов’язання з ПДВ  
Дт **701** “Дохід від реалізації готової продукції” - 2000  
Кт **643/ПДВ** “Податкові зобов’язання з ПДВ” -2000
5. Списано податкове зобов’язання з акцизного збору  
Дт **701** “Дохід від реалізації готової продукції” - 3000  
Кт **643/АЗ** “Податкові зобов’язання з акцизного збору” - 3000
6. Списано реалізовану продукцію  
Дт **901** “Собівартість реалізованої готової продукції” - 6000  
Кт **26** “Готова продукція”-6000
7. Здійснено взаємозалік заборгованостей  
Дт **681** “Розрахунки за авансами одержаними” - 12000  
Кт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями” -12000
8. Перераховано акцизний збір у сумі нарахованих податкових зобов’язань  
Дт **642/АЗ** “Розрахунки з акцизного збору” - 3000  
Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” - 3000

**Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів** є джерелом фінансування будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних шляхів загального користування та проведення природоохоронних заходів на водоймищах.

Об’єктом оподаткування цим податком може бути об’єм двигуна автотранспорту та довжина корпусу засобів водного транспорту. Ставки визначено у гривнях зі 100 см<sup>3</sup> об’єму циліндрів двигуна чи 100 см довжини корпусу.

**Приклад 9.26.** Легковий автомобіль Alfa Romeo 2000 (105) має  
298

об'єм двигуна 1962 см<sup>3</sup>, ставка податку для легкових автомобілів з об'ємом двигуна від 1801 см<sup>3</sup> до 2500 см<sup>3</sup> становить 10 грн. за кожні 100 см<sup>3</sup>; сума податку дорівнює 196,2 грн. на рік (1962 x 10/100=196,2). Оскільки юридичні особи сплачують транспортний податок поквартально рівними частинами до 15-го числа місяця, наступного за звітним кварталом, сплаті за звітний період підлягає сума:

$$196,2 \text{ грн.} : 4 = 49,05 \text{ (грн.)}$$

В обліку слід здійснити такі бухгалтерські проведення:

1. Нараховано податок з власників транспортних засобів (на початку року на всю суму розрахованого податку)  
Дт 92 “Адміністративні витрати” - 196,2

Кт 641/ПТЗ “Розрахунки за податками/ податок з власників транспортних засобів” - 196,2

2. Сплачено суму податку щокварталу рівними частинами (25 % від загальної суми нарахованого податку)

Дт 641/ПТЗ “Розрахунки за податками/ податок з власників транспортних засобів” - 49,05

Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” - 49,05

**Плата за землю (орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності)** – це податок на володіння та користування землею, який справляється з юридичних та фізичних осіб.

Плата за землю запроваджується з метою формування джерела коштів для фінансування заходів щодо раціонального використання та охорони земель, підвищення родючості ґрунтів, відшкодування витрат власників землі і землекористувачів, пов'язаних з господарюванням на землях гіршої якості, ведення земельного кадастру, здійснення землеустрою та моніторингу земель, проведення земельної реформи та розвитку інфраструктури населених пунктів.

**Збір за забруднення навколишнього природного середовища** – це загальнодержавний збір за користування природними ресурсами, який устанавлюється з метою відшкодування витрат на відновлення оточуючого середовища.

Збір за забруднення навколишнього природного середовища справляється за:

- викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів.

Найбільш поширеними місцевими податками є комунальний податок і податок з реклами.

**Комунальний податок** – це обов’язковий місцевий податок, який нараховується на основі неоподаткованого мінімуму доходів громадян та середньоспискової чисельності працюючих. Об’єктом оподаткування виступає умовний фонд оплати праці, що розраховується як добуток неоподаткованого мінімуму доходів громадян та середньооблікової кількості штатних працівників за звітний місяць. При цьому слід звернути увагу, що фактичний розмір фонду оплати праці при обчисленні комунального податку до уваги не береться. При визначенні бази оподаткування застосовується показник – середньооблікова кількість штатних працівників, який розраховується відповідно до Інструкції зі статистики чисельності працівників, зайнятих у народному господарстві України, яка затверджена наказом Міністерства статистики України від 07.07.95 р. №171 (зі змінами і доповненнями). Ставка комунального податку в Україні не повинна перевищувати 10 %.

Згідно П(С)БО 16 “Витрати” джерелом нарахування комунального податку в бухгалтерському обліку є адміністративні витрати.

**Приклад 9.27.** На підприємстві середньооблікова кількість штатних працівників за 1 квартал 2008р. становила:

січень – 11 чол.; лютий – 10 чол.; березень – 10 чол.

Середньооблікова кількість:  $11+10+11=31$  (чол.)

Середньомісячна кількість:  $31 \text{ чол.} : 3 \text{ міс.} = 10$  (чол.)

Сума комунального податку, що підлягає нарахуванню за звітний період, визначається:  $10\% \times 10 \text{ чол.} \times 17 \text{ грн.} = 17$  (грн.)

В обліку цю операцію слід відобразити кореспонденцією:

Дт 92 “Адміністративні витрати” - 17

Кт 641 “Розрахунки за податками/комунальний податок” -17

**Податок з реклами.** Об’єктом обкладання податком з реклами є вартість послуг за встановлення та розміщення реклами.

Учасниками рекламного процесу можуть бути рекламодавець, виробник та розповсюджувач реклами. При цьому рекламодавець може виступати в особі всіх трьох (так звана самореклама), а виробник і розповсюджувач реклами також можуть поєднуватися в одній особі.

Фактично податок з реклами сплачує замовник послуг під час оплати усіх видів оголошень і повідомлень, що передають

інформацію з комерційною метою за допомогою засобів масової інформації, преси, телебачення, афіш, плакатів, рекламних щитів, інших технічних засобів, майна та одягу; на вулицях, магістралях, майданах, будинках, транспорті та в інших місцях. Але одержує такий податок розповсюджувач реклами під час отримання оплати за надані послуги. Сума податку з реклами зазначається окремим рядком у розрахункових документах (рахунку-фактурі, акті виконаних робіт, податковій накладній тощо). Базою для нарахування податку є вартість наданих послуг за встановлення і розміщення реклами без урахування ПДВ.

До бюджету податок з реклами сплачує безпосередньо суб'єкт господарської діяльності, який розміщує та встановлює рекламу. Ця особа виконує роль податкового агента і несе відповідальність за сплату податку до бюджету.

**Приклад 9.28.** Підприємство у липні 2008 р. сплатило газеті, платнику податку на прибуток на загальних підставах, за розроблення та публікацію рекламного оголошення 361,50 грн, у т. ч. податок з реклами - 1,50 грн та ПДВ - 60 грн.

*Облік у рекламодавця:*

1. Перераховано газеті за розроблення та публікацію макета рекламного оголошення

Дт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” - 361,50

Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” -361,50

Одночасно відображено суму податкового кредиту з ПДВ

Дт **641/ПДВ** “Розрахунки за податками/ПДВ” - 60

Кт **644** “Податковий кредит з ПДВ” -60

2. Підписано акт про виконані послуги (оголошення надруковано)

Дт **93** “Витрати на збут” - 300

Кт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” -300

Одночасно списано податковий кредит з ПДВ

Дт **644/ПДВ** “Податковий кредит з ПДВ” - 60

Кт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” -60

3. Відображено податок з реклами

Дт **93** “Витрати на збут” - 1,50

Кт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” -1,50

*Облік податку з реклами у виробника реклами.*

1. Отримано передоплату від рекламодавця за рекламне оголошення

Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті» - 361,50

Кт **681** “Розрахунки за авансами одержаними” -361,50

- Одночасно на суму податкового зобов'язання з ПДВ  
Дт **643/ПДВ** "Податкові зобов'язання з ПДВ" - 60  
Кт **641/ПДВ** "Розрахунки за податками/ПДВ" - 60
2. Враховано зобов'язання з податку з реклами перед бюджетом  
Дт **643/ПР** "Податкові зобов'язання з податку з реклами" - 1,50  
Кт **641/ПР** "Розрахунки за податками/податок з реклами" - 1,50
3. Відображено дохід від рекламних послуг  
Дт **361** "Розрахунки з вітчизняними покупцями" - 361,50  
Кт **703** "Дохід від реалізації робіт і послуг" - 361,50
- Одночасно списано суму ПДВ за зобов'язанням  
Дт **703** "Дохід від реалізації робіт і послуг" - 60  
Кт **643/ПДВ** "Податкові зобов'язання з ПДВ" - 60
4. Списано податок з реклами  
Дт **703** "Дохід від реалізації робіт і послуг" - 1,5  
Кт **643/ПР** "Податкові зобов'язання з податку з реклами" - 1,50
5. Списано собівартість рекламних послуг  
Дт **903** "Собівартість реалізованих робіт і послуг" - 100  
Кт **23** "Виробництво" - 100

## **9.6 Облік забезпечень і непередбачених зобов'язань**

**Облік заборгованості по виплатах відпусток.** Працівники підприємств мають право на щорічну оплачувану відпустку. Питання державних гарантій і відносин, пов'язані з мінімальною тривалістю відпочинку та оплачуваної щорічної відпустки, а також інші умови реалізації цього права, як зазначається в Конституції, визначаються чинним законодавством: Кодексом законів про працю України (КЗпП), Законом України "Про відпустки" від 15.11.96р. №504/96-ВР, іншими законами і нормативними актами України. Відповідно до статті 74 КЗпП усім працівникам надаються щорічні відпустки зі збереженням місця роботи і середнього заробітку. У свою чергу Закон встановлює умови, тривалість і порядок їх надання для відновлення працездатності, поліпшення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особистості.

Витрати, пов'язані з оплатою щорічних основних і додаткових відпусток, а також учбових і творчих оплачуваних відпусток, передбачених законом, здійснюється за рахунок коштів підприємств.

Для розрахунку сум відпускних виплат працівникам використовується середня заробітна плата, що визначається відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати.

Обчислення середньої заробітної плати для оплати часу щорічних основної і додаткових відпусток або виплати компенсації за невикористану відпустку, відпусток, пов'язаних з навчанням без відриву від виробництва, творчих відпусток проводиться, виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передували місяцю надання відпустки.

Працівнику, який відпрацював на підприємстві менше року, середня заробітна плата обчислюється, виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з 1 числа місяця після оформлення на роботу до 1 числа місяця, у якому надається відпустка.

До складу виплат, що враховуються для розрахунку відпускних, включаються:

- основна заробітна плата;
- доплати і надбавки (за понадурочну роботу, за роботу у нічний час, вислугу років, тощо);
- виробничі премії;
- одноразова винагорода за підсумками роботи за рік і за вислугу років (включається до середнього заробітку шляхом додавання до заробітку кожного місяця розрахункового періоду 1/12 винагороди, нарахованої у поточному році за попередній календарний рік);
- виплати за час, протягом якого за працівником зберігався середній заробіток (напр., час відрядження);
- допомога з тимчасової непрацездатності.

Розрахунок відпускних провадиться за такою формулою:

$$B=H \cdot K \cdot N / (12(D - S))$$

де  $B$  – сума відпускних;

$H$  – сумарний заробіток працівника за останні 12 місяці, що враховується для розрахунку (або за менший фактично відпрацьований період);

$K$  – число днів щорічної основної відпустки;

$N$  – кількість відпрацьованих повних місяців періоду. Для розрахунку тривалості відпустки повним вважається місяць, у якому працівник відпрацював 15 і більше календарних днів;

$D$  – кількість днів у році (або меншому фактично відпрацьованому періоді);

$S$  – кількість святкових і неробочих днів, передбачених законодавством у фактично відпрацьованому періоді (у році - 10).

**Приклад 9.29.** Загальний заробіток працівника, якому належить щорічна основна відпустка тривалістю 24 календарні дні, за останні 12 місяців склав 1 600 грн. Однак, у розрахунковому періоді з

1 червня 2006 року по 31 травня 2007 року він працював у такому режимі:

з 1 червня по 31 грудня - по три дні на тиждень;

з 1 січня по 16 лютого 2007 року – знаходився у відпустці без збереження заробітної плати за згодою сторін;

з 17 лютого по 31 травня – повний робочий тиждень.

Кількість календарних днів праці у розрахунковому періоді складає 250 днів. Тобто з 365 календарних днів року виключаються 10 святкових і неробочих днів, 60 робочих днів, у які працівник не працював при скороченому режимі роботи, і 45 днів, протягом яких він знаходився у відпустці без збереження заробітної плати. У цьому випадку сума відпускних складе  $1600 \times 24 \times 12 / (12 \times 250) = 153,6$  (грн.)

Відображення нарахування і виплати відпускних у бухгалтерському обліку є аналогічним відображенню нарахування і виплати заробітної плати.

З метою рівномірного включення витрат на оплату відпусток до складу поточних витрат підприємство може резервувати кошти для забезпечення майбутніх платежів. При цьому для забезпечення майбутніх виплат відпусток щомісяця резервуються кошти. Сума забезпечення визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Припустимо, що компанія виплачує щомісяця 10000 грн. у вигляді заробітної плати. Оплата відпусток складає 9% заробітної плати працівників. Розрахунок витрат по виплаті відпусток здійснюється наступним чином:  $10000 \times 9\% = 900$  (грн.).

Запис для обліку витрат по створенню резерву на виплату відпусток за місяць:

Дт 23 “Виробництво” (або інші витратні рахунки) – 900

Кт 471 “Забезпечення виплат відпусток” – 900

Рахунок 471 призначений для обліку руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. При резервуванні коштів на забезпечення виплат відпусток враховують також збори на пенсійне страхування, соціальне страхування та ін.

При нарахуванні виплат відпусток за рахунок утвореного резерву здійснюється проводка:

Дт 471 “Забезпечення виплат відпусток”

Кт 661 “Розрахунки за заробітною платою”.



Коли працівник отримує плату за відпустку, дебетують рахунок 661 “Розрахунки за заробітною платою” і кредитують рахунок 30 “Каса”.

**Облік гарантійних зобов’язань.** Якщо фірма під час продажу надає гарантію на свою продукцію, то зобов’язання існує на протязі всього терміну гарантії. Суму гарантії відображають по дебету витратних рахунків в тому періоді, в якому була здійснена реалізація, так як гарантія є якісною характеристикою товару і одною з заохочувальних причин здійснити покупку. З попереднього досвіду можна розрахувати долю від продажу товарів, на яку припадають витрати на гарантійний ремонт.

**Приклад 9.30.** Компанія продає пральні машини з гарантією на 1 рік. Враховуючи наявний досвід, відомо, що витрати на гарантійний ремонт щороку становлять приблизно 4% від продажу. Протягом березня 2007 року було реалізовано товару на суму 100 000 грн.

Отже, витрати на гарантійний ремонт будуть відображені в сумі 4 000 грн.

В кінці березня будуть зроблені такі записи:

Дт 93 “Витрати на збут” – 4 000

Кт 473 “Забезпечення гарантійних зобов’язань” – 4 000

На рахунку 473 ведеться облік зарезервованих на проведення гарантійних ремонтів коштів.

Коли до підприємства звертаються із гарантійним ремонтом, то вартість ремонту відображають по дебету рахунка 473.

Отже, оцінка забезпечень може бути визначена розрахунково. Забороняється створювати забезпечення на покриття майбутніх збитків. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно створене.

**Облік непередбачених зобов’язань.** Фактично це неіснуючі зобов’язання. Тим не менше вони є потенційними зобов’язаннями, тому що залежать від майбутньої події.

**Приклад 9.31.** Проти промислового підприємства відкрита кримінальна справа за забруднення навколишнього середовища. Збитки оцінюються в 1 000 000 грн. Ймовірність того, що підприємство визнають невинним невелика. Тому непередбачене зобов’язання в цьому випадку – 1 000 000 грн.

Непередбачені зобов’язання також виникають у випадках, коли компанія виступає гарантом по відношенню до іншої фірми, яка

отримала кредит, і в даний час існує мала ймовірність погашення цього кредиту цією фірмою.

Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках за обліковою оцінкою.

### **9.7 Облік доходів майбутніх періодів**

Як окремий вид зобов'язань в бухгалтерському обліку можна виділити **доходи майбутніх періодів**. До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів. Інформація про такі доходи тимчасово, до їх визнання в Звіті про фінансові результати в майбутніх періодах, відображається в окремому розділі пасиву Балансу.

До доходів майбутніх періодів відносять доходи у вигляді:

- одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі);

- передплати на газети, журнали, періодичні та довідкові видання;

- виручки від продажу квитків транспортних і театральновидовищних підприємств;

- абонентної плати за користування засобами зв'язку тощо.

Для обліку доходів майбутніх періодів призначений рахунок 69 “Доходи майбутніх періодів”. За кредитом цього рахунку відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом - їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

**Приклад 9.32.** Компанія займається наданням телекомунікаційних послуг. 10 березня було укладено новий договір абонентського обслуговування і отримано авансовий платіж в розмірі 120 грн. За лютий абонентом було здійснено дзвінків на 90 грн.

В обліку слід зробити наступні проведення:

1. 10 березня – отримана попередня оплата від абонента

Дт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” – 120

Кт **69** “Доходи майбутніх періодів” – 120

Одночасно на суму ПДВ

Дт **643** “Податкові зобов'язання” – 20

Кт **641** “Розрахунки за податками” – 20

2. 31 березня - визнання (нарахування) доходу на звітну дату

Дт **69** “Доходи майбутніх періодів” – 90

Кт **703** “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 90

Одночасно на суму ПДВ

Дт **703** “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 15

Кт **643** “Податкові зобов’язання” – 15

Для узагальнення інформації про довгострокові і поточні зобов’язання, забезпечення і непередбачені зобов’язання підприємства використовують реєстри:

Журнал 2 (за кредитом рах. 50, 60);

Журнал 3 (розділ I – за кредитом рах. 51, 62, 63, 68; розділ II – за кредитом рах. 52, 54, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69);

Журнал 5 (розділ III – за кредитом рах. 65, 66)

або Журнал 5 А (розділ III А – за кредитом рах. 65, 66, 81,82; розділ III Б – за кредитом рах. 65, 66);

Журнал 7 (за кредитом рах. 47);

Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками 3.3;

Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів 3.4;

Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями 3.5;

Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом 3.6;

Відомість аналітичних даних рахунка 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”.

### **Контрольні запитання**

1. Які зобов’язання відносять до довгострокових, а які до короткострокових?
2. За якою вартістю відображаються в звіті про фінансовий стан довгострокові зобов’язання?
3. Як відображається в обліку довгострокова заборгованість в період погашення (останній рік)?
4. Поясніть терміни: облігації, випущені з дисконтом; облігації, випущені з премією.
5. Як відбувається амортизація дисконту і премії за облігаціями?
6. Чому виникають різниці у фінансовому і податковому обліку?
7. Як відображаються в обліку розрахунки з постачальниками?
8. Яка перевага вексельної форми розрахунків?
9. Як обліковуються векселі видані?
10. Що входить до фонду заробітної плати?

11. Які зобов'язання виникають з моменту нарахування заробітної плати?
12. Яка різниця між утриманнями із заробітної плати і нарахуваннями на неї?
13. Як розраховується сума резерву на виплату відпусток?
14. Як здійснюється нарахування відпускних виплат?
15. Як розраховується резерв за гарантійними зобов'язаннями?

### **Тести**

- 9.1. Погашення зобов'язання може здійснюватись шляхом:
  - а) сплати грошовими коштами;
  - б) переведення одного зобов'язання в інше;
  - в) переведення зобов'язання в корпоративні права;
  - г) всі відповіді вірні.
- 9.2. Підприємство передало постачальнику за отриману від нього продукцію на суму 40 тис. грн. вексель на суму 50 тис. грн., який воно повинно погасити через 6 міс. Сума погашення векселя буде:
  - а) 40 тис. грн.;
  - б) 50 тис. грн.;
  - в) 40 тис. грн. з врахуванням %.
- 9.3. Підприємство випустило облігації на загальну суму за номіналом 1 млн. грн. При цьому облігації було розміщено нижче номіналу (з дисконтом) на суму 960 тис. грн. Сума погашення облігації буде:
  - а) 1 млн. грн.;
  - б) 960 тис. грн.;
  - в) суму необхідно продисконтувати.
- 9.4. Довгострокові зобов'язання відображаються в балансі:
  - а) за сумою погашення;
  - б) за первісною вартістю;
  - в) за теперішньою вартістю.
- 9.5. Зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу, називається:
  - а) непередбаченим зобов'язанням;
  - б) поточним зобов'язанням;
  - в) забезпеченням.
- 9.6. Зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено тоді, коли відбудеться чи не

- відбудеться одна чи більше невизначених подій, над якими підприємство не має контролю, називається:
- а) непередбаченим зобов'язанням;
  - б) цільовим фінансуванням;
  - в) забезпеченням.
- 9.7.** До довгострокових зобов'язань відносять:
- а) відстрочені податкові зобов'язання;
  - б) неоплачений капітал;
  - в) поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями.
- 9.8.** До зобов'язань відносять:
- а) відстрочені податкові зобов'язання;
  - б) доходи майбутніх періодів;
  - в) забезпечення;
  - г) все перелічене вище.
- 9.9.** Сплачено комісійні банку за оформлення кредиту:
- а) Дт **95** “Фінансові витрати”  
Кт **31** “Рахунки в банках”;
  - б) Дт **92** „Адміністративні витрати”  
Кт **31** “Рахунки в банках”;
  - в) Дт **92** „Адміністративні витрати”  
Кт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками”;
- 9.10.** Забезпечення можуть створюватися для відшкодування витрат на:
- а) виплату відпусток працівникам;
  - б) додаткове пенсійне забезпечення;
  - в) реструктуризацію;
  - г) все перелічене вище.

### **Вправи для самостійної роботи**

**№ 9.1.** 1 січня 2007 компанія “Славутич” випустила із знижкою 36000 грн. 10%-ні облигації, загальна номінальна вартість яких дорівнює 1000000 грн., термін погашення – 4 роки. Сплата відсотків здійснюється один раз на рік в кінці року. Якою буде балансова вартість цих облигацій через 2 роки? Відобразити в обліку всі необхідні операції.

**№ 9.2.** Компанія виплачує щомісяця у вигляді заробітної плати 50000 гривень. За підрахунками резерв на забезпечення відпусток складає 10% заробітної плати. Однак, за умовами трудового договору

5% працівників, які працюють за сумісництвом, не претендують на оплачувану відпустку. Розрахувати витрати на виплату відпусток і здійснити необхідні бухгалтерські записи.

**№ 9.3.** 5 січня 2006 року підприємством отримано довгостроковий кредит в сумі 200000 грн. строком на 5 роки під 15% річних. Крім того сплачено за нотаріальне посвідчення договору застави 500 грн. Погашення заборгованості перед банком здійснюється однаковими платежами, що складаються з частини суми основного боргу і нарахованих процентів в кінці кожного року. Здійснити всі необхідні розрахунки та бухгалтерські записи.

**№ 9.4.** 02.01.06 р. підприємство одержало від банку позику в сумі 50000 грн. терміном на 2 місяці під 24 % річних. Нарахування відсотків при погашенні позики. Позика було погашено 01.03.06 р. Здійснити всі необхідні розрахунки та бухгалтерські записи.

**№ 9.5.** Отримано від постачальника „Альфа” товар на суму 72000 грн.(в т.ч. ПДВ). Транспортні витрати склали 1200 грн. (в т.ч. ПДВ). Сплачено постачальнику за товар. Отримано аванс від покупця „Бета” на суму 90000 грн. (в т.ч. ПДВ). Відвантажено товар покупцю „Бета” на суму 42000 грн. (в т.ч. ПДВ). Відвантажено товар покупцю „Бета” на суму 60000 грн. (в т.ч. ПДВ). Списано собівартість реалізованих товарів (залишку товарів на складі немає). Визначити фінансовий результат та здійснити всі необхідні бухгалтерські записи.

## Розділ 10

### Облік доходів, витрат і фінансових результатів

**Після вивчення розділу 10 Ви повинні знати:**

- види діяльності підприємства;
  - як класифікують доходи;
  - за яких умов визнаються доходи;
  - особливості визнання доходу від надання послуг;
  - які витрати формують виробничу собівартість;
- за яких умов визнаються витрати;
- порядок формування фінансового результату від операційної, фінансової та іншої звичайної діяльності.

Облік доходів, витрат і формування фінансових результатів діяльності підприємства є однією з найскладніших ділянок обліку. Джерелом інформації про результати діяльності підприємства є Звіт про фінансові результати (П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”).

#### **10.1 Облік доходів**

Методологію формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 “Дохід”. Однак, окремими П(С)БО регулюється визнання доходу від здійснення певних операцій. Так, П(С)БО 14 “Оренда” визначає особливості формування доходу в результаті оренди, П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” – доходи, пов’язані з дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються за методом участі в капіталі, а також доходи, пов’язані із змінами у справедливій вартості фінансових активів та зобов’язань, П(С)БО 18 “Будівельні контракти” – дохід, одержаний з надання послуг у сфері будівництва та ін.

У бухгалтерському обліку доходи і витрати поділяються за видами діяльності.

**Звичайна діяльність** – будь-яка діяльність підприємства. Наприклад, виробництво і реалізація продукції, виконання робіт, надання послуг, реалізація оборотних активів. Внаслідок здійснення звичайної діяльності виникають курсові різниці, застосовуються економічні санкції тощо. Звичайна діяльність підприємства, у свою чергу, поділяється на операційну, фінансову та іншу діяльність.

*Операційна діяльність* – це основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

*Основна діяльність* – це операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції, що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

*Інша операційна діяльність* – включає реалізацію інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), операційну оренду активів, операції з операційної курсової різниці, створення резерву сумнівних боргів тощо.

*Фінансова діяльність* – це зміни розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства. Наприклад, випуск акцій, облігацій, одержання кредитів і позик.

*Інвестиційна діяльність* – сукупність операцій з придбання та продажу довгострокових (необоротних) активів, а також короткострокових (поточних) фінансових інвестицій.

*Надзвичайна діяльність* – діяльність, яка відрізняється від звичайної, наприклад, стихійні лиха, пожежа, техногенна аварія.

Відповідно до видів діяльності, визнані доходи класифікуються за такими групами:

- дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи;
- надзвичайні доходи.

Дохід від будь-якої діяльності визнається під час збільшення активу або зменшення зобов’язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. При цьому не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов’язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії на користь комітента;
- попередня оплата чи аванс в рахунок оплати продукції;
- надходження, що належать іншим особам;
- сума завдатку під заставу або в погашення позики;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів.



Слід зазначити, що дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контролю за реалізованою продукцією;
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Звичайна діяльність підприємства передбачає можливість отримання доходу від:

- реалізації продукції, робіт, послуг;
- реалізації іноземної валюти;
- реалізації оборотних активів;
- операційної оренди;
- операційної курсової різниці;
- отримання пені, штрафів, неустойок;
- списання кредиторської заборгованості від участі в капіталі;
- використання активів підприємства іншими сторонами, що призводить до виникнення доходу у вигляді: відсотків, роялті, дивідендів;
- дивідендів, відсотків, отриманих та інших доходів від фінансових операцій;
- реалізації фінансових інвестицій;
- реалізації необоротних активів;
- неопераційної курсової різниці;
- безоплатно отриманих активів;
- реалізації цінних паперів (за винятком первинного розміщення їх);
- страхової діяльності;
- змін справедливої вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань;
- змін вартості інших поточних активів.

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

При визнанні доходів слід дотримуватись принципів нарахування і обачності. У бухгалтерському обліку доходи і витрати

відображаються у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або списання грошових коштів. Бухгалтерський облік доходів ведеться, а звітність складається на підставі облікового принципу нарахування.

Доходи відображаються у бухгалтерському обліку при відвантаженні продукції, виконанні робіт, наданні послуг, незалежно від термінів одержання грошових коштів або їх еквівалентів від покупців. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг), сума авансу в рахунок оплати продукції не визнається доходом відповідно до П(С)БО 15 “Дохід”.

Виходячи з принципу обачності в бухгалтерському обліку, доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються.

**Облік доходів основної діяльності.** Для обліку доходів використовуються рахунки сьомого класу. Кожній групі доходів відповідають конкретні субрахунки; наприклад, доходи від реалізації обліковуються на субрахунках:

701 “Дохід від реалізації готової продукції”;

702 “Дохід від реалізації товарів”;

703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”;

704 “Вирахування з доходу”.

За кредитом субрахунків рахунку 70 “Доходи від реалізації” обліковується загальна сума, яка має поступити на розрахунковий рахунок в оплату за реалізовану продукцію, товари, послуги з урахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших податків і платежів, сума надходжень за договором комісії на користь комітента, принципала тощо.

За дебетом цих субрахунків відображають:

- суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і платежів, що підлягають перерахуванню до бюджетів і позабюджетних фондів;
- суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- надходження, що належать іншим особам.

Суми, які відображаються за дебетом рахунків доходів і перелічені вище, не включаються до доходу підприємства відповідно до П(С)БО 15 “Дохід” п.6.1, п.6.2, п.6.6.

Розглянемо *формування чистого доходу від основної (виробничої) діяльності.*

**Приклад 10.1.** Покупцю відвантажено готову продукцію вартістю 2 400 грн. (в т.ч. ПДВ). Собівартість продукції становить 1 800 грн.

В обліку ця операція відобразиться записами:

1. Визнання доходу від реалізації готової продукції на момент відвантаження

Дт **361** “Розрахунки з вітчизняними замовниками” – 2 400

Кт **701** “Дохід від реалізації готової продукції” – 2 400

Одночасно визначається податкове зобов’язання з ПДВ

Дт **701** “Дохід від реалізації готової продукції” – 400

Кт **641** “Розрахунки за податками” – 400

2. Списання собівартості реалізованої продукції

Дт **901** “Собівартість реалізованої готової продукції” – 1 800

Кт **26** “Готова продукція” – 1 800

*Визначення доходу за договором комісії.* **Приклад 10.2.** За договором комісії вартість товару становить 1200 грн. (в т.ч. ПДВ), дохід комісіонера від надання послуг – 120 грн. (в т.ч. ПДВ).

Операції з відвантаження комісійного товару покупцю та визначення фінансового результату за договором комісії комісіонеру слід відобразити записами:

1. Одержано товар на комісію

Дт **024** “Товари, прийняті на комісію” – 1 200

2. Відвантажено комісійний товар покупцеві

Дт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 1 200

Кт **702** “Дохід від реалізації товарів” – 1 200

Одночасно визнано податкові зобов’язання з ПДВ

Дт **702** “Дохід від реалізації товарів” – 200

Кт **641** “Розрахунки за податками” – 200

3. Списано товар з позабалансового рахунку

Кт **024** “Товари, прийняті на комісію” – 1 200

4. Визнано заборгованість за товар перед комітентом

Дт **702** “Дохід від реалізації товарів” – 1 000

Кт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” – 1 000

Одночасно на суму податкового кредиту

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 200

Кт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” – 200

5. Визнано дохід від надання послуг за договором комісії

Дт 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 120

Кт 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 120

Одночасно на суму податкового зобов’язання з ПДВ

Дт 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 20

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 20

6. Віднесено чистий дохід на фінансовий результат

Дт 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 100

Кт 791 “Результат операційної діяльності” – 100

Крім того, за дебетом рахунку 70 відображаються також суми знижок, наданих після реалізації, вартість повернутої покупцям продукції та інші суми, які не включаються до доходу.

*Облік наданих знижок при реалізації товарів.* У світовій практиці широко застосовується система знижок при здійсненні операцій купівлі-продажу. Найбільш поширеними знижками є такі:

- знижки за кількість придбаного товару;
- знижки за придбання товару на конкретну суму;
- передсвяткові знижки;
- сезонні знижки;
- спеціальні знижки (надаються покупцям, у яких продавець найбільш зацікавлений);
- конфіденційні знижки;
- знижки, які надаються покупцеві у випадку оплати вартості товару до настання терміну платежу;

З метою обліку всі знижки доцільно поділити на три групи:

- знижки, що надаються після дати реалізації товару;
- знижки, що надаються в момент реалізації товару;
- знижки, що надаються до дати реалізації товару.

Розглянемо на прикладі, як слід відобразити знижки, надані після реалізації товарів.

**Приклад 10.3.** За договором покупець протягом 30 днів з дати отримання товару має заплатити 240 грн. у т.ч. ПДВ – 40 грн. Якщо покупець здійснить оплату протягом 5 днів з моменту придбання товару, то йому буде надана знижка у розмірі 5% від вартості придбаного товару. Оплата після 5 перших днів, коли надається знижка, здійснюється у повному обсязі. Покупець оплату здійснив через 3 дні після отримання товару.

1. Відвантажили товар

Дт 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 240

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів” – 240

2. Визначили податкове зобов'язання  
Дт **702** “Дохід від реалізації товарів” – 40  
Кт **641** “Розрахунки за податками” – 40
3. Надана знижка  
Дт **704** “Вирахування з доходу” – 12  
Кт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 12
4. Скориговано податкове зобов'язання ПДВ методом “червоне сторно”  
Дт **704** “Вирахування з доходу” – [2]  
Кт **641** “Розрахунки за податками” – [2]
5. Скоригований фінансовий результат на суму наданої знижки  
Дт **791** “Результат операційної діяльності” – 10  
Кт **704** “Вирахування з доходу” – 10
6. Дохід від реалізації товарів віднесено на фінансовий результат  
Дт **702** “Дохід від реалізації товарів” – 200  
Кт **791** “Результат операційної діяльності” – 200  
Чистий дохід з урахуванням знижки покупцю становитиме 190 грн.

Розглянемо приклад обліку доходів при наданні покупцю знижок на товари в момент їх реалізації.

**Приклад 10.4.** Підприємство оптової торгівлі реалізувало товар на суму 3600 грн., у т.ч. ПДВ – 600 грн. За придбання великої партії товару покупцю було надано знижку в сумі 10% від вартості продажу ( $3600 * 0,1 = 360$  грн.)

В обліку продавця мають бути зроблені такі записи:

1. Відображено реалізацію товару з урахуванням знижки  
Дт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 3240  
Кт **702** “Дохід від реалізації товарів” – 3240
2. Податкове зобов'язання з ПДВ  
Дт **702** “Дохід від реалізації товарів” – 540  
Кт **641** “Розрахунки за податками” – 540
3. Списання чистого доходу на фінансовий результат  
Дт **702** “Дохід від реалізації товарів” – 2700  
Кт **791** “Результат операційної діяльності” – 2700

Якщо покупець повертає частину придбаної продукції, товару, за умов виявленого браку, невідповідної якості, то коригування чистого доходу, отриманого підприємством здійснюється так само, як і при наданні знижки після дати реалізації товару, використовуючи рахунок 704 “Вирахування з доходу”.

Визнаний дохід від реалізації продукції не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства.

*Визначення доходу від надання послуг.* Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг проводиться:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані:

$$B_z = \frac{\Pi_i}{\Pi} \times 100\%$$

де  $B_z$  – відсоток готовності;

$\Pi_i$  – обсяг послуг на  $i$ -ту дату;

$\Pi$  – загальний обсяг послуг, який має бути наданий.

– визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату:

$$B_v = \frac{B_i}{B} \times 100\%$$

де  $B_v$  – відсоток понесених витрат;

$B_i$  – витрати, понесені на  $i$ -ту дату;

$B$  – загальна сума попередньо понесених витрат.

**Приклад 10.5.** Підприємство “Гарант” 28.01.2007 р. заключило договір на надання маркетингових послуг підприємству А протягом трьох місяців (лютого-квітня). Загальна сума договору складає 15 000 грн. Сума попередньо оцінених витрат згідно кошторису 12 000 грн. Договором передбачений аванс в розмірі 25%.

Показники	лютий	березень	квітень
Витрати понесені на звітну дату	3000	4000	5000
Коефіцієнт питомої ваги витрат	0,25	0,33	0,42
Сума доходу з урахуванням коефіцієнта питомої ваги витрат	3750	4950	6300

Підприємство “Гарант” для відображення доходів від надання маркетингових послуг проведе наступні записи:

Отриманий аванс 3 750 грн. (15000×25%)

Дт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 3 750

Кт 681 “Розрахунки за авансами одержаними” – 3 750

Визначено податкові зобов’язання

Дт 643 “Податкові зобов’язання” – 625

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 625

лютий:

Дт 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 3 750

Кт 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 3 750

Списано податкове зобов’язання

Дт 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 625

Кт 643 “Податкові зобов’язання” – 625

березень:

Дт 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 4 950

Кт 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 4 950

Відображено податкове зобов’язання з ПДВ

Дт 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 825

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 825

квітень:

Дт 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 6 300

Кт 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 6 300

Відображено податкове зобов’язання з ПДВ

Дт 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 1 050

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 1 050

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій за зазначений період часу, то і дохід визнається шляхом рівномірного його нарахування за цей період.

**Приклад 10.6.** Консалтингова фірма отримала попередню оплату за надання консультацій на I квартал у сумі 3 600 гривень (в т.ч. ПДВ). У зв’язку з тим, що виконання цих послуг протягом місяця оцінити важко, то доходи за перший квартал визнаються так: січень – 1 000 грн.; лютий – 1 000 грн.; березень – 1 000 грн.

1. Отримано попередню оплату за консультаційне обслуговування  
Дт **311** “Поточні рахунки у національній валюті” – 3 600

Кт **69** “Доходи майбутніх періодів” – 3 600

Одночасно визначено податкові зобов’язання

Дт **643** “Податкові зобов’язання” – 600

Кт **641** “Розрахунки за податками” – 600

2. Дохід від реалізації послуг

січень

Дт **69** “Доходи майбутніх періодів” – 1 200

Кт **703** “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 1 200

Списано податкове зобов’язання

Дт **703** “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 200

Кт **643** “Податкові зобов’язання” – 200

лютий:

Дт **69** “Доходи майбутніх періодів” – 1 200

Кт **703** “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 1 200

Списано податкове зобов’язання

Дт **703** “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 200

Кт **643** “Податкові зобов’язання” – 200

березень:

Дт **69** “Доходи майбутніх періодів” – 1 200

Кт **703** “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 1 200

Списано податкове зобов’язання

Дт **703** “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 200

Кт **643** “Податкові зобов’язання” – 200

3. Віднесено чистий дохід на фінансовий результат

Дт **703** “Дохід від реалізації робіт і послуг” – 3 000

Кт **791** “Результат операційної діяльності” – 3 000

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

Коли дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування здійснених витрат, дохід не визнається, а здійснені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо у подальшому сума доходу буде достовірно оцінена, дохід визнається за такою оцінкою.

*Облік інших доходів операційної діяльності. Визнання доходу цільового фінансування.* Визнання доходу від цільового фінансування



полягає в тому, що дохід від цільового фінансування визнається тільки в сумі витрат, пов'язаних з цим фінансуванням.

Цільове фінансування не є доходом, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

**Приклад 10.7.** Окремі працівники адмінперсоналу підприємства є учасниками ліквідації наслідків аварії на ЧАЕС.

1. Нарахована компенсація ліквідаторам ЧАЕС

Дт 92 “Адміністративні витрати” – 6 500

Кт 661 “Розрахунки за заробітною платою” – 6 500

2. Заборгованість з фінансування компенсаційних виплат

Дт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 6 500

Кт 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” – 6 500

3. У кінці звітної періоду відображена сума отриманого доходу

Дт 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” – 6 500

Кт 718 “Одержані гранти та субсидії” – 6 500

4. Отримане цільове фінансування

Дт 31 “Рахунки в банках” – 6 500

Кт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 6 500

Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

**Приклад 10.8.** Підприємство безкоштовно одержало прилад вартістю 1000 грн. як цільове фінансування.

В бухгалтерському обліку слід зробити записи:

1. Одержано цільове фінансування

Дт 104 “Машини і обладнання” – 1 000

Кт 48 “Цільове фінансування і цільове надходження” – 1 000

2. Нараховано амортизацію приладу

Дт 23 “Виробництво” – 100

Кт 131 “Знос основних засобів” – 100

3. Визнано дохід у сумі нарахованої амортизації

Дт 48 “Цільове фінансування і цільове надходження” – 100

Кт 745 “Дохід від безоплатно отриманих активів” – 100

Операційні доходи включають доходи від основної діяльності та іншої діяльності підприємства. Інші операційні доходи

відображаються на рахунку 71 “Інший операційний дохід” на відповідних субрахунках. Прикладами є:

– визнання доходу від реалізації іноземної валюти

Дт 311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Кт 711 “Дохід від реалізації іноземної валюти”

– визнання доходу від реалізації інших оборотних активів

Дт 37 “Розрахунки з різними дебіторами”

Кт 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”

– визнання доходу від операційної оренди активів

Дт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”

Кт 713 “Дохід від операційної оренди активів”

– визнання доходу від операційної курсової різниці внаслідок зменшення курсу валюти при перерахуванні постачальнику коштів.

Дт 632 “Розрахунки з іноземними постачальниками”

Кт 714 “Дохід від операційної курсової різниці”

– визнання доходу від операційної курсової різниці при зарахуванні грошових коштів на поточний рахунок від іноземного покупця і росту курсу валюти

Дт 362 “Розрахунки з іноземними покупцями”

Кт 714 “Дохід від операційної курсової різниці”

– визнання доходу від одержаних пеней, штрафів

Дт 311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Кт 715 “Одержані пені, штрафи, неустойки”

– визнання доходу від раніше списаних активів

Дт 37 “Розрахунки з різними дебіторами”

Кт 716 “Відшкодування раніше списаних активів”

**Доходи від використання активів підприємства іншими сторонами.** Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо імовірно надходження економічних вигод, пов’язаних з такою операцією, і дохід може бути достовірно оціненим.

*Дохід від відсотків.* Відсотки – плата за використання грошових коштів або еквівалентів грошових коштів, або сум, заборгованих підприємству.

Відсотки визначаються у тому звітному періоді, до якого вони відносяться.

**Приклад 10.9.** Підприємство 30.05.2007р. отримало від покупця вексель на суму 5 000 грн. на 60 днів під 12% річних. 30.07.2007 р. покупець погасив вексель разом із сумою відсотків.

Сума доходу розраховується:

$$\begin{array}{l} \text{Номінальна} \\ \text{вартість} \\ \text{векселя} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Річна} \\ \text{відсоткова} \\ \text{ставка} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Кількість} \\ \text{днів} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Сума доходу у вигляді} \\ \text{відсотків} \end{array}$$
$$5\,000 \times \frac{12}{100} \times \frac{60}{360} = 100 \text{ (грн.)}$$

Облік нарахованих відсотків буде відображено записом

Дт 373 “Розрахунки за нарахованими доходами” – 100

Кт 732 “Відсотки одержані” – 100

*Дохід від роялті.* Роялті – плата за використання довгострокових активів підприємства, наприклад, патентів, торгових знаків, авторського права та комп’ютерних програм.

Дохід від роялті визнається в міру того, як він нараховується згідно з економічним змістом відповідної угоди. Якщо угода передбачає передачу нематеріального активу іншій особі на визначений термін з умовою повернення і базується на пройденому часі, для визнання доходу буде підходити прямолінійний метод.

**Приклад 10.10.** Підприємство “Метрон” дає дозвіл на виробництво приладів (запатентованих) підприємству “Еталон” на три роки, починаючи з 2007 р. За використання даного нематеріального активу загальна сума платежів складає 300000 грн. Згідно з угодою платежі здійснюються в кінці кожного року пропорційно.

Дохід, який буде отриманий підприємством “Метрон” від роялті		
в 2007р.	складе	100000 грн.
2008р.	складе	100000 грн.
2009р.	складе	100000 грн.

Облік цих операцій відобразиться записом:

Дт 373 “Розрахунки за нарахованими доходами” – 100 000

Кт 733 “Інші доходи від фінансових операцій” – 100 000

Якщо в угоді на використання нематеріального активу обумовлено, що дохід від роялті буде перераховуватись власнику нематеріального активу в залежності від фактичної реалізації даних приладів (див. попередній приклад), роялті визнається як дохід в міру реалізації приладів.

В угоді на використання нематеріального активу передбачено оплату фіксованою сумою при передачі цього активу на

невизначений термін. У цьому випадку дохід від роялті визнається в момент передачі нематеріального активу.

*Дохід від дивідендів.* Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками, відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Дохід від дивідендів визнається у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Бухгалтерський облік дивідендів, які отримує підприємство регулюється П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” і 15 “Дохід”.

Умовно, по відношенню до отримання дивідендів всі підприємства можна поділити на дві групи інвестування:

1 – інвестори, які не впливають суттєво на об’єкт інвестування. Підприємства, які володіють пакетом акцій, який не перевищує 25%;

2 – інвестори, які здійснюють суттєвий вплив на об’єкт інвестування, до них відносяться підприємства, які володіють пакетом акцій більше 25%.

Дивіденди, отримані підприємством, які відносяться до першої групи, можна назвати дивідендами, які не обліковуються методом участі в капіталі. Дивіденди, отримані підприємством, які відносяться до другої групи, є дивідендами, які обліковуються за методом участі в капіталі.

Інвестори першої групи будуть очікувати доходи, які підлягають отриманню як фінансові доходи інвестора.

Нарахована сума дивідендів:

Дт 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”

Кт 731 “Дивіденди одержані”

Інвестори другої групи, згідно з П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” будуть обліковувати дивіденди методом участі в капіталі.

**Доходи від іншої звичайної діяльності.** На рахунок 74 “Інші доходи” відображаються доходи від інших операцій, які виникають у процесі звичайної діяльності, а саме:

– реалізація фінансових інвестицій

Дт 37 “Розрахунки з різними дебіторами”

Кт 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”

– відновлення корисності необоротних активів

Дт 10 “Основні засоби”

Кт 742 “Дохід від відновлення корисності активів”

– отриманий дохід від неопераційних курсових різниць

Дт 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”

Кт 744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”  
– дохід від безоплатно отриманих оборотних активів

Дт 201 “Сировина і матеріали”

Кт 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”

**Доходи від надзвичайної діяльності.** При наявності надзвичайних подій і виникненні надзвичайних доходів використовується рахунок 75 “Надзвичайні доходи”.

Доходи від різних видів діяльності підприємства знаходять своє відображення у Звіті про фінансові результати відповідно до П(С)БО 3.

Дохід від реалізації продукції, робіт, послуг проставляється з урахуванням податку на додану вартість, акцизного збору та інших податків, які включені в ціну.

Чистий дохід від реалізації продукції, робіт, послуг фіксується за мінусом податків, включених у ціну, що відшкодовуються підприємству державою, відповідних наданих знижок, коштів, які не належать даному підприємству, повернутих товарів. В рядках 060, 130 доходи зразу проставляються без урахування ПДВ.

## **10.2 Облік витрат**

Одним із важливіших принципів, які визначені в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р., є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих заходів. При цьому доходи і витрати відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Вище ми розглянули формування доходів за різними видами діяльності. Для кожного виду доходів розглянемо облік відповідних витрат (рис. 9.1).

Облік витрат підприємства регламентується ПСБО 16 “Витрати”. Проте деякі види витрат можуть регулюватися іншими П(С)БО: втрати від уцінки фінансових інвестицій - ПСБО 12 “Фінансові інвестиції”; витрати з податку на прибуток - ПСБО 17 “Податок на прибуток” та ін.

**Визнання витрат.** Витратами звітнього періоду визнаються витрати, які призводять до зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу при умові, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Якщо неможливо прямо пов'язати витрати з доходом певного періоду, то ці витрати є витратами періоду і відображаються у складі витрат того звітнього періоду, у якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами та не включаються до звіту про фінансові результати:

1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

3. Погашення одержаних позик.

4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту).

5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Облік витрат може вестись із застосуванням рахунків 8 і 9 класів. Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 "Витрати за елементами". Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 "Витрати за елементами".

Групування витрат за економічними елементами призначене для визначення структури витрат за їх видами незалежно, від того, де вони виникають.

На рахунках класу 8 "Витрати за елементами", крім рахунку 85 "Інші затрати", ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат:

Матеріальні витрати - рахунок 80;

Витрати на оплату праці - рахунок 81;  
Відрахування на соціальні заходи - рахунок 82;  
Амортизація - рахунок 83;  
Інші операційні витрати - рахунок 84.

До складу елемента “Матеріальні затрати” включається вартість використаних (крім продукту власного виробництва):

- сировини та основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елементу операційних витрат “Матеріальні затрати”.

До складу елемента “Витрати на оплату праці” включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента “Відрахування на соціальні заходи” включаються відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

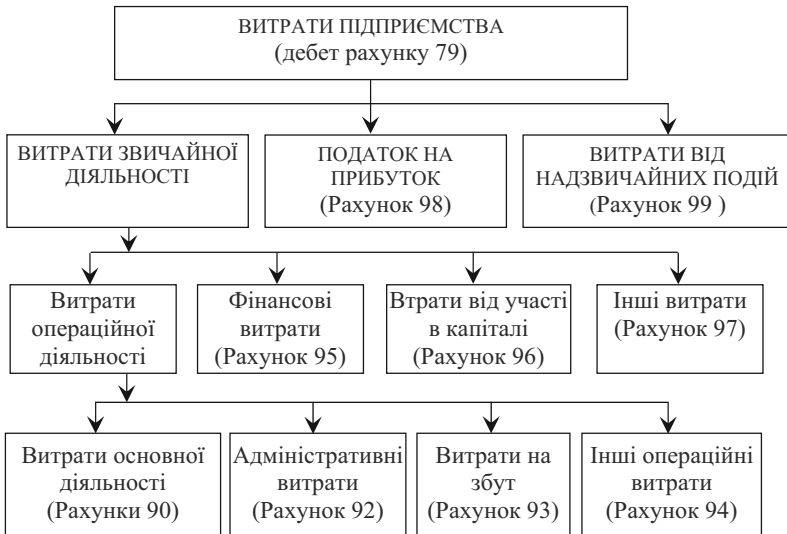
До складу елемента “Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента “Інші операційні витрати” включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу інших елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Рахунок 85 “Інші затрати” застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про витрати, пов'язані із запобіганням надзвичайним подіям та ліквідацією їх наслідків. Рахунок 85 ведеться тільки тими підприємствами й організаціями, які не застосовують рахунки класу 9 “Витрати діяльності”, та сальдо на ньому закривається в кінці року або щомісяця в кореспонденції з дебетом рахунку 79 “Фінансові результати”.

Суб'єкти господарювання, які ведуть облік витрат із застосуванням рахунків тільки класу 8, щомісячно списують їх в дебет рахунку 23 “Виробництво” в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та в дебет рахунку 79 “Фінансові результати” в кінці року або щомісяця в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Підприємства, які ведуть облік витрат з використанням рахунків класів 8 і 9, щомісячно списують сальдо рахунків класу 8 у кореспонденції з рахунком 23 “Виробництво” і рахунками класу 9 “Витрати діяльності”.



*Рис. 9.1 – Класифікація витрат за видами діяльності*

**Витрати операційної діяльності.** Для обліку витрат операційної діяльності використовуються рахунки 90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

**Собівартість реалізованої** продукції (робіт, послуг) включає:

- 1) виробничу собівартість продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду;
- 2) нерозподілені загальновиробничі витрати;
- 3) наднормативні виробничі витрати.



Собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”.

Узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг відображається на рахунку 90 “Собівартість реалізації”, який має такі субрахунки:

901 “Собівартість реалізованої готової продукції”

902 “Собівартість реалізованих товарів”

903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”

904 “Страхові виплати”

За дебетом рахунку 90 “Собівартість реалізації” відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві. Детальніше облік витрат виробництва розглянуто в розділі 7 навчального посібника.

До **адміністративних витрат** відносяться такі загально-господарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

1. Загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо).

2. Витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу.

3. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, комунальні послуги, охорона).

4. Винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо).

5. Витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, тощо).

6. Амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення.

7. Витрати на урегулювання спорів у судових органах.

8. Податки, збори та інші, передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції).

9. Оплата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків.

10. Інші витрати загальногосподарського призначення.

**Витрати на збут** включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції:

1. Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції.

2. Витрати на ремонт тари.

3. Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут.

4. Витрати на рекламу та дослідження ринку.

5. Витрати на передпродажну підготовку товарів.

6. Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом.

7. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона).

8. Витрати на транспортування і страхування готової продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції відповідно до умов договору (базису) поставки.

9. Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції.

До **інших операційних витрат** включаються:

1. Витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

2. Собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти у грошову одиницю, є еквівалентом, виражена у грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти.

3. Собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією.

4. Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів.

5. Втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства).

6. Втрати від знецінення запасів.

7. Нестачі і втрати від псування цінностей.

8. Визнані штрафи, пені, неустойки.

9. Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення.

10. Інші витрати операційної діяльності.

Відображення в обліку операційних витрат періоду з використанням рахунків витрат класу 9 "Витрати діяльності":

1. Відображена собівартість:

- реалізованої продукції

Дт **901** "Собівартість реалізованої готової продукції"

Кт **26** "Готова продукція"

- реалізованих товарів

Дт **902** "Собівартість реалізованих товарів"

Кт **28** "Товари"

- виконаних робіт, наданих послуг

Дт **903** "Собівартість реалізованих робіт і послуг"

Кт **23** "Виробництво"

2. Відображені адміністративні витрати

Дт **92** "Адміністративні витрати"

Кт **661** "Розрахунки за заробітною платою"

Кт **65** "Розрахунки за страхуванням"

Кт **37** "Розрахунки з різними дебіторами"

Кт **63** "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"

Кт **13** "Знос (амортизація) необоротних активів"

Кт **22** "Малоцінні та швидкозношувані матеріали"

Кт **64** "Розрахунки за податками і платежами"

3. Відображені суми витрат на збут

Дт **93** "Витрати на збут"

Кт **66** "Розрахунки за заробітною платою"

Кт **65** "Розрахунки за страхуванням"

Кт **37** "Розрахунки з різними дебіторами"

Кт **63** "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"

Кт **20** "Виробничі запаси"

Кт **22** "Малоцінні та швидкозношувані матеріали"

Кт **13** "Знос (амортизація) необоротних активів"

#### 4. Відображення інших операційних витрат

Дт 94 “Інші витрати операційної діяльності”

Кт 66 “Розрахунки за заробітною платою”

Кт 65 “Розрахунки за страхуванням”

Кт 37 “Розрахунки з різними дебіторами”

Кт 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”

Кт 13 “Знос(амортизація) необоротних активів”

**Фінансові витрати.** До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати”.

Облік фінансових витрат ведеться на рахунку 95 “Фінансові витрати” в розрізі таких субрахунків:

951 “Відсотки за кредит” - ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків.

952 “Інші фінансові витрати” - ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

Відображення в обліку фінансових витрат:

– витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу

Дт 951 “Відсотки за кредит”

Кт 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками”

– відображено дисконт за операціями з векселями

Дт 952 “Інші фінансові витрати”

Кт 341 “Короткострокові векселі, одержані у національній валюті”

– витрати на фінансову оренду активів

Дт 952 “Інші фінансові витрати”

Кт 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”

**Втрати від участі в капіталі.** Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

В основі методу участі в капіталі покладено припущення, що результати діяльності підприємства безпосередньо впливають на стан справ його інвестора. Цей метод дозволяє відобразити зміну величини фінансової інвестиції в інвестора безпосередньо в момент збільшення власного капіталу об'єкта інвестування. Можна говорити, про реакцію розміру активів і капіталу інвестора на зміну потенціалу об'єкта інвестування.

Відповідно до п.12. П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції” балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму, яка становить частку інвестора в збитку об'єкта інвестування в звітному періоді із включенням цієї суми до складу витрат від участі в капіталі. Звертаємо увагу, що при відображенні в бухгалтерському обліку результатів діяльності асоційованих, дочірніх і спільних підприємств інвестор повинен орієнтуватись саме на чистий прибуток (збиток).

Облік витрат від участі в капіталі ведеться на рахунок 96 “Втрати від участі в капіталі”, який має такі субрахунки:

961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства”;

962 “Втрати від спільної діяльності”;

963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат з кредитом рахунку 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, за кредитом - списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

На дату складання балансу в бухгалтерському обліку інвестора будуть зроблені такі бухгалтерські записи на суму частки інвестора у збитках асоційованого підприємства:

Дт **961** “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства”

Кт **141** “Інвестиції пов'яз. сторонам за методом участі в капіталі”

Аналогічна проводка застосовується при визначенні втрат від участі в капіталі спільного підприємства, в даному випадку використовується рахунок 962 “Втрати від інвестицій в спільні підприємства” і дочірнього підприємства – рахунок 963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”.

Втрати від участі в капіталі розраховуються за формулою:

$$B = \sum_{i=1}^n (B_i * BK)$$

де  $B$  – втрати від участі в капіталі;

$B_i$  – частка в капіталі асоційованого чи дочірнього підприємства у відсотках;

$BK$  – сума зменшення власного капіталу асоційованого чи дочірнього підприємства у звітному періоді;

$i$  – асоційоване чи дочірнє підприємство;

$n$  – кількість підприємств.

**Інші витрати звичайної діяльності.** Інші витрати включають витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції. Облік інших витрат звичайної діяльності ведеться на рахунку 97 “Інші витрати звичайної діяльності” в розрізі таких субрахунків:

971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”

972 “Втрати від зменшення корисності активів”

974 “Втрати від неопераційних курсових різниць”

975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”

976 “Списання необоротних активів”

977 “Інші витрати звичайної діяльності”

До таких витрат належать:

– собівартість реалізованих фінансових інвестицій:

Дт 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”

Кт 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” або

Кт 35 “Поточні фінансові інвестиції”

– втрати від зменшення корисності необоротних активів:

Дт 972 “Втрати від зменшення корисності активів”

Кт 10 “Основні засоби”

Кт 11 “Інші необоротні матеріальні активи”

Кт 12 “Нематеріальні активи”

– втрати від неопераційної курсової різниці:

Дт 974 “Втрати від неопераційних курсових різниць”

Кт 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”

– сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій:

Дт 975 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”

Кт 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” або

Кт 35 “Поточні фінансові інвестиції”

– витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо), залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів:

Дт 976 “Списання необоротних активів”

Кт 10 “Основні засоби”

Кт 11 “Інші необоротні матеріальні активи”

Кт 12 “Нематеріальні активи”

До складу витрат відносяться і *витрати з податку на прибуток*. Податки на прибуток визнаються витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”. Облік цих витрат ведеться на рахунку 98 “Витрати з

податку на прибуток”. Детальніше облік податку на прибуток розглянуто в розділі 11.

**Надзвичайні витрати** включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства від надзвичайних подій. До витрат від надзвичайних подій відносяться як прямі втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

Облік витрат від надзвичайних подій ведеться на рахунку 99 “Надзвичайні витрати” в розрізі таких субрахунків:

991 “Втрати від стихійного лиха” – ведеться облік втрат від стихійного лиха (повінь, землетрус, град тощо);

992 “Втрати від техногенних катастроф і аварій” – ведеться облік втрат, понесених підприємством у результаті техногенних катастроф і аварій, що сталися на самому підприємстві чи іншому підприємстві;

993 “Інші надзвичайні витрати” – ведеться облік втрат від інших надзвичайних подій.

Витрати від різних видів діяльності знаходять своє відображення у Звіті про фінансові результати відповідно до П(С)БО 3.

### **10.3 Облік фінансових результатів**

П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” передбачає формування фінансових результатів за видами діяльності: від основної, операційної, фінансової і іншої діяльності підприємства.

В попередніх розділах посібника ми розглянули порядок формування доходів і витрат підприємства відповідно до конкретних П(С)БО. Розглянемо, як визначаються фінансові результати кожного виду діяльності на конкретних прикладах.

Для обліку доходів, витрат і фінансових результатів використовуються рахунки 7, 8, 9 класів. Ці рахунки можна назвати номінальними. На кінець відповідного звітного періоду сальдо за рахунками 7 і 9 класу переносяться на рахунки фінансових результатів.

Кожного нового звітного періоду рахунки 7 і 9 класів починаються з нульового сальдо.

Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачає підприємствам обирати самим закриття рахунків 7 і 9 класів щомісяця або по закінченні звітного періоду.

Для визначення фінансового результату звітного періоду потрібно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Фінансові результати визначаються на рахунку 79 “Фінансові результати”. За дебетом цього рахунку відображаються суми витрат в порядку їх закриття, а також належна сума нарахованого податку на прибуток, за кредитом – суми в порядку закриття рахунків обліку доходів. Цей рахунок має чотири субрахунки, на яких визначається фінансовий результат по кожному виду діяльності.

**Визначення фінансових результатів від операційної діяльності.** Фінансовий результат від операційної діяльності включає в себе фінансовий результат від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, а також інші операційні доходи і витрати.

Фінансовий результат від операційної діяльності визначається на рахунку 791 “Результат операційної діяльності”. На кінець звітного періоду, за даними цього рахунку розраховується прибуток (збиток).

**Приклад 10.11.** Розглянемо визначення фінансового результату основної діяльності виробничого підприємства.

1. Відображаємо виручку від реалізації продукції

Дт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 9 000

Кт **701** “Дохід від реалізації готової продукції” – 9 000

2. ПДВ, акцизний збір, інші податки і обов'язкові платежі

Дт **701** “Дохід від реалізації готової продукції” – 1 500

Кт **64** “Розрахунки за податками й платежами” – 1 500

3. Списана собівартість реалізованої продукції

Дт **901** “Собівартість реалізованої готової продукції” – 5 000

Кт **26** “Готова продукція” – 5 000

4. Списано чистий дохід (різниця між доходом від реалізації і сумою податків і зборів, які включаються в ціну продукції) на фінансовий результат

Дт **701** “Дохід від реалізації готової продукції” – 7 500

Кт **791** “Результат операційної діяльності” – 7 500

5. Списано собівартість реалізованої готової продукції на фінансовий результат

Дт **791** “Результат операційної діяльності” – 5 000

Кт **901** “Собівартість реалізованої готової продукції” – 5 000



6. Списано адміністративні витрати на фінансовий результат

Дт **791** “Результат операційної діяльності” – 1000

Кт **92** “Адміністративні витрати” – 1000

7. Списано витрати на збут на фінансовий результат

Дт **791** “Результат операційної діяльності” – 500

Кт **93** “Витрати на збут” – 500

У нашому прикладі прибуток від реалізації виготовленої продукції склав 1 000 грн. ( $7\ 500 - 6\ 500 = 1\ 000$ ):

Дт	791 “Результат операційної діяльності”	Кт
5000		7500
1000		
500		
Об. 6500		Об. 7500

**Приклад 10.12.** Розглянемо той самий приклад, але з урахуванням доходів і витрат від іншої операційної діяльності.

1. Відображення дохід від реалізації оборотних активів

Дт **361** “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 900

Кт **712** “Дохід від реалізації інших оборотних активів” – 900

2. Визначили ПДВ

Дт **712** “Дохід від реалізації інших оборотних активів” – 150

Кт **641** “Розрахунки за податками” – 150

3. Списали чистий дохід на фінансовий результат

Дт **712** “Дохід від реалізації інших оборотних активів” – 750

Кт **791** “Результат операційної діяльності” – 750

4. Списали реалізовані оборотні активи

Дт **943** “Собівартість реалізованих виробничих запасів” – 550

Кт **201** “Сировина і матеріали” – 550

5. Списали собівартість реалізованих виробничих запасів на фінансовий результат

Дт **791** “Результат операційної діяльності” – 550

Кт **943** “Собівартість реалізованих виробничих запасів” – 550

Визначимо фінансовий результат:

Дт	791 «Результат операційної діяльності»	Кт
5000		7500
1000		750
500		
550		
Об. 7050		Об. 8250

Прибуток склав 1 200 грн. У другому прикладі ми визначили фінансовий результат і від іншої операційної діяльності.

**Визначення фінансового результату від фінансової діяльності. Приклад 10.13.** Підприємство має депозитні сертифікати на суму 10 000 грн., на які нараховуються 60% річних, крім цього за договором фінансової оренди орендна плата за обладнання складає 10% річних від вартості обладнання (вартість обладнання 20 000 грн.). Визначити фінансовий результат за 1 місяць з фінансової діяльності підприємства.

1. Нараховано дохід від депозитних сертифікатів  $10\,000 \times (0,6:12) = 500$   
Дт 373 “Розрахунки за нарахованими доходами” – 500

Кт 73 “Інші фінансові доходи” – 500

2. Нараховані витрати з оренди обладнання  $20\,000 \times (0,1:12) = 167$   
Дт 952 “Інші фінансові витрати” – 167

Кт 684 “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 167

3. Списання доходу від депозитних сертифікатів на фінансовий результат

Дт 73 “Інші фінансові доходи” – 500

Кт 792 “Результат фінансових операцій” – 500

4. Списання витрат від оперативної оренди на фінансовий результат  
Дт 792 “Результат фінансових операцій” – 167

Кт 952 “Інші фінансові витрати” – 167

Фінансовий результат від фінансової діяльності підприємства складає 333 грн. прибутку:

Дт 792 “Результат фінансових операцій”	Кт
167	500

**Визначення фінансового результату від участі в капіталі.**

**Приклад 10.14.** Підприємство А є власником 40% простих акцій підприємства “Добробут”. За підсумками звітного року підприємство “Добробут” отримало чистий прибуток у сумі 6 тис.грн. і всю суму розподілило на виплату дивідендів. На початку минулого календарного року підприємство А здійснило також внесок до статутного капіталу підприємства “Явір” 30% від його статутного капіталу. За звітний рік це товариство отримало чисті збитки у сумі 20 тис.грн. Слід визначити фінансовий результат від участі в капіталі підприємства А.

1. Придбало акції підприємства “Добробут”

Дт 141 “Інвестиції пов’яз. сторонам за методом обліку участі в капіталі” – 30 000

Кт 311 “Поточні рахунки у національній валюті” – 30 000

2. Відображено підприємством А прибуток (дохід) належний від участі в капіталі ( $6\ 000 \times 0,4 = 2\ 400$ )  
 Дт 141 “Інвестиції пов’яз. сторонам за методом обліку участі в капіталі” – 2 400  
 Кт 72 “Дохід від участі в капіталі” – 2 400
3. Прийнято рішення про виплату дивідендів підприємством “Добробут”  
 Дт 373 “Розрахунки за нарахованими доходами” – 2 400  
 Кт 141 “Інвестиції пов’яз. сторонам за методом обліку участі в капіталі” – 2 400
4. Віднесено дохід від участі в капіталі на фінансовий результат  
 Дт 72 “Дохід від участі в капіталі” – 2 400  
 Кт 792 “Результат фінансових операцій” – 2 400
5. Відображено підприємством А збиток, належний від участі в капіталі підприємства “Явір” (частка інвестора у збитках асоційованого підприємства)  
 Дт 961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства” – 6 000  
 Кт 141 “Інвестиції пов’яз. сторонам за методом обліку участі в капіталі” – 6 000
6. Списано витрати від участі в капіталі підприємства “Явір” на фінансовий результат  
 Дт 792 “Результат фінансових операцій” – 6 000  
 Кт 961 “Втрати від інвестицій в асоційов. підприємства” – 6 000  
 Фінансовий результат від участі в капіталі підприємства А складає збиток у сумі 3 600 грн. ( $2\ 400 - 6\ 000 = -3\ 600$ ):

Дт	792 «Результат фінансових операцій»	Кт
6000		2400

**Визначення фінансового результату від іншої звичайної діяльності.** Доходи і витрати, які не відносяться до операційної діяльності, фінансової діяльності, діяльності від участі в капіталі, відносяться відповідно до інших доходів, які обліковуються на 74 рахунку, і інших витрат, які обліковуються на 97 рахунку.

Це доходи і витрати від іншої звичайної діяльності. Фінансовий результат від іншої звичайної діяльності визначається на рахунку 793 “Результат іншої звичайної діяльності”.

**Приклад 10.15.** Підприємство отримало дохід від неопераційної курсової різниці у сумі 50 грн., здійснило уцінку устаткування на 80 грн. за звітний період. Визначити фінансовий результат від іншої звичайної діяльності.

1. Відображення доходу від неопераційної курсової різниці  
Дт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 50  
Кт **747** “Дохід від неопераційних курсових різниць” – 50
  2. Списали дохід від неопераційних курс. різниць на фін. результат  
Дт **747** “Дохід від неопераційних курсових різниць” – 50  
Кт **793** “Результат іншої звичайної діяльності” – 50
  3. Відображення втрат від знецінення устаткування  
Дт **975** “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій” – 80  
Кт **104** “Машини та обладнання” – 80
  4. Списали уцінку на фінансовий результат  
Дт **793** “Результат іншої звичайної діяльності” – 80  
Кт **975** “Уцінка необоротних активів і фін. інвестицій” – 80
- Визначаємо фінансовий результат від іншої звичайної діяльності.  
За звітний період збиток від іншої звичайної діяльності складає 30 грн.:

Дт	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	Кт
80		50

### **Визначення фінансового результату від надзвичайних подій.**

Для обліку доходів і витрат, які виникають внаслідок надзвичайних подій, застосовуються рахунки 75 “Надзвичайні доходи” і 99 “Надзвичайні витрати”. Порівняння залишків сум цих рахунків здійснюється на субрахунку 794 “Результат надзвичайних подій”.

#### **Приклад 10.16.**

1. Списано майно в результаті техногенної аварії  
Дт **992** “Втрати від техногенних катастроф і аварій” – 30 000  
Кт **104** “Машини і обладнання” – 30 000
  2. При відшкодуванні страховою компанією вартості майна  
Дт **654** “За індивідуальним страхуванням” – 25 000  
Кт **751** “Відшкодування збитків від надзвичайних подій” – 25 000
  3. Списання відшкодуваної вартості майна на фінансовий результат  
Дт **751** “Відшкодування збитків від надзвичайних подій” – 25 000  
Кт **794** “Результат надзвичайних подій” – 25 000
  4. Списання надзвичайних витрат на фінансовий результат  
Дт **794** “Результат надзвичайних подій” – 30 000  
Кт **992** “Втрати від техногенних катастроф і аварій” – 30 000
- Фінансовий результат від надзвичайних подій з урахуванням відшкодування страховою компанією складає 5000 грн. збитків:

Дт	794 «Результат надзвичайних подій»	Кт
30000		25000

Для узагальнення інформації про доходи, витрати та визначення фінансових результатів використовують регістри:

Журнал 6 (за кредитом рах. 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79);

Розділ II «Аналітичні дані про доходи»;

Журнал 5 (розділ I – за кредитом рахунків класу 9; розділ II – за кредитом з Журналів 1, 2, 3, 4, 6; розділ III – за кредитом рах. 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91)

або Журнал 5А (розділ I – за кредитом рахунків класу 9; розділ II – за кредитом з Журналів 1, 2, 3, 4, 6; розділ III А – за кредитом рах. 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84, 91; розділ III Б – за кредитом рах. 20, 22, 39, 65, 66).

### **Контрольні запитання**

1. Назвіть ознаки визнання доходів, витрат.
2. Який принцип бухгалтерського обліку застосовується при визначенні доходів і витрат?
3. Які доходи основної діяльності Вам відомі?
4. Які доходи відносяться до інших доходів операційної діяльності?
5. Які вирахування з доходу здійснюються при визначенні чистого доходу від операційної діяльності?
6. Коли визначається дохід при обміні активами?
7. За яких умов цільове фінансування визначається як дохід?
8. Як визначається дохід за методом участі в капіталі?
9. Які доходи обліковуються на 73 рахунку?
10. Які витрати включаються до адміністративних витрат?
11. Які витрати формують витрати на збут?
12. Що відноситься до операційних витрат?
13. Які витрати не включаються до витрат від звичайної діяльності?
14. Як визначаються витрати від участі в капіталі?
15. Назвіть витрати за економічними елементами.
16. Назвіть інші витрати звичайної діяльності.
17. Дайте визначення надзвичайних витрат.
18. Коли застосовуються рахунки 791,792,793,794?

### **Тести**

**10.1.** На рахунок підприємства помилково зараховано кошти іншого підприємства.

Чи включаються ці кошти до доходу підприємства?

а) так;

- б) ні;
  - в) за рішенням колективу підприємства;
  - г) за рішенням податкових служб;
  - д) за рішенням власника.
- 10.2.** Дохід від безоплатно одержаних товарів – це:
- а) кредитовий оборот субрахунку 718;
  - б) дебетовий оборот субрахунку 718;
  - в) кредитовий оборот субрахунку 424;
  - г) дебетовий оборот субрахунку 424;
  - д) кредитовий оборот субрахунку 746.
- 10.3.** При визначенні фінансового результату операційної діяльності доходи зменшуються на:
- а) собівартість реалізованої продукції;
  - б) втрати від участі в капіталі;
  - в) суму списаних необоротних активів;
  - г) втрати від стихійного лиха;
  - д) списаних фінансових інвестицій.
- 10.4.** Нерозподілений прибуток належить до:
- а) доходів майбутніх періодів; г) власного капіталу;
  - б) фінансових інвестицій; д) зобов'язань.
  - в) грошових коштів;
- 10.5.** Яким записом відображається в обліку фінансовий результат – нерозподілений прибуток?
- а) Дт 791 Кт 441; г) Дт 443 Кт 442;
  - б) Дт 441 Кт 791; д) Дт 441 Кт 443.
  - в) Дт 442 Кт 791;
- 10.6.** Що означає оборот по кредиту субрахунку 703 “Дохід від реалізації робіт, послуг”?
- а) прибуток від реалізації робіт, послуг;
  - б) обсяг реалізації робіт, послуг без ПДВ;
  - в) собівартість реалізованих робіт, послуг;
  - г) визнаний дохід від реалізації робіт, послуг з урахуванням ПДВ;
  - д) чистий дохід підприємства.
- 10.7.** На підставі акту про виконання робіт роблять запис:
- а) Дт 361 Кт 903; г) Дт 901 Кт 361;
  - б) Дт 903 Кт 703; д) Дт 361 Кт 791.
  - в) Дт 361 Кт 703;
- 10.8.** Що є моментом відображення реалізації готової продукції у фінансовому обліку?
- а) зарахування коштів на поточний рахунок;
  - б) дата відвантаження готової продукції;



- в) Дт 902 Кт 281;
- 10.15.** Чи включається до складу витрат підприємства сума виданої позики працівнику?
- а) так;  
б) ні;  
в) за рішенням власника;  
г) за рішенням головного бухгалтера;  
д) за рішенням податкової служби.
- 10.16.** Фактична виробнича собівартість виготовленої продукції визначається на рахунку:
- а) 901;      б) 91;      в) 92;      г) 23;      д) 93.
- 10.17.** Яким бухгалтерським записом відображається в обліку нарахування заробітної плати персоналу управління цехом?
- а) Дт 92 Кт 661;      г) Дт 661 Кт 23;  
б) Дт 91 Кт 661;      д) Дт 23 Кт 661.  
в) Дт 661 Кт 301;
- 10.18.** Який показник входить у підсумок балансу?
- а) валові доходи;  
б) інші операційні витрати;  
в) собівартість незавершеного виробництва;  
г) адміністративні витрати;  
д) витрати на збут.

### **Вправи для самостійної роботи**

**№ 10.1.** Підприємство отримало попередню оплату від замовника у сумі 120 грн. з ПДВ 1.10.07р.

Відвантажено продукцію цьому замовнику 15.10.07р. на суму 120 грн. з ПДВ. Собівартість реалізованої продукції 80 грн. Визначити фінансовий результат підприємства за жовтень 2007р. та відобразити в бухгалтерському обліку.

**№ 10.2.** Підприємство оптової торгівлі відвантажило товар покупцю на суму 1200 грн. з ПДВ. Собівартість реалізованого товару 780 грн. В договорі купівлі – продажу обумовлено: якщо покупець заплатить на протязі п'яти банківських днів з дня відвантаження, то йому буде надана знижка на 10% від суми реалізації. Покупець заплатив через три дні з моменту одержання товару. Здійснити відповідні записи з обліку.



**№ 10.3.** Підприємство реалізувало комп'ютер за 1800 грн. з ПДВ. Первісна вартість комп'ютера – 1600 грн., знос – 200 грн. Визначити дохід від цих операцій та відобразити в бухгалтерському обліку.

## Розділ 11

### Облік податку на прибуток

**Після вивчення розділу 11 Ви повинні знати:**

- в яких випадках виникають відстрочені податки;
- які бувають види різниць між обліковим податком на прибуток і обчисленим згідно податкового законодавства;
- які облікові наслідки існування таких різниць;
- як визначається податкова база активу і зобов'язання;
- як відображаються в обліку відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання;
- яким чином проводиться їх списання.

Причина виникнення необхідності розгляду цього питання є наявність різниць між правилами ведення обліку згідно з податковим законодавством і фінансовим обліком, зокрема існування двох методів обчислення фінансового результату діяльності підприємства. Звичайно, основний принцип визначення фінансового результату єдиний: доходи мінус витрати, але визнання цих показників в обох варіантах не завжди співпадає. Зокрема, для цілей оподаткування доходи і витрати визнаються за першою подією: або на момент оплати, або на момент нарахування (залежно від того, що в часі відбулось раніше). У бухгалтерському ж обліку доходи і витрати визнаються за методом нарахування. А щодо амортизації необоротних активів, то методики, застосовувані в бухгалтерському і податковому обліку, взагалі є непорівнянні. Крім наведених є ще цілий ряд і інших відмінностей, детальніше про які буде йти мова далі. Все це разом призводить до того, що величина оподаткованого прибутку, обчисленого за правилами податкового законодавства, не дорівнює прибутку, розрахованого за принципами фінансового обліку. Як наслідок, сума податку на прибуток, наведена в податковій Декларації про прибуток підприємства, не дорівнюватиме податку з суми прибутку, наведеного в Звіті про фінансові результати. Сплатити в бюджет підприємство повинно суму згідно з Декларацією, але як тоді узгодити ці відмінності в системі фінансового обліку? Відповідь на це питання і дає П(С)БО 17, розгляду основних положень якого і буде присвячений даний розділ.

### 11.1 Основи розрахунку податку на прибуток

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року №353 з наступними змінами, визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов’язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності. Результатом застосування вимог П(С)БО 17 є узгодження суми податку на прибуток, визначеної у звітному періоді відповідно до податкового законодавства (поточного податку на прибуток) із сумою витрат на податок на прибуток, обчисленого з облікового результату діяльності.

Довгий час податковий облік існував в рамках бухгалтерського обліку підприємства. Однак, з прийняттям Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” в новій редакції від 01.07.1997 року було запроваджено нові правила ведення обліку з метою оподаткування, відмінні від бухгалтерських. У зв’язку з цим і виникли різниці між величинами фінансового результату, обчисленого за правилами податкового законодавства і бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік і податкові правила мають різні цілі і, як наслідок, оперують різними категоріями.

Отже, **поточний податок на прибуток** – це податок на прибуток, визначений у звітному періоді відповідно до податкового законодавства (оподатковуваний прибуток). Основним нормативним актом, що регламентує порядок нарахування податку на прибуток є Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 2.05.1997 р. №283/97-ВР з наступними змінами і доповненнями.

Згідно з цим законом податковий прибуток (збиток) визначається шляхом зменшення суми валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і амортизаційні відрахування (рис. 11.1 ).

Валові доходи	-	Валові витрати	-	Амортизаційні відрахування (за податковим методом)	=	Податковий прибуток (збиток)
---------------	---	----------------	---	--	---	------------------------------

Рис. 11.1 – Порядок визначення податкового прибутку (збитку)

**Валовий дохід** – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, так і зі її межами. Він включає в себе: доходи від

продажу товарів, робіт, послуг, цінних паперів, доходи від здійснення банківських операцій та інші види доходів.

**Валові витрати** – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Валові доходи і валові витрати визнаються за першою подією, а амортизаційні відрахування на основні засоби розраховуються за податковим методом.

Сума поточного податку на прибуток визначається в податковій Декларації з податку на прибуток підприємств шляхом множення обчисленого податкового прибутку (об'єкта оподаткування) на ставку (рис.11.2). Базовою ставкою оподаткування нині є 25 %.

Податковий прибуток	×	Ставка оподаткування (базова 25%)	=	Поточний податок на прибуток
---------------------	---	-----------------------------------	---	------------------------------

*Рис. 11.2 – Порядок визначення суми поточного податку на прибуток*

У фінансовому обліку сума нарахованого поточного податку на прибуток, як і заборгованість по всіх інших податках і платежах перед бюджетом, показується за кредитом рахунку 641 “Розрахунки за податками”

Слід запам'ятати: *підприємство завжди повинне визнавати свою заборгованість перед бюджетом (Кт рах. 641), а відповідно і сплачувати до бюджету суму поточного податку на прибуток, розрахованого по податковій Декларації з податку на прибуток підприємства.*

Сума нарахованого поточного податку на прибуток в балансі класифікується як поточне зобов'язання підприємства.

Якщо підприємство перерахує в бюджет суму більшу, ніж сума нарахованої заборгованості, то таке перевищення показується в складі дебіторської заборгованості бюджету перед підприємством.

**Обліковий (бухгалтерський) прибуток (збиток)** – це сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період (рис 11.3).

Доходи	-	Витрати	=	Обліковий прибуток (збиток)
--------	---	---------	---	-----------------------------

*Рис. 11.3 – Порядок визначення облікового прибутку у Звіті про фінансові результати*

Доходи, як уже згадувалось раніше, відображаються в бухгалтерському обліку за умови, що їх сума може бути достовірно визначена в момент надходження активу або погашення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу (прибутку) підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку за умови, що їх сума може бути достовірно визначена, в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу (прибутку) підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу власниками).

Щоб визначити суму бухгалтерських витрат з податку на прибуток потрібно помножити величину облікового прибутку на ставку оподаткування.

Слід запам'ятати: у фінансовому обліку витрати з податку на прибуток показуються за Дебетом рахунку 981 "Податок на прибуток" у сумі розрахованого податку на обліковий прибуток.

Якщо в зв'язку з застосуванням різних правил визначення фінансового результату обліковий прибуток не дорівнює оподаткованому прибутку, виникають різниці між сумами нарахованого поточного податку на прибуток і величиною витрат з податку на прибуток. Наявність таких різниць і зумовлює виникнення в обліку відстрочених податків.

Розглянемо це на прикладі.

**Приклад 11.1.** Нехай компанія «Ляпка» заснована у грудні 2006 року. За перший рік діяльності отримала дохід в сумі 200 000 грн. Вся сума віднесена до валових доходів. Витрати (як бухгалтерські, так і валові) склали 110 000 грн. В ці витрати не включена амортизація автомобіля (єдиного необоротного активу компанії), який введено в експлуатацію 31.12.2006 року. Його первісна вартість 65 000 грн. Ліквідаційна вартість оцінена в 5 000 грн. Термін корисного використання 5 років. В бухгалтерському обліку застосовується прямолінійний метод нарахування амортизації, для цілей податкового – податковий.

Розрахуємо суму амортизації за обома методами.

Прямолінійний метод:

$$\text{річна сума амортизації} = \frac{65000 - 5000}{5} = 12000 \text{ (грн.)}$$

Податковий метод: автомобіль відноситься до II групи, квартальна ставка 10 % (для введених в експлуатацію після 1.01.2004 р.):

Розрахунок амортизації:

I квартал  $65\,000 \times 10\% = 6\,500$  грн.

II квартал  $(65\,000 - 6\,500) \times 10\% = 5\,850$  грн.

III квартал  $(58\,500 - 5\,850) \times 10\% = 5\,265$  грн.

IV квартал  $(52\,650 - 5\,265) \times 10\% = 4\,738,5$  грн.

Всього за рік  $22\,353,5$  грн.

Обліковий прибуток до оподаткування і поточний податок на прибуток компанії «Ляпка» розраховуватиметься таким чином:

Таблиця 11.1

**Розрахунок фінансового результату діяльності компанії  
«Ляпка»**

Показники	Обліковий прибуток	Оподатковуваний прибуток
Доходи	200 000	200 000
Витрати (без амортизації)	(110 000)	(110 000)
Амортизація автомобіля	(12 000)	(22 353,5)
Обліковий прибуток до оподаткування	78 000	
Оподатковуваний прибуток за 2007 р.		67 646,5
Податок на прибуток	$78\,000 \times 25\% = 19\,500$	$67\,646,5 \times 25\% = 16\,911,6$

Як бачимо, різниця в величині розрахованих прибутків 10 353,5 грн. ( $78\,000 - 67\,646,5$ ) виникла у зв'язку з застосуванням різних методів амортизації.

В даному прикладі для спрощення вважалось, що за звітний період різниця була тільки в сумі амортизації. На практиці, таких різниць значно більше. Як же їх врахувати та відобразити в обліку нарахування податку на прибуток?

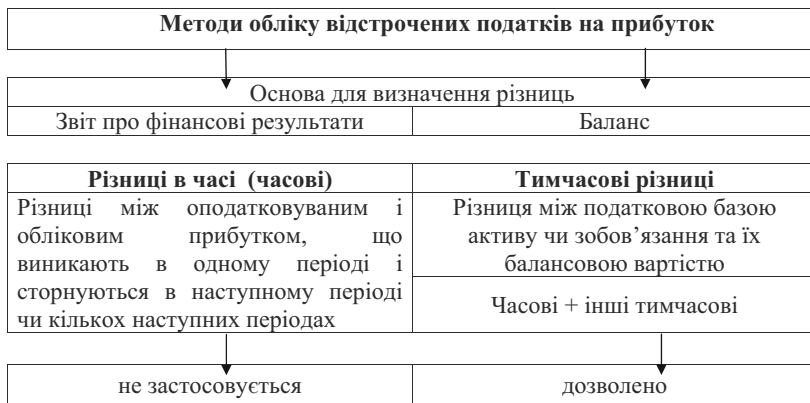
**11.2 Методи обліку відстрочених податків  
на прибуток**

Історично відомо два методи обліку відстрочених податків:

- метод обліку за Звітом про фінансові результати,
- метод обліку за Балансом (рис. 11.4).

На сьогодні перший метод в Україні не застосовуються. Його суть полягала у виявленні різниць між обліковим і оподатковуваним прибутком на основі аналізу Звіту про прибутки і збитки (в Україні це Фома №2 – Звіт про фінансові результати) і Податкової декларації. Такий аналіз акцентував увагу на постійних різницях і різницях у

часі між визнанням доходів і витрат у фінансовому обліку та для цілей оподаткування. Але таким чином виявлялись не всі різниці.



*Рис. 11.4 – Підходи до методів обліку відстрочених податків<sup>1</sup>*

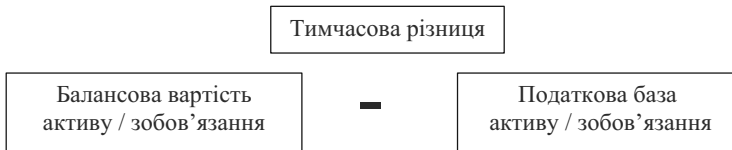
Метод обліку відстрочених податків за Балансом передбачає зіставлення балансової вартості активів і зобов'язань з їх податковою базою для визначення тимчасових різниць і розрахунку на їх основі відстроченого податку. Такого поняття як постійні різниці зараз немає. Всі часові різниці є тимчасовими, але крім часових є ще й інші тимчасові різниці, які не відносяться до часових. Наприклад, згідно з податковим законодавством була проведена індексація вартості основного засобу, а його балансова вартість за даними бухгалтерського обліку не змінилась. Так як податкова амортизація розраховуватиметься згідно з проіндексованою вартістю, а бухгалтерська – виходячи з балансової, що не змінилась, виникне тимчасова різниця, яка не є часовою.

Надалі будемо розглядати облік податку на прибуток саме за цим методом.

### **11.3 Порядок визначення податкової бази**

**Тимчасові різниці** розраховуються як різниця між податковою базою активу чи зобов'язання і його оцінкою за даними фінансової звітності (балансовою вартістю) (рис. 11.5). За якою оцінкою відображаються активи і зобов'язання у фінансовій звітності розглядалось в попередніх розділах, тому тут детальніше зупинимось на понятті податкової бази.

<sup>1</sup> Голов С.Ф.



*Рис 11.5 – Розрахунок тимчасової різниці*

**Податкова база** активу або зобов'язання – це оцінка активу або зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток.

**Податкова база активу** – це сума, що буде вираховуватись з метою оподаткування з будь-яких оподатковуваних економічних вигод, які отримає підприємство після того, як воно відшкодує балансову вартість активу. Якщо ж економічні вигоди не оподатковуються, то податкова база активу дорівнює його балансовій вартості.

Наприклад: балансова вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги дорівнює 1 000 грн. З метою оподаткування даний дохід від реалізації, в результаті якої виникла ця дебіторська заборгованість вже врахований в цьому звітному періоді, а отже ніяких податкових наслідків в майбутньому (при отриманні грошових коштів) ця операція не матиме. Тому податкова база активу (дебіторської заборгованості) дорівнює його балансовій вартості і становить 1 000 грн.

Змінимо дещо умову. Якщо б дохід від реалізації оподатковувався за касовим методом і не був би ще врахований. Дохід підлягатиме оподаткування в наступному періоді, коли будуть отримані грошові кошти і на цю суму оподатковуваний прибуток буде збільшений. Тому податкова база цієї дебіторської заборгованості дорівнює нулю. Балансова вартість становить за умовою 1 000 грн., таким чином виникає тимчасова різниця в сумі:

$$1\ 000 - 0 = 1\ 000 \text{ грн.}$$

**Податкова база зобов'язання** дорівнює його балансовій вартості за мінусом будь-якої суми, що буде вираховуватись з метою оподаткування по відношенню до цього зобов'язання в майбутніх періодах. Наприклад, по отриманій виручці авансом – податкова база зобов'язання, яка при цьому виникає, дорівнює його балансовій вартості за мінусом будь-якої суми виручки, яка не буде оподатковуватись в майбутніх періодах.



Наприклад: в балансі підприємства рахується заборгованість постачальнику в сумі 500 грн. З метою оподаткування ця сума вже була вирахована з оподаткованого прибутку в цьому звітному періоді, а отже ніяких податкових наслідків в наступних звітних періодах уже не буде. Тоді податкова база цього зобов'язання дорівнюватиме його балансовій вартості 500 грн. і ніяких тимчасових різниць не виникає.

Якщо ж змінити умову для ілюстрації. Вважаємо, що заборгована сума ще не була включена в розрахунок прибутку до оподаткування і буде оподаткована тільки за фактом сплати грошових коштів (за касовим методом). У цій ситуації дана заборгованість мала б податкові наслідки (привела б до зменшення оподаткованого прибутку в наступних звітних періодах), а тому податкова база мала б у цій ситуації дорівнювати 0, балансова вартість 500 грн., в результаті виникає тимчасова різниця в сумі  $500 - 0 = 500$  грн.

Разом з цим, можливі ситуації, коли деякі статті мають податкову базу, але не визнаються в якості активу чи зобов'язання в балансі. Наприклад, витрати на дослідження визнаються витратами при визначенні облікового прибутку в тому періоді, коли вони були понесені, а в податковому обліку на валові витрати будуть відноситись у наступні періоди.

Різниця між податковою базою витрат на дослідження, що дорівнює сумі, яку податкові органи дозволять включити у валові витрати в майбутніх періодах, і балансовою вартістю, що дорівнює 0, є тимчасовою різницею. Якщо ж за податковим законодавством ця сума ніколи не буде врахована при визначенні оподаткованого прибутку (не буде віднесена на валові витрати), тоді податкова база дорівнюватиме 0, так само як і балансова вартість цих витрат.

Податковою базою основних засобів є первісна вартість активу за мінусом всіх вирахувань, що дозволені згідно з податковим законодавством по відношенню до цього активу при визначенні оподаткованого прибутку за поточний і попередні періоди. Основним вирахуванням, що дозволено податковими органами, є податкова амортизація.

Наприклад: автомобіль було придбано за 48 000 грн. З часу введення в експлуатацію і по цей час (включаючи звітний період) було нараховано амортизації за податковим методом 30 000 грн. Всі витрати, що залишились, будуть вираховуватись з метою оподаткування в майбутніх звітних періодах або у вигляді амортизації, або шляхом вирахування при вибутті. У фінансовому обліку сума нарахованої амортизації за всі попередні і звітний

періоди склала 38 000 грн. В даному випадку балансова вартість автомобіля дорівнює:  $48\ 000 - 38\ 000 = 10\ 000$  грн.

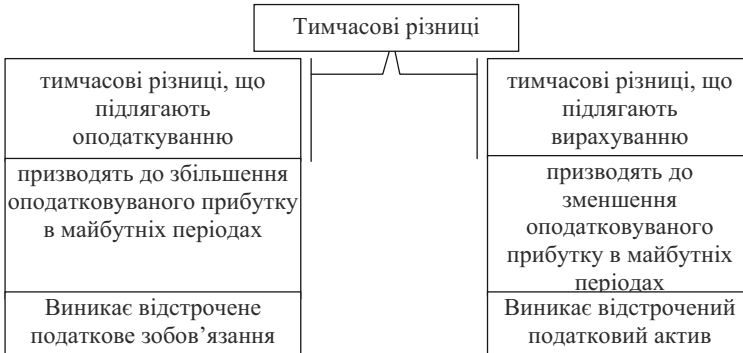
Податкова база  $48\ 000 - 30\ 000 = 18\ 000$  грн.

Різниця становить тимчасову різницю.

### 11.4 Облік тимчасових різниць

**Види тимчасових різниць. Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання.** Всі тимчасові різниці поділяються на (рис. 11.6):

- тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню,
- тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню.



*Рис. 11.6 – Види тимчасових різниць при визначення податку на прибуток та їх наслідки*

**Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню** – це тимчасова різниця, що включається до оподаткованого прибутку (збитку) у майбутніх періодах, тобто ця різниця приведе до виникнення сум, які будуть підлягати оподаткуванню при визначення оподаткованого прибутку в майбутньому, коли балансова вартість активу/зобов'язання буде відшкодовуватись / погашатись (рис. 11.7).



*Рис. 11.7 – Умови виникнення тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню*

**Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню** – це тимчасова різниця, яка призводить до зменшення оподаткованого прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах, тобто в майбутніх періодах в результаті існування цієї різниці виникнуть суми, що не підлягатимуть оподаткуванню, і таким чином зменшать майбутній оподатковуваний прибуток (рис. 11.8).



**Рис. 11.8** – Умови виникнення тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню

Як видно з наведеної класифікації тимчасових різниць на рис. 11.6, по *тимчасових різницях, що вираховуються, виникають відстрочені податкові активи, а за сумами тимчасових оподатковуваних різниць розраховується відстрочене податкове зобов'язання.*

**Відстрочене податкове зобов'язання (ВПЗ)** – показує суми податків на прибуток, що підлягатимуть сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць.

**Відстрочений податковий актив (ВПА)** – показує суми податків на прибуток, що підлягатимуть відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до:

- тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню,
- перенесення невикористаних податкових збитків,
- перенесення невикористаних податкових пільг.

Але є певні винятки.

Відстрочене податкове зобов'язання визнається в разі існування тимчасових різниць, що оподатковуються, за винятком:

1. Гудвілу, якщо його амортизація не передбачена податковим законодавством (нагадаємо, гудвіл – це перевищення вартості придбання над долею покупця в справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань);

2. Первісного визнання активу або зобов'язання в результаті господарських операцій (крім об'єднання підприємств), які не впливають на обліковий та оподатковуваний прибуток / збиток).

Відстрочений податковий актив не визнається, якщо він виникає внаслідок:

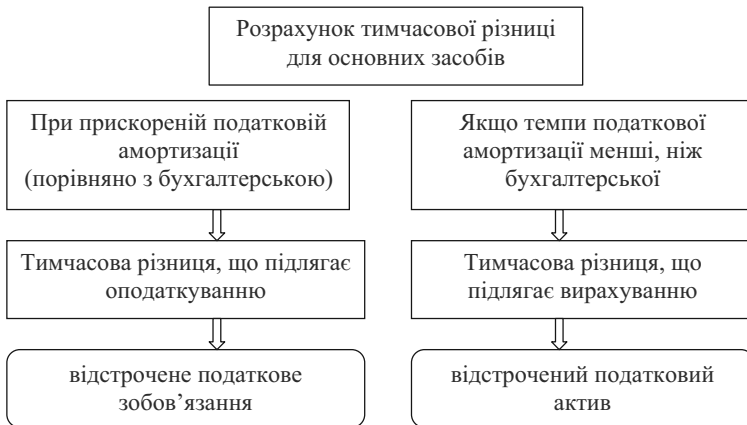
1. Негативного гудвілу, який виникає внаслідок об'єднання підприємств;

2. Первісного визнання активу або зобов'язання в результаті господарських операцій, які не впливають на обліковий та податковий прибуток (збиток).

ВПА визнається в тій мірі, в якій є ймовірність отримання оподаткованого прибутку, до якого можна буде врахувати тимчасову різницю, що підлягає врахуванню.

По необоротних активах залежно від ситуації можуть виникати як тимчасові різниці, що оподатковуються, так і тимчасові різниці, що вираховуються. Все залежить від співвідношення темпів нарахування бухгалтерської і податкової амортизації (рис. 11.9).

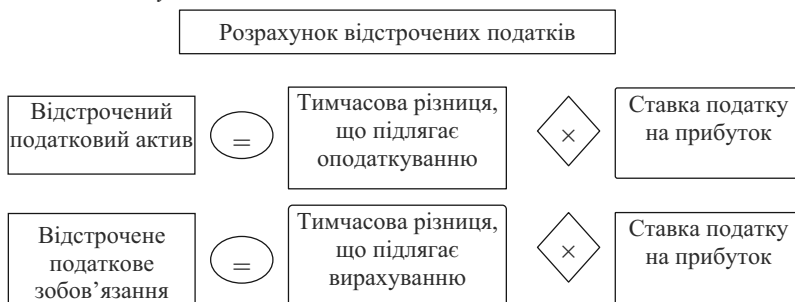
Щоб розрахувати величину відстроченого податкового активу / зобов'язання потрібно суму відповідної тимчасової різниці помножити на ставку податку на прибуток (рис. 11.10).



*Рис. 11.9 – Особливості розрахунку тимчасових різниць по необоротних активах*

Підприємство зобов'язане визнавати зобов'язання чи актив по відстроченому податку, якщо відшкодування чи погашення балансової вартості активу чи зобов'язання збільшить чи зменшить

майбутні податкові платежі порівняно з тим, які б вони були, якщо б таке відшкодування чи погашення не мали податкових наслідків.



*Рис. 11.10 – Розрахунок відстрочених податків*

### **Особливості відображення в обліку відстрочених податків.**

Згідно з концептуальною основою облік повинен вестись відповідно до принципу нарахування і витрати мають відображатись в обліку в тому періоді, коли були відображені доходи, для отримання яких вони були понесені. Таким чином, якщо здійснена операція була включена до фінансової звітності (відображена в обліку), то і її майбутній податковий наслідок також має бути відображений у цьому ж звітному періоді, що і відбувається через нарахування відстрочених податків.

Обов'язковим для визнання активу чи зобов'язання є те, що підприємство, яке звітує, передбачає відшкодувати або компенсувати балансову вартість активу чи зобов'язання. Якщо існує ймовірність, що відшкодування або компенсації балансової вартості активу чи зобов'язання збільшить чи зменшить суму майбутніх податкових платежів порівняно з тим, якими вони були б у разі відсутності податкових наслідків відшкодування або компенсації, підприємство визнає відстрочене податкове зобов'язання або відстрочений податковий актив.

Принциповим питанням обліку податків на прибуток є визначення того, як обліковувати поточні та майбутні податкові наслідки:

- а) майбутнього відшкодування (компенсації) балансової вартості активів (зобов'язань), які визнані в Балансі підприємства,
- б) господарських операцій та інших подій поточного періоду, які визнані у Звіті про фінансові результати.

Підприємство повинне вести облік податкових наслідків господарських операцій та інших подій у такий самий спосіб, як і облік самих господарських операцій та подій. Якщо господарська операція чи подія відображена у Звіті про фінансові результати, то і будь-який пов'язаний з ними податковий наслідок також повинен визнаватись у Звіті про фінансові результати, якщо ж операція показана у складі власного капіталу – то і податковий вплив показується у складі власного капіталу.

Тому поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток (відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання) визнаються витратами або доходами у Звіті про фінансові результати, крім податку на прибуток, що нарахований внаслідок:

1. дооцінки активів та інших господарських операцій, які відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються збільшенням власного капіталу;

2. об'єднання підприємств шляхом придбання.

Слід пам'ятати: *щоб розрахувати як відстрочений податковий актив (ВПА), так і відстрочене податкове зобов'язання (ВПЗ) потрібно взяти не суму тимчасової різниці, а результат добутку тимчасової різниці на встановлену ставку оподаткування (на сьогодні 25%).*

Для бухгалтерського обліку ВПЗ і ВПА призначені два окремих рахунки. ВПА обліковується на балансовому активному рахунку 17 «Відстрочені податкові активи», по дебету якого відображається нарахування (збільшення) ВПА, по кредиту – їх списання.

Облік ВПЗ ведеться на балансовому пасивному рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», по кредиту якого показується нарахування ВПЗ, а по дебету їх списання.

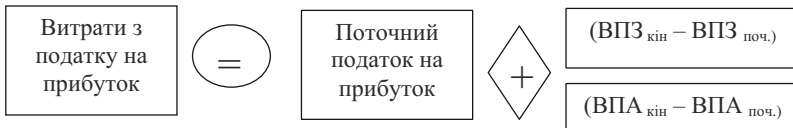
**Витрати з податку на прибуток** – це загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток з урахуванням ВПА і ВПЗ. Таким чином, витрати з податку на прибуток, які обліковуються по дебету рахунку 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності”, включають в себе суму поточного податку на прибуток скоригованого на зміну залишків ВПА і ВПЗ на кінець і початок року (рис. 11.11).

Як видно з наведеного рисунку, збільшення протягом року ВПЗ збільшує загальні витрати з податку на прибуток, а збільшення ВПА зменшує витрати.

Поточний податок на прибуток	
+ (-)	
Зміна ВПА	
Збільшення (-)	Зменшення (+)
+ (-)	
Зміна ВПЗ	
Збільшення (+)	Зменшення (-)
=	
Витрати з податку на прибуток	

*Рис. 11.11 – Визначення загальних витрат з податку на прибуток за умови наявності ВПА і ВПЗ*

Математично цю залежність можна записати наступним чином:



*Рис. 11.12 – Розрахунок витрат з податку на прибуток з врахуванням ВПА і ВПЗ*

З часом тимчасові різниці анулюються (на те вони і тимчасові), а отже потрібно списувати і їхні наслідки – відповідні ВПА чи ВПЗ. В обліку (в балансі) ВПА/ ВПЗ рахуються тільки до тих пір, поки існує тимчасова різниця, в результаті якої вона виникла.

Розглянемо на прикладах вплив тимчасових різниць на обліковий і оподатковуваний прибуток.

**Облік тимчасових різниць, що оподатковуються.**  
**Продовження розв'язку прикладу 11.1.** Нарахуємо податок на прибуток.

Поточний податок на прибуток  $67\,646,5 \times 25\% = 16\,911,6$  грн.

Тимчасова різниця в балансі компанії «Ляпка» за 2006 рік виникне тільки по статті основні засоби.

Балансова вартість активу (основні засоби): так як в балансі основні засоби відображаються за залишковою вартістю, враховуючи нарахований знос за бухгалтерським методом нарахування амортизації, то  $65\,000 - 12\,000 = 53\,000$  (грн.).

Податкова база основних засобів дорівнює тій частині вартості основних засобів, що підлягатиме амортизації в податковому обліку, тобто  $65\,000 - 22\,353,5 = 42\,646,5$  (грн.).

Тимчасова різниця  $53\,000 - 42\,646,5 = 10\,353,5$  (грн.)

Враховуючи, що сума бухгалтерської амортизації в цьому році є меншою, а тому обліковий прибуток більший за податковий, а в майбутніх періодах ситуація буде протилежною, це різниця, що підлягатиме оподаткуванню в майбутніх періодах, в результаті якої і виникає ВПЗ:  $10\,353,5 \times 25\% : 100 = 2\,588,4$  (грн.).

Розрахуємо витрати з податку на прибуток:

Відстрочене податкове зобов'язання на кінець 2006 р.	2 588,4
Відстрочене податкове зобов'язання на початок 2006 р.	0
Чисті відстрочені витрати з податку на прибуток (ВПЗ) (2 588,4 – 0)	2 588,4

Поточні витрати з податку на прибуток (за податковою Декларацією)	16 911,6
Витрати з податку на прибуток (2 588,4 + 16 911,6)	19 500

Щоб перевірити, чи правильно зроблені розрахунки, співставимо витрати з податку на прибуток і результат добутку облікового прибутку до оподаткування на ставку оподаткування.

$78\,000 \times 25\% : 100\% = 19\,500$  грн. Отже, обчислення вірні.

**Приклад 11.2.** Припустимо, що 2006 рік є першим роком діяльності ТзОВ «Команда». Станом на кінець року обліковий прибуток до оподаткування і податковий прибуток були відображені наступним чином:

Таблиця 11.2

**Обліковий прибуток до оподаткування та податковий прибуток ТзОВ «Команда» у 2006 році**

Показники	У бухгалтерському обліку	В податковому обліку
Доходи	150 000	150 000
Витрати	80 000	95 000
Обліковий прибуток до оподаткування	70 000	
Оподатковуваний прибуток		55 000

Єдина різниця між балансовою вартістю і податковою базою активів і зобов'язань ТзОВ «Команда» пов'язана із сумою перерахованих коштів підприємством для передплати професійної періодики для бухгалтерії в розмірі 15 000 грн. без ПДВ. Оскільки журнали будуть отримуватись підприємством протягом цілого 2007 року, сума перерахованих коштів не була віднесена на витрати 2006 року, а на витрати майбутніх періодів.

В той же час за податковим законодавством за правилом першої події підприємство включило цю суму до валових витрат. Через це



сума оподаткованого прибутку 2006 року виявилась меншою від облікового прибутку за цей же період саме на ці 15 000 грн.

Таким чином у 2006 році:

Балансова вартість витрат майбутніх періодів 15 000 грн.

Податкова база активу 0

Різниця між податковою базою і балансовою базою активу:

$$15\,000 - 0 = 15\,000 \text{ грн.}$$

Що буде в наступному році з цією тимчасовою різницею? Відбудеться зворотна ситуація: вартість періодики буде включена до витрат в бухгалтерському обліку, а у податковому обліку уже не буде показуватись. Отже, у 2007 році оподатковуваний прибуток стане більшим за обліковий на 15 000 грн.

У 2006 році підприємство має всі підстави віднести дану тимчасову різницю до оподатковуваних і повинно за нею показати відстрочене податкове зобов'язання (ВПЗ).

*Розрахунок ВПЗ:*

Балансова вартість витрат майбутніх періодів	15 000
Податкова база активу	0
Тимчасова оподатковувана різниця	$15\,000 - 0 = 15\,000$
Ставка оподаткування	25 %
<u>Відстрочене податкове зобов'язання</u>	$15\,000 \times 25\% = 3\,750$

Згідно з податковою Декларацією з податку на прибуток за 2006 рік ТзОВ «Команда» повинна нарахувати зобов'язання за поточним податком на прибуток в сумі  $55\,000 \times 25\% = 13\,750$  грн.

Так як 2006 рік є першим роком діяльності ТзОВ «Команда», початкового залишку ВПЗ підприємство немає.

*Розрахунок витрат з податку на прибуток:*

Відстрочене податкове зобов'язання на кінець 2006 р.	3750
Відстрочене податкове зобов'язання на початок 2006 р.	0
Відстрочені витрати з податку на прибуток (ВПЗ)	$3750 - 0 = 3750$
Поточні витрати з податку на прибуток (за податковою Декларацією)	13750
Витрати з податку на прибуток	$3750 + 13750 = 17500$

Як бачимо, бухгалтерські витрати з податку на прибуток складаються з двох складових: поточної і відстроченої частини.

Як уже зазначалось раніше, поточні витрати з податку відображаються по Кт 641 "Розрахунки за податками", витрати з податку по Дт 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності".

Тоді, нарахування податку на прибуток у 2006 році ТзОВ «Команда» повинна відобразити наступним чином:

Дт 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” – 17 500

Кт 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” – 3 750

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 13 750

Перевіримо: обліковий прибуток  $70\,000 \times 25\% : 100\% = 17\,500$  (грн.). Загальні витрати з податку на прибуток – теж 17 500 грн., отже розрахунки зроблені правильно.

Для того, щоб розглянути порядок списання ВПЗ, вважаємо, що у наступному році в балансі підприємства жодної тимчасової різниці не було, крім перевищення бухгалтерських витрат над валовими на суму списаної вартості отриманих періодичних видань.

Станом на кінець 2007 року обліковий прибуток до оподаткування і податковий прибуток були розраховані:

Таблиця 11.3

**Обліковий прибуток до оподаткування та податковий прибуток ТзОВ «Команда» у 2007 році**

Показники	У бухгалтерському обліку	В податковому обліку
Доходи	220 000	220 000
Витрати	125 000	110 000
Обліковий прибуток до оподаткування	95 000	
Оподатковуваний прибуток		110 000

За даними податкової Декларації підприємство нарахувало поточних витрат з податку на прибуток в сумі  $110\,000 \times 25\% = 27\,500$  (грн.), в тому числі частково ця сума включає ту частину прибутку, щодо якої у попередньому періоді виникло ВПЗ. Тому витрати з податку на прибуток у 2007 році будуть розраховані наступним чином:

*Розрахунок витрат з податку на прибуток:*

Відстрочене податкове зобов’язання на кінець 2006 р.	0
Відстрочене податкове зобов’язання на початок 2006 р.	3750
Відстрочені витрати з податку на прибуток (ВПЗ)	$0 - 3750 = -3750$
Поточні витрати з податку на прибуток (за податковою Декларацією)	27750
Витрати з податку на прибуток	$-3750 + 27750 = 23750$

Бухгалтерський запис, що відображає витрати з податку на прибуток, списання відстроченого податкового зобов’язання і суму поточного податку на прибуток, буде наступним:

Дт 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” – 23 750

Дт 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” – 3 750

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 27 500

Перевірка: Обліковий прибуток до оподаткування  $95\,000 \times 25\%$ :  
 $100\% = 23\,750$  грн., і ця ж сума показана як витрати з податку на прибуток.

Якщо рознести ці операції на рахунок 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”, то він буде виглядати так:

Рахунок 54 “Відстрочені податкові зобов’язання”	
	С-до на поч. 2005 р.: 0
2006 р. 3 750	2005 р. 3 750
	С-до на кін. 2006 р. : 0

**Облік тимчасових різниць, що вираховуються.** Тепер розглянемо інший вид тимчасових різниць.

**Приклад 11.3.** Фінансові результати діяльності ВАТ «Сонечко» за перший рік діяльності виглядають наступним чином:

Таблиця 11.4

**Обліковий прибуток до оподаткування та податковий прибуток ВАТ «Сонечко» у 2006 році**

Показники	У бухгалтерському обліку	У податковому обліку
Доходи	430 000	460 000
Витрати	360 000	360 000
Обліковий прибуток до оподаткування	70 000	
Оподатковуваний прибуток		100 000

У складі валових доходів підприємства відображений аванс, одержаний від покупців в рахунок реалізації товарів наступного року, в сумі 36 000 грн. (в т.ч. ПДВ). Інших різниць між податковим і бухгалтерським обліком ВАТ «Сонечко» немає.

Як у бухгалтерському, так і в податковому обліку підприємства операції відображаються в сумах за мінусом ПДВ, тому і різниця в доходах 30 000 грн. (36 000 – 6 000 ПДВ), а не 36 000 грн.

Проаналізуємо цю різницю.

Згідно з принципом нарахування доходу в бухгалтерському обліку відображаються в момент відвантаження товарів, тому в складі доходів 2006 року сума авансу не включена. В податковому обліку діє правило першої події, тому аванс віднесено до валових доходів. За рахунок цього авансу оподатковуваний прибуток 2006

року більший за обліковий. Наступного року, після того як ВАТ «Сонечко» відвантажить за авансом товари, дана сума буде включена до складу бухгалтерських доходів і не буде показана в валових доходах, тому оподатковуваний прибуток буде меншим від облікового прибутку на ці 30 000 грн. Таким чином, бачимо, що ми маємо справу з тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню в наступних звітних періодах і тому в обліку у підприємства виникне відстрочений податковий актив.

*Розрахунок ВПА:*

Балансова вартість авансу одержаного	30 000
Податкова база активу	0
Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню	$30\,000 - 0 = 30\,000$
Ставка оподаткування	25 %
<u>Відстрочений податковий актив</u>	$30\,000 \times 25\% = 7\,500$

Зобов'язання за поточним податком на прибуток ВАТ «Сонечко» згідно податкової Декларації з податку на прибуток за 2006 рік нарахувало в сумі  $100\,000 \times 25\% = 25\,000$  грн.

Якщо початкового залишку відстроченого податкового активу немає, *розрахунок витрат з податку на прибуток* матиме вигляд:

Відстрочений податковий актив на кінець 2006 р.	7500
Відстрочений податковий актив на початок 2006 р.	0
Відстрочені витрати (вигоди) з податку на прибуток (ВПА)	7500
Поточні витрати з податку на прибуток (за податковою Декларацією)	25000
Витрати з податку на прибуток	$25000 - 7500 = 17500$

За рахунок наявності ВПА на кінець 2006 р. можна сказати, що підприємство має відстрочені вигоди з оподаткування на наступний рік, завдяки чому сума податку буде зменшена. В цьому ж році витрати в бухгалтерському обліку з податку на прибуток є меншими, ніж в податковому (бо і сума податку менша), тому в розрахунку витрат ВПА показано як від'ємний компонент.

З іншого боку, ВПА обліковується на балансовому активному рахунку і сума по ньому у звітному періоді збільшується, тому по відношенню до пасивного рахунку 641, на якому показуються поточні витрати з податку на прибуток, знак має бути протилежним.

Бухгалтерський запис по нарахуванню податку на прибуток в обліку ВАТ «Сонечко» в 2006 році буде мати вигляд:

Дт 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” – 17 500

Дт 17 “Відстрочені податкові активи” – 7 500

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 25 000

В наступному 2007 році, якщо ВАТ «Сонечко» відвантажить покупцю товари, аванс за які було отримано у 2006 році, при нарахуванні податку на прибуток за 2007 рік потрібно врахувати списання нарахованого у попередньому році ВПА.

Таблиця 11.5

**Обліковий прибуток до оподаткування та податковий прибуток ВАТ «Сонечко» у 2007 році**

Показники	У бухгалтерському обліку	У податковому обліку
Доходи	550 000	520 000
Витрати	400 000	400 000
Обліковий прибуток до оподаткування	150 000	
Оподатковуваний прибуток		120 000

Для спрощення вважаємо, що інших різниць у 2007 році не виникло. Згідно з податковою Декларацією з податку на прибуток за 2007 рік ВАТ «Сонечко» повинно нарахувати зобов’язання за поточним податком на прибуток в сумі  $120\,000 \times 25\% = 30\,000$  грн.

*Розрахунок витрат з податку на прибуток:*

Відстрочений податковий актив на кінець 2007 р.	0
Відстрочений податковий актив на початок 2007 р.	7500
Відстрочені витрати (вигоди) з податку на прибуток (ВПА)	(7500)
Поточні витрати з податку на прибуток (за податковою Декларацією)	30000
Витрати з податку на прибуток	$30000 - (7500) = 17500$

Так як ВПА у 2007 році списуються, тим самим вони збільшують бухгалтерські витрати з податку на прибуток. Це логічно і тому, що бухгалтерський податок є більшим за податковий. В бухгалтерському обліку нарахування податку у 2007 році буде відображено записом:

Дт 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” – 37 500

Кт 17 “Відстрочені податкові активи” – 7 500

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 30 000

Рахунок 17 “Відстрочені податкові активи” загалом буде мати вигляд:

С-до на поч. 2006 р.: 0	2007 р. 7 500
2006 р. 7 500	
С-до на кін. 2007 р.: 0	

Таким чином, оскільки анулювалась тимчасова різниця в обліковому і податковому податку на прибуток, то і залишку відстроченого податкового активу теж немає.

Якщо таке анулювання відбуватиметься протягом періоду, більше ніж один рік, тоді і ВПА відобразатиметься в балансі протягом всього цього періоду. Якщо сума різниці зменшуватиметься, то відповідно зменшуватиметься сума ВПА в балансі.

При відображенні в обліку ВПА необхідно враховувати також наступну умову. Оскільки анулювання тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, спричиняє зменшення оподатковуваних прибутків майбутніх періодів, тому потрібно враховувати, яка сума прибутків очікується в ці майбутні періоди. Економічні вигоди у вигляді зменшення податкових платежів надходять на підприємство, тільки якщо воно заробить оподатковувані прибутки більші, ніж це зменшення податкових платежів. У разі недостатності очікуваних прибутків, ВПА визнається в балансі тільки в межах очікуваних прибутків.

Якщо податкове законодавство дозволяє переносити отримані збитки на зменшення зароблених прибутків у наступні звітні періоди, тоді при виникненні збитків у підприємства теж може виникнути ВПА (пропорційно до отриманих збитків). Але і тут потрібно врахувати яка ймовірність отримання в майбутньому достатніх прибутків, щоб мати змогу з ними зарахувати цей ВПА.

Якщо підприємство постійно отримує збитки і немає обґрунтованої надії, що ситуація виправиться, тоді підприємство немає підстав нараховувати ВПА.

Прибуткова ж діяльність в минулому і відсутність збиткових років, укладені договори на наступний рік, наявність необхідних можливостей для роботи – все це може давати обґрунтовану впевненість в отриманні необхідного оподаткованого прибутку в майбутньому, а тому і для визнання ВПА.

### Відображення в обліку різниць, які ніколи не анулюються.

Досі ми розглядали приклади, коли різниця з часом анулюється. А як відобразити в обліку ті різниці, які в часі ніколи не анулюються (за методом відстрочення (за Звітом про фінансові результати) такі різниці вважали постійними)? Наприклад, нараховані штрафні санкції у фінансовому обліку визнаються витратами, а у податковому – ніколи не відносяться на валові витрати. Оскільки ВПА і ВПЗ розраховуються станом на певну дату (дату складання звітності), потрібно проаналізувати, чи такі суми будуть відображені в балансі. Якщо ні – тоді вони взагалі не потрапляють до розрахунку і по них ні ВПА, ні ВПЗ не виникає. Якщо ж у балансі ці суми будуть відображаються в складі активів чи зобов'язань, яким чином їх облікувати? Розглянемо це на прикладах.

**Приклад 11.4.** В балансі підприємства станом на кінець року поточні зобов'язання включають заборгованість за нарахованими штрафами на суму 800 грн. Штрафи ніколи не включаються до валових витрат. Раніше ця різниця була б віднесена до постійних витрат (за методом оцінки по Звіту про фінансові результати). А як буде показано за методом оцінки по Балансу?

Балансова вартість зобов'язання 800 грн.

Податкова база теж дорівнює 800 грн., тому що в майбутніх періодах дана сума не підлягатиме оподаткуванню, а за визначенням податкової бази зобов'язання  $800 - 0 = 800$  грн.

Різниця між податковою базою і балансовою базою зобов'язання:  $800 - 800 = 0$ , а отже тимчасової різниці взагалі немає.

**Приклад 11.5.** Поточна дебіторська заборгованість підприємства включає в себе нараховані доходи за дивідендами до одержання в сумі 1 500 грн. В бухгалтерському обліку дана сума дебіторська заборгованість віднесена на доходи, а за податковим законодавством дозволено у валові доходи не включати.

Балансова вартість активу 1 500 грн.

Податкова база активу 1 500 грн.

Різниця між податковою і балансовою базою активу:

$1500 - 1500 = 0$ , отже тимчасова різниця відсутня.

Таким чином, за такими операціями, навіть якщо вони відображаються в балансі, також не виникає жодних різниць, а тому ні ВПА, ні ВПЗ не виникають.

### **11.5 Відображення відстрочених податків у фінансовій звітності**

У фінансовій звітності відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання відображаються в балансі. ВПА – в активі в розділі I “Необоротні активи” (рядок 060 “Відстрочені податкові активи”). ВПЗ – в пасиві в розділі III “Довгострокові зобов'язання” (рядок 460 “Відстрочені податкові зобов'язання”). Дозволяється згортати в балансі ВПА і ВПЗ тільки, якщо сплата податку на прибуток контролюється одним і тим самим податковим органом. У консолідованому балансі ВПА і ВПЗ відображаються розгорнуто (окремо).

Витрати з податку на прибуток показуються у Звіті про фінансові результати у статті “Податок на прибуток від звичайної діяльності” (рядок 180) у дужках.

ВПА, ВПЗ та сума зобов'язань перед бюджетом за поточним податком на прибуток відображається в Балансі. ВПА – в розділі “Необоротні активи” (рядок 060), ВПЗ в складі довгострокових зобов'язань (рядок 460), і заборгованість перед бюджетом є поточним зобов'язанням (рядок 550).

П(С)БО 17 п. 15 дозволяє підприємствам не обчислювати відстрочені податкові активи і зобов'язання в проміжній фінансовій звітності. Обов'язковість таких розрахунків передбачена тільки для річної звітності всіх підприємств, організацій та інших юридичних осіб, незалежно від форм власності, які згідно з чинним законодавством є платниками податку на прибуток (крім бюджетних установ).

В такому разі в проміжній фінансовій звітності (за місяць, квартал, шість місяців і т.д.) ВПА і ВПЗ можуть наводитись в балансі у сумі зазначених активів і зобов'язань, що визначені на 31 грудня попереднього року без їх перерахунку на дату проміжної звітності. У таких випадках у статті «Податок на прибуток від звичайної діяльності» проміжного Звіту про фінансові результати наводиться лише сума поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу в обліку здійснюється відповідне коригування (збільшення чи зменшення) суми витрат з податку на прибуток з урахуванням змін ВПА і ВПЗ за цілий звітний рік.

І на завершення, загальновідомо, що при розробці національних стандартів бухгалтерського обліку за основу брались міжнародні стандарти. Питанням визначення та відображення в обліку податку



на прибуток присвячено МСБО 12 “Податки на прибуток”, який після перегляду замінив МСБО 12 “Облік податків на прибуток” і застосовується до фінансових звітів, починаючи з 1.01.1998 року. Оскільки внесення змін до національних стандартів часто зумовлені змінами у міжнародних стандартах (до речі, як це було і зі змінами до П(С)БО 17), розглянемо, які ж зміни були внесені цим переглянутим стандартом 12.

Насамперед, якщо раніше підприємства повинні були обліковувати відстрочений податок із застосуванням методу відстрочення (методом зобов’язань за звітом про прибутки і збитки), то тепер цей підхід заборонено і вимагається застосовувати метод зобов’язань за балансом. Якщо раніше виділялись постійні і тимчасові різниці, то тепер всі різниці вважаються тимчасовими. За первісним МСБО дозволялось не визнавати відстрочений податок у випадках, коли є обґрунтоване свідчення того, що різниці в часі не сторнуватимуться протягом певного майбутнього часу, зараз же відстрочений податок визнається при всіх тимчасових різницях (окрім кількох винятків). Якщо раніше підприємству дозволялось визнавати відстрочене податкове зобов’язання щодо переоцінки активів, то за переглянутим стандартом підприємство зобов’язане визнавати його обов’язково. До перегляду вимог МСБО 12 чітко було не визначено, чи можна дисконтувати відстрочені податки, тепер же зазначено, що заборонено їх дисконтувати. В первісному варіанті МСБО не було визначено, чи слід класифікувати відстрочені податкові активи та зобов’язання як поточні чи як не поточні, то за останньою редакцією цього стандарту підприємство не повинно розрізняти їх як поточні активи чи зобов’язання. Якщо раніше було дозволено згортати сальдо по дебету і кредиту відстрочених податків, то після перегляду стандартом обмежено можливість такого згорання.

Визнання відстрочених податків не змінює ні дату нарахування, ні дату сплати податку на прибуток податковим органам. Їх використання дозволяє тільки узгодити фінансовий результат, обчислений згідно вимог податкових органів, та результат, розрахований згідно концептуальної основи та вимог стандартів бухгалтерського обліку, і при нарахуванні податку в обліку забезпечити дотримання вимог всіх бухгалтерських вимог і принципів.

### Контрольні запитання

1. Чому прибуток, розрахований за даними фінансового обліку може не дорівнювати оподаткованому прибутку?
2. Як розрахувати поточний податок на прибуток?
3. В якому документі розраховується поточний податок на прибуток?
4. Як розраховується обліковий фінансовий результат?
5. В якій формі фінансової звітності розраховується обліковий прибуток?
6. Яким П(С)БО узгоджується відображення в обліку різниць між поточним і обліковим податком на прибуток?
7. Які існують методи обліку відстрочених податків та яка між ними відмінність?
8. Який метод обліку відстрочених податків дозволено застосовувати сьогодні в Україні та за міжнародними стандартами? Чому саме цьому методу надана перевага?
9. Поясніть термін «тимчасова різниця» та яким чином вона розраховується?
10. Які є види тимчасових різниць та чим вони відрізняються?
11. Як визначити балансову вартість активу?
12. Що таке податкова база активу та як вона визначається?
13. Що таке балансова вартість зобов'язання та як вона визначається?
14. Що таке податкова база зобов'язання та як вона визначається?
15. Чи може стаття мати податкову базу при нульовій балансовій вартості? Наведіть приклади.
16. Що таке відстрочений податковий актив та як він розраховується?
17. Що таке відстрочене податкове зобов'язання та як воно розраховується?
18. На якому рахунку обліковується відстрочений податковий актив?
19. На якому рахунку обліковується відстрочене податкове зобов'язання?
20. Чи потрібно враховувати початкові залишки ВПА і ВПЗ при розрахунку загальних витрат з податку на прибуток?
21. Яким бухгалтерським записом відображається нарахування податку на прибуток, якщо жодних різниць між обліковим і податковим прибутком немає?

22. Яким бухгалтерським записом відображається нарахування податку на прибуток, якщо є тільки тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню?
23. Яким бухгалтерським записом відображається нарахування податку на прибуток, якщо є тільки тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню?

### Тести

- 11.1.** Згідно вимог П(С)БО 17 відстрочене податкове зобов'язання відображається в балансі у складі:
- а) поточних зобов'язань;
  - б) довгострокових зобов'язань;
  - в) частково як поточні зобов'язання, частково – як довгострокові;
  - г) не відображається в балансі.
- 11.2.** Згідно вимог П(С)БО 17 відстрочений податковий актив відображається в балансі у складі:
- а) необоротних активів;
  - б) частково як оборотні активи, частково – як необоротні;
  - в) не відображається в балансі;
  - г) оборотних активів.
- 11.3.** Відстрочені податки пов'язані з наявністю:
- а) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню;
  - б) тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню;
  - в) тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню і вирахуванню;
  - г) тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню і відстроченого податкового активу.
- 11.4.** Тимчасова різниця виникає, якщо:
- а) підприємству це вигідно;
  - б) підприємство обирає в своїй обліковій політиці, що буде застосовувати в обліку концепцію відстроченого податку;
  - в) відстрочений податок відрізняється від поточного;
  - г) балансова вартість активу чи зобов'язання не дорівнює величині його податкової бази.
- 11.5.** Чи буде нарахований поточний податок на прибуток, якщо в податковій Декларації показані збитки в сумі 2 000 грн., а за даними фінансового обліку – прибуток 3 100 грн.?
- а) так, але способом «сторно»;
  - б) ні;
  - в) так, у сумі 500 грн.;
  - г) так, у сумі 775 грн.

- 11.6.** Якщо підприємство сплатило до бюджету суму більшу, ніж була сума заборгованості за попередні звітні періоди та нарахованого поточного податку на прибуток, то сума перевищення буде відображена в балансі в складі:
- а) поточних зобов'язань перед бюджетом;
  - б) довгострокових зобов'язань перед бюджетом;
  - в) відстрочених податкових активів;
  - г) дебіторської заборгованості бюджету.
- 11.7.** Витрати з податку на прибуток будуть дорівнювати поточному податку на прибуток, якщо:
- а) за звітний період виникли тільки тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню;
  - б) за звітний період виникли тільки тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню;
  - в) при відсутності будь-яких різниць;
  - г) підприємство у звітному періоді не здійснювало ніякої діяльності.
- 11.8.** Відстрочене податкове зобов'язання – це:
- а) сума податку на прибуток, що буде враховуватись в наступних звітних періодах;
  - б) сума податку на прибуток, що підлягатиме сплаті в наступних звітних періодах;
  - в) вартість, по якій даний актив чи зобов'язання обліковується з метою оподаткування;
  - г) сума, яка буде пред'явлена в наступних звітних періодах податковим органам для відшкодування.
- 11.9.** Розрахунок відстрочених податкових активів і зобов'язань у звітності за 9 місяців звітного року потрібно:
- а) відображати обов'язково;
  - б) відображати обов'язково потрібно тільки відстрочені податкові зобов'язання;
  - в) відображати обов'язково потрібно тільки відстрочені податкові активи;
  - г) відображати не обов'язково.
- 11.10.** За Х7 рік обліковий прибуток підприємства дорівнює оподатковуваному прибутку і дорівнює 100 тис грн. Ставка податку на прибуток 25 %. Яка сума поточного податку на прибуток буде нарахована за підсумками цього року?
- а) 25 000;
  - б) 100 000;
  - в) 0;
  - г) 75 000.



**№ 11.2.** По кожній з наведених нижче ситуацій визначте:

- балансову вартість статті,
- податкову базу,
- чи має в даній ситуації місце тимчасова різниця,
- якщо є – то яка (оподатковувана чи вираховувана),
- що в обліку виникне в результаті цієї різниці – ВПА чи ВПЗ,
- суму ВПА чи ВПЗ (якщо потрібно).

1. В складі поточних зобов'язань в Балансі підприємства рахуються зобов'язання за нарахованими витратами в сумі 400 грн. Пов'язані з ними витрати оподатковуються за касовим методом.

2. В складі поточних зобов'язань в Балансі підприємства рахуються зобов'язання за нарахованими витратами в сумі 200 грн. Пов'язані з ними витрати уже були враховані з метою оподаткування.

3. В складі поточних зобов'язань в Балансі підприємства рахуються зобов'язання за нарахованими витратами в сумі 800 грн. Пов'язані з ними витрати ніколи не будуть включені до валових витрат.

4. В складі дебіторської заборгованості підприємства в Балансі обліковуються нараховані, але ще не отримані відсотки до отримання в сумі 500 грн. Пов'язаний з відсотками дохід оподатковується за касовим методом.

5. В складі дебіторської заборгованості підприємства в Балансі обліковуються нараховані, але ще не отримані відсотки до отримання в сумі 500 грн. Згідно податкового законодавства пов'язаний з відсотками дохід оподатковується в тому звітному періоді, в якому він був нарахований.

6. Поточні зобов'язання включають нараховані відсотки, які будуть виплачені в наступному звітному періоді. Сума 1 200 грн.

**№ 11.3.** За звітний 2008 рік обліковий прибуток до оподаткування ВАТ «Ведмежатко» дорівнює 25 000 грн., оподатковуваний прибуток – 40 000 грн. ВПА і ВПЗ на початок року не було. Різниця виникла через те, що в балансі на кінець року є відображені доходи майбутніх періодів. В податковому обліку вони за правилом «першої події» включені до валових доходів, а у фінансовому обліку до складу доходів будуть віднесені ці суми тільки в наступному році.

Необхідно:

1. Розрахувати поточний податок на прибуток.

2. Якщо припустити, що різниця одна, то яка вона – оподатковувана чи така, що підлягає вирахуванню?
3. Що виникне – ВПА чи ВПЗ? В якій сумі?
4. Які загальні витрати з податку на прибуток?
5. Скласти бухгалтерський запис по нарахуванню податку на прибуток.

**№ 11.4.** Продовження умови вправу №11.3: у 2009 році списано на доходи у фінансовому обліку суму одержаних доходів майбутніх періодів ВАТ «Ведмежатко». Обліковий прибуток до оподаткування 2008 року склав 48 000 грн., оподатковуваний прибуток 33 000 грн.

Необхідно:

1. Розрахувати поточний податок на прибуток.
2. Що відбудеться з тимчасовою різницею?
3. Які загальні витрати з податку на прибуток?
4. Скласти бухгалтерський запис по нарахуванню податку на прибуток.

**№ 11.5.** ТзОВ «Казка» створює резерв сумнівних боргів на основі аналізу платоспроможності окремих дебіторів. В балансі на кінець звітного 2007 року ТзОВ показана заборгованість ВАТ «Садок» на суму 5 000 грн., але у керівництва ТзОВ «Казка» є значні сумніви у отриманні даної заборгованості. Тому на суму цього боргу було створено резерв сумнівних боргів на суму 5 000 грн.

В обліку на кінець року відображені такі результати діяльності:

Показники	У бухгалтерському обліку	У податковому обліку
Доходи	55 000	55 000
Витрати	25 000	20 000
Прибуток до оподаткування	?	?
Податок на прибуток	?	?

Необхідно: проаналізувати, як дана операція вплине на прибуток ТзОВ «Казка» та відобразити в обліку нарахований податок на прибуток за 2007 рік.

**№ 11.6.** Продовження умови вправу №5: у 2008 році керівництво ТзОВ «Казка» прийняло рішення списати за рахунок створеного резерву сумнівних боргів дебіторську заборгованість покупців, по якій пройшов термін позовної давності, і яку отримати ймовірності вже немає, в сумі 4 500 грн. Для спрощення вважатимемо, що інших різниць у 2008 році не було, резерв

сумнівних боргів не нараховувався. Обліковий прибуток до оподаткування ТзОВ «Казка» у 2008 році дорівнював 54 000 грн., оподатковуваний прибуток 49 500 грн.

Необхідно: проаналізувати, як дана операція вплине на прибуток ТзОВ «Казка» та відобразити в обліку нарахований податок на прибуток у 2008 році.

**№ 11.7.** За звітний 2009 рік на ВАТ «Колобок» були отримані наступні результати діяльності:

Показники	У бухгалтерському обліку	У податковому обліку
Доходи	520 000	550 000
Витрати	480 000	480 000
Прибуток до оподаткування	?	?
Податок на прибуток	?	?

Різниця між бухгалтерськими і валовими доходами виникла за рахунок отриманого у звітному періоді авансу від покупців у сумі 36 000 грн. з ПДВ в рахунок готової продукції.

Необхідно: проаналізувати, як даний аванс вплинув на прибуток ВАТ «Колобок» та відобразити в обліку нарахований податок на прибуток 2009 року.

**№ 11.8.** Продовження умови вправу №11.7: у 2010 році в рахунок одержаного у попередньому році авансу покупцям була відвантажена продукція а всю суму авансу. Фінансовий результат діяльності ВАТ «Колобок» у 2010 році склав:

Показники	У бухгалтерському обліку	У податковому обліку
Доходи	840 000	810 000
Витрати	520 000	520 000
Прибуток до оподаткування	?	?
Податок на прибуток	?	?

Необхідно: проаналізувати, як дана операція вплинула на прибуток ВАТ «Колобок» та відобразити в обліку нарахований податок на прибуток 2010 року.



## Розділ 12

### Формування фінансової звітності

**Після вивчення розділу 12 Ви повинні знати:**

- методику складання фінансових звітів;
- порядок консолідації фінансової звітності;
- порядок визначення звітних сегментів та основні методичні засади формування звітності за ними;
- особливості форм звітності суб'єкта малого підприємства, методику їх заповнення;
- порядок виправлення помилок та внесення змін до фінансових звітів;
- порядок коригування фінансових звітів внаслідок впливу інфляції.

Завершальний етап облікового процесу – формування та представлення фінансової звітності внутрішнім і зовнішнім користувачам інформації. Особливості її складання, коригування, консолідації та аналізу детально розглянуто в окремому курсі “Фінансова звітність”. В цьому ж розділі посібника подано методику заповнення Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про власний капітал, Звіту про рух грошових коштів підприємств усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ), наведено основні вимоги до оцінки і розкриття їх статей у Примітках до фінансових звітів, розглянуто основні методичні аспекти консолідації фінансових звітів, визначення звітних сегментів та коригування звітності внаслідок виявлення помилок, зміни облікової політики і впливу інфляції.

#### **12.1 Методика складання фінансових звітів**

**Фінансова звітність** – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Річна фінансова звітність підприємства складається з п'яти основних форм та додатків до приміток до річної фінансової звітності:

- 1) Балансу (Форми №1);
- 2) Звіту про фінансові результати (Форми №2);
- 3) Звіту про рух грошових коштів (Форми №3);
- 4) Звіту про власний капітал (Форми №4);

5) Приміток до фінансової звітності (Форми №5);

б) Додатку до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” (Форми №6).

При формуванні квартальної фінансової звітності складаються тільки перші дві форми.

Фінансова звітність подається підприємствами не пізніше 25-го числа наступного місяця за звітним кварталом, а річна – не пізніше 20-го лютого наступного за звітним роком.

Методика складання та порядок надання фінансових звітів регламентуються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (табл. 12.1).

Таблиця 12.1

**Використання П(С)БО при формуванні фінансової звітності**

П(С)БО	Призначення П(С)БО
П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”	Визначає мету, склад і принципи формування фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів
П(С)БО 2 “Баланс”	Визначають склад і форму відповідних звітів та загальні вимоги до розкриття їх статей
П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”	
П(С)БО 4 “Звіт про власний капітал”	
П(С)БО 5 “Звіт про рух грошових коштів”	
П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”	Визначає порядок виправлення помилок, внесення інших змін (внаслідок змін в обліковій політиці, облікових оцінках) та розкриття подій після дати балансу у фінансовій звітності
П(С)БО 17 “Податок на прибуток”	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи та зобов’язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності
П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”	Визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності материнським підприємством, встановлює загальні вимоги до розкриття інформації щодо її формування
П(С)БО 22 “Вплив інфляції”	Визначає порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції, а також загальні вимоги до розкриття інформації в ній у Примітках до річної фінансової звітності
П(С)БО 24 “Прибуток на акцію”	Визначає методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності

*Продовження табл. 12.1*

П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”	Встановлює зміст і форму фінансового звіту суб’єкта малого підприємництва (в складі Балансу і Звіту про фінансові результати за спрощеною формою), а також порядок заповнення його статей
П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”	Визначає методологічні принципи формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов’язання звітних сегментів (встановлює форму Додатку до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами”), а також її розкриття у фінансовій звітності
П(С)БО 7 “Основні засоби”, 8 “Нематеріальні активи”, 9 “Запаси” та ін.	Визначають порядок розкриття інформації щодо відповідних статей звітності у Примітках до річної фінансової звітності

Для того щоб фінансова звітність була зрозумілою для користувачів, вона повинна містити дані про:

- підприємство;
- дату звітності та звітний період;
- валюту звітності та одиницю її виміру;
- відповідну інформацію за звітний період і аналогічний період попереднього року;
- облікову політику підприємства та її зміни;
- консолідацію фінансових звітів;
- припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;
- участь у спільних підприємствах;
- виявлені помилки минулих років та пов’язані з ними коригування;
- переоцінку статей фінансових звітів;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Формування фінансової звітності відбувається в такій послідовності:

- 1) Проведення інвентаризації активів і зобов’язань та відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку;
- 2) Співставлення підсумків аналітичного і синтетичного обліку, закриття рахунків доходів і витрат, виявлення фінансових результатів діяльності;
- 3) Визначення залишків на балансових рахунках, формування Головної книги;

4) Заповнення звітних форм, перевірка узгодженості їх показників;

5) Розкриття подій, що відбулись після дати балансу;

6) Затвердження фінансової звітності та представлення її користувачам.

Розглянемо детальніше методику складання фінансової звітності відповідно до національних П(С)БО.

**Методика складання Балансу.** Метою складання Балансу (Форми №1) є надання користувачам фінансової звітності інформації про майновий стан підприємства станом на звітну дату. На підставі його показників аналізуються структура активів і зобов'язань підприємства, його фінансова сталість, платоспроможність, розраховуються показники ділової активності, визначається їх тенденція.

Баланс складається із чотирьох розділів активу (четвертий розділ активу є вписуваний) та п'яти розділів пасиву. Він заповнюється на підставі Головної книги шляхом перенесення (або узагальнення) сальдо рахунків бухгалтерського обліку на початок року і кінець звітного періоду (табл.12.2). При цьому слід пам'ятати, що нематеріальні активи, основні засоби, інвестиційна нерухомість довгострокові біологічні активи у підсумок балансу включаються за залишковою вартістю, а дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги – за чистою реалізаційною вартістю. Вписувані рядки у формі виділено курсивом (вони відображаються при умові наявності відповідних показників).

Таблиця 12.2

**Порядок складання Балансу**

Стаття балансу	Код рядка	Сальдо рахунків бухгалтерського обліку
1	2	3
<b>АКТИВ</b>		
<b>I Необоротні активи</b>		
Нематеріальні активи:		
залишкова вартість	010	р.011-р.012
первісна вартість	011	Дг 12
накопичена амортизація	012	(Кт 133)
Незавершене будівництво	020	Дг 15
Основні засоби:		
залишкова вартість	030	р.031-р.032
первісна вартість	031	Дг 10, 11
знос	032	(Кт 131, 132)

Продовження табл. 12.2

Довгострокові біологічні активи:		
справедлива (залишкова) вартість	035	Дт 161, 163,165+р.036-р.037
первісна вартість	036	Дт 162,164,166
накопичена амортизація	037	(Кт 134)
Довгострокові фінансові інвестиції:		
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	Дт 141
інші фінансові інвестиції	045	Дт 142, 143
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	Дт 181,182,183
<i>Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості</i>	<i>055</i>	<i>Дт 100<sup>1</sup></i>
<i>Первісна вартість інвестиційної нерухомості</i>	<i>056</i>	<i>Дт 100<sup>2</sup></i>
<i>Знос інвестиційної нерухомості</i>	<i>057</i>	<i>(Кт 135)</i>
Відстрочені податкові активи	060	Дт 17
<i>Гудвіл</i>	<i>065</i>	<i>Дт 191, 193</i>
Інші необоротні активи	070	Дт 184
<b>Усього за розділом I</b>	<b>080</b>	р.010+р.020+р.030+р.035+р.040+ р.045+р.050+ <i>р.055</i> +р.060+ <i>р.065</i> + р.070
<b>II Оборотні активи</b>		
Запаси:		
виробничі запаси	100	Дт 20, 22
поточні біологічні активи	110	Дт 21
незавершене виробництво	120	Дт 23, 25
готова продукція	130	Дт 24,26, 27
товари	140	Дт 28
Векселі одержані	150	Дт 34
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:		
чиста реалізаційна вартість	160	р.161-р.162
первісна вартість	161	Дт 36
резерв сумнівних боргів	162	(Кт 38)
Дебіторська заборгованість за розрахунками:		
з бюджетом	170	Дт 64
за виданими авансами	180	Дт 371
з нарахованих доходів	190	Дт 373
із внутрішніх розрахунків	200	Дт 682,683, 36 <sup>3</sup> , 377 <sup>3</sup>
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	Дт 372, 374, 375, 376, 377 <sup>4</sup> , 65, 66, 685 <sup>4</sup>
Поточні фінансові інвестиції	220	Дт 352
Грошові кошти та їх еквіваленти:		
в національній валюті	230	Дт 301, 311, 313, 333, 351
<i>в т.ч. у касі</i>	<i>231</i>	<i>Дт 301</i>
в іноземній валюті	240	Дт 302, 312, 314, 334, 351
Інші оборотні активи	250	Дт 331, 332, 643, 644
<b>Усього за розділом II</b>	<b>260</b>	сума р.100-160, 170-250
<b>III Витрати майбутніх періодів</b>	<b>270</b>	Дт 39
<b>IV Необоротні активи та групи вибуття</b>	<b>275</b>	Дт 286
<b>Баланс</b>	<b>280</b>	р.080+р.260+р.270+р.275

Продовження табл. 12.2

<b>ПАСИВ</b>		
<b>I Власний капітал</b>		
Статутний капітал	300	Кт 40
Пайовий капітал	310	Кт 41
Додатковий вкладений капітал	320	Кт 421, 422 <sup>5</sup>
Інший додатковий капітал	330	Кт 422, 423, 424, 425
Резервний капітал	340	Кт 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	Кт 441 (Дт 442)
Неоплачений капітал	360	(Дт 46)
Вилучений капітал	370	(Дт 45)
<b>Усього за розділом I</b>	<b>380</b>	p.300+p.310+p.320+p.330+p.340+p.350-p.360-p.370
<b>II Забезпечення наступних витрат і платежів</b>		
Забезпечення виплат персоналу	400	Кт 471, 472
Інші забезпечення	410	Кт 473, 474
<i>Сума страхових резервів</i>	<i>415</i>	<i>Кт 491, 492</i>
<i>Сума часток ере страховиків у страхових резервах</i>	<i>416</i>	<i>Кт 493, 494</i>
<i>Залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотерей</i>	<i>417</i>	<i>Кт 475</i>
<i>Залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї</i>	<i>418</i>	<i>Кт 476</i>
Цільове фінансування	420	Кт 48
<b>Усього за розділом II</b>	<b>430</b>	сума p.400-420
<b>III Довгострокові зобов'язання</b>		
Довгострокові кредити банків	440	Кт 501, 502, 503, 504
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	Кт 505, 506, 51, 52
Відстрочені довгострокові зобов'язання	460	Кт 54
Інші довгострокові зобов'язання	470	Кт 53, 55
<b>Усього за розділом III</b>	<b>480</b>	сума p.440-470
<b>IV Поточні зобов'язання</b>		
Короткострокові кредити банків	500	Кт 60
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	Кт 61
Векселі видані	520	Кт 62
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	Кт 63
Поточні зобов'язання за розрахунками:		
з одержаних авансів	540	Кт 681
з бюджетом	550	Кт 641, 642
з позабюджетних платежів	560	Кт 685 <sup>6</sup>
зі страхування	570	Кт 65
з оплати праці	580	Кт 66
з учасниками	590	Кт 67
із внутрішніх розрахунків	600	Кт 682, 683, 63 <sup>7</sup>
<i>Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу</i>	<i>605</i>	<i>Кт 680</i>
Інші поточні зобов'язання	610	Кт 644, 684, 372, 685 <sup>8</sup>
<b>Усього за розділом IV</b>	<b>620</b>	сума p.500-610
<b>V Доходи майбутніх періодів</b>		
	<b>630</b>	Кт 69
<b>Баланс</b>	<b>640</b>	p.380+p.430+p.480+p.620+p.630

- <sup>1</sup> – щодо об'єктів, які обліковуються за справедливою вартістю плюс залишок вартість об'єктів, обчислена за формулою: *p.056-p.057*;
- <sup>2</sup> – щодо об'єктів, які обліковуються за первісною вартістю;
- <sup>3</sup> – в частині дебіторської заборгованості пов'язаних сторін та за внутрішньовідомчими розрахунками;
- <sup>4</sup> – дебіторська заборгованість, яка відображається у складі оборотних активів і не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості;
- <sup>5</sup> – в частині суми капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал
- <sup>6</sup> – в частині заборгованості внесків до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством;
- <sup>7</sup> – в частині кредиторської заборгованості пов'язаних сторін та за внутрішньовідомчими розрахунками;
- <sup>8</sup> – зобов'язання, які не можуть бути включені до інших статей поточних зобов'язань

Оцінка та подальше розкриття окремих статей Балансу в Примітках до фінансової звітності здійснюються згідно з П(С)БО, що регламентують облік відповідних активів і зобов'язань.

**Методика складання Звіту про фінансові результати.** Метою складання Звіту про фінансові результати (Форми №2) є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки діяльності підприємства за звітний період.

Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів:

I Фінансові результати;

II Елементи операційних витрат;

III Розрахунок показників прибутковості акцій.

В розділі I інформація про доходи, витрати та фінансові результати господарювання формується в розрізі видів діяльності. Методику його заповнення наведено у таблиці 12.3.

Показники про непрямі податки, вирахування з доходу, собівартість, витрати і збитки наводяться у дужках. Вписувані рядки виділено курсивом.

Таблиця 12.3

**Методика заповнення розділу I “Фінансові результати”**

Стаття	Код рядка	Обороти за рахунками бухгалтерського обліку
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	Обороти Кт 701, 702, 703
Податок на додану вартість	015	Дт 701, 702, 703 – Кт 641/ПДВ,643
Акцизний збір	020	Дт 701, 702, 703 – Кт 642/АЗ
<i>Інші податки, збори та обов'язкові платежі, вираховані з доходу</i>	025	Дт 701, 702, 703 – Кт 642
Інші вирахування з доходу	030	Дт 791 Кт 704
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	p.010-p.015-p.020-p.025-p.030
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	Дт 901 – Кт 26, Дт 902 – Кт 28, Дт 903 – Кт 23, Дт 90 – Кт 91

## Продовження табл. 12.3

<b>Валовий:</b>		
прибуток	050	р.035-р.040
збиток	055	
Інші операційні доходи	060	Дт 71 – Кт 791
<i>Доход від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції</i>	061	<i>Кт 710</i>
Адміністративні витрати	070	Дт 791 – Кт 92
Витрати на збут	080	Дт 791 – Кт 93
Інші операційні витрати	090	Дт 791 – Кт 94
<i>Витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції</i>	091	<i>Дт 940<sup>1</sup></i>
<b>Фінансові результати від операційної діяльності:</b>		
прибуток	100	р.050(р.055)+р.060-р.070-р.080-
збиток	105	р.090
Доход від участі в капіталі	110	Дт 72 – Кт 792
Інші фінансові доходи	120	Дт 73 – Кт 792
Інші доходи	130	Дт 74 – Кт 793
Фінансові витрати	140	Дт 791 – Кт 95
Втрати від участі в капіталі	150	Дт 791 – Кт 96
Інші витрати	160	Дт 791 – Кт 97
<i>Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті</i>	165	<i>Аналітичні дані з рах.74, 97</i>
<b>Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:</b>		
прибуток	170	р.100(р.105)+р.110+р.120+р.130-
збиток	175	р.140-р.150-р.160
<i>Прибуток від припиненої діяльності та вибуття необоротних активів</i>	176	<i>Аналітичні дані<sup>2</sup> з рах.71,74, 94,97</i>
<i>Збиток від припиненої діяльності та вибуття необоротних активів</i>	177	
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	Дт 981 – Кт 641/ПП
Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності	185	Дт 981 – Кт 791
<b>Фінансові результати від звичайної діяльності:</b>		
прибуток	190	р.170-р.180
збиток	195	р.175-р.185 або р.175+р.180
<b>Надзвичайні:</b>		
доходи	200	Дт 75 – Кт 794
витрати	205	Дт 794 – Кт 99
Податки з надзвичайного прибутку	210	Дт 982 – Кт 641/ПП
<b>Чистий:</b>		
прибуток	220	р.190(р.195)+р.200-р.205-р.210
збиток	225	
<i>Забезпечення лотерейного заохочення</i>	226	<i>Дт 23,91,92,93,94 – Кт 477</i>

<sup>1</sup> – з р.090 виділяються витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції;

<sup>2</sup> – визначаються як результат підсумування прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування та прибутку (збитку) від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації



Підприємства, які крім податку на додану вартість та акцизного збору сплачують інші збори або податки з обороту, показують їх суму у рядку 025. Зокрема, у цьому рядку відображаються належні до сплати безпосередньо Пенсійному фонду України збори з торгівлі ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння, надання послуг стільникового рухомого зв'язку, а також суми податку з реклами, збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, рентної плати за нафту природний газ і газовий конденсат тощо.

В розділі II “Елементи операційних витрат” узагальнюється інформація про операційні витрати підприємства (на виробництво, збут, управління господарською діяльністю та ін.) у розрізі економічних елементів (табл. 12.4).

До показників цієї форми не включаються витрати, які складають собівартість продукції (робіт, послуг), виготовленої і спожитої самим підприємством, а також собівартість реалізованих запасів та іноземної валюти.

Таблиця 12.4

**Порядок заповнення розділу II “Елементи операційних витрат”**

Найменування показника	Код рядка	Обороти рахунків бухгалтерського обліку
Матеріальні затрати	230	обороти Дт 80 або Дт 23,91,92,93,94 – Кт 20,21, 22,24,25,27
Витрати на оплату праці	240	обороти Дт 81 або Дт 23,91,92,93,94 – Кт 66
Відрахування на соціальні заходи	250	обороти Дт 82 або Дт 23,91,92,93,94 – Кт 65
Амортизація	260	обороти Дт 83 або Дт 23,91,92,93,94 – Кт 13
Інші операційні витрати	270	обороти Дт 84 або не враховані вище витрати з обороту рахунків 23,91,92,93,94
Разом	280	сума р.230-270

У випадку, коли підприємство згідно з своєю обліковою політикою не застосовує 8-й клас рахунків, розділ II Звіту про фінансові результати заповнюється шляхом вибірки окремих елементів операційних витрат з відповідних рахунків 9-го класу.

Розділ III Звіту про фінансові результати “Розрахунок прибутковості акцій” (табл. 12.5) заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються і

купаються на фондових біржах, а також товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Методичні засади формування інформації про розмір чистого прибутку на одну просту акцію та її розкриття в фінансовій звітності встановлено П(С)БО 24 “Прибуток на акцію”.

Таблиця 12.5

**Методика заповнення розділу III “Розрахунок прибутковості акцій”**

Назва статті	Код	Методика розрахунку показника
Середньорічна кількість простих акцій	300	Сума добутків кількості простих акцій в обігу на протязі визначених періодів і відповідних часових зважених коефіцієнтів
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310	Коригування р.300 на середньорічну кількість потенційних простих акцій
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	320	Ділення різниці між сумою чистого прибутку (збитку) та сумою дивідендів за привілейованими акціями на показник р.300
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	330	Ділення суми скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій*
Дивіденди на одну просту акцію	340	Ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими виплачуються дивіденди

\* - показник р. 310 збільшується на середньорічну кількість простих акцій, що поступають в обіг у випадку конвертації розбавляючих потенційних простих акцій

**Часовий зважений коефіцієнт** – частка від ділення загальної кількості днів (місяців), протягом яких акції перебували в обігу, на загальну кількість днів (місяців) у році.

**Приклад 12.1.** Чистий прибуток підприємства в 2007 році склав 450000 грн. Сума сплачених дивідендів за привілейованими акціями – 26600 грн. Розрахунок середньорічної кількості простих акцій наведено в таблиці 12.6.

Величина чистого прибутку на одну просту акцію визначається:

$$\frac{450000 - 26600}{2117} = 200 \text{ (грн.)}$$

Для розрахунку скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію необхідно оцінити вплив розбавляючих потенційних простих акцій на суму чистого прибутку.

**Розбавляюча потенційна проста акція** – фінансовий документ або інша угода, конвертація яких у прості акції призведе до

зменшення чистого прибутку (збільшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності у майбутньому.

Таблиця 12.6

**Розрахунок середньорічної кількості простих акцій**

Дата	Зміст	Кількість акцій			Часовий зважений коефіцієнт	Середньозважена кількість простих акцій в обігу
		випушених	викуплених	в обігу		
1	2	3	4	5	6	7
1.01.2007	Залишок на початок року	2000	100	1900	5/12	792
31.05.2007	Емісія нових акцій	500		2400	4/12	800
1.10.2007	Викуп акцій в акціонерів		300	2100	3/12	525
31.12.2007	Залишок на кінець року	2500	400	2100	-	-
Показник середньозваженої кількості простих акцій в обігу для розрахунку величини чистого прибутку на одну просту акцію						2117

**Приклад 12.2.** Вихідні дані та методика розрахунку скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію наведено в таблиці 12.7.

Таблиця 12.7

**Розрахунок скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію**

№	Показник	Значення
1	Чистий прибуток, зменшений на суму дивідендів за привілейованими акціями у 2006 році, грн.	423400
2	Середньорічна кількість простих акцій в обігу, шт.	2117
3	Чистий прибуток на одну просту акцію, грн.	200
4	Кількість 7% -облігацій, які конвертуються у прості акції (умова конвертації – 10 облігацій в 1 акцію), шт.	1000
5	Витрати на відсотки за облігаціями у 2006 році, конвертація яких здійснюється, грн. (1000×10×0,07)	700
6	Податок на прибуток, пов'язаний з витратами на відсотки, грн.	175
7	Скоригований чистий прибуток, грн. (р.1+р.5-р.6)	423925
8	Кількість простих акцій, які будуть одержані внаслідок конвертації, шт.	100
9	Скоригована кількість простих акцій (р.2+р.8)	2217
10	Скоригований чистий прибуток на одну просту акцію (р.7/р.9)	191,2

**Методика складання Звіту про власний капітал.** Метою складання Звіту про власний капітал (Форми №4) є розкриття інформації про зміни в складі власного капіталу підприємства на протязі звітного періоду.

Складання цього Звіту починається з перенесення залишків на рахунках №40-46 на початок звітного періоду, які за підсумком

формують суму власного капіталу підприємства. У разі необхідності проводяться коригування сум іншого додаткового капіталу та нерозподіленого прибутку (табл. 12.8).

Таблиця 12.8

**Порядок визначення скоригованого залишку власного капіталу на початок року**

Стаття	Код	Статутний капітал	Пайовий капітал	Додатковий вкладений капітал	Інший додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<b>Залишок на початок року</b>	010	С-до 40	С-до 41	С-до 421, 422	С-до 423, 424, 425	С-до 43	С-до 441 (442)	С-до (46)	С-до (45)	
<b>Коригування:</b>										
Зміна облікової політики	020						*			
Виправлення помилок	030				*		*			
Інші зміни	040				*		*			
<b>Скоригований залишок на початок року</b>	050	Розраховується на підставі показників р.010-040								
* - порядок коригування розглянуто в п. 12.5										

У Звіті про власний капітал дані в графах 3-11 наводяться у дужках, якщо такі показники призводять до зменшення залишку відповідного елементу власного капіталу.

Крок 2 – відображення переоцінки необоротних активів (дооцінки та уцінки в межах попередньої дооцінки), що призводить до змін у власному капіталі. При цьому у звіт включається сума переоцінки залишкової вартості таких активів (табл. 12.9):

Таблиця 12.9

**Порядок відображення переоцінки необоротних активів**

Переоцінка активів:	Код	Інший додатковий капітал
Дооцінка основних засобів	060	Дт 10 – Кт 423 Дт 423 – Кт 131
Уцінка основних засобів	070	Дт 423 – Кт 10 Дт 131 – Кт 423
Дооцінка незавершеного будівництва	080	Дт 151 – Кт 423 Дт 423 – Кт 131
Уцінка незавершеного будівництва	090	Дт 423 – Кт 151 Дт 131 – Кт 423
Дооцінка нематеріальних активів	100	Дт 12 – Кт 423 Дт 423 – Кт 132
Уцінка нематеріальних активів	110	Дт 423 – Кт 12 Дт 132 – Кт 423
Інші зміни іншого додаткового капіталу	120	

Суми дооцінки та уцінки необоротних активів відображаються розгорнуто. Тобто, якщо протягом звітного періоду відбулась дооцінка машин та обладнання і уцінка транспортних засобів, суми таких переоцінок слід відобразити окремо в рядках 060 і 070.

Крок 3 – відображення розподілу прибутку у звітному періоді. У статтях цього розділу наводиться сума нарахованих дивідендів, дані про інший розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного, резервного капіталу тощо (табл. 12.10).

Таблиця 12.10

**Порядок відображення розподілу прибутку**

Стаття	Код	Статутний капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток
<b>Чистий прибуток (збиток) за звітний період</b>	130			Дт 44 – Кт 79 Дт 79 – Кт 44 або р. 220 (225) Ф №2
<b>Розподіл прибутку:</b>				
Виплати власникам (дивіденди)	140		(Дт 43 – Кт 671)	(Дт 443 – Кт 671)
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150	Дт 443 – Кт 40		(Дт 443 – Кт 40)
Відрахування до резервного капіталу	160		Дт 443 – Кт 43	(Дт 443 – Кт 43)
<i>Інші напрями використання прибутку</i>	170			

Як видно з табл. 12.10, розмір власного капіталу підприємства внаслідок розподілу прибутку зменшуються при виплаті власникам дивідендів, а при спрямуванні прибутку до статного та резервного капіталу – не змінюється.

Крок 4 – відображення внесків учасників. В статтях цього розділу наводяться дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства (табл. 12.11).

Таблиця 12.11

**Порядок відображення внесків учасників**

Стаття	Код	Статутний капітал	Додатковий вкладений капітал	Неоплачений капітал
<b>Внески учасників:</b>				
Внески до капіталу	180	Дт 46 – Кт 40		(Дт 46 – Кт 40)
Погашення заборгованості з капіталу	190		Дт Активи – Кт 421	Дт Активи – Кт 46
<i>Інше збільшення статутного капіталу</i>	200			

Таким чином, при оголошенні збільшення статутного капіталу розмір власного капіталу не змінюється, а при здійсненні внесків – збільшується за рахунок зменшення неоплаченого капіталу. При цьому на суму перевищення вартості продажу акцій акціонерного товариства над їх номінальною вартістю власний капітал збільшується за рахунок додаткового вкладеного капіталу.

Крок 5 – відображення вилучення капіталу. В статтях цього розділу наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин (табл. 12.12).

Таблиця 12.12

**Порядок відображення вилученого капіталу**

Стаття	Код	Статутний капітал	Нерозподілений прибуток	Неоплачений капітал	Додатковий вкладений капітал	Вилучений капітал
<b>Вилучення з капіталу:</b>						
Викуп акцій (часток)	210					(Дт 45– Кт 672)
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220		(Дт 443 – Кт 45)		Дт 30,31 – Кт 421 (Дт 421 – Кт 45)	Дт 30,31 – Кт 45 Дт 421 – Кт 45 Дт 443 – Кт 45
Анулювання викуплених акцій (часток)	230	(Дт 40 – Кт 45)			(Дт 421 – Кт 45) Дт 45 – Кт 421	Дт 40 – Кт 45 Дт 421 – Кт 45 (Дт 45 – Кт 421)
Вилучення частки в капіталі	240	(Дт 40 – Кт 46)		Дт 40 – Кт 46		
Зменшення номінальної вартості акцій	250	(Дт 40 – Кт 672)				

Крок 6 – відображення інших змін в капіталі та визначення залишків на рахунках №40-46 на кінець звітного року. В цьому розділі наводяться дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей, зокрема, списання невідшкодованих збитків за рахунок резервного капіталу, безкоштовно отримані активи (табл.12.13).

Усі підприємства розкривають у Примітках до фінансових звітів призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім статутного капіталу).

Таблиця 12.13

**Порядок відображення інших змін у власному капіталі**

Стаття	Код	Інший додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток
<b>Інші зміни в капіталі:</b>				
Списання невідшкодованих збитків	260		(Дт 43 – Кт 441)	Дт43 – Кт 441
Безкоштовно отримані активи	270	Дт 10,11,12,14,15,16 Кт 424		
<i>Інші зміни власного капіталу</i>	280			
<b>Разом змін в капіталі</b>	290	сума змін, відображених у рядках 060-280		
<b>Залишок на кінець року</b>	300	сума р. 050, 290 (розділ I пасиву Балансу)		

Акціонерні товариства наводять у Примітках до фінансових звітів інформацію про:

- загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які передбачається здійснити передплату;
- загальну кількість та номінальну вартість акцій, на які здійснена передплата, у порівнянні із передбаченими величинами;
- загальну суму коштів, одержаних в ході передплати на акції;
- акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями;
- накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями;
- суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

Всі інші підприємства наводять у Примітках до фінансових звітів інформацію про:

- розподіл часток статутного капіталу між власниками;
- права, привілеї або обмеження щодо цих часток;
- зміни у складі часток власників у статутному капіталі.

**Методика складання Звіту про рух грошових коштів.** Метою складання Звіту про рух грошових коштів (Форми №3) є надання користувачам фінансової звітності інформації про зміни, що відбулись у грошових коштах підприємства за звітний період. Він складається з трьох розділів:

- I Рух коштів у результаті операційної діяльності;
- II Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності;
- III Рух коштів у результаті фінансової діяльності.

Цей звіт заповнюється на підставі даних Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про власний капітал та аналітичних

даних.

Рух грошових коштів в результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування на суми:

- зміни запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, пов'язаної з операційною діяльністю;
- наведені в негрошових статтях (наприклад, амортизація необоротних активів);
- наведені в статтях, пов'язаних з рухом грошових коштів в результаті інвестиційної та фінансової діяльності (наприклад, зменшення кредиторської заборгованості, що виникла внаслідок придбання основних засобів, нарахування дивідендів, сплата відсотків за користування кредитом).

Зокрема, необхідність коригування величини прибутку на зміну запасів пов'язана із припущенням, що збільшення їх залишку на кінець звітного періоду відбулось за рахунок придбання запасів за грошові кошти. І навпаки – їх зменшення призвело до витрат, не пов'язаних із видатком грошових коштів. Тому для визначення руху коштів збільшення запасів віднімається від показника прибутку, а їх зменшення – додається.

Щодо сум, наведених в негрошових статтях, то амортизація необоротних активів, нарахування забезпечень, збитки від курсових різниць визнаються витратами звітного періоду та не призводять до руху грошових коштів. Тому при визначенні руху грошових коштів ці суми слід додати до показника прибутку.

Методику визначення чистого руху коштів від операційної діяльності та порядок заповнення розділу I Звіту про рух грошових коштів наведено в таблиці 12.14.

Таблиця 12.14

**Методика заповнення розділу I “Рух коштів у результаті операційної діяльності”**

Стаття	Код рядка	Надходження	Видаток
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>			
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010	р. 170 Ф №2	р. 175 Ф №2
Коригування на:			
- амортизацію необоротних активів	020	р. 260 Ф №2	-
- збільшення (зменшення) забезпечень	030	збільшення р. 400, 410, 420 Ф №1 (крім тих, що пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю)	зменшення



Продовження табл. 12.14

- збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040	р.090 Ф №2 (в частині Дт 945 Кт 302,312,314,334,351)	р.060 Ф №2 (в частині Дт 302,312,314,334,351 – Кт714)
- збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050	р. 150, 160 Ф №2	р. 110, 120, 130 Ф №2
Витрати на сплату відсотків	060	р. 140 Ф №2	-
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	додатна різниця між сумами надходжень і видатків р. 010-060	від'ємна
<b>Зменшення (збільшення):</b>			
- оборотних активів	080	зменшення р. 100-180, 200, 210, 250 Ф №1*	збільшення
- витрат майбутніх періодів	090	зменшення р. 270 Ф №1	збільшення
<b>Збільшення (зменшення):</b>			
- поточних зобов'язань	100	збільшення р. 520-580, 600, 610 Ф №1**	зменшення
- доходів майбутніх періодів	110	збільшення р. 630 Ф №1***	зменшення
Грошові кошти від операційної діяльності	120	додатна різниця між сумами надходжень та видатків р. 070-110	від'ємна
<b>Сплачені:</b>			
- відсотки	130	-	Дт 684 – Кт 30, 31
- податок на прибуток	140	-	Дт 641/ПП – Кт 31
Чистий рух коштів від надзвичайних подій	150	додатна різниця р. 120-140	від'ємна
Рух коштів від надзвичайних подій	160	надходження	видаток
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	додатна сума р. 150, 160	від'ємна

\* - не враховуються зміни в складі оборотних активів, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань з фінансової оренди виробничими запасами, продукцією, товарами тощо, негрошові внески до статутного капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років. Окрім того, не враховується зміна дебіторської заборгованості поточного податку на прибуток і зменшення дебіторської заборгованості за іншими платежами до бюджету внаслідок зарахування кредиторської заборгованості за поточним податком на прибуток, а також не враховуються зміни в складі дебіторської заборгованості за розрахунками з податку на додану вартість, які є наслідком інвестиційної діяльності;

\*\* - не враховуються зміни в складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної діяльності та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) за винятком необоротних активів, утримуваних для продажу або виправлення помилок минулих років. При визначенні суми збільшення (зменшення) поточних зобов'язань не враховується зменшення суми зобов'язань з поточного податку на прибуток унаслідок його сплати та враховується зменшення суми зобов'язання з поточного податку на прибуток унаслідок його списання і визнання доходу; з податку на додану вартість, що виникає внаслідок інвестиційної діяльності;

\*\*\* - не враховується зміна доходів майбутніх періодів у наслідок їх утворення від операцій з коштами цільового фінансування, наступного їх визнання доходами поточного періоду, повернення коштів цільового фінансування тощо

Рух грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін в статтях розділу I “Необоротні активи” та статті “Поточні фінансові інвестиції” Балансу (табл. 12.15).

Таблиця 12.15

**Зміст статей розділу II “Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності”**

Стаття	Код рядка	Надходження	Видаток
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>			
Реалізація:			
- фінансових інвестицій	180	за реалізовані акції, боргові зобов'язання та частки в капіталі інших підприємств*	-
- необоротних активів	190	за реалізовані основні засоби, нематеріальні активи, інші довгострокові необоротні активи (крім фінансових інвестицій)	-
- майнових комплексів	200	за реалізовані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням реалізації у складі майнових комплексів)	-
Отримані:			
- відсотки	210	відсотків за позики, надані іншим сторонам (крім тих, що здійснені фінансовою установою) за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо	-
- дивіденди	220	дивідендів як результат придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств*	-
Інші надходження	230	від повернення авансів (крім авансів, пов'язаних з операційною діяльністю) та позик, наданих іншим сторонам (інші надходження, ніж аванси та позики фінансової установи), надходження грошових коштів від ф'ючерсних контрактів, форвардних контрактів, опціонів тощо (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність), та інші надходження, які не передбачені у вищезазначених статтях	-
Придбання:			
- фінансових інвестицій	240	-	заповнюються аналогічно р.
- необоротних активів	250	-	180-200, 230
- майнових комплексів	260	-	
Інші платежі	270	-	

*Продовження табл. 12.15*

Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280	додатна різниця між сумами надходжень та видатків р. 180-270	від'ємна
Рух коштів від надзвичайних подій	290	надходження	видаток
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300	додатна сума р. 280, 290	від'ємна

\* - крім надходжень (виплат) за такими інструментами, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримаються для дилерських або торговельних цілей

Рух грошових коштів в результаті фінансової діяльності (табл. 12.16) визначається на основі змін в статтях розділу I пасиву Балансу “Власний капітал” та статтях, пов’язаних з фінансовою діяльністю – “Забезпечення наступних витрат і платежів”, “Довгострокові зобов’язання”, “Поточні зобов’язання” (короткострокові кредити банків, поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями, поточні зобов’язання за розрахунками з учасниками тощо).

Таблиця 12.16

**Методика заповнення розділу II “Рух коштів у результаті фінансової діяльності”**

Стаття	Код рядка	Надходження	Видаток
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>			
Надходження власного капіталу	310	р. 190 Ф №4 (в частині внесків грошовими коштами)	
Отримані позики	320	Дт грошові кошти Кт довгострокові та короткострокові позики (не пов’язані з операційною діяльністю)	
Інші надходження	330	інші поступлення, пов’язані з фінансовою діяльністю	
Погашення позик	340		Дт довгострокові та короткострокові позики (не пов’язані з операційною діяльністю) Кт грошові кошти
Сплачені дивіденди	350		Дт 671 Кт Грошові кошти
Інші платежі	360		використані грошові кошти для викупу раніше випущених акцій, виплати за фінансовою орендою та інші виплати, пов’язані із фінансовою діяльністю

*Продовження табл. 12.16*

Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370	додатна різниця між сумами надходжень і витраток р.310-360		від'ємна
Рух коштів від надзвичайних подій	380	надходження		витаток
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	додатна сума р. 370, 380		від'ємна

Після визначення чистого руху коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності виводять залишок коштів на кінець року, скоригований на вплив зміни валютних курсів. Цей показник порівнюють із залишком грошових коштів та їх еквівалентів Форми №1 (табл. 12.17).

Таблиця 12.17

**Методика визначення залишку коштів на кінець звітного періоду у Звіті про рух грошових коштів**

Стаття	Код рядка	Надходження	Видаток
Чистий рух коштів за звітний період	400	додатна різниця між сумою грошових надходжень та витраток, відображених у р. 170, 300, 390	від'ємна
Залишок коштів на початок року	410	Ф №1 р. 230,240 (ст.3)	-
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420	збільшення залишку грошових коштів в іноземній валюті внаслідок коливань валютного курсу протягом звітного періоду	зменшення
Залишок коштів на кінець року	430	р.410+(-)р.400+(-)р.420 або Ф №1 р. 230,240 (ст.4)	-

У Примітках до фінансової звітності розкривається інформація про:

- а) склад грошових коштів;
- б) склад статей “Інші надходження”, “Інші платежі” та інших статей, які об’єднують декілька видів грошових потоків;
- в) негрошові операції інвестиційної та фінансової діяльності;
- г) наявність значного сальдо грошових коштів, які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

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

- а) загальну вартість придбання або реалізації майнового комплексу;

- б) частину загальної вартості майнового комплексу, яка, відповідно, була сплачена або отримана у формі грошових коштів;
- в) суму грошових коштів у складі активів майнових комплексів, що були придбані чи реалізовані;
- г) суму активів (крім грошових коштів) і зобов'язань придбаного або реалізованого майнового комплексу в розрізі окремих статей.

Приклад заповнення Форм №1-4 фінансової звітності наведено у розв'язку вправ №12.1, 12.2.

### **12.2 Консолідована фінансова звітність**

Підприємство, яке внаслідок об'єднання здійснює контроль над дочірніми підприємствами, називається материнським підприємством і крім власних звітів складає консолідовану фінансову звітність.

**Консолідована фінансова звітність** – звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці (групи).

Консолідована звітність формується відповідно до П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність” шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

При консолідації звітності виключенню підлягають такі показники:

- балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірні і, відповідно, частка материнського підприємства в капіталі дочірніх;
- суми внутрішньогрупових операцій (операції між материнським і дочірніми підприємствами, або між дочірніми підприємствами однієї групи);
- суми внутрішньогрупових сальдо (сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, що утворюються внаслідок внутрішньогрупових операцій);
- суми нереалізованих прибутків і збитків, які можуть бути відшкодовані та виникають в результаті внутрішньогрупових операцій (реалізації продукції, товарів, робіт тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства.

**Приклад 12.3.** У січні 200(X-1) року підприємство “Материк” придбало 70% простих акцій підприємства “Оазис” за 3500 тис. грн. На дату придбання власний капітал підприємства “Оазис” становив

3500 тис. грн., сума нерозподіленого прибутку – 500 тис. грн. Станом на 31.12.0X баланси підприємств мали наступний вигляд:

Таблиця 12.18

**Баланси підприємств “Материк” і “Оазис” станом на 31.12.200Xр.**

Статті	Материк	Оазис
Основні засоби	2 000	3 500
Довгострокові фінансові інвестиції	3 500	-
Оборотні активи	8 000	5 500
<b>Баланс</b>	<b>13 500</b>	<b>9 000</b>
Статутний капітал	6 000	3 000
Нерозподілений прибуток	1 500	4 500
<u>Власний капітал</u>	<u>7 500</u>	<u>7 500</u>
<u>Поточні зобов'язання</u>	<u>6 000</u>	<u>1 500</u>
<b>Баланс</b>	<b>13 500</b>	<b>9 000</b>

Для того щоб скласти консолідований баланс підприємства “Материк” станом на 31.12.200Xр. необхідно здійснити регулюючі записи

1) Розрахунок гудвілу станом на 31.12.200Xр.:  
 фінансові інвестиції в підприємство “Оазис” 3500 тис. грн.;  
 отримані чисті активи у складі:

статутного капіталу	3000 тис. грн.;
нерозподіленого прибутку	500 тис. грн.;
	<b><u>3500 тис. грн.</u></b>
частка групи 70%	2450 тис. грн. (3500×0,7)
гудвіл, що виник при придбанні	1050 тис. грн. (3500-2450)

2) Розрахунок частки меншості:  
 чисті активи підприємства  
 “Оазис” станом на 31.12.200Xр. 7500 тис. грн.  
 частка меншості **2250 тис. грн.** ( 7500×0,3)

3) Розрахунок нерозподіленого прибутку станом на 31.12.200Xр.:  
 до коригування 1500 тис. грн.  
 частка прибутку “Оазис” після  
 придбання 2800 тис. грн.  
 ( 4500-500)×0,7  
**4300 тис. грн.**

Таблиця 12.19

**Консолідований баланс станом на 31.12.200Xр.**

Статті	Сума
Гудвіл	1050
Основні засоби	5 500
Довгострокові фінансові інвестиції	-
Оборотні активи	13 500
<b>Баланс</b>	<b>20 050</b>
Статутний капітал	6 000
Нерозподілений прибуток	4 300
Частка меншості	2 250
<u>Власний капітал</u>	<u>12 550</u>
<u>Поточні зобов'язання</u>	<u>7 500</u>
<b>Баланс</b>	<b>20 050</b>

На підставі одержаних показників при формуванні консолідованої фінансової звітності за 200X рік материнська компанія складає регулюючі записи (оскільки вони не відображаються в облікових регістрах материнського та дочірнього підприємства, коди рахунків вказувати не будемо).

1) Виключення балансової вартості фінансових інвестицій в дочірнє підприємство:

Дт “Статутний капітал” – 3 000 000

Дт “Прибуток нерозподілений” – 500 000

Кт “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі” – 3 500 000

2) Гудвіл при придбанні:

Дт “Гудвіл” – 1050

Кт “Нерозподілений прибуток” – 1050

3) Частка меншості

Дт “Нерозподілений прибуток” – 2250

Кт “Частка меншості” – 2250

Частка меншості відображається в консолідованому Балансі материнського підприємства окремо від власного капіталу та зобов’язань у вписуваному рядку 385 “Частка меншості”, у Звіті про фінансові результати – у вписуваному рядку 215 “Частка меншості” від’ємною величиною у дужках.

Зарахований на баланс гудвіл надалі оцінюється на наявність ознак можливого його зменшення корисності в порядку,

передбаченому П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”. Якщо гудвіл не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням його залишкової вартості до витрат. У примітках до фінансової звітності зазначається інформація про зміни балансової вартості гудвілу на початок та кінець року.

**Приклад 12.4.** Використовуючи умову прикладу 12.3, припустимо, що при придбанні справедлива вартість основних засобів підприємства “Оазис” перевищувала їх балансову вартість на 60 тис. грн. (метод амортизації – прямулінійний, строк корисної експлуатації – 5 років).

Для того щоб скласти консолідований баланс підприємства “Материк” станом на 31.12.200Хр. необхідно здійснити регулюючі записи:

1) Коригування справедливої вартості:

основні засоби	+60 тис. грн.
нараховано амортизацію за 200(X-1)-200Хрр.	(24) тис. грн.
станом на 31.12.200Хр.	<b><u>36 тис. грн.</u></b>

2) Розрахунок гудвілу станом на 31.12.200Х:

фінансові інвестиції в “Оазис”	3500 тис. грн.;
отримані чисті активи у складі:	
- статутного капіталу	3000 тис. грн.;
- нерозподіленого прибутку	500 тис. грн.;
	<b><u>3500 тис. грн.</u></b>

частка групи 70%	2492 тис. грн. $(3500+60) \times 0,7$
гудвіл, що виник при придбанні	1008 тис. грн. $(3500-2492)$

3) Розрахунок частки меншості:

чисті активи “Оазис” станом на 31.12.200Хр.	7500 тис. грн.
частка меншості	<b><u>2 260,8 тис. грн.</u></b> $(7500+36) \times 0,3$

4) Розрахунок нерозподіленого прибутку станом на 31.12.200Хр.:

до коригування	1500 тис. грн.
частка прибутків “Оазис”	2783,2 тис. грн.
після придбання	$(4500-500-24) \times 0,7$
	<b><u>4283,2 тис. грн.</u></b>



Таблиця 12.20

**Консолідований баланс станом на 31.12.200Хр.**

Статті	Сума
Гудвіл	1 008
Основні засоби	5 536
Довгострокові фінансові інвестиції	-
Оборотні активи	13 500
<b>Баланс</b>	<b>20 044</b>
Статутний капітал	6 000
Нерозподілений прибуток	4283,2
Частка меншості	2 260,8
<u>Власний капітал</u>	<u>12 544</u>
<u>Поточні зобов'язання</u>	<u>7 500</u>
<b>Баланс</b>	<b>20 044</b>

**Приклад 12.5.** Використовуючи умову прикладу 12.3, припустимо, що протягом 200Хр. підприємство “Оазис” реалізувало материнському підприємству продукцію на суму 25 тис. грн. з прибутком 5 тис. грн. (на кінець року 30% продукції залишилось нереалізованою на складі підприємства “Материк”).

Для того щоб скласти консолідований баланс підприємства “Материк” станом на 31.12.200Хр. необхідно здійснити регулюючі записи:

1) Розрахунок оборотних активів:  
 частка прибутку у запасах 1500 грн. ( $5000 \times 0,3$ )  
 всього запасів станом на 31.12.200Хр. **12 тис. грн.**  
 ( $8000 + 5500 - 1500$ )

2) Розрахунок гудвілу станом на 31.12.200Х:  
 фінансові інвестиції в “Оазис” 3500 тис. грн.;  
 отримані чисті активи у складі:  
 - статутного капіталу 3000 тис. грн.;  
 - нерозподіленого прибутку 500 тис. грн.;  
**3500 тис. грн.**  
 частка групи 70% 2 450 тис. грн. ( $3500 \times 0,7$ )  
 гудвіл, що виник при придбанні 1050 тис. грн. ( $3500 - 2450$ )

3) Розрахунок частки меншості:  
 чисті активи “Оазис” станом на 31.12.200Хр. 7500 тис. грн.  
 нереалізований прибуток 1500 грн.  
 частка меншості **1 800 тис. грн.**  
 ( $(7500 - 1500) \times 0,3$ )

4) Розрахунок консолідованого нерозподіленого прибутку станом на 31.12.200Xр.:

до коригування	1500 тис. грн.
частка прибутків “Оазис”	1750 тис. грн.
після придбання	$(4500-500-1500) \times 0,7$
	<b><u>3250 тис. грн.</u></b>

Таблиця 12.21

**Консолідований баланс станом на 31.12.200Xр.**

Статті	Сума
Гудвіл	1 050
Основні засоби	5 500
Довгострокові фінансові інвестиції	-
Оборотні активи	12 000
<b>Баланс</b>	<b>18 550</b>
Статутний капітал	6 000
Нерозподілений прибуток	3 250
Частка меншості	1 800
<u>Власний капітал</u>	<u>11 050</u>
<u>Поточні зобов'язання</u>	<u>7 500</u>
<b>Баланс</b>	<b>18 550</b>

**Приклад 12.6.** Використовуючи умову прикладу 12.3, припустимо, що в січні 200Xр. підприємство “Материк” реалізувало підприємству “Оазис” основні засоби за 56 тис. грн. (первісна вартість – 90 тис., грн., знос – 54 тис. грн., термін служби до кінця експлуатації – 5 років).

Для того щоб скласти консолідований баланс “Материк” станом на 31.12.200Xр. необхідно здійснити регулюючі записи:

1) Коригування основних засобів:	
прибуток від реалізації основних засобів	20000 грн.
перевищення суми нарахованої амортизації	(56000 - 36000)
основні засоби станом на 31.12.200Xр	4000 грн.
	$(56000-36000)/5$
	5484 грн.
	$(2000+3500-20+4)$

2) Розрахунок гудвілу станом на 31.12.200X:	
фінансові інвестиції в “Оазис”	3500 тис. грн.;
отримані чисті активи у складі:	
- статутного капіталу	3000 тис. грн.;
- нерозподіленого прибутку	500 тис. грн.;
	<b><u>3500 тис. грн.</u></b>
частка групи 70%	2 450 тис. грн. (3500×0,7)
гудвіл, що виник при придбанні	1050 тис. грн. ( 3500-2450)
3) Розрахунок частки меншості:	
чисті активи “Оазис” станом на 31.12.200Xр.	7500 тис. грн.
зайво нарахована амортизація	4 тис. грн.
частка меншості	<b>2 251,2 тис. грн.</b> ( 7500+4)×0,3
4) Розрахунок нерозподіленого прибутку станом на 31.12.200Xр.:	
до коригування	1500 тис. грн.
частка прибутків “Оазис” після придбання	2802,8 тис. грн.
	(4500-500+4)×0,7
нереалізований прибуток	(20) тис. грн.
	<b><u>4282,8 тис. грн.</u></b>

Таблиця 12.22

**Консолідований баланс станом на 31.12.200Xр.**

Статті	Сума
Гудвіл	1 050
Основні засоби	5 484
Довгострокові фінансові інвестиції	-
Оборотні активи	13 500
<b>Баланс</b>	<b>20 034</b>
Статутний капітал	6 000
Нерозподілений прибуток	4 282,8
Частка меншості	2 251,2
<u>Власний капітал</u>	<u>12 534</u>
<u>Поточні зобов'язання</u>	<u>7 500</u>
<b>Баланс</b>	<b>20 034</b>

**Приклад 12.7.** Використовуючи умову прикладу 12.3, припустимо, що підприємство Материк оголосило дивіденди в розмірі 150 тис. грн., а Оазис – 100 тис. грн.

Для того щоб скласти консолідований баланс “Материк” станом на 31.12.200Xр. необхідно здійснити регулюючі записи

1) Розрахунок гудвілу станом на 31.12.200X:	
фінансові інвестиції в “Оазис”	3500 тис. грн.;
отримані чисті активи у складі:	
- статутного капіталу	3000 тис. грн.;
- нерозподіленого прибутку	500 тис. грн.;
	<b>3500 тис. грн.</b>
частка групи 70%	2 450 тис. грн. (3500×0,7)
гудвіл, що виник при придбанні	1050 тис. грн. (3500-2450)
2) Розрахунок частки меншості:	
чисті активи “Оазис” станом на 31.12.200Xр.	7500 тис. грн.
дивіденди до сплати	100 тис. грн.
частка меншості	<b>2220 тис. грн.</b>
	(7500-100)×0,3
3) Розрахунок нерозподіленого прибутку станом на 31.12.200Xр.:	
до коригування	1500 тис. грн.
частка прибутків “Оазис”	2730 тис. грн.
після придбання	(4500-500-100)×0,7
дивіденди до сплати	(150) тис. грн.
дивіденди до отримання	70 тис. грн. ( 100×0,7)
	<b>4 150 тис. грн.</b>
4) Коригування поточних зобов’язань:	
дивіденди для частки меншості	30 тис. грн. (100-70)
дивіденди до сплати	150 тис. грн.
поточні зобов’язання станом на 31.12.200X	<b>7680 тис. грн.</b>
	(6000+1500+30+150)

Таблиця 12.23

**Консолідований баланс станом на 31.12.200Xр.**

Статті	Сума
Гудвіл	1 050
Основні засоби	5 500
Довгострокові фінансові інвестиції	-
Оборотні активи	13 500
<b>Баланс</b>	<b>20 050</b>
Статутний капітал	6 000
Нерозподілений прибуток	4 150
Частка меншості	2 220
<u>Власний капітал</u>	<u>12 370</u>
<u>Поточні зобов’язання</u>	<u>7 680</u>
<b>Баланс</b>	<b>20 050</b>

Складемо консолідований звіт про фінансові результати за 200X рік, виходячи з даних, наведених в таблиці 12.24.

Таблиця 12.24

**Звіт про фінансові результати за 200X рік підприємств  
“Материк” і “Оазис”**

Статті	Материк	Оазис
Чистий дохід від реалізації продукції	1110	1200
Собівартість продукції ( товарів, робіт, послуг)	257	3167
Валовий прибуток ( збиток)	853	8833
Операційні витрати	256	3366
Дохід від участі в капіталі (дивіденди “Оазис”)	70	-
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	667	5467
Податок на прибуток	167	1367
Чистий прибуток ( збиток)	500	4100
Дивіденди	(150)	(100)
Нерозподілений прибуток за рік	350	4000
Нерозподілений прибуток на 01.01.0X	1150	500
Нерозподілений прибуток на 31.12.0X	1500	4500

Мета консолідованого звіту про фінансові результати – показати результати групи за звітний період так, ніби вона є єдиним підприємством. Слід застосовувати такий самий підхід як і при консолідації балансу.

Особливостями консолідованого звіту про фінансові результати є те, що в ньому відображається:

- частка меншості дочірнього підприємства, яка розраховується шляхом множення частки меншості на прибуток після оподаткування дочірнього підприємства;
- дивіденди оголошені або сплачені тільки материнським підприємством;
- виключення дивідендного доходу, який отриманий від дочірнього підприємства;
- виключення внутрішньогрупових операцій з показників обсягу реалізації та собівартості реалізованої продукції.

Таким чином консолідований звіт про фінансові результати за 200X рік буде мати вигляд:

Таблиця 12.25

**Консолідований звіт про фінансові результати за 200X рік**

Статті	Сума	Розрахунок
Чистий дохід від реалізації продукції	2310	1110+1200
Собівартість продукції (товарів, робіт, послуг)	3424	257+3167
Валовий прибуток ( збиток)	9686	2310-3424
Операційні витрати	3622	256+3366
Дохід від участі в капіталі (дивіденди “Оазис”)	-	
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	6064	9686-3622
Податок на прибуток	1534	167+1367
Прибуток після оподаткування	4530	6064-1534
Частка меншості	(1230)	4100×0,3
Чистий прибуток ( збиток)	3300	4530-1230
Дивіденди	(150)	дивіденди підприємства “Материк”
Нерозподілений прибуток за рік	3150	3300-150
Нерозподілений прибуток на 01.01.0X	1000	1150-500×0.3
Нерозподілений прибуток на 31.12.0X	4150	3150+1000

**12.3 Фінансова звітність за сегментами**

Складання фінансової звітності за сегментами передбачає формування звітних показників не тільки за результатами фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому, а також за окремими його підрозділами – сегментами з метою забезпечення її користувачів детальнішою інформацією.

П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” визначено, які підприємства в додатку до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” (Форма №6) наводять інформацію про звітні сегменти:

- підприємства, незалежно від форм власності (крім малих підприємств, банків і бюджетних установ), які зобов’язані оприлюднювати річну фінансову звітність;
- підприємства, які займають монопольне становище на ринку;
- підприємства, які виготовляють продукцію, щодо якої до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін.

Для складання Форми №6 інформація може формуватись у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами (табл. 12.26), які визначаються підприємством на основі його організаційної структури або за критерієм дотримання єдиного технологічного процесу.

Таблиця 12.26

**Визначення та класифікація сегментів**

Господарські сегменти	Географічні сегменти
<b>Визначення<sup>1</sup></b>	
це відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду або групи продукції, яка відрізняється від інших:	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• видом продукції;</li> <li>• способом отримання доходу (розповсюдження продукції);</li> <li>• характером виробничого процесу;</li> <li>• характерними для цієї діяльності ризиками;</li> <li>• категорією покупців</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• економічними і політичними умовами географічного регіону;</li> <li>• взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах;</li> <li>• територіальним розташуванням виробництва продукції або її покупців;</li> <li>• характерними для географічного регіону ризиками діяльності;</li> <li>• правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах</li> </ul>
<b>Класифікація</b>	
Залежно від факту розкриття інформації про показники діяльності у фінансовій звітності:	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• звітні (самостійні або кілька об'єднаних подібних<sup>2</sup> сегментів в один);</li> <li>• незвітні (неподібні)<sup>3</sup></li> </ul>	
Залежно від деталізації інформації у фінансовій звітності:	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• звітні пріоритетні;</li> <li>• звітні допоміжні</li> </ul>	
-	Залежно від сутності ризиків та організаційної структури: <ul style="list-style-type: none"> <li>• виробничі – виділяються за місцем розташування виробництва;</li> <li>• збутові – виділяються за місцем розташування основних ринків збуту та покупців</li> </ul>
<sup>1</sup> – сегмент визнається, якщо він відповідає більшості з наведених критеріїв	
<sup>2</sup> – подібними визнають сегменти, які мають протягом кількох звітних періодів однакові (наближені) значення прибутку та відповідають більшості критеріїв визнання господарського чи географічного сегментів	
<sup>3</sup> – можуть бути визнані звітними, якщо мають важливе значення для підприємства, а інформація про них є суттєвою	

Господарський сегмент або географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і одночасно наступні показники його діяльності становлять 10% або більше від

суми аналогічних показників усіх сегментів підприємства певного виду (господарських або географічних):

- дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками підприємства;
- фінансовий результат (якщо підприємство за різними сегментами у звітному періоді має одночасно різні фінансові результати (прибутки та збитки), то звітним визначається сегмент, фінансовий результат якого становить не менше ніж 10% більшої з двох абсолютних величин – сумарного прибутку або сумарного збитку всіх сегментів даного виду);
- балансова вартість активів.

Дохід від операцій із зовнішніми покупцями всіх визначених звітних сегментів, інформація про які наводиться в Додатку до річної фінансової звітності, має становити не менше 75% загального доходу підприємства від операцій із зовнішніми покупцями. Якщо ця умова не виконується, необхідно виділити додаткові сегменти із числа незвітних.

**Приклад 12.8.** Підприємство включає чотири господарських сегменти. В таблиці 12.27 наведено інформацію про основні показники їх діяльності. Необхідно визначити, які із сегментів є звітними.

Таблиця 12.27

**Основні показники діяльності сегментів підприємства**

Показники	Сегмент 1		Сегмент 2		Сегмент 3		Сегмент 4	
	млн.грн.	%	млн.грн.	%	млн.грн.	%	млн.грн.	%
Дохід від реалізації в т.ч. зовнішнім покупцям	150	26	65	11	245	42	120	21
Фінансові результати	120	23	60	12	240	46	100	19
Балансова вартість активів	35	21	8	5	93	55	32	19
	270	20	315	24	420	32	320	24

1) Визначення звітних сегментів за показниками доходу від реалізації та балансової вартості активів:

всі чотири сегменти можуть бути визнані звітними, оскільки їх питома вага за цими показниками становить більше 10%. Проте, для розкриття інформації за сегментами у звітності достатньо визначення трьох сегментів звітними в будь-якій комбінації при умові, що вона буде включати Сегмент №3 (тоді їх загальна питома вага доходу від операцій із зовнішніми покупцями буде перевищувати 75%).



2) Визначення звітних сегментів за показником фінансових результатів:

Сегменти №2 не може бути звітними – його питома вага за цим показником становить 5%, що менше за поріг суттєвості. При цьому, дохід від операцій із зовнішніми покупцями Сегментів №1, 3, 4 становить 88% (23+46+19), тобто більше 75% загального доходу підприємства від операцій із зовнішніми покупцями. Тому для розкриття інформації за сегментами достатньо визначення зазначених трьох сегментів звітними.

Керівництво підприємства також може прийняти рішення про визнання звітними усіх чотирьох сегментів на підставі показників доходу від реалізації та балансової вартості активів.

Підприємства, які займають монопольне становище на ринку, або щодо продукції яких ще до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, визначають такі види продукції окремими пріоритетними звітними господарськими сегментами.

Види сегментів підприємства та засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках визначаються його обліковою політикою.

При розкритті інформації про звітні сегменти, в Додатку до річної фінансової звітності необхідно навести їх доходи, витрати, активи та зобов'язання.

*Доходами* звітного сегмента визнається частина доходів підприємства від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів і вирахувань з доходу.

*Витратами* звітного сегмента визнається частина витрат підприємства, які пов'язані із звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента.

*Результат сегмента* визначається до будь-яких коригувань частки меншості і являє собою різницю між його доходами і витратами.

Доходи і витрати звітних сегментів наводяться при виконанні наступних вимог:

- фінансової діяльності – якщо одержання фінансових доходів є основною діяльністю підприємства;
- від участі в капіталі асоційованих і спільних підприємств та інших інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі – в сумі, що безпосередньо стосується сегмента;
- пов'язані з продажем та зменшенням корисності фінансових інвестицій – якщо їх здійснення є основною діяльністю підприємства;
- пов'язані з продажем основних засобів і нематеріальних активів – якщо такі активи стосуються сегмента (наводяться у складі інших доходів або витрат сегмента).

Доходи і витрати, які не можуть бути розподілені на окремі звітні сегменти (наприклад, втрати від участі в капіталі), включаються до нерозподілених статей.

*Активими (зобов'язаннями)* визнаються активи (заборгованість) господарського або географічного сегмента, які використовуються ним (виникли внаслідок виконання) своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосуються цього сегмента.

Активи та зобов'язання вважаються такими, що безпосередньо стосуються звітного сегмента, якщо доходи та витрати, пов'язані з їх використанням (виникненням) включаються до складу інформації про цей сегмент при складанні фінансової звітності. Зобов'язання, що виникли на рівні підприємства і стосуються кількох його звітних сегментів, розподіляються, якщо витрати на обслуговування боргу також розподіляються на такі звітні сегменти.

Умови визнання активів звітного сегмента:

- основних засобів і нематеріальних активів – якщо їх амортизацію включено до складу витрат такого звітного сегмента;
- інвестицій – якщо доходи у вигляді відсотків (дивідендів) та доходи (втрати) від участі в капіталі включаються до доходів (витрат) такого звітного сегмента;
- дебіторської заборгованості та інших активів, що призводять до виникнення у підприємства відсотків чи дивідендів – якщо такі доходи включені до доходів такого звітного сегмента.

Інформація за сегментами групується в три розділи:

I Показники пріоритетних звітних сегментів;

II Показники за допоміжними звітними сегментами;

III Показники за допоміжними звітними географічними (виробничими, збутовими) сегментами.

В таблиці 12.28 наведено перелік показників, які не відносяться до звітних сегментів і включаються до нерозподілених статей.

Таблиця 12.28

**Показники, які не включаються до доходів, витрат, активів і зобов'язань звітних сегментів**

Статті	Показники, які не включаються до статей
Доходи	доходи від надзвичайних подій та з податку на прибуток
Витрати	адміністративні та витрати на збут*; витрати з податку на прибуток; надзвичайні витрати*
Активи	відстрочені податкові активи; дебіторська заборгованість з податку на прибуток; фінансові інвестиції (які не є наслідком основної діяльності сегмента, а пов'язані з ними доходи і витрати не включаються до складу доходів і витрат такого звітного сегмента); дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів (якщо вони не включаються до доходів звітного сегмента); інші оборотні активи*
Зобов'язання	забезпечення наступних виплат і платежів та цільове фінансування*; відстрочені податкові зобов'язання; довгострокові фінансові зобов'язання, за кредитами банків та інших фінансових установ, які не є наслідком основної діяльності сегмента; поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками; зобов'язання з податку на прибуток, перед бюджетом та державними цільовими фондами, які не можна обґрунтовано розподілити між звітними сегментами
*- пов'язані з діяльністю підприємства в цілому і не відносяться до окремого сегмента	

**12.4 Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва**

До суб'єктів малого підприємництва відносять:

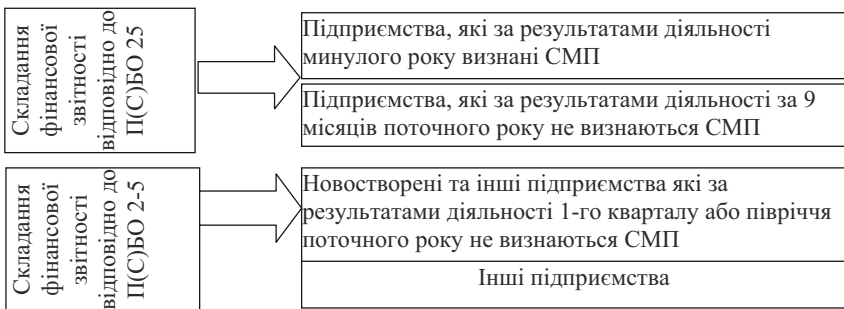
1) зареєстровані у встановленому порядку фізичні особи, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи та не повинні вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність;

2) юридичні особи – суб’єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційної форми і форми власності, в яких середньоблікова чисельність працівників за звітний період не перевищує 50 чоловік та обсяг виручки від реалізації за рік не перевищує суму 70 млн. грн.

При цьому, до суб’єктів малого підприємництва не відносять дочірні товариства, страхові компанії, банки, ломбарди, інші фінансово-кредитні і небанківські фінансові установи, суб’єкти підприємницької діяльності, які проводять діяльність у сфері грального бізнесу, здійснюють обмін іноземної валюти, а також такі, що є виробниками підакцизних товарів, підприємства, більше 25% статутного фонду якого належить юридичним особам не суб’єктам малого підприємництва

Суб’єкти малого підприємництва (СМП) мають право вести спрощену форму бухгалтерського обліку (просту форму або форму бухгалтерського обліку із застосуванням реєстрів обліку майна малого підприємства), використовуючи спрощений План рахунків та подавати фінансову звітність за скороченою формою, склад і зміст якої регламентовано П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”.

На рис.12.1 схематично показано, в яких випадках підприємства складають фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25.



*Рис 12.1 – Порядок формування фінансової звітності відповідно до П(С)БО*

Форму Балансу СМП (Форма №1-М) та порядок його заповнення наведено в таблиці 12.29.

Таблиця 12.29

**Порядок складання Балансу СМП**

Стаття балансу	Код рядка	Сальдо рахунків бухгалтерського обліку
1	2	3
<b>АКТИВ</b>		
<b>I Необоротні активи</b>		
Незавершене будівництво	020	Дт 15
Основні засоби:		
залишкова вартість	030	р.031-р.032
первісна вартість	031	Дт 10, 11, 12
знос	032	(Кт 131,132,133,135)
Довгострокові біологічні активи:		
справедлива (залишкова) вартість	035	р.036-р.037
первісна вартість	036	Дт 16
накопичена амортизація	037	(Кт 134)
Довгострокові фінансові інвестиції	040	Дт 14
Інші необоротні активи	070	Дт 18,19
<b>Усього за розділом I</b>	080	р.020+р.030+р.035+р.040+р.070
<b>II Оборотні активи</b>		
Виробничі запаси	100	Дт 20,22, 23, 24, 25
Поточні біологічні активи	110	Дт 21
Готова продукція	130	Дт 26, 28, 27
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:		
чиста реалізаційна вартість	160	р.161-р.162
первісна вартість	161	Дт 36, 34
резерв сумнівних боргів	162	(Кт 38)
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170	Дт 641,642
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	Дт 37, 65, 66, 68
Поточні фінансові інвестиції	220	Дт 352
Грошові кошти та їх еквіваленти:		
в національній валюті	230	Дт 301, 311, 313, 333, 351
в іноземній валюті	240	Дт 302, 312, 314, 334, 351
Інші оборотні активи	250	Дт 331, 332, 643,644
<b>Усього за розділом II</b>	260	р.100+р.130+р.160+р.170+ р.210+р.220+ р.230+р.240+р.250
<b>III Витрати майбутніх періодів</b>	270	Дт 39
<b>IV Необоротні активи та групи вибуття</b>	275	Дт 286
<b>Баланс</b>	280	р.080+р.260+р.270 +р.275
<b>ПАСИВ</b>		
<b>I Власний капітал</b>		
Статутний капітал	300	Кт 40
Додатковий капітал	320	Кт 41,42
Резервний капітал	340	Кт 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	Кт 44 (Дт 44)
Неоплачений капітал	360	(Дт 46)
<b>Усього за розділом I</b>	380	р.300+р.320+р.340+р.350-р.360
<b>II Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування</b>	430	Кт 47, 48
<b>III Довгострокові зобов'язання</b>	480	Кт 50-55

## Продовження табл. 12.29

<b>IV Поточні зобов'язання</b>		
Короткострокові кредити банків	500	Кт 60
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	Кт 61,62
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	Кт 63
Поточні зобов'язання за розрахунками:		
з бюджетом	550	Кт 641,642
зі страхування	570	Кт 65
з оплати праці	580	Кт 66
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	605	Кт 680
Інші поточні зобов'язання	610	Кт 68, 37
<b>Усього за розділом IV</b>	620	р.500+р.510+р.530+р.550+ р.570+р.580+р.605+р.610
<b>V Доходи майбутніх періодів</b>		
	630	Кт 69
<b>Баланс</b>	640	р.380+р.430+р.480+р.620+р.630

Основними особливостями будови Звіту про фінансові результати СМП (Форма №2-М) є відображення усіх витрат та доходів в одному розділі та їх групування (спочатку наводяться усі доходи, потім – витрати). При цьому доходи класифікують на доходи від реалізації, інші операційні, інші звичайні і надзвичайні доходи, які в підсумку дають суму чистих доходів за звітний період ( абл.. 12.30). Від цього показника віднімають витрати, скориговані на суму збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції, податок на прибуток та одержують розмір чистого прибутку (збитку).

Таблиця 12.30

**Методика заповнення Звіту про фінансові результати СМП**

Стаття	Код рядка	Обороти за рахунками бухгалтерського обліку*
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	Обороти Кт 70
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	Дт 70 – Кт 641/непрямі податки
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	030	р.010-р.020
Інші операційні доходи	040	Дт 71 – Кт 791
Доход від первинного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	041	Дт 710 – Кт 791
Інші звичайні доходи	050	Дт 72,73,74 – Кт 792,793
Надзвичайні доходи	060	Дт 75 – Кт 79
Разом чисті доходи	070	р.030+р.040+р.050+р.060
Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	080	
Матеріальні затрати	090	Обороти Дт 80

*Продовження табл. 12.30*

Витрати на оплату праці	100	Обороти Дт 81
Відрахування на соціальні заходи	110	Обороти Дт 82
Амортизація	120	Обороти Дт 83
Інші операційні витрати	130	Обороти Дт 84
<i>у тому числі:</i> <i>належна до сплати сума єдиного податку</i>	131	<i>Дт 84 – Кт 641</i>
<i>втрати від первинного визнання та зміни вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції</i>	132	<i>Дт 791 – Кт 84</i>
	140	<i>Дт 791 – Кт 902</i>
Інші звичайні витрати	150	Обороти Дт 85
Надзвичайні витрати	160	Обороти Дт 86
Податок на прибуток	170	Обороти Дт 981
Разом витрати	180	p.090+p.100+p.110+p.120+ p.130+p.150+ (-) p.080+p.160+p.170
Чистий прибуток (збиток)	190	p.070-p.180
<i>Забезпечення матеріального заохочення</i>	195	<i>Дт 812 – Кт 477</i>

\* - в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій СМП передбачено тільки коди синтетичних рахунків

У випадку, коли підприємство не застосовує 8-й клас рахунків згідно своєї облікової політики, Звіт про фінансові результати заповнюється шляхом вибірки окремих елементів витрат з відповідних рахунків 9-го класу.

### **12.5 виправлення помилок та внесення змін до фінансових звітів**

Розрізняють такі причини коригування фінансової звітності або внесення додаткової інформації в примітках до неї:

- 1) помилки, допущенні при складанні звітів у попередніх періодах;
- 2) зміна в облікових оцінках і обліковій політиці;
- 3) виникнення подій після дати балансу, які можуть вплинути на прийняття рішення користувачів звітності.

Внесення змін до фінансової звітності внаслідок таких подій регламентовано П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”.

Відповідно до п. 4 Стандарту виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на його величину. При цьому слід проаналізувати вплив допущеної помилки на результати похідних розрахунків (суми податку на прибуток, нарахованих дивідендів та ін.) та показники інших форм фінансової звітності.

При виправленні помилок фінансової звітності у примітках до неї слід розкривати таку інформацію:

- зміст і суму помилки;
- статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або його недоцільність.

**Приклад 12.9.** 7.01.2005 року підприємство придбало вантажний автомобіль вартістю 110400 грн. (в т.ч. ПДВ). Первісну вартість автомобіля було віднесено до складу витрат на збут звітного періоду. Помилку виявлено при складанні річної фінансової звітності за 2006 рік.

Для виправлення помилки необхідно визначити суму, що підлягає коригуванню, здійснити необхідні бухгалтерські записи для коригування сальдо нерозподіленого прибутку та відобразити коригування у фінансових звітах.

Відповідно до облікової політики підприємства амортизація автомобіля розраховується прямолінійним методом. Встановлено, що термін його експлуатації 10 років, а ліквідаційна вартість – 8000 грн. Тоді річна сума амортизації розраховується:

$$A_p = \frac{92000 - 8000}{10} = 8400 \text{ (грн.)}$$

Для спрощення розрахунків коригування проведемо без врахування норм ст. 8 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Оскільки амортизацію автомобіля слід було нараховувати, починаючи з лютого 2005 року, сума коригування нерозподіленого прибутку становить 16100 грн. (амортизація за 11 місяців 2005 року і 2006 рік).

Крім цього, оскільки всю суму первісної вартості було списано на витрати, необхідно нарахувати податок на прибуток:  $(92000 - 16100) \times 0,25 = 18975$

В бухгалтерському обліку коригування слід відобразити:

1. На суму первісної вартості автомобіля  
Дт **105** “Транспортні засоби” – 92000  
Кт **441** “Прибуток нерозподілений” – 92000
2. На суму амортизації  
Дт **441** “Прибуток нерозподілений” – 16100  
Кт **131** “Знос основних засобів” – 16100



3. На суму податку на прибуток  $(92000-16100) \times 0,25$

Дт 441 “Прибуток нерозподілений” – 18975

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 18975

Таким чином у 2005 році суму податку на прибуток було занижено на 21075 грн.  $(92000-7700) \times 0,25$ , а суму чистого прибутку – на 63225 грн.  $(92000-7700-21075)$ . У 2006 році суму податку на прибуток було завищено на 2100 грн.  $(8400 \times 0,25)$ , а суму чистого прибутку – на 6300 грн.  $(8400-2100)$ .

У Примітках до фінансової звітності необхідно зазначити наступне: при складанні фінансової звітності за 2006 рік виявлено помилку, допущену в 2005 році, в наслідок якої первісну вартість вантажного автомобіля в сумі 92000 грн. віднесено до складу витрат на збут. Внаслідок цієї помилки чистий прибуток у 2005 році занижено на суму 63225 грн., а в 2006 році – завищено на 6300 грн. Загальна сума помилки вплинула на заниження нерозподіленого прибутку на суму 56925 грн. Помилку виправлено шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку.

**Облікова оцінка** – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Облікова оцінка може переглядатись, якщо змінюються обставини, на яких базувалась ця оцінка, або у випадку одержання додаткової інформації. Зміна облікової оцінки не спричиняє коригування сальдо нерозподіленого прибутку минулих звітних періодів. Її наслідки слід включати до тієї ж самої статті Звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов’язаних з об’єктом оцінки.

**Приклад 12.10.** 7.01.2005 року підприємство придбало вантажний автомобіль вартістю 110400 грн. (в т.ч. ПДВ). Відповідно до облікової політики підприємства амортизація автомобіля розраховується прямолінійним методом. Встановлено, що термін його експлуатації 10 років, а ліквідаційна вартість – 8000 грн.

01.01.2006 року переглянуто термін експлуатації автомобіля і збільшено його до 15 років. До зміни облікової оцінки сума нарахованої амортизації становила 7700 грн. (див. приклад 12.9). Залишкова вартість автомобіля станом на 31.12.2005 року – 84 300 грн.

Починаючи з 2006 року річна сума амортизації розраховується:

$$Ap = \frac{84300 - 8000}{14} = 5450 \text{ (грн.)}$$

Станом на 31.12.2006 році сума нарахованої амортизації автомобіля становить 13150 грн., залишкова вартість – 78850 грн.

У примітках до фінансової звітності необхідно зазначити наступне: в 2006 році переглянуто строк корисного використання вантажного автомобіля та внесено зміни до облікової оцінки. Внаслідок цього витрати на збут зменшилися на 2950 грн.

Облікова політика підприємства може змінюватись тільки у випадку, коли змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує стандарти бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики регламентування обліку подій або операцій які раніше не відбувались або відрізняються за своїм змістом від попередніх подій та операцій.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітному шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року та повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:

- причини та суть зміни;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості достовірного її визначення;
- факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або його недоцільність.

**Приклад 12.11.** 7.01.2005 року підприємство придбало вантажний автомобіль вартістю 110400 грн. (в т.ч. ПДВ). Відповідно до облікової політики підприємства амортизація автомобіля розраховується прямолінійним методом. Встановлено, що термін його експлуатації 10 років, а ліквідаційна вартість – 8000 грн.

01.01.2006 року на підставі результатів аналізу динаміки обсягу виробництва продукції та її реалізації прийнято рішення нарахування амортизації автомобіля виробничим методом. При цьому загальний очікуваний пробіг – 305200 км. Необхідно відобразити вплив зміни облікової політики на операції минулих звітних періодів, якщо у 2005 році пробіг автомобіля становив 25000 км.

До прийняття рішення про зміну облікової політики сума нарахованої амортизації становила 7700 грн. (див. приклад 12.9).

За виробничим методом амортизація за 2005 рік розраховується:

$$A = \frac{84300 - 8000}{305200} \times 25000 = 6250 \text{ (грн.)}$$

Оскільки внаслідок перегляду облікової політики сума нарахованої амортизації зменшилась, суму нерозподіленого прибутку за 2005 рік слід збільшити:

Дт 131 “Знос основних засобів” – 1450

Кт 441 “Прибуток нерозподілений” – 1450

Одночасно нараховується податок на прибуток:

Дт 441 “Прибуток нерозподілений” – 362,5

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 362,5

В період між звітною датою та датою затвердження фінансової звітності можуть відбутись події, які впливають на її достовірність. Тому події після дати балансу можуть вимагати коригування певних статей звітності або розкриття інформації про них у Примітках до фінансових звітів. В таблиці 12.31 наведено орієнтовний перелік подій, після дати балансу, визначений П(С)БО 6.

Таблиця 12.31

**Перелік подій після дати балансу**

Події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу	Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною;</li> <li>2. переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їхньої вартості;</li> <li>3. отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, яка свідчить про стійке зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах;</li> <li>4. продаж запасів, який свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу;</li> <li>5. отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату;</li> <li>6. виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. прийняття рішення щодо реорганізації підприємства;</li> <li>2. придбання цілісного майнового комплексу;</li> <li>3. рішення про припинення операцій, які становлять значну частину основної діяльності підприємства;</li> <li>4. знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події;</li> <li>5. прийняття рішення щодо емісії цінних паперів;</li> <li>6. не прогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів;</li> <li>7. укладення контрактів щодо значних капітальних і фінансових інвестицій;</li> <li>8. прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства;</li> <li>9. дивіденди за звітний період оголошені підприємством після дати балансу</li> </ol>

Події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Воно здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових записів в обліку звітнього періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей.

**Приклад 12.12.** 9.01.2006 року керівництво підприємства, яке займається перевезенням вантажів прийняло рішення про уцінку вантажних автомобілів. Станом на 31.12.2005 року їх первісна вартість становила 1800000 грн., знос 650000 грн., індекс переоцінки – 0,7.

Отже, після переоцінки первісна вартість основних засобів – 1260000 грн., знос – 455000 грн. До моменту затвердження річної звітності за 2005 рік в обліку необхідно відобразити уцінку основних записів:

1. На суму уцінки зносу

Дт **131** “Знос основних засобів” – 195000

Кт **105** “Транспортні засоби” – 195000

2. На суму уцінки залишкової вартості

Дт **975** “Уцінка необоротних активів і фін. інвестицій” – 345000

Кт **105** “Транспортні засоби” – 345000

Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу не потребують коригування статей фінансових звітів, а розкриваються в примітках до них у випадку, якщо така інформація вплине на здатність користувачів звітності приймати рішення.

**Приклад 12.13.** 16 січня 2006 року на складі підприємства замикання електропроводки призвело до пожежі. Було знищено запасні частини на суму 80000 грн. Комісією підприємства оцінено можливу вартість їх реалізації – 7000 грн. Запаси підприємства застраховані не були.

Цю інформацію слід відобразити у Примітках до річних звітів.

Якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

## **12.6 Коригування фінансових звітів внаслідок впливу інфляції**

Відповідно до п. 4 П(С)БО 22 “Вплив інфляції” показники річної фінансової звітності підприємства за умови досягнення значення

кумулятивного приросту, інфляції 90 і більше відсотків підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування.

**Кумулятивний приріст інфляції** – це добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний.

Коефіцієнт коригування визначається як відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності.

Порядок коригування показників Балансу наведено в таблиці 12.32.

Таблиця 12.32

**Коригування статей Балансу на вплив інфляції**

Статті	Порядок коригування
Монетарні активи та зобов'язання, які за угодою підлягають індексації (депозити, облігації тощо)	Відображаються в сумі, передбаченій угодою
Інші монетарні статті	Не коригуються
Показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю на дату балансу (кінець року)	Не коригуються
Показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю не на дату балансу	Коригуються з використанням індексу інфляції на дату переоцінки
Показники немонетарних статей, відображені за первісною або залишковою вартістю	Коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату їх визнання
Активи, придбані на умовах відстрочення платежу без сплати відсотків, які визначити неможливо	Коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату платежу

**Приклад 12.14.** Підприємство складає звітність станом на 31.12.2006 року. На балансі знаходяться основні засоби первісною вартістю 150 тис. грн., придбані у березні 2006 року.

Індекси інфляції за останні три роки, включаючи звітний, становлять:

2004 р. – 112,3; 2005 р. – 110,3; 2006 р. – 111,6 (березень – 99,7; грудень – 100,9).

Кумулятивний приріст інфляції розраховується:

$$\frac{12,3 \times 10,3 \times 11,6}{100} = 14,7\%$$

Коригування не проводиться, оскільки одержаний результат є меншим за 90%.

В іншому разі коефіцієнт коригування слід було б розрахувати:

$$\frac{100,9}{99,7} = 1,012$$

Тоді скоригована первісна вартість основних засобів:  
 $1,012 \times 150000 = 151800$  (грн.)

На початок першого дня звітного року, в якому застосовується П(С)БО 22, суми дооцінки активів, наведені у складі власного капіталу, до скоригованого балансу не включаються. При цьому показником нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) визнається різниця між сумами скоригованих показників активу та пасиву балансу.

Показники Звіту про фінансові результати (крім собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів) коригуються із застосуванням коефіцієнта коригування, що визначається як відношення інфляції на дату балансу та індексу інфляції на дату визнання доходів і витрат, включених до відповідних статей. Якщо доходи і витрати протягом звітного року (або проміжних періодів) визнавалися майже рівномірно, підприємство може застосувати середній індекс інфляції до загальних сум доходів і витрат замість індексу інфляції на дату визнання окремих доходів і витрат. Він визначається як середнє геометричне місячних індексів.

Середній індекс інфляції не застосовується до витрат і доходів, пов'язаних з немонетарними статтями, визнаними активами або зобов'язаннями в попередніх звітних періодах (амортизація основних засобів, доходи і витрати майбутніх періодів).

Скоригована собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів визначається після коригування запасів готової продукції (робіт, послуг) і товарів на початок і кінець звітного періоду та собівартості виготовленої у звітному періоді продукції (робіт, послуг) і придбаних товарів:

$$CB_p = Z_n \times I_{zn} + Z_n \times I_{zn} - Z_k \times I_{zk}$$

де  $CB_p$  – собівартість реалізованих запасів;

$Z_n, Z_k, Z_n$  – відповідно запаси на початок, кінець звітного періоду та ті, що надійшли протягом звітного періоду;

$I_{zn}, I_{zk}, I_{zn}$  – відповідні індекси, що використовуються для перерахунку запасів.

**Приклад 12.15.** Інформацію про залишки та обсяги виробництва і реалізації готової продукції наведено в таблиці 12.33.

Таблиця 12.33

**Значення показників до коригування**

Показники	Сума до коригування, тис. грн.
Залишок готової продукції на початок року	250
Виготовлено за рік	600
Реалізовано за рік	550
Залишок готової продукції на кінець року	300

Індекси інфляції становили:

на початок року – 101,1;

на кінець року – 120,5;

середній за рік – 109,7;

на дату виготовлення продукції, що не була реалізована протягом року – 115,7.

Скоригована собівартість реалізованої продукції визначається:

$$CBp = 250000 \frac{120,5}{101,1} + 600000 \frac{120,5}{109,7} - 300000 \frac{120,5}{115,7} = 644596 \text{ (грн.)}$$

Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті відображається у скоригованому Звіті про фінансові результати в рядку 165 “Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті”.

Коригування показників Звіту про рух грошових коштів відбувається у наступному порядку:

1) Показники статей розділу 1 “Рух коштів у результаті операційної діяльності” нараховані та сплачені відсотки, сплачений податок на прибуток, надходження (видаток) грошових коштів унаслідок надзвичайних подій коригуються з використанням індексу інфляції на дату їх визнання. Усі інші показники цього розділу визначаються згідно з П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” з урахуванням відповідних статей скоригованих Балансу та Звіту про фінансові результати.

2) Показники, що відображають рух грошових коштів в результаті інвестиційної та фінансової діяльності, коригуються з використанням індексу інфляції на дату кожної операції, пов’язаної з рухом таких грошових коштів.

Скориговані показники Звіту про власний капітал визначаються відповідно до П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал” з урахуванням коригування показників інших форм звітності. Показники, які неможливо отримати безпосередньо із скоригованої фінансової звітності (переоцінка активів, відрахування до резервного капіталу

тощо), коригуються у порядку, встановленому для немонетарних статей балансу та придбаних активів на умовах відстрочення платежу без сплати відсотків.

До 2008 року вітчизняні підприємства не проводили коригування фінансової звітності на індекс інфляції, оскільки кумулятивний приріст інфляції не досягав 90%.

### **Контрольні запитання**

1. Якими П(С)БО регламентується порядок складання річної фінансової звітності?
2. Назвіть основні етапи формування фінансової звітності.
3. Охарактеризуйте Форми №1-4 річної фінансової звітності та їх структуру.
4. Які рішення може приймати користувач фінансової звітності на підставі Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів та Звіту про власний капітал?
5. Як узгоджуються показники різних форм фінансової звітності між собою?
6. За якою методикою розраховують прибутковість акцій та яким нормативним документом вона регламентується?
7. Які підприємства складають консолідовану фінансову звітність?
8. В чому полягає суть консолідації фінансової звітності?
9. Як визначаються та відображаються у звітності частка меншості та гудвіл при консолідації?
10. Який порядок визначення звітних сегментів?
11. Назвіть види сегментів, визначених П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”.
12. Який порядок наведення доходів і витрат, активів і зобов’язань звітних сегментів?
13. В яких випадках підприємства формують фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”?
14. Назвіть основні відмінності Звіту суб’єкта малого підприємництва (Форм №1-М, №2-М) порівняно із Формами №1 і №2.
15. Назвіть основні причини коригування фінансової звітності.
16. Якими є наслідки зміни облікової політики та облікової оцінки?
17. Як класифікуються події після дати балансу?
18. Які події після дати балансу не призводять до коригування показників фінансової звітності?



19. В яких випадках необхідно коригувати фінансову звітність на вплив інфляції?
20. Який порядок коригування показників фінансової звітності на вплив інфляції?

### Тести

- 12.1.** Річна фінансова звітність складається:
- а) з двох форм;
  - б) з трьох форм;
  - в) з чотирьох форм;
  - г) з п'яти форм.
- 12.2.** Який із наведених етапів формування фінансової звітності є першим?
- а) визначення залишків на балансових рахунках, формування Головної книги;
  - б) розкриття подій, що відбулись після дати балансу;
  - в) проведення інвентаризації активів і зобов'язань та відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку;
  - г) заповнення звітних форм, перевірка узгодженості їх показників.
- 12.3.** Баланс (Форма №1) складається:
- а) з трьох розділів активу і трьох розділів пасиву;
  - б) з чотирьох розділів активу і п'яти розділів пасиву;
  - в) з двох розділів активу і чотирьох розділів пасиву;
  - г) з чотирьох розділів активу і чотирьох розділів пасиву.
- 12.4.** Елементи операційних витрат наводяться:
- а) в Балансі;
  - б) у Звіті про фінансові результати;
  - в) у Звіті про власний капітал;
  - г) у Звіті про рух грошових коштів.
- 12.5.** Грошові кошти на депозитному рахунку строком на 18 місяців в балансі відображаються у складі:
- а) необоротних активів;
  - б) грошових коштів;
  - в) інших оборотних активів;
  - г) у складі зобов'язань.
- 12.6.** В якій формі фінансової звітності відображається розподіл прибутку підприємства на виплату дивідендів, збільшення статутного та резервного капіталу?
- а) в Балансі;
  - б) в Звіті про фінансові результати;
  - в) в Звіті про рух грошових коштів;
  - г) в Звіті про власний капітал.

- 12.7.** В якій формі фінансової звітності відображається розрахунок прибутковості акцій підприємства?
- а) в Балансі;
  - б) в Звіті про фінансові результати;
  - в) в Звіті про рух грошових коштів;
  - г) в Звіті про власний капітал.
- 12.8.** Сума сплаченого податку на прибуток відображається:
- а) в Балансі;
  - б) в Звіті про фінансові результати;
  - в) в Звіті про рух грошових коштів;
  - г) в Звіті про власний капітал.
- 12.9.** При визначенні чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у Звіті про фінансові результати від доходу (виручки) від реалізації віднімають:
- а) собівартість реалізованої продукції;
  - б) податок на додану вартість і собівартість реалізованої продукції;
  - в) податок на додану вартість, акцизний збір та інші вирахування з доходу;
  - г) суму операційних витрат.
- 12.10.** В якому розділі Звіту про власний капітал відображається спрямування прибутку до статутного капіталу?
- а) Коригування;
  - б) Розподіл прибутку;
  - в) Внески учасників;
  - г) Вилучення капіталу.
- 12.11.** В якому розділі Звіту про власний капітал відображається безкоштовне одержання необоротних активів?
- а) Коригування;
  - б) Внески учасників;
  - в) Вилучення капіталу;
  - г) Інші зміни в капіталі.
- 12.12.** В якому розділі Звіту про рух грошових коштів відображається сума сплачених дивідендів?
- а) Рух коштів у результаті операційної діяльності;
  - б) Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності;
  - в) Рух коштів у результаті фінансової діяльності;
  - г) в жодному із перелічених розділів.
- 12.13.** При визначенні чистого руху коштів від операційної діяльності прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування зменшується на:
- а) амортизацію необоротних активів;
  - б) витрати на сплату відсотків;
  - в) суму сплаченого податку на прибуток;
  - г) суму зменшення оборотних активів.

- 12.14.** Що з перелічено відносять до надходжень розділу II Звіту про рух грошових коштів “Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності?”
- а) реалізація фінансових інвестицій;
  - б) придбання необоротних активів;
  - в) аванси і позики грошовими коштами, надані іншим сторонам;
  - г) усе вище перелічене.
- 12.15.** Залежно від сутності ризиків та організаційної структури звітні сегменти поділяються на:
- а) господарські і географічні;
  - б) пріоритетні та допоміжні;
  - в) виробничі та збутові;
  - г) подібні і неподібні.
- 12.16.** Що з переліченого включають до складу активів звітного сегмента?
- а) дебіторську заборгованість з податку на прибуток;
  - б) відстрочені податкові активи;
  - в) дебіторську заборгованість за товари (роботи, послуги);
  - г) усе вище перелічене.
- 12.17.** Які підприємства складають фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”?
- а) підприємства, які за результатами діяльності за останні 6 місяців визнані СМП;
  - б) новостворені та інші підприємства які за результатами діяльності 1-го кварталу або півріччя поточного року не визнаються СМП;
  - в) підприємства, які за результатами діяльності минулого року визнані СМП;
  - г) усі вище перелічені.
- 12.18.** Основні особливості будови Звіту про фінансові результати СМП полягають у:
- а) об’єднанні двох розділів звіту в один;
  - б) відмінному підході до формування показників доходів і витрат;
  - в) необхідності коригування показника витрат на суму збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції для визначення розміру чистого прибутку;
  - г) всьому вище переліченому.

- 12.19.** Перегляд строку використання основних засобів відносять до:
- а) змін в обліковій оцінці;
  - б) змін в обліковій політиці;
  - в) подій після дати балансу;
  - г) помилок, допущених при складанні звітів у попередніх періодах.
- 12.20.** Перегляд методу оцінки запасів при вибутті відносять до:
- а) змін в обліковій оцінці;
  - б) змін в обліковій політиці;
  - в) подій після дати балансу;
  - г) помилок, допущених при складанні звітів у попередніх періодах.
- 12.21.** Що з переліченого відносять до подій, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу і не вимагають коригування відповідних статей фінансової звітності?
- а) переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їхньої вартості;
  - б) оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною;
  - в) прийняття рішення щодо емісії цінних паперів;
  - г) виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності.
- 12.22.** Консолідована фінансова звітність складається, якщо:
- а) контроль материнським підприємством над дочірнім є тимчасовим;
  - б) дочірнє підприємство неспроможне передавати засоби материнському підприємству;
  - в) дочірнє підприємство утримується виключно з ціллю його продажу в поточному році;
  - г) серед переліченого вірної відповіді немає.
- 12.23.** При консолідації фінансової звітності виключенню не підлягають:
- а) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірні і частка материнського підприємства в капіталі дочірніх;
  - б) суми внутрішньогрупових операцій і внутрішньогрупових сальдо;
  - в) прибутки (збитки) дочірніх підприємств;
  - г) суми нереалізованих прибутків і збитків, що виникають в результаті внутрішньогрупових операцій.

- 12.24.** Гудвіл при придбанні інвестицій – це:
- а) перевищення вартості придбання над часткою покупця в справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання;
  - б) перевищення вартості придбання над часткою покупця в балансовій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання;
  - в) перевищення справедливої вартості ідентифікованих активів і зобов'язань над їх балансовою вартістю на дату придбання;
  - г) перевищення вартості придбання над часткою покупця в статутному капіталі дочірнього підприємства.
- 12.25.** Частка меншості в консолідованому балансі відображається у складі:
- а) власного капіталу;
  - б) зобов'язань;
  - в) необоротних активів;
  - г) у вписуваному рядку окремо від власного капіталу і зобов'язань.
- 12.26.** Показники річної фінансової звітності підприємства підлягають коригуванню при умові, якщо:
- а) кумулятивний приріст інфляції менший 90%;
  - б) кумулятивний приріст інфляції рівний або більший 90%;
  - в) індекс інфляції на дату балансу більший 100%;
  - г) індекси інфляції за останні три роки мають тенденцію до збільшення.
- 12.27.** При коригуванні статей балансу на вплив інфляції активи, придбані на умовах відстрочення платежу без сплати відсотків:
- а) не коригуються;
  - б) коригуються з використанням індексу інфляції на дату переоцінки;
  - в) коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату їх визнання;
  - г) коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату платежу.

### Вправи для самостійної роботи

**№12.1.** Скласти Баланс та розділи I, II Звіту про фінансові результати виробничого підприємства на підставі наступної інформації:

Залишки на рахунках станом на 31.12.200(X-1) р.

Стаття	Сума, грн.
Незавершене виробництво	7000
Готова продукція	20000
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	1000
Матеріали : А:100 од.×50 грн. Б: 200 од.×40 грн.	13000
Передплата (річна) за журнал “Бухгалтерія”	1200
Заборгованість постачальникам за матеріали	8000
Розрахунки з оплати праці	5000
Заборгованість покупців (первісна вартість)	10000
Резерв сумнівних боргів	2000
Авторське право на винахід: первісна вартість	3000
знос	400
Інший додатковий капітал	?
Статутний капітал	100000
Нерозподілений прибуток	9000
Будівля виробничого призначення (строк експлуатації – 15 років): первісна вартість	45000
ліквідаційна вартість	9000
знос	5000
Будівля адміністративного призначення (строк експлуатації – 10 років): первісна вартість	15000
ліквідаційна вартість	0
знос	3000
Грошові кошти на р/р в банку	4000
Каса	6000
Неоплачений капітал	25000
Вексель виданий	2000

Записи в журналі господарських операцій здійснено, враховуючи такі умови:

- амортизація у бухгалтерському обліку нараховується прямолінійним методом;
- залишкова вартість основних засобів у бухгалтерському обліку та податкових розрахунках співпадають;

- всі основні засоби придбані після 01.01.04 р.
- оцінка собівартості запасів, що вибули здійснюється за методом ФІФО;
- коригування валових доходів і валових витрат не проводиться за рахунками 23 “Виробництво” і 26 “Готова продукція”.

**Журнал реєстрації господарських операцій за 200X р.**

№ з/п	Зміст операції	Сума
1	Поступили кошти від покупців в погашення боргу	10000
2	Погашено борг по заробітній платі	5000
3	Одержано від постачальників матеріали: А:1000од.×54 грн. Б:800од.×42 грн. з ПДВ 54000+33600=87600 ПДВ	73000 14600
4	Нараховано заробітну плату: а) основним працівникам б) адміністрації підприємства в) нараховано відпускні за рахунок резерву відпусток	3000 1000 725
5	Здійснено нараховування на заробітну плату 38% а) основним працівникам б) адміністрації в) працівникам за рахунок резерву відпусток	1140 380 275
6	Утримання із заробітної плати а) фонди соціального страхування 3,5% б) ПДФО –15% (4000-140)×15%	165 684
7	Оголошено збільшення статутного капіталу	20000
8	Внески до статутного капіталу грошима	8000
9	Видано директору на відрядження	600
10	Прийнято авансовий звіт директора: 240 грн. з ПДВ – проїзд, 120 грн. з ПДВ – готель, решта добові	600
11	Відпущено матеріали у виробництво (ФІФО) А: 750 од.; Б:600 од:	?
12	Нараховано амортизацію за 200X рік: а) виробничого призначення б) адмін. призначення	?
13	Сплачено аванс за рекламу 2400 з ПДВ	2400
14	Нараховано % за векселем	300
15	Відображено витрати по передплаті за журнал	100
16	Нараховано резерв відпусток на 200(X+1) рік адміністрації підприємства основним працівникам	1000 50
17	Оприбутковано готову продукцію зі складу (залишок незавершеного виробництва на кінець періоду - 1000)	?

18	Нараховано резерв сумнівних боргів	200
19	Оприбутковано обладнання від постачальника 6000 з ПДВ	6000
20	Послуги по монтажу обладнання 360 з ПДВ	360
21	Введено обладнання в експлуатацію	?
22	Відвантажено продукцію покупцю 1 (залишок на складі – 2000) відпускна ціна – 120000 з ПДВ. Строки оплати: 50% в 200Хр., 50% в 200(Х+1)р.	120000
23	Списано с/в реалізованої продукції	?
24	Одержано аванс за продукцію від покупця 2 – 48000 з ПДВ	48000
25	Перераховано ПДВ до бюджету (за звітний період)	11880
26	Нараховано податок на прибуток	?
27	Нараховано відстрочені податкові активи	?
28	Визначено фінансовий результат	?

**№12.2.** На підставі даних вправи №1 заповнити Звіт про власний капітал, Звіт про рух грошових коштів та примітки.

**№12.3.** Підприємство включає чотири господарських сегменти. В таблиці наведено інформацію про основні показники їх діяльності. Необхідно визначити, які із сегментів є звітними.

#### *Основні показники діяльності сегментів підприємства*

Показники	Сегмент 1		Сегмент 2		Сегмент 3		Сегмент 4	
	млн.грн.	%	млн.грн.	%	млн.грн.	%	млн.грн.	%
Дохід від реалізації	100	40	50	20	35	14	65	26
в т.ч. зовнішнім покупцям	80	37	45	21	30	14	60	28
Фінансові результати	35	54	0	0	5	8	25	38
Балансова вартість активів	120	28	85	20	100	23	125	29

**№12.4.** 29 грудня 2006 року керівництво підприємства прийняло рішення змінити метод оцінки вибуття запасів з методу ФІФО (який використовується з січня 2005 року) на метод середньозваженої собівартості. Вартість запасів, списаних і використаних у виробництві за методами ФІФО і середньозваженої собівартості становила відповідно:

у 2005 році – 730 тис. грн., 715 тис. грн.;

у 2006 році – 680 тис. грн., 700 тис. грн.

Як ці зміни слід відобразити в фінансовій звітності?



## Відповіді на тести

№ тесту	Відповідь	Примітки
1.1	В	інші є операціями з активами і пасивами
1.2	Б	інші відображаються на рахунках витрат
1.3	В	інші не зачіпають рахунки витрат і доходів
1.4	В	див. План рахунків
1.5	Г	див. План рахунків
1.6	Г	рах. 79 закривається в кінці звітного періоду
1.7	Б	див. МСБО
1.8	В	див. МСБО
1.9	Г	див. Концептуальну основу
1.10	А	див. Концептуальну основу
1.11	Б	див. Концептуальну основу
1.12	В	див. Концептуальну основу
1.13	Г	див. Концептуальну основу
1.14	Б	див. Концептуальну основу
1.15	Г	див. п.1.4 посібника
1.16	Г	див. п.1.4 посібника
1.17	Б	див. зміст принципів бухгалтерського обліку
1.18	А	див. зміст принципів бухгалтерського обліку
1.19	А	згідно принципу обережності
1.20	А	згідно принципу обережності
1.21	Б	див. зміст принципу обачності
1.22	Г	$168 - 240:2 = 48$
1.23	В	$240:2-48 = 72$
1.24	Б	$240 \times 0,3 + 48 = 120$
1.25	Б	$240:2 + 48 = 168$
1.26	В	$72 + 48 = 120$
1.27	Е	$(72 + 48) \times 2 = 240$
2.1	В	п.6 П(С)БО 7 “Основні засоби”
2.2	Б	п.8 П(С)БО 7 “Основні засоби” ПВ=30000+600+300=30900
2.3	А	див. План рахунків
2.4	В	п.29 П(С)БО 7 “Основні засоби”
2.5	Б	п.4 П(С)БО 7 “Основні засоби” $12000-0=12000$
2.6	В	п.4 П(С)БО 7 “Основні засоби” $5000-500=4500$
2.7	Д	п.25, п.26.1 П(С)БО 7 “Основні засоби”. Амортизаційні відрахування до зміни строку корисного використання = $(10000-0) / 10 \times 3 \text{ роки} = 3000$ $10000-3000=7000$ - вартість, яку необхідно амортизувати після 2.01.00р. $5-3=2$ - новий строк корисного використання. Амортизація за 2001р = $(7000-0)/2=3500$
2.8	В	п.26.5 П(С)БО 7 “Основні засоби” $A=(20000-2000)/12000 \times 1800=2700$
2.9	Б	п.26.2 П(С)БО 7 “Основні засоби” Норма амортизації = $1 - 0,631 = 0,369$ Амортизація за 1 рік = $0,369 \times 20000 = 7380$ ; за 2 рік = $0,369 \times 12620 = 4657$ ; за 3 рік = $0,369 \times 7963 = 2938$
2.10	В	п.26.3 П(С)БО 7 “Основні засоби” Норма амортизації = $1/5=0,2$ Амортизація за 1 рік = $2 \times 0,2 \times 20000 = 8000$ ; за 2 рік = $2 \times 0,2 \times 12000 = 4800$
2.11	Г	п.26.4 П(С)БО 7 “Основні засоби” Кумулятивний коефіцієнт = $1+2+3+4+5 = 15$ Амортизація за 5 рік = $20000 \times 1/15 = 1200$
2.12	Б	п.14 П(С)БО 7 “Основні засоби” ПВ=500000+7000=507000
2.13	Г	п.14 П(С)БО 7 “Основні засоби” ПВ=500000+3000+1200+2800=507000

2.14	А	п.15 П(С)БО 7 “Основні засоби” ПВ=200000
2.15	В	п.23 П(С)БО 7 “Основні засоби”
3.1	В	в балансі активи відображаються в порядку зростання ліквідності
3.2	Г	капітальні інвестиції відносять до необоротних активів
3.3	В	положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою правління НБУ від 15.12.2004 року №637
3.4	Б	те ж саме
3.5	А	те ж саме
3.6	Г	те ж саме
3.7	Б	див. приклад 3.1
3.8	В	див. п. 3.1 розділу 3 посібника
3.9	В	забезпечується реальна оцінка статей з урахуванням впливу часу
3.10	В	нарахування процентів здійснюється для компенсації ризику того, хто відмовляється від одержання грошових коштів негайно, а натомість надає позику, купує цінні папери тощо
3.11	А	необхідно знайти теперішню вартість боргу: $TВ=20000/(1+0,09)^4=20000/1,412=14164,31$ грн.; або за допомогою таблиці: $20000 \times 0,708=14160$ грн. (додаток Є)
3.12	Б	необхідно обчислити теперішню вартість анuitету: $TВА=7000 \times (1/(1+0,11)^1 + 1/(1+0,11)^2 + 1/(1+0,11)^3 + 1/(1+0,11)^4 + 1/(1+0,11)^5) = 25872$ грн.
3.13	Г	необхідно розрахувати суму анuitету виходячи з того, що нам відомі: термін $n=10$ років, процентна ставка $i=12\%$ на рік, майбутня вартість платежів 40000 грн. $MBA=A \times k$ ( $k$ – дисконтний множник). $40000=A \times 17,549$ ; звідси $A=40000/17,549=2279,33$ (грн.). Дисконтний множник знайшли з таблиці (додаток Ж)
3.14	А	маємо: анuitет в розмірі 2000 грн., майбутня вартість всіх платежів 50000. $MBA=A \times k$ , звідки $k=MBA/A=50000/2000=25$ . З таблиці коефіцієнтів майбутньої вартості анuitету (додаток Ж) в рядку $n=15$ років шукаємо, при якій процентній ставці $k=25$ . Бачимо, що необхідна ставка – не менше 7%.
3.15	Б	маємо: $n=15$ років $\times 2=30$ періодів; $MBA=A \times k$ ; $k=50000/1000=50$ . Шукаємо відповідну процентну ставку у додатку Ж у рядку $n=30$ , при якій $k=50$ . Бачимо, що необхідна ставка – не менше 4%.
3.16	В	необхідно обчислити майбутню вартість вкладу: $MВ=I_0 \times k=10000 \times 2,191=21910$ (грн.).
3.17	А	анuitетом називають всі рівновеликі платежі, які здійснюються через рівномірні проміжки часу незалежно від їх тривалості та того, в який момент часу вони сплачуються (на початок або кінець періоду).
3.18	Б	$MBA=A \times k$
3.19	А	за кредиторською заборгованістю передбачається сплата грошових коштів, тому це монетарна стаття
3.20	Б	дебіторська заборгованість за бартерним контрактом є немонетарною, оскільки не буде погашатись грошовими коштами
3.21	Г	п.8 П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”
3.22	А	дохід в цьому випадку оцінюється в перерахунку за курсом, який діяв на дату одержання авансу і в подальшому не переоцінюється
3.23	В	див. п.6 П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”
3.24	Г	див. п.7 П(С)БО 21 “Вплив змін валютних курсів”
3.25	Г	основні засоби і аванси одержані – статті немонетарні, тому вони були оцінені за курсом на дату здійснення операції і подальшому курсові різниці за ними не нараховуються. Всі інші статті – монетарні, тому обрахуємо курсову різницю: $(40000+6000) \times (5,10-5,03)=3220$ (грн.)

3.26	В	нематеріальні активи – немонетарна стаття, за нею курсова різниця не нараховується. Кредиторська заборгованість за основні засоби і нараховані проценти виникла внаслідок неопераційної діяльності, тому в цьому прикладі не буде братись до уваги. Втрата від операційної курсової різниці за дебіторською заборгованістю складе: $11000 \times (5,20-5,06) = 1540$ (грн.)
3.27	Г	дана стаття є немонетарною, тому курсова різниця не нараховується
3.28	Б	виникає дохід від неопераційної курсової різниці на суму $21000 \times (5,85-5,60) = 5250$ (грн.)
4.1	А	див. Інструкцію про застосування плану рахунків
4.2	В	п. 1 П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”
4.3	А	те ж саме
4.4	В	п. 7 П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”
4.5	Б	Дт 38 “Резерв сумнівних боргів” Кт 361 “Розрахунки із вітчизняними покупцями”
4.6	А	$\frac{10000 \times 0,07}{360} \times 90 = 175$ (грн.)
4.7	Г	Дт 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті” - 100 Кт 714 “Дохід від операційної курсової різниці” - 100
4.8	Г	П(С)БО 2 “Баланс”
4.9	Б	див. п. 4.1 розділу 4 посібника
4.10	А	Дт 371 “Розрахунки за виданими авансами” Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті”
4.11	В	П(С)БО 2 “Баланс”
4.12	Г	додаток до П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість”
4.13	В	див. п. 4.1 розділу 4 посібника
4.14	Б	П(С)БО 2 “Баланс”
4.15	В	див. приклад 4.6 розділу 4 посібника
4.16	А	див. п. 3.2 розділу 3 посібника
5.1	В	див. п. 5.1 розділу 5
5.2	Б	див. п. 5.1 розділу 5
5.3	Б	див. п. 5.1 розділу 5
5.4	Г	ці зобов’язання погашаються товарами або послугами, а не фінансовими активами
5.5	В	інші є борговими
5.6	Б	див. П(С)БО 12
5.7	А	див. П(С)БО 12
5.8	Б	$68-6 \times 10 + 1 \times 10 = 18$
5.9	Г	$68-10 \times 4 + 1 \times 10 = 38$
5.10	А	поточні і довгострокові, якщо інвестор не має суттєвого впливу, обліковуються за справедливою вартістю
5.11	В	П(С)БО 12
5.12	Б	див. приклад 5.6 посібника
5.13	А	див. П(С)БО 12
5.14	В	$100 + 0,3 \times (500 + 200) - 0,3 \times 300 = 220$
5.15	В	доходність і ринкова ціна облігацій пов’язані між собою оберненою залежністю
5.16	В	те ж саме
5.17	Б	при погашенні облігації видається номінал, а премія – не видається
5.18	Б	див. П(С)БО 12
5.19	Г	$10\ 000 \times 0,7903 + 500 \times 5,242 = 10\ 524$

5.20	Б	$10\ 000 \times 0,705 + 500 \times 4,917 = 9508$
5.21	В	$10\% : 2 \times 10\ 000 : 6 \times 4 = 333$
5.22	Г	$(12\ 000 + 30\ 000 : 5) : (70\ 000 + 100\ 000) : 2 = 21,18$
5.23	В	$(6000 + 30\ 000 : 10) : (70\ 000 + 100\ 000) : 2 \times 2 = 21,18$
5.24	Б	якщо облигація придбана за номіналом, то і ефективна ставка відсотка співпадає з номінальною
5.25	В	$(6000 - 5000 : 10) : (100\ 000 + 105\ 000) : 2 = 5,36\%$ $105\ 000 - (6000 - 0,0536 \times 105\ 000) = 104\ 628$
5.26	В	в момент погашення облигації обліковуються за номіналом
6.1	А	п.1 П(С)БО 9 “Запаси”
6.2	В	п.5 П(С)БО 9 “Запаси”
6.3	Г	п.24 П(С)БО 9 “Запаси”
6.4	Г	п.16 П(С)БО 9 “Запаси”
6.5	В	п.9, 14 П(С)БО 9 “Запаси”
6.6	Г	п.10 П(С)БО 9 “Запаси”
6.7	Б	п.13 П(С)БО 9 “Запаси”
6.8	Б	п.27 П(С)БО 9 “Запаси”
6.9	А	див. приклад 6.19
6.10	Б	див. п. 6.4 розділу 6
6.11	В	див. п. 6.1 розділу 6
6.12	Б	див. п. 4.1 розділу 4
6.13	А	див. приклад 6.11
6.14	Б	див. приклад 6.19
6.15	Б	див. Інструкцію про застосування Плану рахунків
6.16	В	$60000 \text{ грн.} + 400 \text{ грн.} = 60400 \text{ грн.}$
6.17	А	$24000 \text{ грн.} - 300 \text{ грн.} = 23700 \text{ грн.}$
6.18	Б	$5000 \text{ грн.} - 100 \text{ грн.} = 4900 \text{ грн.}$
6.19	Б	п.12 П(С)БО 9 “Запаси”
6.20	В	п.13 П(С)БО 9 “Запаси”
6.21	Б	див. Інструкцію застосування Плану рахунків
6.22	Г	див. приклад 6.13
6.23	В	п.22 П(С)БО 9 “Запаси”
6.24	Б	див. приклад 6.14
6.25	А	п.12 П(С)БО 9 “Запаси”
7.1	В	Прямі витрати – витрати, які мають безпосередній зв’язок з об’єктом калькулювання
7.2	Г	Згідно з ПСБО 16 “Витрати” адміністративні витрати та витрати на збут не включаються до складу витрат на продукцію
7.3	А	$5000 + 15000 = 20000$ (грн.). Постійні загальновиробничі витрати при калькулюванні змінних витрат до собівартості не включаються
7.4	Б	Змінні загальновиробничі витрати при калькулюванні повних витрат до собівартості включаються, а всі адміністративні витрати – це витрати періоду
7.5	Г	$250000 - 150000 + 150000 : 10000 \times 20000$
7.6	В	Змінні витрати в розрахунку на одиницю продукції – постійна величина
7.7	Б	$100000 + 220000$
7.8	В	$40000 + 20000$
7.9	Г	Див. П(С)БО 16 “Витрати”
7.10	В	Нерозподілені витрати виникають, якщо фактичні витрати перевищують суму розподілених витрат через те, що фактична потужність менша, ніж нормальна

7.11	Б	50000:10000×4000
7.12	Б	Понаднормативні витрати відносяться до складу собівартості реалізованої продукції
7.13	В	100×0,6+200×0,5+300×1
7.14	В	Сфера застосування за замовленнями – дрібносерійне та індивідуальне виробництво, де кожен об'єкт калькулювання відрізняється від іншого, а тому легко ідентифікувати витрати, пов'язані з окремим об'єктом
7.15	Б	Див. П(С)БО 16 “Витрати”
7.16	А	10000+9000+12000+7000
7.17	В	10000+12000
7.18	А	10000+12000
8.1	Г	П(С)БО 2 “Баланс” п.42
8.2	А	Інструкція про застосування Плану рахунків
8.3	Б	П(С)БО 2 “Баланс” п.42
8.4	Д	П(С)БО 2 “Баланс” п.4
8.5	Б	П(С)БО 2 “Баланс” п.42
8.6	Б	П(С)БО 2 “Баланс” п.43
8.7	Б	П(С)БО 2 “Баланс” п.40
8.8	Б	П(С)БО 2 “Баланс” п.40
8.9	В	П(С)БО 15 “Дохід”
8.10	Б	П(С)БО 2 “Баланс” п.44
9.1	Г	див. вступ до розділу 9
9.2	Б	погашенню підлягатиме сума, зазначена у векселі
9.3	А	погашенню підлягатиме сума, що відповідає номіналу облигації
9.4	В	п.10 П(С)БО 11 “Зобов'язання”
9.5	В	п.4 П(С)БО 11 “Зобов'язання”
9.6	А	п.4 П(С)БО 11 “Зобов'язання”
9.7	А	п.7 П(С)БО 11 “Зобов'язання”
9.8	Г	п.6 П(С)БО 11 “Зобов'язання”
9.9	А	див. Інструкцію про застосування Плану рахунків
9.10	Г	П(С)БО 11 “Зобов'язання” п.13
10.1	Б	п.6 П(С)БО 15 “Дохід”
10.2	А	див. Інструкцію про застосування Плану рахунків
10.3	А	див. Інструкцію про застосування Плану рахунків
10.4	Г	п.42 П(С)БО 2 “Баланс”
10.5	А	див. Інструкцію про застосування Плану рахунків
10.6	Г	див. Інструкцію про застосування Плану рахунків
10.7	В	див. Інструкцію про застосування Плану рахунків
10.8	Б	п.8 П(С)БО 15 “Дохід”
10.9	А	див. Інструкцію про застосування Плану рахунків
10.10	Б	див. Інструкцію про застосування Плану рахунків
10.11	Б	див. Інструкцію про застосування Плану рахунків
10.12	В	п.13 ПСБО 3 «Звіт про фінансові результати»
10.13	В	п.8 П(С)БО 15 “Дохід”
10.14	А	див. Інструкцію про застосування Плану рахунків
10.15	Б	п.9 П(С)БО 16 “Витрати”
10.16	Г	див. Інструкцію про застосування Плану рахунків
10.17	Б	див. Інструкцію про застосування Плану рахунків
10.18	В	п.23 П(С)БО 2 “Баланс”
11.1	Б	п. 14 П(с)БО 17
11.2	А	п. 14 П(с)БО 17

11.3	В	п. 3 П(с)БО 17
11.4	Г	п. 7 П(с)БО 17
11.5	Б	на збиток податок на прибуток не нараховується
11.6	Г	п.28 П(с)БО 2 п. 14 П(с)БО 17
11.7	В	див. п.11.1 посібника
11.8	Б	п. 7 П(с)БО 17
11.9	Г	п. 15 П(с)БО 17
11.10	А	$100\ 000 \times 0,25 = 25\ 000$
11.11	В	тимчасової податкової різниці немає, тому і ВПА немає
11.12	Г	п. 14 П(с)БО 17
11.13	В	п. 14 П(с)БО 17
11.14	Г	$100\ 000 \times 0,25 = 25\ 000$
12.1	Г	п. 12.1 розділу 12 посібника
12.2	В	п. 12.1 розділу 12 посібника
12.3	Б	п. 6 П(С)БО 2 “Баланс”
12.4	Б	п. 38 П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”
12.5	А	п. 4 П(С)БО 2 “Баланс”
12.6	Г	п. 12 П(С)БО 4 “Звіт про власний капітал”
12.7	Б	п. 39 П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”
12.8	В	п. 26 П(С)БО 5 “Звіт про рух грошових коштів”
12.9	В	п. 18 П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”
12.10	Б	п. 12 П(С)БО 4 “Звіт про власний капітал”
12.11	Г	п. 15 П(С)БО 4 “Звіт про власний капітал”
12.12	В	п. 49 П(С)БО 5 “Звіт про рух грошових коштів”
12.13	В	п. 29 П(С)БО 5 “Звіт про рух грошових коштів”
12.14	А	п. 30,31 П(С)БО 5 “Звіт про рух грошових коштів”
12.15	В	п. 7 П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”
12.16	В	п. 27 П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”
12.17	В	п. 2 П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”
12.18	Г	п. 12.4 розділу 12 посібника
12.19	А	П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”
12.20	Б	П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”
12.21	В	п. 2, 5 П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”
12.22	Г	п. 6, 7 П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”
12.23	В	п. 10, 11 П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”
12.24	А	п. 4 П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств ”
12.25	Г	п. 13 П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”
12.26	Б	п. 4 П(С)БО 22 “Вплив інфляції”
12.27	Г	п. 9 П(С)БО 22 “Вплив інфляції”

## Розв'язки до вправ

### №1.1

Журнал реєстрації господарських операцій за травень

Зміст господарських операцій	Сума, грн.	Рахунки	
		Дт	Кт
1. Отримані товари від постачальника	5000	28	63
2. Сплачено за товари	5000	63	311
3. Відвантажені товари покупцю	12 000	36	70
4. Списана собівартість реалізованих товарів	5000	90	28
5. Погашена позика банку	3000	60	31
6. Заключні проводки :			
а) закрити рахунок 70	12 000	70	79
б) закрити рахунок 90	5000	79	90
в) закрити рахунок 79	7000	79	44
Всього	54 000		

Оборотно-сальдова відомість

Рахунки	Сальдо на 01.05		Обороти за травень		Сальдо на 01.06	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
28	-		5000	5000	-	
63		-	5000	5000		-
31	10000		-	8000	2000	
70			12 000	12 000		
36	-		12 000	-	12 000	
90			5000	5000		
79			12 000	12 000		
44	-	-	-	7000		7000
60		3000	3000	-		-
40		7000	-			7000
Всього	10 000	10 000	54 000	54 000	14 000	14 000

Баланс на 31.05.XX р., тис.грн.

Актив	на	на	Пасив	на	на
	01.05	31.05		01.05	31.05
I. Необоротні активи	-	-	I. Власний капітал		
II. Оборотні активи			Статутний капітал		
Дебіторська заборгованість за товари		12,0	Нерозподілений прибуток	7,0	7,0
Грошові кошти	10,0	2,0	Усього за розділом I	7,0	7,0
Усього за розділом II	10,0	14,0	IV. Поточні зобов'язання		
			Короткострокові кредити банків	3,0	-
			Усього за розділом IV	3,0	-
Баланс	10,0	14,0	Баланс	10,0	14,0

## Звіт про фінансові результати за травень .....р.

## I. Фінансові результати

Чистий дохід – 12,0

Собівартість реалізованих товарів – 5,0

Валовий прибуток – 7,0

Прибуток – 7,0

Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування – 7,0

## №1.2

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Рахунки	
			Дт	Кт
1	Нарахована заробітна плата:			
	а) робітникам основного виробництва	6000	81	66
	б) адміністрації	2000	81	66
	Списати витрати з рах 81	6000	23	81
		2000	92	81
2	Нараховано соцстрах	3360	82	65
	Списати витрати з рах 82: 3360 : (6000 + 2000) = 42%			
	42% від 6000 = 2520	2520	23	82
	42% від 2000 = 840	840	92	82
3	Отримана готівка в банку	9000	30	31
4	Утримано податки з зарплати	1000	66	64
5	Видана зарплата	9100	66	30
6	Отримана сировина від постачальника	8000	20	63
7	Отримана позика в банку	20 000	31	60
8	Відпущена сировина у виробництво	19 000	80	20
	Списати витрати з рах 80	19 000	23	80
9	Нарахована амортизація на виробниче обладнання	2000	83	13
		2000	23	83
10	Випущена з виробництва готова продукція	30 420	26	23
11	Відвантажена продукція покупцям	40 000	36	70
12	Списано собівартість реалізованої продукції	29 420	90	26
13	Заклучні проводки			
	Закрити рахунки:			
	- 92	2840	79	92
	- 90	29420	79	90
	- 70	40 000	70	79
	7740	79	44	
	Усього	291660		



Оборотно-сальдова відомість за січень, (грн.)

Рахунок	Сальдо на 01.01.		Обороти за січень		Сальдо на 31.01.	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
81			8000	8000		
66		5000	10 100	8000		2900
23	1900		29 520	30 420	1000	
79			40 000	40 000		
82			3360	3360		
65				3360		3360
30	22 200		9000	9100	22 100	
31	12 000		20 000	9000	23 000	
64		3000		1000		4000
20	16 000		8000	19 000	5000	
80			19 000	19 000		
63		16 000		8000		24 000
60		7000		20 000		27 000
83			2000	2000		
13		3000		2000		5000
26	2000		30 420	29 420	3000	
70			40 000	40 000		
36	5000		40 000		45 000	
44		24 000		7740		31 740
40		24 000				24 000
12	3900				3900	
35	9000				9000	
10	10 000				10 000	
90			29 420	29 420		
92			2840	2840		
Усього	82 000	82 000	291 660	291 660	122 000	122 000

Баланс підприємства ..... на 31.01.0X р.,(тис. грн.)

АКТИВ	на 01.01	на 31.01	ПАСИВ	на 01.01	на 31.01
I. Необоротні активи:			I. Власний капітал:		
- нематеріальні активи	3,9	3,9	- статутний капітал	24,0	24,0
- основні засоби			- прибуток	24,0	31,7
залишкова вартість	7,0	5,0	Усього за розділом I	48,0	55,7
первісна вартість	10,0	10,0	IV. Поточні зобов'язання:		
знос	(3,0)	(5,0)	- короткострокові кредити		
Усього за розділом I	10,9	8,9	банків	7,0	27,0
II. Оборотні активи			- кредиторська заборго-		
- виробничі запаси	16,0	5,0	ваність за товари	16,0	24,0
- незавершене вир-во	1,9	1,0	- поточні зобов'язання за		
- готова продукція	2,0	3,0	розрахунками:		
- дебіторська заборго-			з бюджетом	3,0	4,0
ваність за товари	5,0	45,0	зі страхування	-	3,4
- поточні фінансові			з оплати праці	5,0	2,9
інвестиції	9,0	9,0	Усього за розділом IV	31,0	61,3
- грошові кошти	34,2	45,1			
Усього за розділом II	68,1	108,1			
БАЛАНС	79	117	БАЛАНС	79	117

Звіт про фінансові результати

за січень .....р.

I. Фінансові результати

Чистий дохід – 40,0

Собівартість реалізованих товарів – 29,4

Валовий прибуток – 10,6

Адміністративні витрати – 2,8

Прибуток від операційної діяльності – 7,8

Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування – 7,8

II. Елементи операційних витрат

Матеріальні затрати – 19,0

Витрати на оплату праці – 8,0

Відрахування на соціальні заходи – 3,4

Амортизація – 2,0

Разом – 32,4

№1.3

Журнал реєстрації господарських операцій за травень

Зміст господарської операції	Сума, грн.	Рахунки	
		Дт	Кт
1. Отримана сировина від постачальника	6000	20	63
2. Нарахована заробітна плата:			
а) робітникам основного виробництва	5000	81	66
	5000	23	81
б) адміністрації	1000	81	66
	1000	92	81
3. Нараховано соцстраху			
2520 : (5000 + 1000) = 0,42			
а) на зарплату робітників основного виробництва	2520	82	65
0,42 × 5000 = 2100			
б) на зарплату адміністрації	2100	23	82
0,42 × 1000 = 420	420	92	82
4. Утримано податки з зарплати	750	66	64
5. Отримана позика в банку	20 000	31	60
6. Отримана готівка в банку на зарплату	9000	30	31
7. Нарахована амортизація на виробниче обладнання	2000	83	13
	2000	23	83
8. Відпущена сировина у виробництво	19 000	80	20
	19 000	23	80
9. Підписано замовником акт виконаних робіт	40 000	36	70
Списана собівартість виконаних робіт	26 000	90	23
10. Видана зарплата	9100	66	30
11. Заключні проводки			
Закрити рахунки:			
- 92	1420	79	92
- 90	26 000	79	90
- 70	40 000	70	79
- 79	12 580	79	44
Усього	286 820		

Рознесення сум по рахунках бухгалтерського обліку і складання оборотно-сальдової відомості і балансу, на наш погляд, не викликає труднощів.

Звіт про фінансові результати  
за травень .....р.

I. Фінансові результати

Чистий дохід – 40,0  
Собівартість реалізованих послуг – 26,0  
Валовий прибуток – 14,0  
Адміністративні витрати – 1,4  
Прибуток від операційної діяльності – 12,6  
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування – 12,6

II. Елементи операційних витрат

Матеріальні затрати – 19,0  
Витрати на оплату праці – 6,0  
Відрахування на соціальні заходи – 3,4  
Амортизація – 2,0  
Разом – 30,4

**№1.4**

Журнал реєстрації господарських операцій за вересень

Зміст господарської операції	Сума, грн.	Рахунки	
		Дт	Кт
1. Нарахована заробітна плата:			
а) товарознавцям і продавцям	5000	81	66
	5000	93	81
б) адміністрації	2000	81	66
	2000	92	81
2. Нараховано соцстраху			
2940 : (5000 + 2000) = 0,42	2940	82	65
а) на зарплату товарознавців і продавців			
0,42 × 5000 = 2100	2100	93	82
б) на зарплату адміністрації 0,42 × 2000 = 840	840	92	82
3. Отримана готівка в банку на зарплату	9000	30	31
4. Утримано податки з зарплати	900	66	64
5. Видана зарплата	9100	66	30
6. Отриманий товар від постачальника	8000	28	63
7. Отримана позика в банку	20 000	31	60
8. Нарахована амортизація на торговельне обладнання	2000	83	13
9. Відвантажений покупцям товар	2000	93	83
Списана собівартість реалізованого товару	40 000	36	70
10. Заключні проводки	21 000	90	28
Закрити рахунки:			
- 92			
- 93	2840	79	92
- 90	9100	79	93
- 70	21 000	79	90
- 79	40 000	70	79
	7060	79	44
Усього	203 880		

Звіт про фінансові результати  
за вересень .....р.

I. Фінансові результати

Чистий дохід – 40,0  
Собівартість реалізованих товарів – 21,0  
Валовий прибуток – 19,0  
Адміністративні витрати – 2,8  
Витрати на збут – 9,1  
Прибуток від операційної діяльності – 7,1  
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування – 7,1

II. Елементи операційних витрат

Витрати на оплату праці – 7,0  
Відрахування на соціальні заходи – 2,9  
Амортизація – 2,0  
Разом – 11,9

№ 2.1

Журнал реєстрації господарських операцій

Зміст господарських операцій	Сума, грн.	Рахунки	
		Дт	Кт
1. Отримані меблі від постачальника	4 000	152	631
2. Одночасно на суму ПДВ	800	641	631
3. Витрати з доставки меблів	350	152	631
4. Одночасно на суму ПДВ	70	641	631
5. Витрати на складання і встановлення меблів	250	152	661, 651
6. Зараховано меблі до складу основних засобів	4 600	106	152

№ 2.2

Загальна сума витрат на позики, яку повинна заплатити компанія за користування кредитами у 2008 р становить:

$$2\,000\,000 \times 0,12 + 1\,400\,000 \times 0,10 + 1\,000\,000 \times 0,11 = 490\,000 \text{ грн.}$$

Короткостроковий кредит від 31 грудня 2007 р. під 12% річних є цільовим, тому середньозважену норму капіталізації потрібно визначити за короткостроковим кредитом під 10% річних і довгостроковим кредитом під 11% річних:

$$\frac{(1\,400\,000 \times 0,10) + (1\,000\,000 \times 0,11)}{1\,400\,000 + 1\,000\,000} = \frac{250\,000}{2\,400\,000} = 0,10$$

Сума фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу у 2008 р., дорівнює:

Відсотки по цільовому кредиту:  $2\,000\,000 \times 0,12 = 240\,000 \text{ грн.}$

% по загальній заборгованості:  $(3\,600\,000 - 2\,000\,000) \times 0,10 = \frac{160\,000 \text{ грн.}}{400\,000 \text{ грн.}}$

Решта фінансових витрат у сумі 90 000 грн. (490 000 – 400 000) слід відобразити у складі витрат звітного періоду:

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Рахунки	
			Дт	Кт
1	Капіталізовано витрати на позики	400 000	151	684
2	Витрати на позики включено до складу фінансових витрат	90 000	95	684

### № 2.3

#### Журнал реєстрації господарських операцій

Зміст господарських операцій	Сума, грн.	Рахунки	
		Дт	Кт
1. Витрачено матеріали	5 000	152	201
2. Витрачено запасні частини	2 500	152	207
3. Нараховано заробітну плату за виконані роботи з модернізації	1500	152	661
4. Нараховано внески до фондів соціального страхування	600	152	651
5. Списано фактичні витрати з модернізації обладнання на збільшення первісної вартості основних засобів	9 600	104	152

### № 2.4

#### Журнал реєстрації господарських операцій

Зміст господарських операцій	Сума, грн.	Рахунки	
		Дт	Кт
1. Проведено дооцінку первісної вартості	2 000	10	423

Після переоцінки переоцінена первісна вартість верстату буде складати – 17 000 грн., сума накопиченого зносу – 15 000 грн., залишкова вартість буде відповідати справедливій вартості.

### № 2.5

#### Журнал реєстрації господарських операцій

Зміст господарських операцій	Сума, грн.	Рахунки	
		Дт	Кт
<u>Лютий 2009 р.</u>			
1. Переведено нематеріальний актив до складу необоротних, які утримують для продажу, за залишковою вартістю	2 000	286	12
2. Списано суму амортизації	3 000	13	12
<u>Березень 2009 р.</u>			
3. Відображено дохід від реалізації обладнання	3 000	377	712
4. Одночасно на суму ПДВ	500	712	641
5. Списано балансову вартість програмного забезпечення	2 000	943	286
6. Відображено фінансовий результат	2 500	712	791
	2 000	791	943

### №3.1

1. Перераховано банку суму для придбання валюти  
Дт **333** “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” – 53000  
Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” – 53000
2. Нараховано збір до пенсійного фонду  
Дт **92** “Адміністративні витрати” – 676  
Кт **651** “За пенсійним забезпеченням” – 676
3. Відображено витрати за комісію банку  
Дт **92** “Адміністративні витрати” – 324  
Кт **377** “Розрахунки з іншими дебіторами” – 324
4. Відображено розрахунок з пенсійним фондом  
Дт **651** “За пенсійним забезпеченням” – 676  
Кт **333** “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” – 676
5. Відображено розрахунок з банком за комісію  
Дт **377** “Розрахунки з іншими дебіторами” – 324  
Кт **333** “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” – 324
6. Оприбутковано валюту 10000 дол. за курсом 5,2 грн./дол.  
Дт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 52000  
Кт **333** “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” – 52000
7. 31 березня курсову різницю відображено у складі витрат  
Дт **945** “Втрати від операційної курсової різниці” – 1000  
Кт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 1000  
Останній бухгалтерський запис призведе до зменшення суми активу та пасиву балансу на 1000 грн.

### №3.2

1. 30 червня курсову різницю відображено у складі доходів  
Дт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 2000  
Кт **714** “Дохід від операційної курсової різниці” – 2000

Внаслідок зміни курсу НБУ збільшаться підсумок активу балансу (за рахунок збільшення статті «Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті») та підсумок пасиву балансу (за рахунок збільшення на суму доходу від операційної курсової різниці фінансового результату, який у свою чергу збільшує розмір нерозподіленого прибутку).

### №3.3

1. Нараховуємо втрату від операційної курсової різниці по рахунку **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті”  $1000 \times (6,10 - 5,96) = 140$  (грн.):  
Дт **945** “Втрата від операційної курсової різниці” – 140  
Кт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 140  
Залишок на кінець місяця  $6100 - 140 = 5960$  (грн.).
2. За рахунком **6321** “Розрахунки з іноземними постачальниками” курсових різниць не виникає, оскільки це немонетарна стаття. Залишок на кінець місяця не змінюється – 48240 грн.

3. Нараховуємо дохід від операційної курсової різниці по рахунку **6322** “Розрахунки з іноземними постачальниками”  $9200 \times (6,10 - 5,96) = 1288$  (грн.):  
 Дт **6322** “Розрахунки з іноземними постачальниками” – 1288  
 Кт **714** “Дохід від операційної курсової різниці” – 1288  
 Залишок на кінець місяця  $56120 - 1288 = 54832$  (грн.).
4. Нараховуємо дохід від операційної курсової різниці по рахунку **602** “Розрахунки за короткостроковим кредитом в іноземній валюті”:  
 $10000 \times (6,10 - 5,96) = 1400$  (грн.):  
 Дт **602** “Розрахунки за короткост. кредитом в іноземній валюті” – 1400  
 Кт **714** “Дохід від операційної курсової різниці” – 1400  
 Залишок на кінець місяця  $61000 - 1400 = 59600$  (грн.).
5. Нараховуємо дохід від неопераційної курсової різниці по рахунку **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками”  $900 \times (6,10 - 5,96) = 126$  (грн.):  
 Дт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 126  
 Кт **744** “Дохід від неопераційної курсової різниці” – 126  
 Залишок на кінець місяця  $5490 - 126 = 5364$  (грн.).
6. За рахунком **681** “Розрахунки за авансами одержаними” курсові різниці не нараховуються, оскільки це немонетарна стаття. Залишок на кінець місяця не змінюється – 66770 грн.

#### №3.4

Операції будуть відображені наступним чином:

1. 20 лютого дохід від реалізації продукції:  $17000 \times 5,05 = 85850$  (грн.):  
 Дт **362** “Розрахунки з іноземними покупцями” – 85850  
 Кт **701** “Дохід від реалізації готової продукції” – 85850
2. 28 лютого відобразили дохід від операційної курсової різниці за рахунком **362** “Розрахунки з іноземними покупцями”  $17000 \times (5,10 - 5,05) = 850$  (грн.):  
 Дт **362** “Розрахунки з іноземними покупцями” – 850  
 Кт **714** “Дохід від операційної курсової різниці” – 850
3. 5 березня:  
 а) одержали оплату від покупця  $17000 \times 5,20 = 88400$  (грн.):  
 Дт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 88400  
 Кт **362** “Розрахунки з іноземними покупцями” – 88400  
 б) відобразили дохід від операційної курсової різниці на дату одержання грошових коштів  $17000 \times (5,20 - 5,10) = 1700$  (грн.):  
 Дт **362** “Розрахунки з іноземними покупцями” – 1700  
 Кт **714** “Дохід від операційної курсової різниці” – 1700

#### №3.5

Кореспонденції рахунків будуть наступні:

1. 26 серпня видано з каси аванс  $500 \times 5,25 = 2625$  (грн.):  
 Дт **372** “Розрахунки з підзвітними особами” – 2625  
 Кт **302** “Каса в іноземній валюті” – 2625
2. 30 серпня відобразили витрати звітного періоду згідно з представленим авансовим звітом  $450 \times 5,25 = 2362,50$  (грн.):  
 Дт **93** “Витрати на збут” – 2362,50  
 Кт **372** “Розрахунки з підзвітними особами” – 2362,50

Звертаємо увагу, що оцінка витрат здійснена за курсом, який діяв на день виплати авансу, а не на день визнання цих витрат, адже операції за авансами оцінюються за курсом саме на день їх сплати.

3. 31 серпня відобразили втрату від операційної курсової різниці за залишком заборгованості по рахунку **372** “Розрахунки з підзвітними особами”  $50 \times (5,25 - 5,19) = 3$  (грн.):

Дт **945** “Втрата від операційної курсової різниці” – 3

Кт **372** “Розрахунки з підзвітними особами” – 3

4. 1 вересня:

а) повернуто гроші в касу  $50 \times 5,08 = 254$  (грн.):

Дт **302** “Каса в іноземній валюті” – 254

Кт **372** “Розрахунки з підзвітними особами” – 254

б) відображено втрату від операційної курсової різниці за залишком заборгованості по рахунку **372** “Розрахунки з підзвітними особами” на дату сплати цієї заборгованості  $50 \times (5,19 - 5,08) = 5,50$  (грн.):

Дт **945** “Втрата від операційної курсової різниці” – 5,50

Кт **372** “Розрахунки з підзвітними особами” – 5,50

### №3.6

1. 17 липня:

а) оприбуткували автомобіль  $30000 \times 5,30 = 159000$  (грн.):

Дт **152** “Придбання (виготовлення) основних засобів” – 159000

Кт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” – 159000

б) відобразили суму ПДВ, яку необхідно сплатити в бюджет  $30000 \times 5,30 \times 20\% = 31800$  (грн.):

Дт **643** “Податкові зобов’язання” – 31800

Кт **641** “Розрахунки за податками” – 31800

в) сплатили ПДВ до бюджету:

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 31800

Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” – 31800

г) відобразили право на відшкодування ПДВ з бюджету:

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 31800

Кт **643** “Податкові зобов’язання” – 31800

2. 31 липня відобразили втрату від неопераційної курсової різниці за рах. **685** “Розрахунки з іншими кредиторами”  $30000 \times (5,38 - 5,30) = 2400$  (грн.):

Дт **974** “Втрата від неопераційної курсової різниці” – 2400

Кт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” – 2400

3. 12 серпня:

а) відобразили оплату постачальнику  $30000 \times 5,20 = 156000$  (грн.):

Дт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” – 156000

Кт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 156000

б) відобразили дохід від неопераційної курсової різниці на дату сплати  $30000 \times (5,38 - 5,20) = 5400$  (грн.):

Дт **685** “Розрахунки з іншими кредиторами” – 5400

Кт **744** “Дохід від неопераційної курсової різниці” – 5400



### №3.7

1. 2 жовтня відобразили надходження грошових коштів на поточний рахунок  $50000 \times 5,13 = 256500$  (грн.):

Дт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 256500

Кт **602** “Розрахунки за короткост. кредитом в іноземній валюті” – 256500

2. 31 жовтня:

а) нараховано проценти по кредиту за жовтень  $50000 \times 12\% / 12 \times 5,21 = 2605$  (грн.):

Дт **951** “Відсотки за кредит” – 2605

Кт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 2605

б) нараховано втрату від операційної курсової різниці по рахунку **602** “Розрахунки за короткостроковим кредитом в іноземній валюті”  $50000 \times (5,21 - 5,13) = 4000$  (грн.):

Дт **945** “Втрата від операційної курсової різниці” – 4000

Кт **602** “Розрахунки за короткост. кредитом в іноземній валюті” – 4000

3. 10 листопада:

а) погашено частину кредиту  $5000 \times 5,15 = 25750$  (грн.):

Дт **602** “Розрахунки за короткост. кредитом в іноземній валюті” – 25750

Кт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 25750

б) Нарахували дохід від операційної курсової різниці по рахунку **602** “Розрахунки за короткостроковим кредитом в іноземній валюті” по частині, яка погашається на дату сплати  $5000 \times (5,21 - 5,15) = 300$  (грн.):

Дт **602** “Розрахунки за короткост. кредитом в іноземній валюті” – 300

Кт **714** “Дохід від операційної курсової різниці” – 300

Зверніть увагу, що на залишок кредиторської заборгованості за кредитом (45000 дол. США) курсову різницю буде відображено на наступну звітну дату.

в) сплачено нараховані у попередньому місяці проценти  $50000 \times 12\% / 12 \times 5,15 = 2575$  (грн.):

Дт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 2575

Кт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 2575

г) нараховано дохід від неопераційної курсової різниці по рахунку **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” на дату сплати  $50000 \times 12\% / 12 \times (5,21 - 5,15) = 30$  (грн.):

Дт **684** “Розрахунки за нарахованими відсотками” – 30

Кт **744** “Дохід від неопераційної курсової різниці” – 30

### №3.8

1. 14 липня одержано аванс за товари  $40000 \times 5,90 = 236000$  (грн.):

Дт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 236000

Кт **681** “Розрахунки за авансами одержаними” – 236000

2. 31 липня курсова різниця за рахунком **681** “Розрахунки за авансами одержаними” не відображається, оскільки це немонетарна стаття.

3. 4 серпня відвантажено покупцю товар в погашення авансу  $30000 \times 5,90 = 177000$  (грн.):

Дт **681** “Розрахунки за авансами одержаними” – 177000

Кт **702** “Дохід від реалізації товарів” – 177000

Зверніть увагу, що сума доходу оцінена за курсом, який діяв на дату одержання авансу, а не на дату відвантаження товарів. Окрім того, залишок заборгованості за одержаним авансом стає монетарною статтею, оскільки підприємство буде повертати його грошовими коштами.

4. 5 серпня:

а) повернуто залишок авансу  $10000 \times 5,85 = 58500$  (грн.):

Дт **681** “Розрахунки за авансами одержаними” – 58500

Кт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 58500

б) нараховано дохід від операційної курсової різниці по рахунку **681** “Розрахунки за авансами одержаними”  $10000 \times (5,90 - 5,85) = 500$  (грн.):

Дт **681** “Розрахунки за авансами одержаними” – 500

Кт **714** “Дохід від операційної курсової різниці” – 500

### №3.9

1. 26 листопада сплачено аванс за матеріали  $68000 \times 5,25 = 357000$  (грн.):

Дт **371** “Розрахунки за виданими авансами” – 357000

Кт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 357000

2. 30 листопада курсова різниця по рахунку **371** “Розрахунки за виданими авансами” не відображається, оскільки це немонетарна стаття.

3. 4 грудня:

а) оприбутковано матеріали по курсу на дату виплати авансу  $60000 \times 5,25 = 315000$  (грн.):

Дт **201** “Сировина і матеріали” – 315000

Кт **371** “Розрахунки за виданими авансами” – 315000

б) відобразили суму ПДВ, яке необхідно сплатити до бюджету по курсу на дату одержання матеріалів  $60000 \times 5,19 \times 20\% = 62280$  (грн.):

Дт **643** “Податкові зобов’язання” – 62280

Кт **641** “Розрахунки за податками” – 62280

в) сплатили ПДВ до бюджету:

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 62280

Кт **311** “Поточні рахунки в національній валюті” – 62280

г) відобразили право на відшкодування ПДВ з бюджету:

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 62280

Кт **643** “Податкові зобов’язання” – 62280

4. 6 грудня:

а) постачальником повернуто частину авансу  $8000 \times 5,18 = 41440$  (грн.):

Дт **312** “Поточні рахунки в іноземній валюті” – 41440

Кт **371** “Розрахунки за виданими авансами” – 41440

б) нараховували втрату від операційної курсової різниці по рахунку **371** “Розрахунки за виданими авансами”  $8000 \times (5,25 - 5,18) = 560$  (грн.):

Дт **945** “Втрата від операційної курсової різниці” – 560

Кт **371** “Розрахунки за виданими авансами” – 560

### №4.1

Коефіцієнти сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості розраховуються:

група 1:  $(300:10000 + 350:11000 + 200:14000):3 = 0,025$  (2,5%)

група 2:  $(400:6000+450:7500+320:6400):3=0,059$  (5,9%)

група 3:  $(560:4000+370:4200+460:5300):3=0,105$  (10,5%)

Сума резерву сумнівних боргів станом на 31.12.2007 року визначається:  
 $12000 \times 0,025 + 5000 \times 0,059 + 4300 \times 0,105 = 1047$  (грн.)

В бухгалтерському обліку створення резерву відображається записом:

Дт 944 “Сумнівні та безнадійні борги” – 1047

Кт 38 “Резерв сумнівних боргів” – 1047

Нарахування резерву сумнівного боргу призведе до зменшення чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості на 1047 грн. В результаті сума активу зменшиться. Збільшення витрат операційної діяльності призведе до зменшення прибутку, а значить і суми пасиву балансу.

#### №4.2

Коефіцієнт сумнівності визначається:

$$K_c = \frac{25000 + 28000 + 34000}{660000 + 730000 + 820000} = \frac{87000}{2210000} = 0,0394$$

В 2007 році створюється резерв сумнівних боргів на суму 33490 грн. (850000грн.  $\times$  0,0394). В обліку ця операція відобразиться так:

Дт 944 “Сумнівні та безнадійні борги” – 33490

Кт 38 “Резерв сумнівних боргів” – 33490

Станом на 31.12.2007р. залишок на рахунку 38 “Резерв сумнівних боргів” становитиме 37490 грн. (4000+33490), чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості – 282510 грн.(320000-37490).

#### №4.3

1. Видано під звіт готівку

Дт 372 “Розрахунки з підзвітними особами” – 300

Кт 301 “Каса в національній валюті” – 300

2. Відзвітовано за придбаний калькулятор

Дт 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи” – 60

Кт 372 “Розрахунки з підзвітними особами” – 60

3. Відзвітовано за відрядження (проїзд, проживання у готелі, добові)

Дт 92 “Адміністративні витрати” – 280

Кт 372 “Розрахунки з підзвітними особами” – 280

Після представлення у бухгалтерію підзвітною особою авансового звіту кредитове сальдо на рахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” становитиме 40 грн. Цю суму слід відшкодувати підзвітній особі.

4. Проведено розрахунок з підзвітною особою згідно авансового звіту

Дт 372 “Розрахунки з підзвітними особами” – 40

Кт 301 “Каса в національній валюті” – 40

#### №4.4

1. Здійснено передоплату підприємству “Омега”

Дт 371 “Розрахунки за виданими авансами” – 12000

- Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 12000
2. Одержано сировину  
Дт 201 “Сировина й матеріали” – 11750  
Кт 371 “Розрахунки за виданими авансами” – 11750
3. Пред’явлено претензію постачальнику  
Дт 374 “Розрахунки за претензіями” – 250  
Кт 371 “Розрахунки за виданими авансами” – 250
4. Одержано грошові кошти за пред’явленою претензією  
Дт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 250  
Кт 374 “Розрахунки за претензіями” – 250  
Якщо б претензія була б незадоволена, сума 250 грн. списується на витрати звітного періоду:  
Дт 949 “Інші витрати операційної діяльності” – 250  
Кт 374 “Розрахунки за претензіями” – 250  
Остання операція призведе до зменшення суми активу та пасиву балансу.

#### №4.5

1. 1 березня зараховано вексель на суму дебіторської заборгованості  
Дт 341 “Короткострокові векселі одержані” – 10000  
Кт 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” – 10000
2. Дохід за векселем віднесено на доходи майбутніх періодів  
Дт 341 “Короткострокові векселі одержані” – 100  
Кт 69 “Доходи майбутніх періодів” – 100
3. На дату складання балансу дохід за березень віднесено до доходів звітного періоду  
Дт 69 “Доходи майбутніх періодів” – 50  
Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності” – 50  
Одночасно на суму ПДВ  
Дт 719 “Інші доходи від операційної діяльності” – 8,3  
Кт 641 “Розрахунки за податками” – 8,3
4. 1 травня отримано грошові кошти в погашення векселя  
Дт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 10100  
Кт 341 “Короткострокові векселі одержані” – 10100
5. Визнано дохід за квітень  
Дт 69 “Доходи майбутніх періодів” – 50  
Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності” – 50  
Одночасно на суму ПДВ  
Дт 719 “Інші доходи від операційної діяльності” – 8,3  
Кт 641 “Розрахунки за податками” – 8,3  
При одержанні відсоткового векселя номінальною вартістю 10000 грн. з відсотковою ставкою 6% річних на рахунку 341 “Короткострокові векселі одержані” слід відобразити суму 10000 грн., а суму нарахованих відсотків (50 грн. у березні і 50 грн. у квітні) – віднести на рах. 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”:
1. Нараховано відсотки за векселем у березні та квітні  
Дт 373 “Розрахунки за нарахованими доходами” – 50  
Кт 732 “Відсотки одержані” – 50

Одночасно на суму ПДВ

Дт 732 «Відсотки одержані» – 8,3

Кт 641 «Розрахунки за податками» – 8,3

2. Одержано відсотки за векселем 1 травня

Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – 100

Кт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» – 100

#### № 5.1

1. 20.10.06р. Придбані акції, (грн.):

Дт 35 «Поточні фінансові інвестиції» – 45 000

Кт 31 «Рахунки в банках» – 45 000

10.12.06р. Отримано дивіденди, (грн.):

Дт 31 «Рахунки в банках» – 6000

Кт 731 «Дивіденди одержані» – 6000

20.12.06р. Отримана виручка від реалізації акцій, (грн.):

Дт 31 «Рахунки в банках» – 20 000

Кт 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» – 20 000

Списана собівартість реалізованих акцій, (грн.):

Дт 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» – 15 000

Кт 35 «Поточні фінансові інвестиції» – 15 000

31.12.06р. Оцінка акцій на дату балансу, (грн.):

а) компанії «Південь»:

Дт 35 «Поточні фінансові інвестиції» – 2500

Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» – 2500

б) компанії «Північ»:

Дт 35 «Поточні фінансові інвестиції» – 5000

Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» – 5000

2. Балансова вартість інвестицій на 31.12.06р., (грн.):

- підприємства «Південь» - 2500 шт. по 7 грн. = 17 500

- ВАТ «Північ» - 1000 шт. по 20 грн. = 20 000

Всього 37 500

3. Визначаємо фінансовий результат від операцій з акціями, (грн.):

а) закриття рах. 73:

Дт 731 «Дивіденди одержані» – 6000

Кт 793 «Результат іншої звичайної діяльності» – 6000

б) закриття рах. 741:

Дт 741 «Доходи від реалізації фінансових інвестицій» – 20 000

Кт 793 «Результат іншої звичайної діяльності» – 20 000

в) закриття рах. 971:

Дт 793 «Результат іншої звичайної діяльності» – 15 000

Кт 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» – 15 000

г) закриття рах. 746:

Дт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» – 7500

Кт 793 «Результат іншої звичайної діяльності» – 7500

д) закриття рах. 793:

Дт 793 «Результат іншої звичайної діяльності» – 18 500

Кт 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» – 18 500

### №5.2

1) 15.02.06р. Придбання акцій, (грн.):

Дт **143** «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 150 000

Кт **31** «Рахунки в банках» – 150 000

30.03.06р. Отримані дивіденди, (грн.):

Дт **31** «Рахунки в банках» – 25 000

Кт **731** «Дивіденди одержані» – 25 000

31.12.06р. Уцінка акцій до справедливої вартості:

Дт **975** «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» – 10 000

Кт **143** «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 10 000

15.03.07р. Отримані дивіденди, (грн.):

Дт **31** «Рахунки в банках» – 30 000

Кт **731** «Дивіденди одержані» – 30 000

2) 15.02.06р. Придбання акцій, (грн.):

Дт **141** «Інвест. пов'яз. сторонам за методом обліку участі в кап.» – 150 000

Кт **31** «Рахунки в банках» – 150 000

30.03.06р. Отримані дивіденди, (грн.):

Дт **31** «Рахунки в банках» – 25 000

Кт **141** «Інвест. пов'яз. сторонам за методом обліку участі в кап.» – 25000

15.02.07р. Визнання частки в капіталі:

Компанії «Південь», (грн.):

Дт **141** «Інвест. пов'яз. сторонам за методом обліку участі в кап.» – 200000

Кт **721** «Доходи від інвестицій в асоційовані компанії» – 200 000

15.03.07р. Отримані дивіденди, (грн.):

Дт **31** «Рахунки в банках» – 30 000

Кт **141** «Інвест. пов'яз. сторонам за методом обліку участі в кап.» – 30000

### № 5.3

1) Ефективна ставка відсотка: 
$$\frac{20000 - 80000 : 5}{(200000 + 280000) : 2} = 0,017 \text{ або } 1,7\%$$

Розрахунок амортизації премії, (грн.)

Дата	Номинальна сума відсотка	Сума відсотка за ефективною ставкою	Сума амортизації премії	Амортизована собівартість облігацій
01.02.07р.	-	-	-	280 000
31.12.07р.	20 000	4760	15 240	264 760
31.12.08р.	20 000	4501	15 499	249 261
31.12.09р.	20 000	4237	15 763	233498
31.12.10р.	20 000	3969	16 031	217 467
31.12.11р.	20 000	-	17 467	200 000

2) Балансова вартість облігацій на 31.12.2010р. – 217 467 грн.

3) 01.02.07р. Придбані облігації, (грн.):

Дт **143** «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 280 000

Дт **732** «Відсотки одержані» – 1667

Кт **31** «Рахунки в банках» – 281 667

31.12.07р. Нараховані відсотки, (грн.):

Дт **373** «Розрахунки за нарахованими доходами» – 20 000

Кт **732** «Відсотки одержані» – 20 000

На суму амортизації премії, (грн.):

Дт **952** «Інші фінансові витрати» – 15 240

Кт **143** «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 15 240

4) В 2007 році прибуток в розмірі 20 000-1667-15 240= 3093 (грн.), а в 2011 році прибуток в розмірі 20 000-17 467=2533 (грн.)

5) 20 000×5-1667-80 000=18 333 (грн.)

#### № 5.4

1) Ринкова ціна облігації при умові її доходності 20 %, (грн.):

$10\,000 \times 0,5645 + 750 \times 4,355 = 8911,25$  (грн.)

2) Ефективна ставка відсотка:  $\frac{(750 + (10000 - 8911,25)) : 6}{(10000 + 8911,25) : 2} = 9,85\%$

Розрахунок амортизації дисконту, (грн.):

Дата	Номінальна сума відсотка	Сума відсотка за ефективною ставкою	Сума амортизації дисконту	Амортизована собівартість облігацій
01.01.07р.	-	-	-	267 337,5
01.07.07р.	22 500	26 333	3833	271 170,5
31.12.07р.	22 500	26 710	4210	275 380,5
01.07.08р.	22 500	27 125	4625	280 005,5
31.12.08р.	22 500	27 580	5080	285 085,5
01.07.09р.	22 500	28 081	5581	290 665,5
31.07.09р.	22 500	-	9334,5	300 000

3) Балансова вартість облігацій на 31.12.08р. – 285 085,5 грн.

4) 01.01.07р. Придбані облігації, (грн.):

Дт **143** «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 267 337,5

Кт **31** «Рахунки в банках» – 267 337,5

01.07.07р. Отримані відсотки, (грн.):

Дт **31** «Рахунки в банках» – 22 500

Кт **732** «Відсотки одержані» – 22 500

На суму амортизації дисконту, (грн.):

Дт **143** «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 3833

Кт **733** «Інші доходи від фінансових операцій» – 3833

31.12.07р. Нараховані відсотки, (грн.):

Дт **373** «Розрахунки за нарахованими доходами» – 22 500

Кт **732** «Відсотки одержані» – 22 500

На суму амортизації дисконту, (грн.):

Дт **143** «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 4210

Кт **733** «Інші доходи від фінансових операцій» – 4210

5) Сума прибутку за весь строк володіння облігаціями:

$22\,500 \times 6 + 300\,000 - 267\,337,5 = 167\,662,5$  (грн.)

### № 5.5

1) Ринкова вартість облігацій при умові 12% прибутковості:

$$1\,000\,000 \times 0,5674 + 100\,000 \times 3,605 = 927\,900 \text{ (грн.)}$$

2) Ефективна ставка відсотка, (%):  $\frac{100000 + (1000000 - 927900) : 5}{(1000000 + 927900) : 2} = 11,87\%$

Розрахунок амортизації дисконту, (грн.)

Дата	Номінальна сума відсотка	Сума відсотка за ефективною ставкою	Сума амортизації дисконту	Амортизована собівартість облігацій
Поч. 1-го року	-	-	-	927 900
31.12. 1-го року	100 000	110 142	10 142	938 042
31.12 2-го року	100 000	111 346	11 346	949 388
31.12 3-го року	100 000	112 692	12 692	962 080
31.12 4-го року	100 000	114 199	14 199	976 279
31.12 5-го року	100 000	-	23 721	1 000 000

2) Придбання облігацій, (грн.):

Дт **143** «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 927 900

Кт **31** «Рахунки а банках» – 927 900

31.12 Отримані відсотки, (грн.):

Дт **31** «Рахунки а банках» – 100 000

Кт **732** «Відсотки одержані» – 100 000

Відображена в обліку амортизація дисконту, (грн.):

Дт **143** «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 10 142

Кт **733** «Інші доходи від фінансових операцій» – 10 142

### №6.1

Коефіцієнт розподілу ТЗВ:  $k = \frac{296}{500 + 450 + 280} = 0,24 \text{ (грн./кг)}$

Собівартість (первісна вартість) придбаних запасів становить:

матеріал А:  $3000 + 500 \times 0,24 = 3120 \text{ (грн.)}$

матеріал В:  $2700 + 450 \times 0,24 = 2808 \text{ (грн.)}$

матеріал С:  $1800 + 280 \times 0,24 = 1868 \text{ (грн.)}$

Загальна собівартість придбаних запасів – 7796 грн.

Якщо облік виробничих запасів і ТЗВ ведуться на одному і тому ж рахунку бухгалтерського обліку, операції з придбання матеріалів слід відобразити:

Дт **201** “Сировина і матеріали” – 7796

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 7796

Одночасно на суму ПДВ

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 1559,2

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 1559,2

Якщо облік ТЗВ ведеться на окремому рахунку, операції з придбання матеріалів слід відобразити:

1. Одержано від постачальника матеріали

Дт **2011** “Матеріали” - 7500

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” - 7500



Одночасно на суму ПДВ

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 1500

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 1500

2. Відображено суму ТЗВ

Дт **2019** “Транспорно-заготівельні витрати сировини та матеріалів” – 296

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 296

Одночасно на суму ПДВ

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 59,2

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 59,2

При відпуску у виробництво 300 кг матеріалу А та 150 кг матеріалу В залишки матеріалів становитимуть 4800 грн. (7500-1800-900), транспортно-заготівельних витрат – 188 грн. (296-0,24×450)

Якщо облік виробничих запасів і ТЗВ ведуться на одному і тому ж рахунку бухгалтерського обліку, операції з відпуску матеріалів у виробництво слід відобразити:

Дт **23** “Виробництво” – 2808

Кт **201** “Сировина і матеріали” – 2808

Якщо облік ТЗВ ведеться на окремому рахунку, операції з відпуску матеріалів у виробництво слід відобразити:

Списано собівартість матеріалів

Дт **23** “Виробництво” – 2700

Кт **2011** “Матеріали” – 2700

Списано вартість ТЗВ

Дт **23** “Виробництво” – 108

Кт **2019** “Транспорно-заготівельні витрати сировини та матеріалів” – 108

## №6.2

Середній відсоток торговельної націнки визначається:

$$CV_{\text{тн}} = \frac{3840 + (26000 \times 0,3)}{16000 + 33800} \times 100\% = \frac{11640}{49800} \times 100\% = 23,4\%$$

Торгова націнка реалізованих товарів становить 7488 грн. (32000 грн. × 23,4%)

Отже, на кінець звітної періоду залишок на рахунку 285 “Торгова націнка” визначається:

$$ТНк = 3840 + 26000 \times 0,3 - 7488 = 4152 \text{ (грн.)}$$

Залишок на рахунку 282 “Товари в торгівлі” на кінець звітної періоду становить 17800 грн. (16000 грн.+33800 грн.-32000 грн.).

Собівартість реалізованих товарів – 24512 грн. (32000 грн.-7488 грн.)

В бухгалтерському обліку операції з придбання та реалізації товарів слід відобразити наступним чином:

1. Одержані від продавця товари поступили в продаж

Дт **282** “Товари в торгівлі” – 26000

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 26000

Одночасно на суму ПДВ

Дт **641** “Розрахунки за податками” – 5200

Кт **631** “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 5200

2. Відображено торговельну націнку

Дт **282** “Товари в торгівлі” – 7800

Кт **285** “Торгова націнка” – 7800

3. Реалізовано товари за готівку

Дт **301** “Каса в національній валюті” – 32000

Кт **702** “Дохід від реалізації товарів” – 32000

Дт **702** “Дохід від реалізації товарів” – 5333,3

Кт **641** “Розрахунки за податками” – 5333,3

4. Списано собівартість реалізованих товарів

Дт **902** “Собівартість реалізованих товарів” – 24512

Кт **282** “Товари в торгівлі” – 24512

5. Списано торговельну націнку реалізованих товарів методом “червоного сторно”

Дт **282** “Товари в торгівлі” – [7488]

Кт **285** “Торгова націнка” – [7488]

Таким чином, залишок на рахунку 282 “Товари в торгівлі” на кінець звітного періоду, виходячи із бухгалтерських записів, теж становить 17800 грн.

### №6.3

31 березня чиста вартість реалізації будівельних матеріалів менша за їх первісну вартість на 1600 грн. Тому необхідно здійснити їх уцінку:

Дт **946** “Втрати від знецінення запасів” – 1600

Кт **205** “Будівельні матеріали” – 1600

30 червня чиста вартість реалізації будівельних матеріалів зросла на 600 грн. (тобто в межах попередньо проведеної оцінки). Оскільки чиста вартість реалізації 33000 є меншою за первісну вартість будівельних матеріалів при їх придбанні, на суму 600 грн. необхідно провести дооцінку. Оскільки уцінка та дооцінка проводяться у різних звітних періодах, сума дооцінки відноситься до нерозподілених прибутків:

Дт **205** “Будівельні матеріали” – 600

Кт **719** “Інші доходи від операційної діяльності” – 600

Перша переоцінка (уцінка) призведе до зменшення суми активу та пасиву балансу підприємства (на суму витрат операційної діяльності зменшиться розмір прибутку за звітний період), друга (дооцінка) – навпаки, до збільшення суми активу та пасиву балансу.

### №6.4

Паливо та запасні частини є неподібними активами. Тому для підприємств А і Б первісною вартістю одержаних запасів є їх справедлива вартість.

В обліку підприємства А обмін активами слід відобразити наступним чином:

1. Відвантажено підприємству Б паливо

Дт **377** “Розрахунки з іншими дебіторами” – 18600

Кт **712** “Дохід від реалізації інших оборотних активів” – 18600

Одночасно на суму ПДВ

Дт 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” – 3100

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 3100

2. Списано собівартість палива

Дт 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” – 15000

Кт 203 “Паливо” – 15000

3. Оприбутковано запасні частини від постачальника

Дт 207 “Запасні частини” – 18000

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 18000

Одночасно на суму ПДВ

Дт 641 “Розрахунки за податками” – 3600

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 3600

4. Перераховано грошові кошти підприємству Б

Дт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 3000

Кт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 3000

5. Відображено зарахування взаємних заборгованостей

Дт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 18600

Кт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 18600

Отже, отримано прибуток від обміну виробничими запасами на суму 500грн.

В обліку підприємства Б обмін активами слід відобразити:

1. Оприбутковано паливо від постачальника

Дт 203 “Паливо” – 15500

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 15500

Одночасно на суму ПДВ

Дт 641 “Розрахунки за податками” – 3100

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 3100

2. Відвантажено підприємству А запасні частини

Дт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 21600

Кт 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” – 21600

Одночасно на суму ПДВ

Дт 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” – 3600

Кт 641 “Розрахунки за податками” – 3600

3. Списано собівартість запасних частин

Дт 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” – 17000

Кт 207 “Запасні частини” – 17000

4. Одержано грошові кошти від підприємства А

Дт 311 “Поточні рахунки в національній валюті” – 3000

Кт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 3000

5. Відображено зарахування взаємних заборгованостей

Дт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” – 18600

Кт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” – 18600

Отже, отримано прибуток від обміну виробничими запасами на суму 1000 грн.

### №6.5

Розрахунок залишків виробничих запасів на кінець звітної періоду за методом ФІФО:

Дата	Надходження			Видаток			Залишок		
	К-сть	С/в	Сума	К-сть	С/в	Сума	К-сть	С/в	Сума
							200	45	9000
2.01	100	46	4600				200 100	45 46	9000 4600
4.01				200 20	45 46	9000 920	80	46	3680
8.01	50	50	2500				80 50	46 50	3680 2500
12.01				60	46	2760	20 50	46 50	920 2500
26.01	250	42	10500				20 50 250	46 50 42	920 2500 10500
28.01				20 50 60	46 50 42	920 2500 2520	190	42	7980
Разом	400		17600	410		18620			

Розрахунок залишків виробничих запасів на кінець звітної періоду за методом середньозваженої собівартості (грн./од):

Середньозважена с/в при першому видатку:  $\frac{200 \times 45 + 100 \times 46}{200 + 100} = \frac{13600}{300} = 45,33$

Середньозважена с/в при другому видатку:  $\frac{80 \times 45,33 + 50 \times 50}{80 + 50} = \frac{6126,4}{130} = 47,13$

Середньозваж. с/в при третьому видатку:  $\frac{70 \times 47,13 + 250 \times 42}{70 + 250} = \frac{13799,1}{320} = 43,12$

Дата	Надходження			Видаток			Залишок		
	К-сть	С/в	Сума	К-сть	С/в	Сума	К-сть	С/в	Сума
							200	45	9000
2.01	100	46	4600				300	45,33	13600
4.01				220	45,33	9972,6	80	45,33	3626,4
8.01	50	50	2500				130	47,13	6126,9
12.01				60	47,13	2827,8	70	47,13	3299,1
26.01	250	42	10500				320	43,12	13798,4
28.01				130	43,12	5605,6	190	43,12	8194*
Разом	400		17600	410		18406			

\* - оскільки при визначенні середньозваженої собівартості одиниці запасів показники округлювались, на кінець звітної періоду залишок запасів необхідно відобразити за вартістю 8194 грн. (9000+17600-18406)

## № 6.6

Сума відшкодувань =  $300 \times 2 \times 1,1 = 660$  (грн.)

До бюджету вноситься платіж у розмірі різниці між нарахованим зобов'язанням та собівартістю вибулих запасів. Для цього прикладу це 360 грн. (660 грн.-300 грн.)

У бухгалтерському обліку виявлення та відшкодування нестачі слід відобразити такими записами:

1. Списано балансову вартість нестачі спецодягу  
Дт 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” – 300  
Кт 26 “Готова продукція” – 300
2. Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі  
Дт 072 “Невідшкод. нестачі і втрати від псування цінностей” – 660
3. Встановлено винну особу, яка відшкодує суму нестачі  
Дт 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” – 660  
Кт 716 “Відшкодування раніше списаних активів” – 300
4. Списано нестачу з позабалансового рахунку  
Кт 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей” – 300
5. Внесення винною особою готівки в касу  
Дт 301 “Каса в національній валюті” – 660  
Кт 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” – 660
6. Відображення суми відшкодування до бюджету  
Дт 716 “Відшкодування раніше списаних активів” – 360  
Кт 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами” – 360
7. Перераховано відшкодування до бюджету  
Дт 642 “Розрахунки за обов’язковими платежами” – 360  
Кт 301 “Каса в національній валюті” – 360

## № 7.1

1. Вартість сировини, яка відправлена у виробництво, обчислюється таким чином:

$$\text{Витрати на матеріалів} = \text{залишок на початок} + \text{надходження (в т.ч. доставка)} - \text{залишок на кінець}$$

$$\text{Витрати матеріалів} = 140000 + 500000 + 20000 - 150000 = 510000 \text{ (грн.)}$$

2. Загальновиробничі витрати:

- непрямі витрати на заробітну плату виробничого персоналу та нарахування 300000 грн.:

Дт 91 “Загальновиробничі витрати” – 300000

Кт 661 “Розрахунки з оплати праці”  
Кт 65 “Розрахунки за страхуванням” } – 300000;

- витрати на обслуговування виробничого обладнання – 200000 грн.:

Дт 91 “Загальновиробничі витрати” – 200000

Кт 20 “Виробничі запаси”  
Кт 65 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”  
Кт 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”  
Кт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”  
Кт 661 “Розрахунки з оплати праці”  
Кт 65 “Розрахунки за страхуванням” } – 200000;

- інші загальновиробничі витрати – 100000 грн.:
- Дт 91 “Загальновиробничі витрати” – 100000
  - Кт 20 “Виробничі запаси”
  - Кт 65 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
  - Кт 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
  - Кт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
  - Кт 661 “Розрахунки з оплати праці”
  - Кт 65 “Розрахунки за страхуванням”

} –100000;

- усього загальновиробничих витрат – 600000 грн.
- 3. Витрати на виробництво продукції за звітний період:
- матеріали 510000 грн.:

Дт 23 “Виробництво” – 510000  
 Кт 201 “Сировина і матеріали” – 510000;

- прями витрати на заробітну плату та нарахування 700000 грн.:

Дт 23 “Виробництво” – 700000  
 Кт 661 “Розрахунки з оплати праці”  
 Кт 65 “Розрахунки за страхуванням” } – 700000;

- загальновиробничі витрати 600000 грн.:

Дт 23 “Виробництво” – 600000  
 Кт 91 “Загальновиробничі витрати” – 600000.

Усі загальновиробничі витрати можна списати на виробничі витрати, так як не виникає нерозподілених витрат (фактична потужність відповідає нормальній);

- усього витрат на виробництво продукції за звітний період: 1810000 грн.

4. Собівартість готової продукції обчислюємо на основі виробничих витрат за звітний період, скоригувавши їх на залишки незавершеного виробництва:

$$\begin{array}{l} \text{собівартість} \\ \text{готової} \\ \text{продукції} \end{array} = \begin{array}{l} \text{залишок} \\ \text{незавершеного} \\ \text{виробництва} \\ \text{на початок} \end{array} + \begin{array}{l} \text{виробничі} \\ \text{витрати за} \\ \text{звітний} \\ \text{період} \end{array} - \begin{array}{l} \text{залишок} \\ \text{незавершеного} \\ \text{виробництва} \\ \text{на кінець} \end{array}$$

$$\text{Собівартість готової продукції} = 45000 + 1810000 - 65000 = 1790000 \text{ (грн.)}$$

У бухгалтерському обліку ця сума буде відображена наступним чином:

Дт 26 “Готова продукція” – 1790000  
 Кт 23 “Виробництво” – 1790000.

5. Собівартість реалізованої продукції обчислюється так:

$$\begin{array}{l} \text{собівартість} \\ \text{реалізованої} \\ \text{продукції} \end{array} = \begin{array}{l} \text{залишок} \\ \text{готової} \\ \text{продукції на} \\ \text{початок} \end{array} + \begin{array}{l} \text{собівартість} \\ \text{готової} \\ \text{продукції} \end{array} - \begin{array}{l} \text{залишок} \\ \text{готової} \\ \text{продукції на} \\ \text{кінець} \end{array}$$

$$\text{Собівартість реалізованої продукції} = 350000 + 1790000 - 560000 = 1580000 \text{ (грн.)}$$

У бухгалтерському обліку ця сума буде відображена наступним чином:

Дт 901 “Собівартість реалізованої продукції” – 1580000  
 Кт 26 “Готова продукція” – 1580000.

5. Адміністративні витрати та витрати на збут – це витрати періоду і до виробничої собівартості продукції не включаються.

#### №7.2

1. Виявлено браковану продукцію  
Дт 24 “Брак у виробництві” – 1200  
Кт 26 “Готова продукція” – 1200
2. Витрачено на виправлення браку:  
- матеріали  
Дт 24 “Брак у виробництві” – 250  
Кт 201 “Сировина і матеріали” – 250  
- нарахована заробітна плата робітникам  
Дт 24 “Брак у виробництві” – 200  
Кт 661 “Розрахунки з оплати праці” – 200  
- витрати на соціальне страхування працівників  
Дт 24 “Брак у виробництві” – 70  
Кт 65 “Розрахунки за страхуванням” – 70
3. Виправлену продукцію зараховано до складу готової  
Дт 26 “Готова продукція” – 1720  
Кт 24 “Брак у виробництві” – 1720

#### №7.3

Кількість еквівалентних одиниць за методом ФІФО обчислюється наступним чином:

$$90000+20000\times 0,4-15000\times 0,25$$

#### №7.4

Економія по матеріалах склала 9000 грн.:  $(3\times 1000-2100)\times 10$

В обліку відхилення списуються так:

1. Вартість матеріалів згідно норм:  
Дт 23 “Виробництво”  
Кт 201 “Сировина і матеріали” – 30000
2. Відхилення по матеріалах  
Дт 201 “Сировина і матеріали” – 9000  
Кт 23 “Виробництво” (Субрахунок позитивне відхилення) – 9000
3. Випущена з виробництва готова продукція за нормативною собівартістю  
Дт 26 “Готова продукція” – 30000  
Кт 23 “Виробництво” – 30000
4. Списано відхилення між нормативною і фактичною собівартістю на собівартість реалізації  
Дт 23 “Субрахунок позитивне відхилення” – 9000  
Кт 901 “Собівартість реалізованої продукції” – 9000

**№8.1**

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Сплачено за акції у формі:			
1.1	коштів (40 %):	31	685	420000
1.2	основних засобів (20%)	10	685	210000
1.3	нематеріальних активів (10 %)	12	685	105000
1.4	ТМЦ (18%)	20	685	189000
1.5	цінних паперів (12%)	14	685	126000
2	Зареєстровано статутний капітал	46	40	1000000
3	Зараховано оплату акцій, як внесок до статутного капіталу	685	46	1000000
	Відображена сума емісійного доходу	685	421	50000

**№8.2**

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Викуплено акції	451	311	300000
2	Зменшено статутний капітал на номінальну вартість анульованих акцій	40	451	100000
3	Списано суму перевищення ціни викупу акцій над їх номінальною вартістю за рахунок наявного емісійного доходу	421	451	50000
4	Отримано коштів в оплату повторно розміщених акцій (45000 акцій×1,5 грн.)	311	451	67500

**№8.3**

Оскільки статутний капітал товариства складає 90 тис. грн. і передбачено формування резервного капіталу в розмірі 15% від статутного капіталу, то формування статутного капіталу буде проводитись до досягнення ним 15 тис. грн. (90 тис. грн. × 15%).

Відрахування до резервного фонду в першому році складе 7 тис. грн. (140 тис. грн. × 5%):

Дт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» - 7 000

Кт 43 «Резервний капітал» - 7 000

На кінець першого року розділ «Власний капітал» в балансі матиме вигляд:

<b>ПАСИВ</b>	
<b>Розділ 1 – Власний капітал</b>	<b>Сума</b>
Статутний капітал	100,0
Резервний капітал	7
Нерозподілений прибуток	133
<b>Всього власний капітал</b>	<b>240</b>

Відрахування до резервного фонду в другому році мало б скласти 10 тис. грн. (200 тис. грн. × 5%), але для формування резервного капіталу в розмірі 15 тис. грн. підприємству слід здійснити відрахування до резервного капіталу в розмірі лише 8 тис. грн. (15 тис. грн. – 7 тис. грн.):

Дт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» - 8 000

Кт 43 «Резервний капітал» - 8 000



На кінець другого року розділ «Власний капітал» в балансі матиме вигляд:

<b>ПАСИВ</b>	
<b>Розділ 1 – Власний капітал</b>	<b>Сума</b>
Статутний капітал	100,0
Резервний капітал	15
Нерозподілений прибуток	325
<b>Всього власний капітал</b>	<b>440</b>

### №9.1

Ефективна ставка відсотка:

$$\frac{1000000 \times 10\% + 36000 : 4}{(1000000 + 964000) : 2} = 11,1\%$$

Розрахунок амортизації дисконту за зобов'язаннями по облігаціях

Дата	Номінальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації дисконту, грн. гр.3-гр.2	Амортизована вартість облігації, грн.
1	2	3	4	5
01.01.2007	-	-	-	964000
31.12.2008	100000	107004	7004	971004
31.12.2009	100000	107781	7781	978785

В бухгалтерському обліку будуть наступні записи:

Дата	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
01.01.2007	Випущені облігації	311	521	964000
	Відображено дисконт за випущеними облігаціями	523	521	36000
31.12.2007	Нараховано відсотки за облігаціями	952	684	100000
	Нарахована амортизація дисконту	952	523	7004
31.12.2008	Нараховано відсотки за облігаціями	952	684	100000
	Нарахована амортизація дисконту	952	523	7781

В балансі на 31.12.2008р. в пасиві в рядку «Інші довгострокові фінансові зобов'язання» буде відображена балансова вартість облігацій в сумі 971004 грн.

### №9.2

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Нарахована ЗП	23,91,92,93	661	500000
2	Створений резерв на виплату відпускних (50000-50000×5%)×10%=4975 грн.	23,91,92,93	471	4975

### №9.3

Необхідно визначити розмір щорічного платежу – ануїтету, для чого треба взяти значення для періоду  $n$  (5 років) та відсоткової ставки  $i$  (15%), яке становить 3,35216. Отже величина щорічного платежу:  $200000 : 3,35216 = 59663$ . Далі необхідно розподілити в часі структуру боргу: виділити частину основної суми і частину процентів.

Рік	Залишок заборгованості на початок року, грн.	Загальна сума річного платежу, грн.	У т.ч.		Залишок заборгованості на кінець року, грн.
			Проценти за рік, грн.	Частина основного боргу, грн.	
2006	200000	59663	30000 (200000×15%)	29663 (59663-30000)	170337
2007	170337	59663	25551	34112	136225
2008	136225	59663	20434	39229	96996
2009	96996	59663	14549	45114	51882
2010	51882	59664	7782	51882	0

В бухгалтерському обліку будуть наступні записи:

Дата	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
05.01.2006	Отримано довгостроковий кредит банку	311	501	200000
05.01.2006	Сплачено за нотаріальне посвідчення договору	952	311	500
31.03.2006	На дату складання звітності відображено поточну частину боргу	501	611	29663
05.01.07	Нараховано відсотки банку	951	684	30000
05.01.07	Сплачено відсотки	684	311	30000
05.01.07	Сплачено частину боргу	611	311	29663
31.03.2007	На дату складання звітності відображено поточну частину боргу	501	611	34112

#### №9.4

Дата	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
02.01.2006	Одержано від банку позику	311	601	50000
01.03.2006	Нараховано відсотки $50000 \times 24\% : 12 \times 2$	951	684	2000
01.03.2006	Сплачено відсотки	684	311	2000
01.03.2006	Сплачено позику	601	311	2000

#### №9.5

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Отримано від постачальника „Альфа” товар	281	631	60000
2	Відображено податковий кредит	641	631	12000
3	Транспортні витрати	281	631	1000
4	Відображено податковий кредит	641	631	2000
5	Сплачено постачальнику за товар	631	311	73200
6	Отримано аванс від покупця „Бета”	311	681	90000
7	Відображено податкове зобов'язання	643	641	15000
8	Відвантажено товар покупцю „Бета”	361	702	42000
9	Відображено податкове зобов'язання (2-га подія)	702	643	7000
10	Відвантажено товар покупцю „Бета”	361	702	60000
11	Відображено податкове зобов'язання (2-га подія)	702	643	8000
12	Відображено податкове зобов'язання	702	641	2000
13	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	61000
14	Взаємозалік заборгованостей	681	361	90000
15	Визначено фінансовий результат	702	791	85000
		791	902	61000
		791	441	24000

**№10.1**

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Отримано попередню оплату від замовника	311	681	120
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	20
3	Відвантажило продукцію цьому замовнику	361	701	120
4	Списано податкове зобов'язання	701	643	20
5	Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	80
6	Здійснено взаємозалік заборгованостей	681	361	120
7	Визначено фінансовий результат	701 791 791	791 901 441	100 80 20

**№10.2**

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Відвантажено товар покупцю	361	702	1200
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	200
3	Списано собівартість реалізованої продукції	901	281	780
4	Отримана оплата від покупця	311	361	1080
5	Відображена знижка (10%) як вирахування з доходу	704	361	120
6	Відкориговано податкове зобов'язання (сторно)	704	641	<u>20</u>
7	Визначено фінансовий результат	702 791 791 791	791 902 704 441	1000 780 100 120

**№10.3**

№	Зміст операції	Дт	Кт	Σ
1	Реалізовано комп'ютер	361	742	1800
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	742	641	300
5	Списано залишкову вартість реалізованої необоротного активу	972	104	1400
6	Списано знос	131	104	200
7	Визначено фінансовий результат	742 793 793	793 972 441	1500 1400 100

**№11.1**

- Загальні витрати з податку на прибуток  
+ 5 500 – 8 000 = (2 500) зменшаться на 2 500 грн.
- Загальні витрати з податку на прибуток  
+ 5 500 + 8 000 = 13 500 збільшаться на 13 500 грн.
- Загальні витрати з податку на прибуток  
– 5 500 – 8 000 = (13 500) зменшаться на 13 500 грн.
- Загальні витрати з податку на прибуток  
– 5 500 + 8 000 = 2 500 збільшаться на 13 500 грн.

### №11.2

1. Зобов'язання за нарахованими витратами (касовий метод)  
Балансова вартість 400 грн.  
Податкова база 0  
Різниця 400 грн.  
Це тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню.  
Виникає відстрочений податковий актив в сумі :  $400 \times 25 \% : 100 \% = 100$  грн.
2. Зобов'язання за нарахованими витратами  
Балансова вартість 200 грн.  
Податкова база 200 грн.  
Оскільки немає жодних податкових наслідків, тому і тимчасової різниці немає.
3. Зобов'язання за нарахованими витратами (не оподатковується)  
Балансова вартість 800 грн.  
Податкова база 800 грн.  
Оскільки немає жодних податкових наслідків, тому і тимчасової різниці немає.
4. Дебіторська заборгованість за відсотками  
Балансова вартість 500 грн.  
Податкова база 0  
Різниця 500 грн.  
Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню.  
Виникає відстрочене податкове зобов'язання:  $500 \times 25 \% : 100 \% = 125$  грн.
5. Дебіторська заборгованість за відсотками  
Балансова вартість 800 грн.  
Податкова база 800 грн.  
Оскільки немає жодних податкових наслідків, тому і тимчасової різниці немає.
6. Зобов'язання за нарахованими відсотками  
Балансова вартість 1 200 грн.  
Податкова база 0  
Різниця 1 200 грн.  
Це тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню.  
Виникає відстрочений податковий актив:  $1\ 200 \times 25 \% : 100 \% = 300$  грн.

### №11.3

1. Поточний податок на прибуток  $40\ 000 \times 25 \% : 100 = 10\ 000$  грн.
2. Балансова вартість активу (доходів майбутніх періодів) 15 000 грн.  
Податкова база активу 0  
Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню  $15\ 000 - 0 = 15\ 000$  грн.
3. Виникне ВПА в сумі  $15\ 000 \times 25 \% : 100 = 3\ 750$  грн.
4. Загальні витрати з податку на прибуток  
Поточний податок – (ВПА кін – ВПА поч.)  
 $10\ 000 - (3\ 750 - 0) = 6\ 250$  грн.
5. Дт **981** «Податок на прибуток від звичайної діяльності» – 6 250  
Дт **17** «Відстрочені податкові активи» – 3 750  
Кт **641** «Розрахунки за податками» – 10 000

#### №11.4

1. Поточний податок на прибуток  $33\ 000 \times 25\% : 100 = 8\ 250$  грн.
2. Тимчасова різниця анулюється, а отже і ВПА потрібно списати.
3. Загальні витрати з податку на прибуток:  
Поточний податок - (ВПА кін – ВПА поч.)  
 $8\ 250 - (0 - 3\ 750) = 12\ 000$  грн.
4. Дт **981** «Податок на прибуток від звичайної діяльності» – 12 000  
Кт **17** «Відстрочені податкові активи» – 3 750  
Кт **641** «Розрахунки за податками» – 8 250

#### №11.5

Як видно з наведених даних, різниця у визнаних витратах у бухгалтерському і податковому обліку становить саме цих 5 000 грн. нарахованого резерву сумнівних боргів. Дійсно, в бухгалтерському обліку створення резерву збільшує витрати діяльності (Дт 944 Кт 38), а в податковому обліку ця операція не включається до валових витрат в момент нарахування резерву, а тільки тоді, коли ця заборгованість буде визнано безнадійною і списана з обліку.

Таким чином:

Балансова вартість резерву сумнівних боргів 5 000 грн.

Податкова база 0

Різниця між податковою базою і балансовою базою активу 5 000 грн.

Виникла тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, тому в результаті її існування виникає відстрочений податковий актив на кінець звітного періоду у сумі:  $5\ 000 \times 25\% = 1\ 250$  грн.

Показники	У бухгалтерському обліку	В податковому обліку
Доходи	55 000	55 000
Витрати	25 000	20 000
Прибуток до оподаткування	30 000	35 000
Податок на прибуток	$30\ 000 \times 25\% = 7\ 500$	$35\ 000 \times 25\% = 8\ 750$

Поточний податок на прибуток  $35\ 000 \times 25\% : 100 = 8\ 750$  грн.

Якщо на початок року у ТзОВ «Казка» не було залишків на рахунках ВПА (рахунок 17) і ВПЗ (рахунок 54), то загальні витрати з податку на прибуток:

поточний податок – (ВПА кін – ВПА поч.)

$8\ 750 - (1\ 250 - 0) = 7\ 500$  грн.

В обліку буде складено бухгалтерське проведення:

Дт **981** «Податки на прибуток від звичайної діяльності» – 7 500

Дт **17** «Відстрочені податкові активи» – 1 250

Кт **641** «Розрахунки за податками» – 8 750

#### №11.6

Так як по списаній безнадійній дебіторській заборгованості пройшов термін позовної давності, в податковому обліку підприємство має право віднести цю суму на валові витрати. У фінансовому обліку ця заборгованість списується за рахунок резерву сумнівних боргів і у витрати не потрапить.

Для розрахунку тимчасової різниці розрахуємо:

Балансова вартість резерву сумнівних боргів 500 грн.

Податкова база 0

Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню  $500 - 0 = 500$  грн.

Відповідно в балансі на кінець року має залишитись відстрочений податковий актив  $500 \times 25\% : 100 = 125$  грн., а решта 1 125 грн. (ВПА на початок 1 250 грн. – ВПА на кінець року 125 грн.) потрібно списати.

Поточний податок на прибуток  $49\,500 \times 25\% : 100 = 12\,375$  грн.

Загальні витрати з податку на прибуток:

Поточний податок – (ВПА кін – ВПА поч. )

$12\,375 - (125 - 1\,250) = 13\,500$  грн.

Бухгалтерський запис по нарахуванню податку на прибуток матиме вигляд:

Дт **981** «Податки на прибуток від звичайної діяльності» – 13 500

Кт **17** «Відстрочені податкові активи» – 1 125

Кт **641** «Розрахунки за податками» – 12 375

Перевірка: Обліковий прибуток до оподаткування 54 000 грн.  $\times 25\% : 100 = 13\,500$  грн., і така ж сума показана як витрати з податку на прибуток.

#### №11.7

Як видно з наведених даних, різниця у визнаних доходах у бухгалтерському і податковому обліку становить 30 000 грн., хоч аванс було одержано в сумі 36 000 грн. з ПДВ. Причина: як в бухгалтерському обліку, так і в податковому обліку доходи визнаються за мінусом ПДВ.

Аванс одержаний в податковому обліку за першою подією включається у валові доходи, а в бухгалтерському обліку дохід визнається тільки в момент відвантаження готової продукції за одержаним авансом.

Таким чином:

Балансова вартість зобов'язання (рах. 681)  $36\,000 - 6\,000 = 30\,000$  грн. (без ПДВ).

Податкова база зобов'язання 0

Різниця між податковою базою і балансовою базою активу 30 000 грн.

Це тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, тому в результаті її існування виникає відстрочений податковий актив на кінець звітної періоду в сумі:  $30\,000 \times 25\% = 7\,500$  грн.

Показники	У бухгалтерському обліку	В податковому обліку
Доходи	520 000	550 000
Витрати	480 000	480 000
Прибуток до оподаткування	40 000	70 000
Податок на прибуток	$40\,000 \times 25\% = 10\,000$	$70\,000 \times 25\% = 17\,500$

Поточний податок на прибуток  $70\,000 \times 25\% : 100 = 17\,500$  грн.

Загальні витрати з податку на прибуток:

Поточний податок – (ВПА кін – ВПА поч.)

$17\,500 - (7\,500 - 0) = 10\,000$  грн.

Якщо на початок 2009 року у ВАТ «Колобок» не було залишків на рахунках ВПА (рахунок 17) і ВПЗ (рахунок 54), в обліку буде складено бухгалтерське проведення:

Дт 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності» – 10 000

Дт 17 «Відстрочені податкові активи» – 7 500

Кт 641 «Розрахунки за податками» – 17 500

#### №11.8

Оскільки вся сума авансу була погашена шляхом відвантаження продукції, в балансі на кінець 2010 року заборгованості за авансами одержаними не буде, а тому і тимчасова різниця по авансах одержаних на кінець року дорівнює 0, отже, потрібно списати всю суму ВПА.

Показники	У бухгалтерському обліку	В податковому обліку
Доходи	840 000	810 000
Витрати	520 000	520 000
Прибуток до оподаткування	320 000	290 000
Податок на прибуток	$320\,000 \times 25\% = 80\,000$	$290\,000 \times 25\% = 72\,500$

Поточний податок на прибуток  $290\,000 \times 25\% : 100 = 72\,500$  грн.

Загальні витрати з податку на прибуток:

$72\,500 - (0 - 7\,500) = 80\,000$  грн.

Для нарахування податку на прибуток в обліку буде складено бухгалтерський запис:

Дт 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності» – 80 000

Кт 17 «Відстрочені податкові активи» – 7 500

Кт 641 Розрахунки за податками – 72 500

#### №12.1

Журнал реєстрації господарських операцій за 200X рік

№ з/п	Зміст операції	Сума	Кореспонд.		ВД	ВВ
			Дт	Кт		
1	Поступили кошти від покупців в погашення боргу	10000	311	361		
2	Погашено борг по заробітній платі	5000	661	301		
3	Одержано від постачальників матеріали: А:1000од.×54 грн. Б:800од.×42 грн. з ПДВ 54000+33600=87600 ПДВ	73000 14600	201 641	631 631		73000
4	Нараховано заробітну плату: а) основним працівникам б) адміністрації підприємства в) нараховано відпускні за рахунок резерву відпусток	3000 1000 725	23 92 471	661 661 661		4725
5	Здійснено нарахування на заробітну плату 38% а) основним працівникам б) адміністрації в) працівникам за рахунок резерву відпусток	1140 380 275	23 92 471	65 65 65		1795

6	Утримання із заробітної плати а) фонди соціального страхування 3,5% б) ПДФО –15% (4000-140)×15%	165 684	661 661	65 641		
7	Оголошено збільшення статутного капіталу	20000	46	40		
8	Внески до статутного капіталу грошима	8000	311	46		
9	Видано директору на відрядження	600	372	301		
10	Прийнято авансовий звіт директора: 240 грн. з ПДВ – проїзд , 120 грн. з ПДВ – готель, решта добові	540 60	92 641	372 372		540
11	Відпущено матеріали у виробництво А: 750 од.: $100 \times 50 + 650 \times 45 = 5000 + 29250 = 34250$ Б: 600 од: $200 \times 40 + 400 \times 35 = 8000 + 14000 = 22000$	56250	23	201		
12	Нараховано амортизацію за 200X рік : а) виробничого призначення $(45000-9000)/15=2400$ б) амін. призначення $(15000-0)/10 = 1500$	2400 1500	23 92	131 131		
13	Сплачено аванс за рекламу 2400 з ПДВ	2400 400	371 641	311 644		2000
14	Нараховано % за векселем	300	952	684		300
15	Відображено витрати по передплаті за журнал	100	92	39		
16	Нараховано резерв відпусток на 200(X+1) рік адміністрації підприємства основним працівникам	1000 50	92 23	471 471		
17	Оприбутковано готову продукцію зі складу (залишок незавершеного виробництва на кінець - 1000 грн.)	68840	26	23		
18	Нараховано резерв сумнівних боргів	200	944	38		
19	Оприбутковано обладнання від постач. 6000 з ПДВ	5000 1000	152 641	685 685		
20	Послуги по монтажу обладнання 360 з ПДВ	300 60	152 641	685 685		
21	Введено обладнання в експлуатацію	5300	10	152		
22	Відвантажено продукцію покупця 1 (залишок на складі – 2000) відпускна ціна – 120000 з ПДВ	120000 20000	361 701	701 641	100000	
23	Списано с/в реалізованої продукції	86840	901	26		
24	Одержано аванс за продукцію від покупця 2 – 48000 з ПДВ	48000 8000	311 643	681 641	40000	
25	Перераховано ПДВ до бюджету (за звітний період)	11880	641	311		



26	Нараховано податок на прибуток (8140+200)*0,25	2085	981	641		
27	Нараховано відстрочені податкові активи	15503,29	17	641		
28	Визначено фінансовий результат	4520	791	92		
		300	792	952		
		200	791	944		
		86840	791	901		
		2085	791	981		
		100000	701	791		
		6355	791	44		
		300	44	792		
	<b>Усього за журналом</b>	<b>797177,29</b>			<b>140000</b>	<b>82360</b>

### Розрахунок податку на прибуток за податковим законодавством:

ВД=140000; ВВ=82360

Коригування рах.201: Сп 13000; Ск 27500; приріст 16750

Коригуємо ВД:  $ВД=140000+16750=156\,750$

Амортизація : 1 кв.  $= (60000-8000) \times 2\% = 1040$

2 кв  $= (52000-1040) \times 2\% = 1019,20$

3 кв  $= (52000-1040-1019,20) \times 2\% = 998,82$

4 кв  $= (52000-1040-1019,20-998,82) \times 0,02 = 978,84$

Амортизація за 200X рік :  $1040+1019,2+998,82+978,84 = 4036,86$

Податок на прибуток :  $(156750-82360-4036,86) \times 25\% = 70353,14 \times 0,25 = 17588,29$

### Розрахунок відстрочених податкових активів підприємства:

Показники	Сума, грн.
Прибуток (збиток) до оподаткування ( р.170 звіту про фінансові результати)	8140
<i>Постійні різниці</i>	
Резерв сумнівних боргів	200
<i>Всього постійних різниць</i>	<i>200</i>
<i>Тимчасові різниці</i>	
Сума авансів (без ПДВ) отриманих	40 000
Сума авансів (без ПДВ) сплачених	(2000)
Різниця між сумою амортизаційних відрахувань в бухгалтерському та податковому обліках (4036,86-2400-1500)	(136,86)
Передплата журналу	100
резерв забезпечення виплат персоналу	50
Різниця, які виникли внаслідок неврахування залишків по рахунках 23 "Виробництво" та 26 "Готова продукція", а також їх матеріальної частини	24 000
<i>Всього тимчасових різниць</i>	<i>62 013,14</i>
Прибуток до оподаткування в податковому обліку (8140+200+62013,14)	70 353,14
Податок на прибуток згідно декларації $70353,14 \times 0,25$	17 588,29
Податок на прибуток згідно даних бухгалтерського обліку $(8140+200) \times 0,25$	2085
Відстрочені податкові активи $62\,013,14 \times 0,25$	15 503,29

## Сальдово-оборотна відомість за 200X рік

Рахунок	Сальдо на початок		Обороти за період		Сальдо на кінець	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
103	60000		5300	-	65300	
12	3000		-	-	3000	
131		8000	-	3900		11900
133		400	-	-		400
152			5300	5300		
17			15503,29		15503,29	
201	13000		73000	56250	29750	
23	7000		62840	68840	1000	
26	20000		68840	86840	2000	
301	6000		-	5600	400	
311	4000		66000	14280	55720	
361	10000		120000	10000	120000	
371			2400	-	2400	
372			600	600		
38		2000	-	200		2200
39	1200		-	100	1100	
40		100000	-	20000		120000
425		13800	-	-		13800
441		9000	300	6355		15055
46	25000		20000	8000	37000	
471		1000	1000	1050		1050
621		2000	-	-		2000
631		8000	-	87600		95600
641			28000	46272,29		18272,29
643			8000		8000	
644			-	400		400
65			-	1960		1960
661		5000	5849	4725		3876
681			-	48000		48000
684			-	300		300
685			-	6360		6360
701			120000	120000		
791			100000	100000		
792			300	300		
901			86840	86840		
92			4520	4520		
944			200	200		
952			300	300		
981			2085	2085		
Всього	149200,00	149200,00	797177,29	797177,29	341173,29	341173,29

Баланс та розділ I Звіту про фінансові результати наведено в додатках Б і В відповідно.

### №12.2

Для визначення зміни оборотних активів і поточний зобов'язань складемо робочу таблицю на підставі сальдово-оборотної відомості, в яку занесемо інформацію за відповідними рахунками, сальдо яких змінилось (крім грошових коштів).

№ рахунка	Сальдо початкове	Сальдо кінцеве	Зміна, що відображається у Звіті про рух грошових коштів
Оборотні активи			
23	7000	1000	-6000
26	20000	2000	-18000
201	13000	29750	+16 750
361	10000	120000	+109800 чистої реалізаційної вартості
38	(2000)	(2200)	
371	0	2400	+2400
643	0	+8000	+8000
Разом			+112 950 (у графі “Видаток” рядок №80)
Поточні зобов'язання			
631	8000	95600	+87600
661	5000	3281	-1124
641	0	1639*	+1744
65	0	1660	+1960
644	0	400	+400
685	0	6360	різниця не відображається, оскільки вона пов'язана з оприбуткуванням основних засобів
684	0	300	Різниця не відображається оскільки це нараховані, але не сплачені відсотки (фінансова діяльність)
681	0	48000	+48000
Разом			138580 (у графі “Надходження” рядок №100)
* - обороти за дебетом рах. 641 становлять 28000, за кредитом – 46272,29. Від дебетових оборотів слід відняти 1060 (ПДВ, пов'язане із оприбуткуванням основних засобів), від кредитових - суму нарахованого, але не сплаченого податку на прибуток 17588,29 грн			

Звіти про рух грошових коштів про власний капітал наведено в додатках Г і Д відповідно.

### №12.3

1) Визначення звітних сегментів за показниками доходу від реалізації та балансової вартості активів:

всі чотири сегменти можуть бути визнані звітними, оскільки їх питома вага за цими показниками становить більше 10%. Проте, для розкриття інформації за сегментами у звітності достатньо визначення трьох сегментів звітними: №1,2,4 або №1,3,4 (їх загальна питома вага доходу від операцій із зовнішніми покупцями становить 86% та 79% відповідно).

2) Визначення звітних сегментів за показником фінансових результатів:

Сегменти №2, 3 не можуть бути звітними – їх питома вага за цим показником становить 0 і 5% відповідно, що менше за поріг суттєвості. При цьому, дохід від операцій із зовнішніми покупцями Сегментів №1,4 становить 65% (37+28), тобто менше 75% загального доходу підприємства від операцій із зовнішніми покупцями. Тому необхідно Сегменти №2 і №3 об'єднувати у додатковий звітний сегмент.

#### **№12.4**

Сума коригування сальдо нерозподіленого прибутку  
за 2005 рік:  $730000 - 715000 = 15000$  (грн.)  
за 2006 рік:  $680000 - 700000 = -20000$  (грн.)

Коригування податку на прибуток  
за 2005 рік:  $15000 \times 0,25 = 3750$  (грн.)  
за 2006 рік:  $-20000 \times 0,25 = 5000$  (грн.)

В бухгалтерському обліку коригування слід відобразити:

1) за 2005 рік

Дт **20** “Виробничі запаси” – 15000

Кт **441** “Прибуток нерозподілений” – 15000

Дт **441** “Прибуток нерозподілений” – 3750

Кт **641** “Розрахунки за податками” – 3750

2) за 2006 рік

Дт **441** “Прибуток нерозподілений” – 20000

Кт **20** “Виробничі запаси” – 20000

Дт **441** “Прибуток нерозподілений” – (5000)

Кт **641** “Розрахунки за податками” – (5000)

Ці зміни слід відобразити у Балансі за 2005 та 2006 роки у відповідних статтях.

**План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,  
зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій**

<b>Клас 1. Необоротні активи</b>				
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість	Усі види діяльності
		101	Земельні ділянки	
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Тварини	
		108	Багаторічні насадження	
		109	Інші основні засоби	
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	
		123	Права на комерційні позначення	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторське право та суміжні з ним права	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	
		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	
		135	Знос інвестиційної нерухомості	
14	Довгострокові фінансові інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	
		155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільсько-господарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільсько-господарську діяльність
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	

		165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		182	Довгострокові векселі одержані	
		183	Інша дебіторська заборгованість	
		184	Інші необоротні активи	
19	Гудвіл		За видами об'єктів інвестування	Усі види діяльності
		191	Гудвіл при придбанні	
		193	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)	
		<b>Клас 2. Запаси</b>		
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	
		203	Паливо	
		204	Тара й тарні матеріали	
		205	Будівельні матеріали	
		206	Матеріали, передані в переробку	
		207	Запасні частини	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	
		209	Інші матеріали	
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Промисловість, сільське господарство, та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, та ін. підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	281	Товари на складі	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торгова націнка	
		286	Необоротні активи та групи вилучення, утримувані для продажу	
29	.....			

<b>Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи</b>				
30	Каса	301	Каса в національній валюті	Усі види діяльності
		302	Каса в іноземній валюті	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
32	.....			
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ	
		364	Розрахунки з різними дебіторами	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підвітними особами	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	
		374	Розрахунки за претензіями	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	
		377	Розрахунки з іншими дебіторами	
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності
<b>Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань</b>				
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	
		423	Дооцінка активів	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	
		425	Інший додатковий капітал	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	
		453	Інший вилучений капітал	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	

		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	
		476	Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	
		477	Забезпечення матеріального заохочення	
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	Страхова діяльність
		492	Резерви із страхування життя	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	
		495	Результат зміни технічних резервів	
		496	Результат зміни резервів із страхування життя	
		497	Результат зміни резервів незароблених премій	
		498	Результат зміни резервів збитків	
<b>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</b>				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	
52	Довгострокові зобов'язання за облигаціями	521	Зобов'язання за облигаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облигаціями	
		523	Дисконт за випущеними облигаціями	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
56	.....			
57	.....			
58	.....			
59	.....			
<b>Клас 6. Поточні зобов'язання</b>				
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	



		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхуванням	651	За пенсійним забезпеченням	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		653	За страхуванням на випадок безробіття	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
		656	За страхуванням від нещасних випадків	
66	Розрахунки за виплатами працівникам	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
		663	Розрахунки за іншими виплатами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	680	Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	Усі види діяльності
		681	Розрахунки за авансами одержаними	
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності
<b>Клас 7. Доходи і результати діяльності</b>				
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходу	
		705	Перестраховання	
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		711	Дохід від реалізації іноземної валюти	
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	
		713	Дохід від операційної оренди активів	
		714	Дохід від операційної курсової різниці	
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	

		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	
		719	Інші доходи від операційної діяльності	
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		742	Дохід від відновлення корисності активів	
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Усі види діяльності
		752	Інші надзвичайні доходи	
76	Страхові платежі		За видами страхування	Страхова діяльність
77	.....			
78	.....			
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	
<b>Клас 8. Витрати за елементами</b>				
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	
		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	
		806	Витрати запасних частин	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		808	Витрати товарів	
		809	Інші матеріальні витрати	
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	
		812	Премії та заохочення	
		813	Компенсаційні виплати	
		814	Оплата відпусток	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	
		816	Інші витрати на оплату праці	
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на пенсійне забезпечення	Усі види діяльності
		822	Відрахування на соціальне страхування	
		823	Страхування на випадок безробіття	
		824	Відрахування на індивідуальне страхування	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
		833	Амортизація нематеріальних активів	
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами затрат	Усі види діяльності

86	.....			
87	.....			
88	.....			
89	.....			
<b>Клас 9. Витрати діяльності</b>				
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		904	Страхові виплати	
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		941	Витрати на дослідження і розробки	
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	
		946	Втрати від знецінення запасів	
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	
		949	Інші витрати операційної діяльності	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		972	Втрати від зменшення корисності активів	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	Усі види діяльності
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	
		993	Інші надзвичайні витрати	
<b>Клас 0. Позабалансові рахунки</b>				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	

		025	Майно в довірчому управлінні	
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування		За напрямками використання амортизаційних відрахувань	Усі види діяльності

## Баланс станом на 31.12.200X (Форма №1)

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010	2,6	2,6
первісна вартість	011	3,0	3,0
накопичена амортизація	012	(0,4)	(0,4)
Незавершене будівництво	020		
Основні засоби:			
залишкова вартість	030	52,0	53,4
первісна вартість	031	60,0	65,3
знос	032	(8,0)	(11,9)
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова вартість)	035		
первісна вартість	036		
накопичена амортизація	037		
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040		
інші фінансові інвестиції	045		
Довгострокова дебіторська заборгованість	050		
Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості	055		
первісна вартість інвестиційної нерухомості	056		
знос інвестиційної нерухомості	057		
Відстрочені податкові активи	060		15,5
Гудвіл	065		
Інші необоротні активи	070		
Усього за розділом I	<b>080</b>	<b>54,6</b>	<b>71,5</b>
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси:			
виробничі запаси	100	13,0	29,8
поточні біологічні активи	110		
незавершене виробництво	120	7,0	1,0
готова продукція	130	20,0	2,0
товари	140		
Векселі одержані	150		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160	8,0	117,8
первісна вартість	161	10,0	120,0
резерв сумнівних боргів	162	(2,0)	(2,2)
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170		
за виданими авансами	180	-	2,4
з нарахованих доходів	190		
із внутрішніх розрахунків	200		
Інша поточна дебіторська заборгованість	210		
Поточні фінансові інвестиції	220		
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	10,0	56,1
в т.ч. каса	231	6,0	0,4
в іноземній валюті	240		
Інші оборотні активи	250	0	8,0
Усього за розділом II	<b>260</b>	<b>58,0</b>	<b>217,1</b>
<b>III. Витрати майбутніх періодів</b>			
	<b>270</b>	<b>1,2</b>	<b>1,1</b>
<b>IV. Необоротні активи та групи вибуття</b>			
	<b>275</b>		
<b>Баланс</b>	<b>280</b>	<b>113,8</b>	<b>289,7</b>

## Продовження додатку Б

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
<b>I. Власний капітал</b>			
Статутний капітал	300	100,0	120,0
Пайовий капітал	310		
Додатковий вкладений капітал	320		
Інший додатковий капітал	330	13,8	13,8
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	9,0	15,1
Неоплачений капітал	360	( 25,0 )	( 37,0 )
Вилучений капітал	370	( )	( )
<b>Усього за розділом I</b>	<b>380</b>	<b>97,8</b>	<b>111,9</b>
<b>II. Забезпечення наступних витрат і платежів</b>			
Забезпечення виплат персоналу	400		
Інші забезпечення	410	1,0	1,1
Сума страхових резервів	415		
Сума часток перестраховиків у страхових резервах	416		
Залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї	417		
Залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	418		
Цільове фінансування	420		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>430</b>	<b>1,0</b>	<b>1,1</b>
<b>III. Довгострокові зобов'язання</b>			
Довгострокові кредити банків	440		
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450		
Відстрочені податкові зобов'язання	460		
Інші довгострокові зобов'язання	470		
<b>Усього за розділом III</b>	<b>480</b>		
<b>IV. Поточні зобов'язання</b>			
Короткострокові кредити банків	500		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510		
Векселі видані	520	2,0	2,0
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	8,0	95,6
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540	0	48,0
з бюджетом	550	0	18,3
з позабюджетних платежів	560		
зі страхування	570	0	1,9
з оплати праці	580	5,0	3,9
з учасниками	590		
із внутрішніх розрахунків	600		
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	605		
Інші поточні зобов'язання	610	-	7,0
<b>Усього за розділом IV</b>	<b>620</b>	<b>15,0</b>	<b>176,7</b>
<b>V. Доходи майбутніх періодів</b>			
<b>Баланс</b>	<b>640</b>	<b>113,8</b>	<b>289,7</b>

## Додаток В

## Звіт про фінансові результати за 200X р. (Форма №2)

## Розділ I

Стаття	Код рядка	Сума
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	120,0
Податок на додану вартість	015	20,0
Акцизний збір	020	-
Інші вирахування з доходу	030	-
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	100,0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	86,8
<b>Валовий:</b>		
прибуток	050	13,2
збиток	055	
Інші операційні доходи	060	-
у т.ч. дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності	061	
Адміністративні витрати	070	4,5
Витрати на збут	080	-
Інші операційні витрати	090	0,2
у т.ч. витрати від первісного визнання біологічних активів сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності	091	-
<b>Фінансові результати від операційної діяльності:</b>		
прибуток	100	8,5
збиток	105	
Доход від участі в капіталі	110	-
Інші фінансові доходи	120	-
Інші доходи	130	-
Фінансові витрати	140	0,3
Втрати від участі в капіталі	150	-
Інші витрати	160	-
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	165	
<b>Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:</b>		
прибуток	170	8,2
збиток	175	
у т.ч. прибуток від припиненої діяльності та/або прибуток від переоцінки необоротних активів та групи вибуття унаслідок припинення діяльності	176	
у т.ч. збиток від припиненої діяльності та/або збиток від переоцінки необоротних активів та групи вибуття унаслідок припинення діяльності	177	
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	2,1
Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності	185	
<b>Фінансові результати від звичайної діяльності:</b>		
прибуток	190	6,1
збиток	195	
<b>Надзвичайні:</b>		
доходи	200	-
витрати	205	-
Податки з надзвичайного прибутку	210	-
<b>Чистий:</b>		
прибуток	220	6,1
збиток	225	-
Забезпечення матеріального заохочення	226	

## II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Матеріальні затрати	230	80,3	-
Витрати на оплату праці	240	4,0	-
Відрахування на соціальні заходи	250	1,5	-
Амортизація	260	3,9	-
Інші операційні витрати	270	1,9	-
<b>Разом</b>	<b>280</b>	<b>91,6</b>	<b>-</b>

## Звіт про рух грошових коштів за 200X р. (Форма №3)

Стаття	Код рядка	Надходження	Видаток
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>			
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010	8,2	-
Коригування на:			
- амортизацію необоротних активів	020	3,9	-
- збільшення (зменшення) забезпечень	030	0,1	-
- збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040	-	-
- збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050	-	-
Витрати на сплату відсотків	060	0,3	-
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	12,5	-
Зменшення (збільшення):			
- оборотних активів	080	-	113,0
- витрат майбутніх періодів	090	0,1	-
Збільшення (зменшення):			
- поточних зобов'язань	100	138,5	-
- доходів майбутніх періодів	110	-	-
Грошові кошти від операційної діяльності	120	38,1	-
Сплачені:			
- відсотки	130	-	-
- податок на прибуток	140	-	-
Чистий рух коштів від надзвичайних подій	150	38,1	-
Рух коштів від надзвичайних подій	160	-	-
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	38,1	-
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>			
Реалізація:			
- фінансових інвестицій	180	-	-
- необоротних активів	190	-	-
- майнових комплексів	200	-	-
Отримані:			
- відсотки	210	-	-
- дивіденди	220	-	-
Інші надходження	230	-	-
Придбання:			
- фінансових інвестицій	240	-	-
- необоротних активів	250	-	-
- майнових комплексів	260	-	-
Інші платежі	270	-	-
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280	0	-
Рух коштів від надзвичайних подій	290	-	-
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300	0	-
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>			
Надходження власного капіталу	310	8,0	-
Отримані позики	320	-	-
Інші надходження	330	-	-
Погашення позик	340	-	-
Сплачені дивіденди	350	-	-
Інші платежі	360	-	-
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370	8,0	-
Рух коштів від надзвичайних подій	380	-	-
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	8,0	-
Чистий рух коштів за звітний період	400	46,1	-
Залишок коштів на початок року	410	10,0	-
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420	-	-
Залишок коштів на кінець року	430	56,1	-



## Додаток Д

## Звіт про власний капітал за 200X р. (Форма №4)

Стаття	Код	Статут-ний капітал	Пайо-вий капітал	Додат-ковий вкла-дений капітал	Інший додат-ковий капітал	Резерв-ний капітал	Нероз-поділе-ний прибу-ток	Неопла-чений капітал	Вилуче-ний капітал	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<b>Залишок на початок року</b>	010	100,0			13,8		9,0	(25,0)		97,8
<b>Коригування:</b>										
Зміна облікової політики	020									
Виправлення помилок	030									
Інші зміни	040									
<b>Скоригований залишок на початок року</b>	050	100,0			13,8		9,0	(25,0)		97,8
<b>Переоцінка активів:</b>	Код									
Дооцінка основних засобів	060									
Уцінка основних засобів	070									
Дооцінка незавершеного будівництва	080									
Уцінка незавершеного будівництва	090									
Дооцінка нематеріальних активів	100									
Уцінка нематеріальних активів	110									
	120									
<b>Чистий прибуток (збиток) за звітний період</b>	130						6,1			6,1
<b>Розподіл прибутку:</b>										
Виплати власникам (дивіденди)	140									
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150									
Відрахування до резервного капіталу	160									
	170									
<b>Внески учасників:</b>										
Внески до капіталу	180	20,0						(20,0)		0
Погашення заборгованості з капіталу	190							8,0		8,0
	200									

## Продовження додатку Д

<b>Вилучення з капіталу:</b>									
Викуп акцій (часток)	210								
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220								
Анулювання викуплених акцій (часток)	230								
Вилучення частки в капіталі	240								
Зменшення номінальної вартості акцій	250								
<b>Інші зміни в капіталі:</b>									
Списання невідшкодованих збитків	260								
Безкоштовно отримані активи	270								
	280								
<b>Разом змін в капіталі</b>	290	20				6,1	(12)		15,9
<b>Залишок на кінець року</b>	300	120,0			13,8	15,1	(37,0)		111,9

ПРИМІТКИ ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (Форма №5)  
за 200Х рік

**I. Нематеріальні активи**

Групи нематеріальних активів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни за рік			Залишок на кінець року	
		первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація		первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація			первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	первісна (переоцінена) вартість	накопичена амортизація	
<b>I</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>12</b>	<b>13</b>	<b>14</b>	<b>15</b>	
Права користування природними ресурсами	010														
Права користування майном	020														
Права на комерційні позначення	030														
Права на об'єкти промислової власності	040														
Авторське право та суміжні з ним права	050	3.0	0.4											3.0	0.4
	060														
Інші нематеріальні активи	070														
Разом	080	3.0	0.4											3.0	0.4
Гульні	090														

3 рядка 080 графа 14 вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності вартість оформлених у заставу нематеріальних активів

(081) \_\_\_\_\_

(082) \_\_\_\_\_

(083) \_\_\_\_\_

(084) \_\_\_\_\_

(085) \_\_\_\_\_

3 рядка 080 графа 5 вартість створених підприємством нематеріальних активів, отриманих за рахунок шльових аспігувань

3 рядка 080 графа 15 накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності

# Продовження додатку Е

## ІІ. Основні засоби

Групи основних засобів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Витрати від зменшення корисності	Інші зміни за рік	Залишок на кінець року		у тому числі					
		первісна (переоцінена) вартість	знос		первісної (переоціненої) вартості	знос (переоцінена) вартість	інші зміни за рік (переоціненої) вартості	первісна (переоцінена) вартість				знос (переоцінена) вартість	одержані за фінансовою орендою	передані в оперативну оренду					
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Земельні ділянки	100																		
Інвестиційна нерухомість	105																		
Капітальні витрати на поліпшення земель	110																		
Будинки, споруди та передавальні пристрої	120	60.0	8.0							0.3				60.0	8.3				
Машини та обладнання	130				5.3										5.3				
Транспортні засоби	140																		
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150																		
Тварини	160																		
Біогорючі насадження	170																		
Інші основні засоби	180																		
Бюджетні фонди	190																		
Малоцінні необоротні матеріальні активи	200																		
Тимчасові (пегитувальні) споруди	210																		
Природні ресурси	220																		
Інвентарна тара	230																		
Предмети прокату	240																		
Інші необоротні матеріальні активи	250																		
Разом	260	60.0	8.0	8.0	5.3					0.3				65.3	8.3				

3 рядка 260 графа 14 вартість основних засобів, щодо яких існують перебічені чинним законодавством обмеження права власності вартість оформлених у заставу основних засобів (261) (262) (263) (264) (265) (266) (267) (268) (269)

залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо) (261) (262) (263) (264) (265) (266) (267) (268) (269)

первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів (261) (262) (263) (264) (265) (266) (267) (268) (269)

основні засоби орендованих пілісних майнових комплексів (261) (262) (263) (264) (265) (266) (267) (268) (269)

з рядка 260 графа 8 вартість основних засобів, призначених для прокату (261) (262) (263) (264) (265) (266) (267) (268) (269)

з рядка 260 графа 5 залишкова вартість основних засобів, утриманих унаслідок нагальної потреби (261) (262) (263) (264) (265) (266) (267) (268) (269)

з рядка 260 графа 15 вартість основних засобів, що вжиті в операційну оренду (261) (262) (263) (264) (265) (266) (267) (268) (269)

з рядка 105 графа 14 знос основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності (261) (262) (263) (264) (265) (266) (267) (268) (269)

з рядка 105 графа 14 вартість інвестиційної нерухомості, оціненої за справедливою вартістю (261) (262) (263) (264) (265) (266) (267) (268) (269)

### III. Капітальні інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року
1	2	3	4
Капітальне будівництво	280	-	-
Приймання (виготовлення) основних засобів	290	5.3	-
Приймання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300	-	-
Приймання (створення) нематеріальних активів	310	-	-
Приймання (вищорчування) довгострокових фінансових активів	320	-	-
Інші	330	-	-
Разом	340	5.3	-

3 рядка 340 графа 3 капітальні інвестиції в інвестиційну нерухомість (341) фінансові витрати, включені до капітальних інвестицій (342) \_\_\_\_\_

### IV. Фінансові інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року	
			довгострокові	поточні
1	2	3	4	5
<b>А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:</b>				
асоційовані підприємства	350	-	-	-
дочірні підприємства	360	-	-	-
спільну діяльність	370	-	-	-
<b>Б. Інші фінансові інвестиції в:</b>				
частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	380	-	-	-
акції	390	-	-	-
облігації	400	-	-	-
Інші	410	-	-	-
Разом (розд. А + розд. Б)	420	-	-	-

3 рядка 045 графа 4 Балансу Інші довгострокові фінансові інвестиції відображені: (421) за собівартістю (421) за справедливою вартістю (422) за амортизованого собівартістю (423) Поточні фінансові інвестиції відображені: (424) за собівартістю (424) за справедливою вартістю (425) за амортизованого собівартістю (426)

## Продовження додатку Е

### V. Доходи і витрати

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
1	2	3	4
<b>А. Інші операційні доходи і витрати</b>			
Операційна оренда активів	440		
Операційна курсова різниця	450		
Результати інших оборотних активів	460		
Штрафи, пені, неустойки	470		
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480		
Інші операційні доходи і витрати	490		0.2
у тому числі:			
відрахування до резерву сумнівних боргів	491	X	0.2
непродуктивні витрати і витрати	492	X	
<b>Б. Доходи і витрати від участі в капіталі за інвестиціями в:</b>			
асоційовані підприємства	500		
дочірні підприємства	510		
спільну діяльність	520		
<b>В. Інші фінансові доходи і витрати</b>			
Дивиденди	530		X
Проценти	540	X	0.3
Фінансова оренда активів	550		
Інші фінансові доходи і витрати	560		
<b>Г. Інші доходи і витрати</b>			
Доходи від реалізації нерезидентів	570		
Доходи від реалізації нерезидентів	580		
Результат однієї операції	590		
Неопераційна курсова різниця	600		
Векселяно офервані рінкція	610	X	X
Списання необоротних активів	620		
Інші доходи і витрати	630		

Товарообмінні (бартерні) операції з продукцією (товарами, роботами, послугами) частка доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарообмінними (632) \_\_\_\_\_ % 3 рядка 540-560 графа 4 фінансові витрати, включені до собівартості продукції основної діяльності (633) \_\_\_\_\_

### VI. Грушові кошти

Найменування показника	Код рядка	На кінець року
1	2	3
Каса	640	0.4
Поточний рахунок у банку	650	55.7
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	
Грошові кошти в дорозі	670	
Балансанти грошових коштів	680	
Разом	690	56.1

3 рядка 070 гр. 4 Балансу Грушові кошти, використання яких обмежено (691) \_\_\_\_\_

# Продовження додатку Е

## VII. Забезпечення і резерви

Види забезпечень і резервів	Код рядка		Збільшення на початок року	Збільшення (створено)	Використано у звітному році		Сторновано суму у звітному році	Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення	Залишок на кінець року
	1	2			3	4			
Забезпечення на виплату відпусток працівникам		710	1.0	1.1		1.0			1.1
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення		720							
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань		730							
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію		740							
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів		750							
		760							
		770							
Резерв сумнівних боргів		775	2.0	0.2					2.2
Разом		780	3.0	1.3		1.0			3.3

## VIII. Запаси

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року		Переоцінка за рік	
		2	3	4	5
Сировина і матеріали	800	29,8			
Купівельні папірфабрикати та комплектуючі вироби	810				
Папіро	820				
Гара і тарні матеріали	830				
Будівельні матеріали	840				
Запасні частини	850				
Матеріали сільськогосподарського призначення	860				
Поточні біологічні активи	870				
Малоплітні та швидкозростаючі предмети	880				
Незавершене виробництво	890	1.0			
Готова продукція	900	2.0			
Товари	910				
Разом	920	32,8			

3 рядка 920 графа 3 Балансова вартість запасів:

відображених за чистою вартістю реалізації	(921)
переданих у переробку	(922)
оформлених в заставу	(923)
переданих на комісію	(924)
Активи на відповідальному зберіганні (позабалансовий рахунок 02)	(925)
3 рядка 275 графа 4 Балансу Запасів, призначені для продажу	(926)

\* визначається за п. 28 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

## Продовження додатку Е

### ХІ. Податок на прибуток

<b>ІХ. Дебіторська заборгованість</b>					
Найменування показника	Код рядка	Всього на у т. ч. за строками непогашення			
		до 12 місяців	від 12 до 18 місяців	від 18 до 32 місяців	від 32 місяців
<b>І</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940	120,0	60,0	60,0	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	950				

Списано у звітному році безвідплатної дебіторської заборгованості (951) \_\_\_\_\_  
 Із рядків 940 і 950 графа 3 заборгованість з пов'язаними сторонами (952) \_\_\_\_\_

### Х. Нестачі і втрати від псування цінностей

Найменування показника	Код рядка	Сума
		<b>І</b>
Виявлено (списано) за рік нестачі і втрат	960	-
Визнано заборгованістю винних осіб у звітному році	970	-
Сума нестачі і втрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий рахунок 072)	980	-

### ХІ. Будівельні контракти

Найменування показника	Код рядка	Сума
		<b>І</b>
Дохід за будівельними контрактами за звітний рік	1110	-
Заборгованість на кінець звітного року:		-
валова замовників	1120	-
валова замовникам	1130	-
з авансів отриманих	1140	-
Сума затриманих коштів на кінець року	1150	-
Вартість виконаних субпідрядниками робіт за неавансованими будівельними контрактами	1160	-

Найменування показника	Код рядка	Сума
		<b>І</b>
Поточний податок на прибуток	1210	17,6
Відстрочені податкові активи:		-
на початок звітного року	1220	15,5
на кінець звітного року	1225	-
Відстрочені податкові зобов'язання:		-
на початок звітного року	1230	-
на кінець звітного року	1235	-
Включено до Звіту про фінансові результати - усього	1240	2,1
у тому числі:		
поточний податок на прибуток	1241	17,6
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1242	-
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1243	-
Відображено у складі власного капіталу - усього	1250	-
у тому числі:		
поточний податок на прибуток	1251	-
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1252	-
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1253	-

### ХІІІ. Використання амортизаційних відрахувань

Найменування показника	Код рядка	Сума
		<b>І</b>
Нараховано за звітний рік	1300	3,9
Використано за рік - усього	1310	-
в тому числі на:		
будівництво об'єктів	1311	-
придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів	1312	-
з них машини та обладнання	1313	-
придбання (створення) нематеріальних активів	1314	-
поташення отриманих на капітальні інвестиції позик	1315	-
	1316	-
	1317	-

# Продовження додатку Е

## XIV. Біологічні активи

Групи біологічних активів	Код рядка	Обліковуються за первісною вартістю							Обліковуються за справедливою вартістю							
		залишок на початок року		надійшло за рік	вартість амортизації	нараховано амортизації за рік	втрати від зменшення корисності	вигоди відновлення корисності	залишок на кінець року		залишок на початок року	зміни вартості за рік	надійшло за рік	залишок на кінець року		
		первісна вартість	амортизація						первісна вартість	амортизація						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
<b>Довгострокові біологічні активи - усього</b>	1410															
в тому числі:																
робоча худоба	1411															
продуктивна худоба	1412															
багаторічні насадження	1413															
	1414															
інші довгострокові біологічні активи	1415															
<b>Поточні біологічні активи - усього</b>	1420		X			X	X				X					
в тому числі:																
тварини на вирощуванні та відгодівлі	1421		X			X	X				X					
біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі)	1422		X			X	X				X					
	1423		X			X	X				X					
інші поточні біологічні активи	1424		X			X	X				X					
Разом	1430															

3 рядка 1430 графа 5 і графа 14 вартість біологічних активів, придбаних за рахунок цільового фінансування (1431) \_\_\_\_\_

3 рядка 1430 графа 6 і графа 16 залишкова вартість довгострокових біологічних активів, первісна вартість поточних біологічних активів і справедлива вартість біологічних активів, утрачених унаслідок надавничайних подій (1432) \_\_\_\_\_

3 рядка 1430 графа 11 і графа 17 балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують передбанчені законодавством обмеження права власності (1433) \_\_\_\_\_



**Продовження Додатку Е**  
**ХV. Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів**

Найменування показника	Код рядка	Вартість первісного визнання	Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями	Результат від первісного визнання		Уцінка	Виручка від реалізації	Собівартість реалізації	Фінансовий результат (прибуток +, збиток -)	
				дохід	витрати				реалізації	визнання та реалізації
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<b>Продукція та додаткові біологічні активи рослинництва - усього</b>										
у тому числі:	1500		( )		( )			( )		
зернові і зернобобові	1510		( )		( )			( )		
з них:	1511		( )		( )			( )		
пшениця	1512		( )		( )			( )		
соя	1513		( )		( )			( )		
Соняшник	1514		( )		( )			( )		
ріпак	1515		( )		( )			( )		
цукрові буряки (фабричні)	1516		( )		( )			( )		
картопля	1517		( )		( )			( )		
плоди (зерняткові, кісточкові)	1518		( )		( )			( )		
інша продукція рослинництва	1519		( )		( )			( )		
додаткові біологічні активи рослинництва	1520		( )		( )			( )		
<b>Продукція та додаткові біологічні активи тваринництва - усього</b>										
у тому числі:	1530		( )		( )			( )		
приріст живої маси - усього	1531		( )		( )			( )		
з нього:	1532		( )		( )			( )		
великої рогатої худоби	1533		( )		( )			( )		
свиней	1534		( )		( )			( )		
молоко	1535		( )		( )			( )		
вовна	1536		( )		( )			( )		
яйця	1537		( )		( )			( )		
інша продукція тваринництва	1538		( )		( )			( )		
додаткові біологічні активи тваринництва	1539		( )		( )			( )		
продукція рибництва										
<b>Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи - разом</b>	1540		( )		( )			( )		

Додаток Є

$$MBI=(I+I)^7$$

Коефіцієнти майбутньої вартості 1 гривні

Період (n)	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%	16%	17%	18%	19%	20%	Період (n)
1	1.010	1.020	1.030	1.040	1.050	1.060	1.070	1.080	1.090	1.100	1.110	1.120	1.130	1.140	1.150	1.160	1.170	1.180	1.190	1.200	1
2	1.020	1.040	1.061	1.082	1.103	1.124	1.145	1.166	1.188	1.210	1.232	1.254	1.277	1.300	1.323	1.346	1.369	1.392	1.416	1.440	2
3	1.030	1.061	1.093	1.125	1.158	1.191	1.225	1.260	1.295	1.331	1.368	1.405	1.443	1.482	1.521	1.561	1.602	1.643	1.685	1.728	3
4	1.041	1.082	1.126	1.170	1.216	1.262	1.311	1.360	1.412	1.464	1.518	1.574	1.630	1.689	1.749	1.811	1.874	1.939	2.005	2.074	4
5	1.051	1.104	1.159	1.217	1.276	1.338	1.403	1.469	1.539	1.611	1.685	1.762	1.842	1.925	2.011	2.100	2.192	2.288	2.386	2.488	5
6	1.062	1.126	1.194	1.265	1.340	1.419	1.501	1.587	1.677	1.772	1.870	1.974	2.082	2.195	2.313	2.436	2.565	2.700	2.840	2.986	6
7	1.072	1.149	1.230	1.316	1.407	1.504	1.606	1.714	1.828	1.949	2.076	2.211	2.353	2.502	2.660	2.826	3.001	3.185	3.379	3.583	7
8	1.083	1.172	1.267	1.369	1.477	1.594	1.718	1.851	1.993	2.144	2.305	2.476	2.658	2.853	3.059	3.278	3.511	3.759	4.021	4.300	8
9	1.094	1.195	1.305	1.423	1.551	1.689	1.838	1.999	2.172	2.358	2.558	2.773	3.004	3.252	3.518	3.803	4.108	4.435	4.785	5.160	9
10	1.105	1.219	1.344	1.480	1.629	1.791	1.967	2.159	2.367	2.594	2.839	3.106	3.395	3.707	4.046	4.411	4.807	5.234	5.695	6.192	10
11	1.116	1.243	1.384	1.539	1.710	1.898	2.105	2.332	2.580	2.853	3.152	3.479	3.836	4.226	4.652	5.117	5.624	6.176	6.777	7.430	11
12	1.127	1.268	1.426	1.601	1.796	2.012	2.252	2.518	2.813	3.138	3.498	3.896	4.335	4.818	5.350	5.936	6.580	7.288	8.064	8.916	12
13	1.138	1.294	1.469	1.665	1.886	2.133	2.410	2.720	3.066	3.452	3.883	4.363	4.898	5.492	6.153	6.886	7.699	8.599	9.596	10.699	13
14	1.149	1.319	1.513	1.732	1.980	2.261	2.579	2.937	3.342	3.797	4.310	4.887	5.535	6.261	7.076	7.988	9.007	10.147	11.420	12.839	14
15	1.161	1.346	1.558	1.801	2.079	2.397	2.759	3.172	3.642	4.177	4.785	5.474	6.254	7.138	8.137	9.266	10.539	11.974	13.590	15.407	15
16	1.173	1.373	1.605	1.873	2.183	2.540	2.952	3.426	3.970	4.595	5.311	6.130	7.067	8.137	9.358	10.748	12.330	14.129	16.172	18.488	16
17	1.184	1.400	1.653	1.948	2.292	2.693	3.159	3.700	4.328	5.054	5.895	6.866	7.986	9.276	10.761	12.468	14.426	16.672	19.244	22.186	17
18	1.196	1.428	1.702	2.026	2.407	2.854	3.380	3.996	4.717	5.560	6.544	7.690	9.024	10.575	12.375	14.463	16.879	19.673	22.901	26.623	18
19	1.208	1.457	1.754	2.107	2.527	3.026	3.617	4.316	5.142	6.116	7.263	8.613	10.197	12.056	14.232	16.777	19.748	23.214	27.252	31.948	19
20	1.220	1.486	1.806	2.191	2.653	3.207	3.870	4.661	5.604	6.727	8.062	9.646	11.523	13.743	16.367	19.461	23.066	27.393	32.429	38.338	20
25	1.282	1.641	2.094	2.666	3.386	4.292	5.427	6.848	8.623	10.835	13.585	17.000	21.231	26.462	32.919	40.874	50.658	62.669	77.388	95.966	25
30	1.348	1.811	2.427	3.243	4.322	5.743	7.612	10.063	13.268	17.449	22.892	29.960	39.116	50.950	66.632	85.850	111.065	143.371	184.675	237.376	30

$$TBI=1/(1+i)^n$$

Коефіцієнти теперішньої вартості 1 гривні

Період (n)	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%	16%	17%	18%	19%	20%	Період (n)
1	0.990	0.980	0.971	0.962	0.952	0.943	0.935	0.926	0.917	0.909	0.901	0.893	0.885	0.877	0.870	0.862	0.855	0.847	0.840	0.833	1
2	0.980	0.961	0.943	0.925	0.907	0.890	0.873	0.857	0.842	0.826	0.812	0.797	0.783	0.769	0.756	0.743	0.731	0.718	0.706	0.694	2
3	0.971	0.942	0.915	0.889	0.864	0.840	0.816	0.794	0.772	0.751	0.731	0.712	0.693	0.675	0.658	0.641	0.624	0.609	0.593	0.579	3
4	0.961	0.924	0.888	0.855	0.823	0.792	0.763	0.735	0.708	0.683	0.659	0.636	0.613	0.592	0.572	0.552	0.534	0.516	0.499	0.482	4
5	0.951	0.906	0.863	0.822	0.784	0.747	0.713	0.681	0.650	0.621	0.593	0.567	0.543	0.519	0.497	0.476	0.456	0.437	0.419	0.402	5
6	0.942	0.888	0.837	0.790	0.746	0.705	0.666	0.630	0.596	0.564	0.535	0.507	0.480	0.456	0.432	0.410	0.390	0.370	0.352	0.335	6
7	0.933	0.871	0.813	0.760	0.711	0.665	0.623	0.583	0.547	0.513	0.482	0.452	0.425	0.400	0.376	0.354	0.333	0.314	0.296	0.279	7
8	0.923	0.853	0.789	0.731	0.677	0.627	0.582	0.540	0.502	0.467	0.434	0.404	0.376	0.351	0.327	0.305	0.285	0.266	0.249	0.233	8
9	0.914	0.837	0.766	0.703	0.645	0.592	0.544	0.500	0.460	0.424	0.391	0.361	0.333	0.308	0.284	0.263	0.243	0.225	0.209	0.194	9
10	0.905	0.820	0.744	0.676	0.614	0.558	0.508	0.463	0.422	0.386	0.352	0.322	0.295	0.270	0.247	0.227	0.208	0.191	0.176	0.162	10
11	0.896	0.804	0.722	0.650	0.585	0.527	0.475	0.429	0.388	0.350	0.317	0.287	0.261	0.237	0.215	0.195	0.178	0.162	0.148	0.135	11
12	0.887	0.788	0.701	0.625	0.557	0.497	0.444	0.397	0.356	0.319	0.286	0.257	0.231	0.208	0.187	0.168	0.152	0.137	0.124	0.112	12
13	0.879	0.773	0.681	0.601	0.530	0.469	0.415	0.368	0.326	0.290	0.258	0.229	0.204	0.182	0.163	0.145	0.130	0.116	0.104	0.093	13
14	0.870	0.758	0.661	0.577	0.505	0.442	0.388	0.340	0.299	0.263	0.232	0.205	0.181	0.160	0.141	0.125	0.111	0.099	0.088	0.078	14
15	0.861	0.743	0.642	0.555	0.481	0.417	0.362	0.315	0.275	0.239	0.209	0.183	0.160	0.140	0.123	0.108	0.095	0.084	0.074	0.065	15
16	0.853	0.728	0.623	0.534	0.458	0.394	0.339	0.292	0.252	0.218	0.188	0.163	0.141	0.123	0.107	0.093	0.081	0.071	0.062	0.054	16
17	0.844	0.714	0.605	0.513	0.436	0.371	0.317	0.270	0.231	0.198	0.170	0.146	0.125	0.108	0.093	0.080	0.069	0.060	0.052	0.045	17
18	0.836	0.700	0.587	0.494	0.416	0.350	0.296	0.250	0.212	0.180	0.153	0.130	0.111	0.095	0.081	0.069	0.059	0.051	0.044	0.038	18
19	0.828	0.686	0.570	0.475	0.396	0.331	0.277	0.232	0.194	0.164	0.138	0.116	0.098	0.083	0.070	0.060	0.051	0.043	0.037	0.031	19
20	0.820	0.673	0.554	0.456	0.377	0.312	0.258	0.215	0.178	0.149	0.124	0.104	0.087	0.073	0.061	0.051	0.043	0.037	0.031	0.026	20
25	0.780	0.610	0.478	0.375	0.295	0.233	0.184	0.146	0.116	0.092	0.074	0.059	0.047	0.038	0.030	0.024	0.020	0.016	0.013	0.010	25
30	0.742	0.552	0.412	0.308	0.231	0.174	0.131	0.099	0.075	0.057	0.044	0.033	0.026	0.020	0.015	0.012	0.009	0.007	0.005	0.004	30

**Додаток 3**  
**Коефіцієнти майбутньої вартості 1 гривні звичайного анюїтета**  $MVA = \sum_{i=1}^n (1+i)^{-i}$

Період (n)	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%	16%	17%	18%	19%	20%	Період (n)
1	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
2	2.010	2.020	2.030	2.040	2.050	2.060	2.070	2.080	2.090	2.100	2.110	2.120	2.130	2.140	2.150	2.160	2.170	2.180	2.190	2.200	2
3	3.050	3.060	3.091	3.122	3.153	3.184	3.215	3.246	3.278	3.310	3.342	3.374	3.407	3.440	3.473	3.506	3.539	3.572	3.606	3.640	3
4	4.060	4.122	4.184	4.246	4.310	4.375	4.440	4.506	4.573	4.641	4.710	4.779	4.850	4.921	4.993	5.066	5.141	5.215	5.291	5.368	4
5	5.101	5.204	5.309	5.416	5.526	5.637	5.751	5.867	5.985	6.105	6.228	6.353	6.480	6.610	6.742	6.877	7.014	7.154	7.297	7.442	5
6	6.152	6.308	6.468	6.633	6.802	6.975	7.153	7.336	7.523	7.716	7.913	8.115	8.323	8.536	8.754	8.977	9.207	9.442	9.683	9.930	6
7	7.214	7.434	7.662	7.898	8.142	8.394	8.654	8.923	9.200	9.487	9.783	10.089	10.405	10.730	11.067	11.414	11.772	12.142	12.523	12.916	7
8	8.286	8.583	8.892	9.214	9.549	9.897	10.260	10.637	11.028	11.436	11.859	12.300	12.757	13.233	13.727	14.240	14.773	15.327	15.902	16.499	8
9	9.369	9.755	10.159	10.583	11.027	11.491	11.978	12.488	13.021	13.579	14.164	14.776	15.416	16.085	16.786	17.519	18.285	19.086	19.923	20.799	9
10	10.462	10.950	11.464	12.006	12.578	13.181	13.816	14.487	15.193	15.937	16.722	17.549	18.420	19.337	20.304	21.321	22.393	23.521	24.709	25.959	10
11	11.567	12.169	12.808	13.486	14.207	14.972	15.784	16.645	17.560	18.531	19.561	20.655	21.814	23.045	24.349	25.733	27.200	28.755	30.404	32.150	11
12	12.683	13.412	14.192	15.026	15.917	16.870	17.888	18.977	20.141	21.384	22.713	24.133	25.650	27.271	29.002	30.850	32.824	34.931	37.180	39.581	12
13	13.809	14.680	15.618	16.627	17.713	18.882	20.141	21.495	22.953	24.523	26.212	28.029	29.985	32.089	34.352	36.786	39.404	42.219	45.244	48.497	13
14	14.947	15.974	17.086	18.292	19.599	21.015	22.550	24.215	26.019	27.975	30.095	32.393	34.883	37.581	40.505	43.672	47.103	50.818	54.841	59.196	14
15	16.097	17.293	18.599	20.024	21.579	23.276	25.129	27.152	29.361	31.772	34.405	37.280	40.417	43.842	47.580	51.660	56.110	60.965	66.261	72.055	15
16	17.258	18.639	20.157	21.825	23.657	25.673	27.888	30.324	33.003	35.950	39.190	42.753	46.672	50.980	55.717	60.925	66.649	72.939	79.850	87.442	16
17	18.430	20.012	21.762	23.698	25.840	28.213	30.840	33.750	36.974	40.545	44.501	48.884	53.739	59.118	65.075	71.673	78.979	87.068	96.022	105.931	17
18	19.615	21.412	23.414	25.645	28.132	30.906	33.999	37.650	41.301	45.599	50.396	55.750	61.725	68.394	75.836	84.141	93.406	103.740	115.266	128.117	18
19	20.811	22.841	25.117	27.671	30.539	33.760	37.379	41.446	46.018	51.159	56.939	63.440	70.749	78.969	88.212	98.603	110.285	123.414	138.166	154.740	19
20	22.019	24.297	26.870	29.778	33.066	36.786	40.995	45.762	51.160	57.275	64.203	72.052	80.947	91.025	102.444	115.380	130.033	146.628	165.418	186.688	20
25	28.243	32.030	36.459	41.646	47.727	54.865	63.249	73.106	84.701	98.347	114.413	133.334	155.620	181.871	212.793	249.214	292.105	342.603	402.042	471.981	25
30	34.785	40.568	47.573	56.085	66.439	79.058	94.461	113.283	136.308	164.494	199.021	241.333	293.199	356.787	434.745	530.312	647.439	790.948	966.712	1181.882	30

**Коефіцієнти теперішньої вартості 1 гривні звичайного ануїтета**  $TVA_t = \sum_{i=1}^n \frac{1}{(1+i)^t}$  I Додаток И

Період (n)	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%	16%	17%	18%	19%	20%	Період (n)
1	0,990	0,980	0,971	0,962	0,952	0,943	0,935	0,926	0,917	0,909	0,901	0,893	0,885	0,877	0,870	0,862	0,855	0,847	0,840	0,833	1
2	1,970	1,942	1,913	1,886	1,859	1,833	1,808	1,783	1,759	1,736	1,713	1,690	1,668	1,647	1,626	1,605	1,585	1,566	1,547	1,528	2
3	2,941	2,884	2,829	2,775	2,723	2,673	2,624	2,577	2,531	2,487	2,444	2,402	2,361	2,322	2,283	2,246	2,210	2,174	2,140	2,106	3
4	3,902	3,808	3,717	3,630	3,546	3,465	3,387	3,312	3,240	3,170	3,102	3,037	2,974	2,914	2,855	2,798	2,743	2,690	2,639	2,589	4
5	4,853	4,713	4,580	4,452	4,329	4,212	4,100	3,993	3,890	3,791	3,696	3,605	3,517	3,433	3,352	3,274	3,199	3,127	3,058	2,991	5
6	5,795	5,601	5,417	5,242	5,076	4,917	4,767	4,623	4,486	4,355	4,231	4,111	3,998	3,889	3,784	3,685	3,589	3,498	3,410	3,326	6
7	6,728	6,472	6,230	6,002	5,786	5,582	5,389	5,206	5,033	4,868	4,712	4,564	4,423	4,288	4,160	4,039	3,922	3,812	3,706	3,605	7
8	7,652	7,325	7,020	6,733	6,463	6,210	5,971	5,747	5,535	5,335	5,146	4,968	4,799	4,639	4,487	4,344	4,207	4,078	3,954	3,837	8
9	8,566	8,162	7,786	7,435	7,108	6,802	6,515	6,247	5,995	5,759	5,537	5,328	5,132	4,946	4,772	4,607	4,451	4,303	4,163	4,031	9
10	9,471	8,983	8,530	8,111	7,722	7,360	7,024	6,710	6,418	6,145	5,889	5,650	5,426	5,216	5,019	4,833	4,659	4,494	4,339	4,192	10
11	10,368	9,787	9,253	8,760	8,306	7,887	7,499	7,139	6,805	6,495	6,207	5,938	5,687	5,453	5,234	5,029	4,836	4,656	4,486	4,327	11
12	11,255	10,575	9,954	9,385	8,863	8,384	7,943	7,536	7,161	6,814	6,492	6,194	5,918	5,660	5,421	5,197	4,988	4,793	4,611	4,439	12
13	12,134	11,348	10,635	9,986	9,394	8,853	8,338	7,904	7,487	7,103	6,750	6,424	6,122	5,842	5,583	5,342	5,118	4,910	4,715	4,533	13
14	13,004	12,106	11,296	10,563	9,899	9,295	8,745	8,244	7,786	7,367	6,982	6,628	6,302	6,002	5,724	5,468	5,229	5,008	4,802	4,611	14
15	13,865	12,849	11,938	11,118	10,380	9,712	9,108	8,559	8,061	7,606	7,191	6,811	6,462	6,142	5,847	5,575	5,324	5,092	4,876	4,675	15
16	14,718	13,578	12,561	11,652	10,838	10,106	9,447	8,851	8,313	7,824	7,379	6,974	6,604	6,265	5,954	5,668	5,405	5,162	4,938	4,730	16
17	15,562	14,292	13,166	12,166	11,274	10,477	9,763	9,122	8,544	8,022	7,549	7,120	6,729	6,373	6,047	5,749	5,475	5,222	4,990	4,775	17
18	16,398	14,992	13,754	12,659	11,690	10,828	10,059	9,372	8,756	8,201	7,702	7,250	6,840	6,467	6,128	5,818	5,534	5,273	5,033	4,812	18
19	17,226	15,678	14,324	13,134	12,085	11,158	10,336	9,604	8,950	8,365	7,839	7,366	6,938	6,550	6,198	5,877	5,584	5,316	5,070	4,843	19
20	18,046	16,351	14,877	13,590	12,462	11,470	10,594	9,818	9,129	8,514	7,963	7,469	7,025	6,623	6,259	5,929	5,628	5,353	5,101	4,870	20
25	22,023	19,523	17,413	15,622	14,094	12,783	11,654	10,675	9,823	9,077	8,422	7,843	7,330	6,873	6,464	6,097	5,766	5,467	5,195	4,948	25
30	25,808	22,396	19,600	17,292	15,372	13,765	12,409	11,258	10,274	9,427	8,694	8,055	7,496	7,003	6,566	6,177	5,829	5,517	5,235	4,979	30

## ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК

Акредитив 96  
Активи 26  
Активний ринок 73  
Акцизний збір 295  
Акція 244  
Амортизація 62  
Ануїтет 112  
Баланс 26, 380  
Безнадійна дебіторська заборгованість 124  
Бюджетне відшкодування 286, 294  
Валові витрати 348  
Валові доходи 347  
Валютний курс 100  
Варанти 281  
Вексель 132  
Вилучений капітал 249  
Виробничі запаси 174  
Витрати 30  
Витрати майбутніх періодів 137  
Відстрочене податкове зобов'язання 355  
Відстрочений податковий актив 355  
Власний капітал 28, 235  
Внутрішній брак 213  
Готова продукція 227  
Грошові документи 92  
Грошові кошти в дорозі 94  
Дебіторська заборгованість 122  
Дивіденди 271  
Довгострокові зобов'язання 29  
Додатково вкладений капітал 243  
Доходи 30  
Доходи майбутніх періодів 134, 306  
Еквіваленти грошових коштів 150  
Еквівалентна одиниця готової продукції 218  
Емісійний дохід 247  
Запаси 175  
Заробітна плата 272  
Звичайна діяльність 311  
Звіт про власний капітал 236, 387  
Звіт про рух грошових коштів 391  
Звіт про фінансові результати 29, 383  
Змінні витрати 206  
Зобов'язання 28, 259  
Зовнішній брак 213  
Інвестиційна нерухомість 41, 81  
Інвестування 149

Інструмент власного капіталу 146  
Історична собівартість 19  
Калькулювання 215  
Калькулювання за замовленнями 215  
Калькулювання за процесами 218  
Калькулювання змінних витрат 225  
Калькулювання повних витрат 225  
Капітальні інвестиції 149  
Кваліфікаційний актив 52  
Консолідована фінансова звітність 397  
Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів 11  
Користувачі фінансових звітів 11  
Кумулятивний приріст інфляції 421  
Курсові різниці 100  
Ліквідність 27  
Ліміт залишку готівки в касі 92  
Майбутня вартість 110  
Малоцінні необоротні матеріальні активи 43  
Метод ефективної ставки відсотку 162  
Метод нарахувань амортизації 63  
Метод участі в капіталі 156  
Монетарні статті 101  
Надзвичайна діяльність 312  
Нематеріальний актив 41, 44  
Немонетарні статті 105  
Необоротні активи 27, 40  
Неоплачений капітал 239  
Непередбачені зобов'язання 261  
Непрямі витрати 206  
Норма капіталізації 53  
Нормальна потужність 207  
Нормативний метод калькулювання 225  
Облігації 265  
Облікова оцінка 417  
Обліковий цикл 22  
Оборотні активи 27  
Основні засоби 41, 42  
Первісна вартість 47, 172  
Підзвітна особа 130  
План рахунків 20  
Побічна продукція 228  
Податкова база 352  
Податок на додану вартість 282  
Подібні запаси 184  
Постійні витрати 206  
Поточна дебіторська заборгованість 122  
Поточний податок на прибуток 347  
Поточні виплати працівникам 272

Поточні зобов'язання 29  
Прибуток 30  
Принципи бухгалтерського обліку 16  
Прості проценти 109  
Прямі витрати 206  
Резерв сумнівних боргів 123  
Резервний капітал 253  
Річний звіт 18  
Розбавляючи потенційна проста акція 386  
Розподілені постійні виробничі витрати 207  
Роялті 323  
Сегмент (господарський, географічний) 407  
Середній відсоток торговельної націнки 180  
Складні проценти 111  
Справедлива вартість 41  
Статутний капітал 237  
Суб'єкт малого підприємництва 411  
Сумнівний борг 123  
Супутня продукція 227  
Теперішня вартість 19, 110  
Тимчасові різниці 351  
Транспортно-заготівельні витрати 179  
Фінансова звітність 377  
Фінансовий інструмент 145  
Фінансові активи 145  
Фінансові зобов'язання 145  
Фінансові інвестиції 149  
Цільове фінансування 321  
Часовий зважений коефіцієнт 386  
Чиста вартість реалізації 186  
Якісні характеристики фінансових звітів 13



## БІБЛОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

### Основна література:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. №996-XIV
2. Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 р. N 168/97-ВР
3. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. №283/97- ВР
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291
5. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена Постановою Правління НБУ від 21.01.2004р. № 22
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене Наказом Мінфіну № 87 від 31.03.1999р.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затверджене Наказом Мінфіну № 87 від 31.03. 1999р.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене Наказом Мінфіну № 87 від 31.03. 1999р.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”, затверджене Наказом Мінфіну № 87 від 31.03. 1999р.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”, затверджене Наказом Мінфіну № 87 від 31.03. 1999р.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджене Наказом Мінфіну № 137 від 28.05. 1999р.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене Наказом Мінфіну № 92 від 27.04.2000р.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене Наказом Мінфіну № 242 від 18.10. 1999р.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене Наказом Мінфіну № 246 від 20.10. 1999р.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”, затверджене Наказом Мінфіну № 237 від 08.10.1999р.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов'язання”, затверджене Наказом Мінфіну N 20 від 31.01.2000р.
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”, затверджене Наказом Мінфіну № 91 від 26.04.2000р.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти”, затверджене Наказом Мінфіну № 559 від 30.11.2001р.
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”, затверджене Наказом Мінфіну № 181 від 28.07.2000р.
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджене Наказом Мінфіну № 290 від 29.11.1999р.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене Наказом Мінфіну № 318 від 31.12.1999р.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”, затверджене Наказом Мінфіну № 353 від 28.12.2000р.
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”, затверджене Наказом Мінфіну № 205 від 28.04.2001р.
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об'єднання підприємств”, затверджене Наказом Мінфіну № 163 від 07.07.99
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”, затверджене Наказом Мінфіну № 176 від 30.07.1999р.
26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”, затверджене Наказом Мінфіну N 193 від 10.08.2000р.
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 “Вплив інфляції”, затверджене Наказом Мінфіну № 147 від 28.02.2002р.
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 “Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін”, затверджене Наказом Мінфіну № 303 від 18.06.2001р.
29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 “Прибуток на акцію”, затверджене Наказом Мінфіну № 344 від 16.07.2001р.

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва”, затверджене Наказом Мінфіну № 39 від 25.02.2000р.
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам”, затверджене Наказом Мінфіну № 601 від 28.10.2003р.
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”, затверджене Наказом Мінфіну № 617 від 07.11.2003р.
33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів”, затверджене Наказом Мінфіну № 817 від 24.12.2004р.
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами”, затверджене Наказом Мінфіну № 412 від 19.05.2005р.
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджене Наказом Мінфіну № 790 від 18.11.2005р.
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати”, затверджене Наказом Мінфіну № 415 від 28.04.2006р.
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість”, затверджене Наказом Мінфіну № 779 від 02.07.2007р.
38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин”, затверджене Наказом Мінфіну № 1090 від 26.08.2008р.
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 “Платіж на основі акцій”, затверджене Наказом Мінфіну № 1577 від 30.12.2008р.
40. Положення проведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою Правління НБУ від 15.12.2004 № 637р.
41. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н.М. Ткаченко. – 3-тє вид., доповн. і переробл. – К.: Алерта, 2008. – 925 с.
42. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. Фінансовий облік: Підручник для студ. вищ. навч. Закл. / Голов С.Ф. – К.: Лібра, 2005. – 976с.
43. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 528с.

44. Чебанова Н.В., Єфіменко Т.І. Фінансовий облік: Підручник. – К.: Вид. центр «Академія», 2007. – 704с.

**Додаткова література:**

45. Бабіч В.В., Сагова С.В. Фінансовий облік (облік активів): Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2007. – 288с.
46. Бухгалтерський облік в Україні: нормативна та методична база: Навч. посіб. / Партин Г.О. – Л.: Магнолія плюс, 2006. – 264с.
47. Бухгалтерський облік: збірник систематизованого законодавства / Кавторєва Я. – 11-е вид., переробл. і доп. – Х.: Фактор, 2007. – 672с.
48. Бухгалтерський облік в Україні: Навч. посібник. За ред. Р.Л.Хомяка, В.І.Лемішовського. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-захід», 2008. – 1224с.
49. Гавриловська Л.М., Ларіонова А.С. Фінансовий облік – 1: Навч.-метод. посібник. – К.: КНЕУ, 2006. — 320с.
50. Гольцова С.М., Плікус І.Й. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – Суми: Університетська книга, 2006. – 255с.
51. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік: Навч. посібник. – К.: Кондор, 2005. – 504с.
52. Орлова В.К. Основи бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – Івано-Франківськ, видавництво ІФНТУНГ, 2005. – 160 с.
53. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: Навч. посіб. для дистанц. навч., для студ. ВНЗ. – К.: Університет «Україна», 2007. – 453с.
54. Фінансовий облік: Навч. посіб. / О.П. Скирпан, М.С. Палюх; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2008. – 407 с.

## НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Валентина Кузьмінівна ОРЛОВА, Мар'яна Степанівна ОРЛІВ,  
Світлана Василівна ХОМА, Інна Михайлівна НЕГРИЧ,  
Тетяна Ярославівна КОЦКУЛИЧ, Олена Василівна ТУРІЙ,  
Людмила Адольфівна КОСТЕЦЬКА, Тетяна Василівна САВЧУК,  
Софія Михайлівна КАФКА, Тетяна Мирославівна ГРИНЕНЬКО,  
Юрій Володимирович ЧУЧУК

# ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

*За редакцією В.К. Орлової, М.С. Орлів, С.В. Хоми*

## НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Керівник видавничих проектів – Б. А. Сладкевич  
Друкується в авторській редакції  
Дизайн обкладинки – Б. В. Борисов

Підписано до друку 04.09.2009. Формат 60x84 1/16.  
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgС.  
Умовн. друк. арк. 29,65.  
Наклад 1000 прим.

Видавництво “Центр учбової літератури”  
вул. Електриків, 23  
м. Київ, 04176  
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63  
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)  
e-mail: office@uabook.com  
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК №2458 від 30.03.2006