

Ф. Голов, В.М. Костюченко,
І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

Підручник

За редакцією канд. екон. наук С. Ф. Голова

*Затверджено Міністерством освіти і науки України
як підручник для студентів вищих навчальних закладів,
напряом "Економіка і підприємництво", спеціальність "Облік і аудит"*

Лист № 14/18.2-1751 від 18.07.05 р.

Видавництво "Лібра"

ББК 65.052.2

Г 61

Реценієши: **А.М.Герасимович**, д-р екон. наук, професор кафедри банківської справи КНЕУ **В.Г.Горелкін**, д-р екон. наук, професор кафедри бухгалтерського обліку КНТЕУ

С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко
Г 61 Фінансовий облік: Підручник. — К.: Лібра, 2005. — 976 с

ISBN 966-7035-72-7

Розглядається методика бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Показано можливості використання даних фінансового обліку для аналізу і прийняття управлінських рішень.

Кожний розділ містить контрольні запитання, тести та вправи для самопідготовки.

С.Ф. Голов (розділи 1; 2; 4; 6.6; 9; 11.1; 11.2; 11.5; 11.9—11.11; 12)

В.М. Костюченко (розділи 2; 6.1—6.5; 10; 11.8)

І.Ю. Кравченко (розділ 8)

Г.А. Ямборко (розділи 5; 7; 11.3; 11.4; 11.6; 11.7; 13)

С.Ф. Голов, В.М. Костюченко (розділи 1.4; 4.3)

Для студентів і викладачів економічних ВНЗ, менеджерів і бухгалтерів підприємств, аудиторів, усіх, хто бажає опанувати "мову бізнесу".

ББК 65.052.2

ISBN 966-7035-72-7

© С.Ф. Голов, В.М. Костюченко,
І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко, 2005

© Видавництво "Лібра", оформлення,
оригінал-макет, 2005

ЗМІСТ

Передмова	7
Розділ 1. Основи фінансового обліку	
1.1. Мета та сутність фінансового обліку	10
1.2. Зміст фінансової звітності та її якісні характеристики.....	16
1.3. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.....	27
1.4. Відображення господарських операцій у фінансовому обліку.....	31
1.5. Регулювання бухгалтерського обліку.....	45
1.6. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві.....	52
<i>Контрольні запитання</i>	67
<i>Тести для самоконтролю</i>	68
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	70
Розділ 2. Облік матеріальних і нематеріальних необоротних активів	
2.1. Визнання, класифікація та оцінка необоротних активів.....	73
2.2. Облік капітальних інвестицій та надходження необоротних активів.....	83
2.3. Облік витрат на утримання необоротних активів.....	94
2.4. Амортизація необоротних активів.....	96
2.5. Облік оренди необоротних активів.....	105
2.6. Переоцінка та зменшення корисності необоротних активів.....	121
2.7. Облік вибуття необоротних активів.....	136
2.8. Аналіз і використання облікової інформації про основні засоби та нематеріальні активи.....	141
<i>Контрольні запитання</i>	147
<i>Тести для самоконтролю</i>	148
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	150
Розділ 3. Облік запасів	
3.1. Визнання, класифікація та оцінка запасів.....	154
3.2. Облік надходження запасів.....	169
3.3. Облік вибуття запасів.....	185
3.4. Оцінка запасів на дату балансу.....	207
3.5. Аналіз і використання облікової інформації про запаси.....	210
<i>Контрольні запитання</i>	222
<i>Тести для самоконтролю</i>	222
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	225
Розділ 4. Облік фінансових активів, інших активів і операцій в іноземних валютах	
4.1. Облік грошових коштів	229
4.2. Облік фінансових інвестицій.....	234
4.3. Облік дебіторської заборгованості.....	252
4.4. Облік операцій в іноземних валютах.....	277
4.5. Облік витрат майбутніх періодів.....	285
4.6. Аналіз і використання облікової інформації про фінансові активи.....	286
<i>Контрольні запитання</i>	298
<i>Тести для самоконтролю</i>	299
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	301

Розділ 5. Облік власного капіталу	
5.1. Структура власного капіталу та його складові.....	305
5.2. Порядок формування і облік статутного капіталу	308
5.3. Облік нерозподіленого прибутку.....	330
5.4. Облік резервного капіталу.....	335
5.5. Облік додаткового капіталу	337
5.6. Облік вилученого капіталу.....	341
5.7. Аналіз і використання облікової інформації про власний капітал	345
<i>Контрольні запитання</i>	349
<i>Тести для самоконтролю</i>	350
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	352
Розділ 6. Облік зобов'язань	
6.1. Визнання, класифікація та оцінка зобов'язань	356
6.2. Облік забезпечень наступних витрат і платежів	373
6.3. Облік кредитів банку	403
6.4. Облік зобов'язань за випущеними облігаціями	423
6.5. Облік кредиторської заборгованості та інших зобов'язань	442
6.6. Аналіз і використання облікової інформації про зобов'язання.....	478
<i>Контрольні запитання</i>	485
<i>Тести для самоконтролю</i>	486
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	488
Розділ 7. Облік доходів, витрат і фінансових результатів	
7.1. Визнання і класифікація доходів і витрат.....	492
7.2. Організація обліку доходів і витрат	502
7.3. Облік доходів, витрат і результатів операційної діяльності	507
7.4. Облік фінансових доходів, витрат і результатів фінансових операцій	526
7.5. Облік доходів, витрат і результатів іншої звичайної діяльності	528
7.6. Облік доходів, витрат і результатів надзвичайних подій	534
7.7. Аналіз і використання облікової інформації про доходи, витрати і фінансові результати.....	537
<i>Контрольні запитання</i>	543
<i>Тести для самоконтролю</i>	544
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	547
Розділ 8. Облік поточних і відстрочених податків	
8.1. Класифікація податків і зборів України та джерела їх сплати.....	551
8.2. Облік розрахунків за податками й платежами	554
8.3. Облік податку на прибуток	559
8.4. Облік податку на додану вартість	584
8.5. Аналіз і використання облікової інформації про поточні та відстрочені податки.....	589
<i>Контрольні запитання</i>	593
<i>Тести для самоконтролю</i>	594
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	597

Розділ 9. Облік фінансових інструментів

9.1. Класифікація, визнання та оцінка фінансових інструментів	600
9.2. Облік похідних фінансових інструментів.....	606
9.3. Облік хеджування.....	615
<i>Контрольні запитання</i>	620
<i>Тести для самоконтролю</i>	620
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	622

Розділ 10. Облік будівельних контрактів

10.1. Визначення та класифікація будівельних контрактів	625
10.2. Оцінка доходу та витрат від будівельного контракту.....	626
10.3. Визнання та облік доходів і витрат упродовж виконання будівельного контракту.....	632
10.4. Визнання сум валової заборгованості за будівельним контрактом у Балансі.....	642
<i>Контрольні запитання</i>	647
<i>Тести для самоконтролю</i>	647
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	650

Розділ 11. Складання, подання та аналіз фінансових звітів

11.1. Організація підготовки та подання фінансових звітів	653
11.2. Методика складання Балансу.....	662
11.3. Методика складання Звіту про фінансові результати.....	672
11.4. Методика складання Звіту про власний капітал	684
11.5. Методика складання Звіту про рух грошових коштів	698
11.6. Методика складання Приміток до фінансових звітів	735
11.7. виправлення помилок та зміни у фінансових звітах	751
11.8. Звітність за сегментами	762
11.9. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	776
11.10. Коригування фінансових звітів внаслідок інфляції	780
11.11. Методика аналізу фінансової звітності	789
<i>Контрольні запитання</i>	805
<i>Тести для самоконтролю</i>	806
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	809

Розділ 12. Облік об'єднання підприємств і консолідована фінансова звітність

12.1. Сутність та шляхи об'єднання підприємств	813
12.2. Облік придбання.....	814
12.3. Облік злиття підприємств.....	824
12.4. Призначення консолідованої фінансової звітності та вимоги до її подання.....	828
12.5. Порядок складання консолідованої фінансової звітності	830
12.6. Розкриття інформації про об'єднання підприємств і консолідацію фінансових звітів	845
<i>Контрольні запитання</i>	847
<i>Тести для самоконтролю</i>	847
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	850

Розділ 13. Особливості обліку і фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва

13.1. Організація бухгалтерського обліку суб'єктами	
малого підприємництва	857
13.2. Структура і порядок складання Балансу	859
13.3. Особливості обліку витрат, доходів та складання Звіту	
про фінансові результати	862
<i>Контрольні запитання</i>	873
<i>Тести для самоконтролю</i>	873
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	876
Глосарій	878
Додаток 1. Таблиці значень теперішньої та майбутньої вартості	892
Додаток 2. Відповіді на тести для самоконтролю	902
Додаток 3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.....	903
Додаток 4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва	914
Додаток 5. Перелік типових форм первинних облікових документів	916
Додаток 6. Витяг з переліку типових документів із зазначенням термінів їх зберігання	923
Додаток 7. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності підприємства	932
Додаток 8. Річна фінансова звітність ВАТ "Азот"	938
Додаток 9. Додаток до річної фінансової звітності "Інформація за сегментами" (форма № 6).....	969
Рекомендована література	975

"Облік — це філософія
всього бізнесу, його мова. "

Р. Фаулки

ПЕРЕДМОВА

Невід'ємною складовою розвитку ринкових відносин в Україні є адекватна система фінансового обліку, що забезпечує всіх членів суспільства надійною, своєчасною та корисною інформацією про господарську діяльність підприємств і організацій.

Прийнятий 16 липня 1999 року Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" відкрив шлях до перетворення фінансового обліку в реальний інструмент управління.

Фінансовий облік вимагає не лише знання бухгалтерії, а й вміння робити професійні судження, оцінювати всебічно суттєвість подій, аналізувати операції та фінансовий стан підприємства.

Це у свою чергу підвищує вимоги до кваліфікації бухгалтерів, менеджерів, підприємців, аудиторів. Тому важливим напрямком реформування бухгалтерського обліку в Україні є підготовка, перепідготовка та підвищення рівня кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку.

У зв'язку з цим однією з важливих умов реформування системи бухгалтерського обліку є розробка і видання навчально-методичної літератури, яка висвітлює нову систему бухгалтерського обліку в Україні.

Цей підручник враховує всі положення (стандарти) бухгалтерського обліку, план рахунків та інші нормативні документи з питань бухгалтерського обліку, що є чинними станом на 1 липня 2005 року.

Крім розкриття безпосередньо питань методології та організації фінансового обліку кожний розділ містить також елементи аналізу облікової інформації та інструментарій для прийняття управлінських рішень.

Підручник зорієнтований перш за все на самостійну роботу читача. Із цією метою в кожному розділі книги наведені контрольні запитання, тести та вправи, які дають можливість перевірити рівень засвоєння матеріалу.

Ми вдячні всім, хто був причетний до видання цієї книги, та розраховуємо на критичні відгуки, які дозволять нам постійно покращувати нашу роботу в майбутньому.

Автори

ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ:

- / розуміти мету та сутність фінансового обліку;
- / знати зміст фінансової звітності та принципи її складання;
- / вміти відображати господарські операції на рахунках;
- / знати механізм державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні;
- / розуміти порядок організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

"Рахівництво — це дзеркало минулого, керівник майбутнього, порядок в усіх сферах господарства, статистика та історія підприємства".

Віченцо Дженті

1.1. МЕТА ТА СУТНІСТЬ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

У широкому сенсі поняття "облік" означає спостереження, вимірювання та реєстрацію певних природних або суспільних явищ.

Для людства важливим є облік усіх явищ, що впливають на членів суспільства, але об'єктом особливої уваги є господарська діяльність, основу якої становить виробництво матеріальних благ.

Господарська діяльність — це будь-яка діяльність, що пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних та нематеріальних благ. Господарська діяльність, яка здійснюється з метою отримання прибутку, є підприємницькою діяльністю (підприємництвом). Відповідно господарську діяльність, яка не має за мету одержання прибутку, називають некомерційною господарською діяльністю.

Суб'єктами господарської діяльності є фізичні (громадяни) та юридичні (товариства, установи тощо) особи (рис. 1.1).

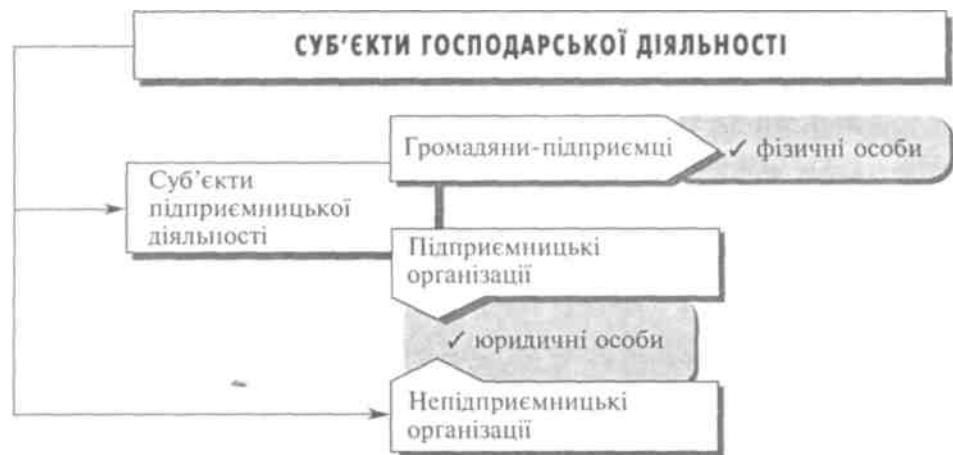


Рис. 1.1. Суб'єкти господарської діяльності

Юридичною особою є організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку.

Юридична особа може бути створена шляхом об'єднання осіб та (або) майна.

Юридичні особи залежно від порядку їх створення поділяються на юридичних осіб приватного права та юридичних осіб публічного права.

Юридична особа приватного права створюється на підставі установчих документів відповідно до Цивільного кодексу України.

Юридична особа публічного права створюється розпорядчим актом Президента України, органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органом місцевого самоврядування.

Найбільш поширеною організаційною формою господарювання є підприємство.

Підприємство — це самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади, або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому Господарським кодексом та іншими законами України.

Підприємство:

/ діє на основі статуту (якщо законом не встановлено інше);

/ має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку із своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом;

/ не має у своєму складі інших юридичних осіб.

Діяльність підприємства потребує залучення певного капіталу. Такий капітал надають перш за все власники (учасники) підприємства. Тому кошти, вкладені власниками в підприємство, називають власним капіталом. Іншим джерелом коштів є позиковий капітал у вигляді банківських кредитів, випущених облігацій, лізингу тощо. Залучені таким чином кошти є зобов'язаннями підприємства перед особами, які надали їх підприємству на певний час.

Діяльність підприємства, пов'язана із залученням власного і позикового капіталу, називають *фінансовою діяльністю*.

Отримані кошти підприємство інвестує в ресурси (матеріали, устаткування, ліцензії тощо), необхідні для здійснення його основної діяльності. При цьому значна частина інвестицій має довгостроковий характер. Діяльність, пов'язану з капітальними та фінансовими вкладеннями, називають *інвестиційною діяльністю*. Придбані ресурси витрачають і використовують з метою отримання доходу. Діяльність підприємства, спрямовану на отримання доходу, називають *операційною діяльністю*. Перевищення отриманого доходу над витратами підприємства означає приріст його капіталу у вигляді прибутку.

Для оцінки ефективності господарської діяльності власники та керівництво підприємства потребують відповідної інформації про його доходи, витрати, інвестиції, джерела коштів тощо. Інформація про господарську діяльність підприємства цікавить не лише його власників і керівників, а й широке коло інших користувачів, які приймають рішення щодо стосунків з цим підприємством, дотримання ним укладених угод, встановлених норм і правил. До таких користувачів належать потенційні інвестори, працівники, кредитори, покупці, податкові органи тощо.

Для забезпечення користувачів інформацією про господарську діяльність слід безперервно вести бухгалтерський облік з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Бухгалтерський облік — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

В бухгалтерському обліку відображаються окремі господарські операції, з яких складається господарська діяльність (*рис. 1.2*).

Господарська операція — це дія або подія, яка спричинює зміни в структурі активів, зобов'язань та власному капіталі підприємства. Більшість господарських операцій є наслідком вольових дій юридичних або фізичних осіб, які укладають угоди, здійснюють технологічні операції тощо. Водночас господарські операції можуть мати місце в результаті певних подій, тобто явищ реальної дійсності, що трапляються незалежно від волі людини (стихійне лихо, моральний знос тощо).



Рис. 1.2. Складові господарської діяльності підприємства

Активи, зобов'язання і власний капітал підприємства характеризують його фінансове становище. Отже, господарська операція є дією або подією, яка веде до змін у фінансовому становищі підприємства.

Сукупність однорідних господарських операцій можна представити у вигляді окремих господарських процесів. Зокрема, на виробничому підприємстві основними господарськими процесами є постачання, виробництво та реалізація продукції (рис. 1.3).

В межах господарського процесу всі операції є взаємопов'язаними та взаємообумовленими. Наприклад, операції, пов'язані з виготовленням продукції, обумовлюють здачу готової продукції на склад і нарахування заробітної плати робітникам.

Поряд з тим кожна господарська операція вирізняється відносною самостійністю, оскільки здійснюється у часі і просторі незалежно від інших операцій, має початок і кінець, окреме місце дії (цех, склад, каса тощо) і виконавців. Наприклад, видача робітникам заробітної плати з каси за роботу, яку вони виконали раніше, розглядається як самостійна операція, яка здійснюється в інший час, в іншому місці та іншими особами (виконану роботу приймав майстер або контролер, а кошти видає касир).

Кожна господарська операція має певні ознаки та показники, які характеризують її сутність. Ознакою господарської операції є те, що якісно відрізняє її від інших операцій і разом з тим дає можливість групувати однорідні господарські операції. Наприклад, операції з реалізації продукції можуть відрізнитися залежно від умов поставок і покупців.

Основними ознаками господарської операції є:

- / час;
- / місце;
- / об'єкти (речі, гроші, цінні папери, майнові права тощо);
- / суб'єкти (юридичні та фізичні особи).

Показники господарської операції забезпечують кількісну характеристику операції з допомогою відповідних вимірників (натуральних, трудових, грошових).

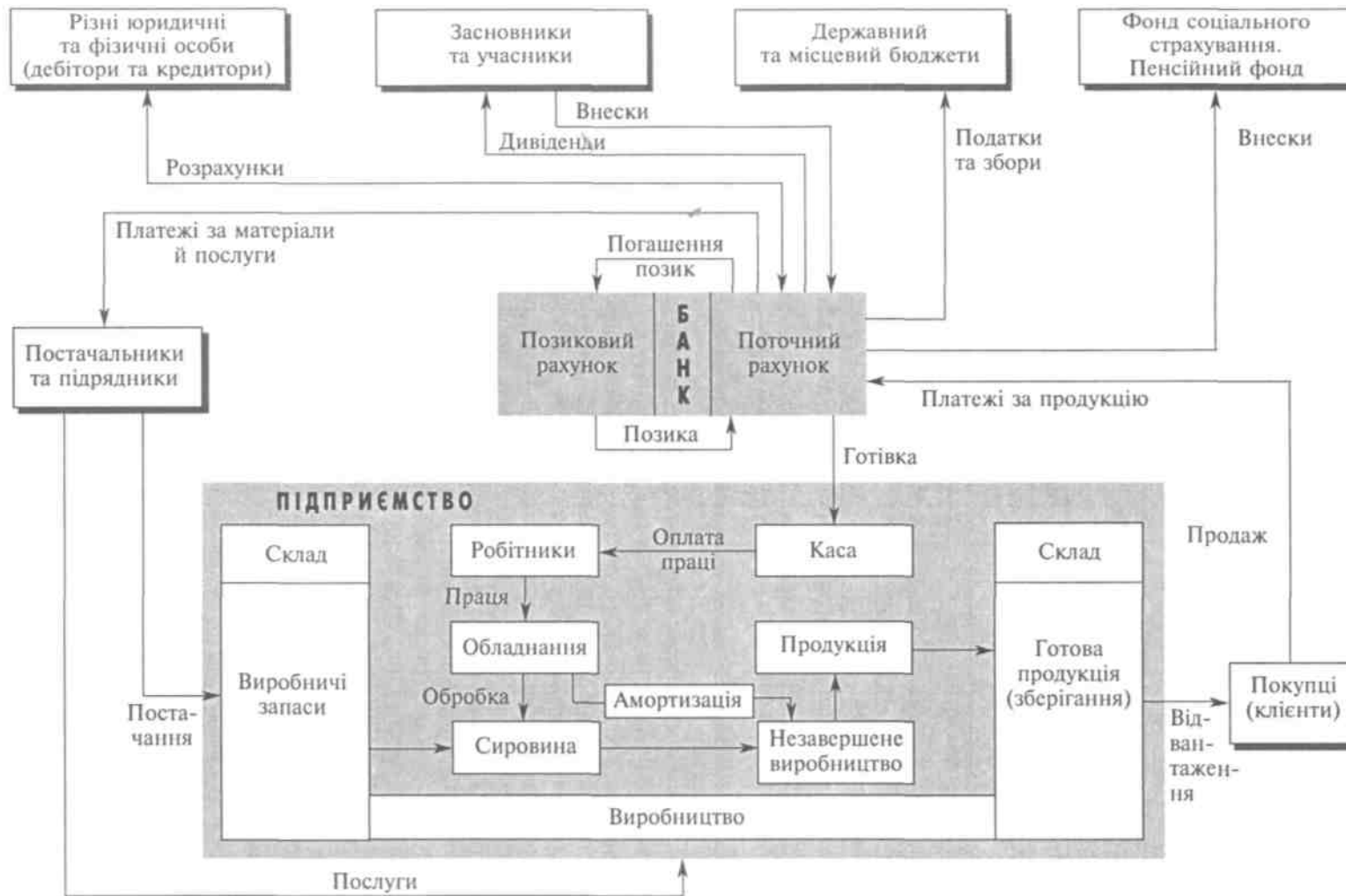


Рис. 1.3. Типові господарські процеси та операції виробничого підприємства

ПРИКЛАД 1.1

20 грудня 2004 року касир фірми "Персик" Сидоров П.П. видав 1 000 доларів США фінансовому директору фірми Наливайко С. Т. як аванс на відрядження за кордон. Ознаки та показники цієї операції узагальнені в табл. 1.1.

Таблиця 1.1. Господарська операція: видача грошей з каси

Ознаки		Показники
Місце операції	м. Київ, фірма "Персик"	
Час здійснення операції	20 грудня 2004 р.	
Хто видав гроші	Касир П.П. Сидоров	1 000 дол. США 5300 грн
Хто отримав гроші	Фінансовий директор С.Т. Наливайко	
Мета видачі	Аванс на відрядження за кордон	
Валютний курс	5,3 грн за 1 дол.	
Хто дав санкцію на здійснення операції	Президент фірми Ю.В. Кент	
Хто перевірів операцію	Головний бухгалтер М.М. Мурашко	

Для отримання інформації про господарські операції необхідно здійснювати їх суцільне та безперервне спостереження.

Основою бухгалтерського обліку є первинне спостереження, тобто сприйняття господарських операцій в момент їх здійснення. Таке спостереження здійснюється працівниками підприємства безпосередньо або з допомогою відповідних технічних засобів (ваг, лічильників, датчиків тощо). Однак в процесі господарської діяльності виникають розбіжності між даними первинного спостереження та фактичним станом об'єктів обліку. Наприклад, в процесі транспортування та збереження товарно-матеріальних цінностей можуть мати місце природний убуток (усушка, витік, утруска, випаровування тощо). Крім того, розбіжності між даними первинного спостереження та фактичною наявністю цінностей можуть бути наслідком помилок, зловживань, крадіжок тощо. Тому необхідно періодично проводити контрольні спостереження: інвентаризації, ревізії, звірки, переоблік тощо.

Для збереження та передачі результату спостережень фіксуються на матеріальному носії — первинному документі.

Первинний документ — це письмовий документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Інформація, що міститься в первинних документах, систематизується в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

Обліковий регістр — це письмовий документ, який містить накопичені та згруповані за певними однорідними ознаками дані первинних документів. На основі облікових регістрів складається бухгалтерська звітність.

Бухгалтерська звітність — це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. Отже, бухгалтерська звітність є способом передачі інформації користувачам.

Форми та зміст бухгалтерської звітності залежать від потреб конкретних користувачів. З урахуванням цього виділяють такі види звітності: фінансову, податкову, статистичну і внутрішню (управлінську).

Фінансова звітність — це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Фінансова звітність задовольняє інформаційні потреби користувачів щодо:

- / придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- / участі в капіталі підприємства;
- / оцінки якості управління;
- / оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- / забезпеченості зобов'язань підприємства;
- / визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- / регулювання діяльності підприємства;
- / інших рішень.

Ту частину бухгалтерського обліку, що забезпечує складання фінансової звітності звичайно називають фінансовим обліком.

Фінансовий облік — це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку та оприлюднення інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства відповідно до вимог законодавства.

Фінансова звітність задовольняє інформаційні потреби, що є загальними для всіх користувачів (*табл. 1.2*).

Таблиця 1.2. Користувачі фінансової звітності та їх інформаційні потреби

Користувачі	Інформаційні потреби
Інвестори	/ Щодо здатності підприємства сплачувати дивіденди / Для прийняття рішень щодо придбання, утримання або продажу інвестицій
Працівники	/ Щодо стабільності і прибутковості підприємства / Збереження робочих місць, оплата праці та пенсійне забезпечення
Банки	/ Щодо своєчасності повернення позики та отримання відсотків
Постачальники та інші кредитори	/ Щодо своєчасності оплати рахунків
Клієнти (замовники)	/ Щодо можливості отримання необхідних товарів і послуг
Уряд	/ Щодо своєчасності і повноти сплати податків / Для визначення національного доходу і розподілу ресурсів
Громадськість	/ Щодо впливу діяльності підприємства на благополуччя суспільства (зайнятість, екологію тощо)

Такі фінансові звіти не здатні забезпечити окремих користувачів усією інформацією, потрібною їм для прийняття рішень. Через це окремі групи користувачів можуть встановлювати інші або додаткові вимоги до інформації. Наприклад, уряд країни може встановити додаткові звіти для визначення податків і контролю за їх сплатою та статистичну звітність. У свою чергу, керівництво підприємства визначає склад і зміст внутрішньої звітності, необхідної для планування, контролю і прийняття рішень у процесі управління.

Хоча розглянуті види бухгалтерської звітності слугують різним цілям, для їх складання використовується одна база даних — первинні документи та облікові реєстри.

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Таким чином, у бухгалтерському обліку відображаються господарські операції, які значною мірою є наслідком рішень користувачів, а бухгалтерська звітність забезпечує зворотний зв'язок з користувачами (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку з його об'єктом і користувачами

Отже, головною метою ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

1.2. ЗМІСТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇЇ ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ

Фінансова звітність підприємства включає: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та Примітки до звітів.

Кожний з цих компонентів фінансової звітності має своє призначення (табл. 1.3).

Суб'єкти малого підприємництва можуть складати лише Баланс і Звіт про фінансові результати.

Таблиця 1.3. Призначення компонентів фінансової звітності

Компонент звітності	Призначення
Баланс	Інформація про фінансове становище підприємства на певну дату
Звіт про фінансові результати	Інформація про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства за звітний період
Звіт про власний капітал	Інформація про зміни у власному капіталі протягом звітного періоду
Звіт про рух грошових коштів	Інформація про надходження і вибуття грошових коштів унаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду
Примітки	«Виклад облікових політик та пояснення інформації, наведеної у відповідних звітах

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Стаття — це елемент фінансового звіту, який відповідає таким критеріям:

/ існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід, пов'язаних із цією статтею;

/ оцінка статті може бути достовірно визначена.

Розглянемо елементи фінансових звітів більш детально.

Баланс \ У Балансі наводяться статті активів, зобов'язань і капіталу власників (власного капіталу) підприємства.

Активи — це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

Отже, об'єкт бухгалтерського обліку вважають активом, якщо він відповідає трьом умовам:

1. Підприємство отримало його внаслідок минулих операцій або подій (придбання, будівництва тощо), оскільки намір підприємства придбати, наприклад запаси, не означає появи активів.
2. Отримані ресурси втілюють майбутні економічні вигоди.

Економічна вигода — це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активу.

Отже, майбутня економічна вигода характеризує потенційну здатність активу сприяти (прямо або непрямо) надходженню до підприємства грошових коштів або їх еквівалентів. Так, продаж товарів пов'язаний з надходженням грошових коштів, а використання продуктивнішого устаткування знижує собівартість продукції, що забезпечує економію грошових коштів (тобто непрямо сприяє їх зростанню).

Щодо грошових коштів, то вони безпосередньо вигідні підприємству, оскільки забезпечують оборотність усіх інших ресурсів підприємства.

3. Ресурси контролюються підприємством. Такий контроль впливає із права власності на активи або іншого юридичного права (наприклад, використання активу на умовах фінансової оренди), що дає підприємству можливість контролювати майбутні вигоди, які воно очікує одержати від цього активу.

Слід зазначити, що в деяких випадках ресурс може відповідати визначенню активу навіть за відсутності юридичного контролю. Наприклад, зберігаючи в таємниці своє "ноу-хау", підприємство може контролювати вигоди, які очікує одержувати від нього.

Актив відображають (визнають) у Балансі, якщо є ймовірність отримати у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням, і оцінка активу може бути достовірно визначена.

Майбутні вигоди, втілені в активах, можуть бути отримані різними способами: використанням активу в процесі виробництва продукції, товарів, послуг для продажу; обміном його на інші активи; погашенням заборгованості або розподілом між власниками.

Якщо у підприємства є сумнів щодо можливості отримання майбутніх економічних вигід, актив слід негайно списувати з Балансу та відображати у складі витрат поточного періоду у Звіті про фінансові результати.

Іншим критерієм визнання активу є можливість його достовірної оцінки. Навіть за наявності ймовірності отримання майбутніх вигід від активу його не відображають в Балансі, якщо неможливо здійснити його достовірну (обґрунтовану) оцінку.

У разі якщо підприємство має інтелектуальну власність, достовірно оцінити яку немає можливості, вона не може бути включена до складу нематеріальних активів підприємства. Проте, якщо інформація про цю власність має суттєве значення, її слід розкривати в Примітках до фінансових звітів.

Активи поділяють на *довгострокові* (необоротні, непоточні) і *короткострокові* (оборотні, поточні).

До довгострокових, або необоротних активів, звичайно належать основні засоби (будівлі, споруди, устаткування тощо), нематеріальні активи (авторські права, патенти, ліцензії тощо), довгострокові фінансові інвестиції (в акції, облигації тощо).

Відповідно оборотними, або короткостроковими активами, є грошові кошти, дебіторська заборгованість покупців, запаси (товари, матеріали, незавершене виробництво), короткострокові фінансові інвестиції (ринкові цінні папери) тощо.

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

Зобов'язання означає обов'язок чи відповідальність підприємства діяти певним чином. Воно має юридичну силу (внаслідок укладених контрактів, статутних вимог, законодавчих актів тощо) або є результатом бажання підприємства підтримувати свою ділову репутацію.

Так, унаслідок придбання товарів (сировини, послуг тощо) виникає кредиторська заборгованість постачальникам. Одержання позики банку передбачає прийняття зобов'язання щодо її повернення та сплати відсотків.

Значна частина зобов'язань підприємства нараховується регулярно (як правило, щомісяця) для виконання положень законодавчих актів щодо обов'язкових податків і зборів (заборгованість з податків, страхових внесків тощо) та розрахунків з працівниками. Такі зобов'язання часто називають *нарахованими витратами*. Отже, одна минала подія — виконана працівниками робота — викликає зобов'язання підприємства сплатити їм належну заробітну плату. Остання, у свою чергу, означає зобов'язання перерахувати частину її до бюджету у вигляді прибуткового податку. Зобов'язання відображають (визнають) у Балансі, якщо є ймовірність

зменшення економічних вигід підприємства у майбутньому внаслідок його виконання, і сума, за якою воно підлягає погашенню, може бути достовірно визначена.

Підприємство може мати обов'язок діяти певним чином, але це необов'язково призводить до виникнення зобов'язання в Балансі.

Наприклад, акціонерне товариство може взяти зобов'язання здійснити нову емісію акцій. Проте таке зобов'язання не означає зменшення будь-яких економічних вигід в майбутньому внаслідок його виконання, тому не відображається в Балансі. У свою чергу, зобов'язання щодо замовлених, але ще не отриманих активів, звичайно не відображається в Балансі замовника.

Проте, якщо актив отримано або підприємство уклало невідмовну угоду придбати актив, зобов'язання слід показувати в Балансі, оскільки воно призведе в майбутньому до сплати грошей або надання в оплату інших активів, що втілюють в собі економічну вигоду. Це зумовлено тим, що невідмовність угоди означає економічні наслідки у разі невиконання зобов'язання, зокрема відповідні штрафні санкції, тобто вибуття коштів з підприємства на користь іншої сторони.

Погашення зобов'язання може бути здійснене у такий спосіб:

- / сплатою грошових коштів;
- / передаванням інших активів;
- / наданням послуг;
- / заміною цього зобов'язання іншим;
- / перетворенням цього зобов'язання на капітал;
- / відмовою кредитора від своїх прав або позбавленням їх.

В останньому випадку погашення зобов'язання не потребує сплати коштів кредитору. Однак зарахування, наприклад кредиторської заборгованості (внаслідок закінчення терміну позовної давності) до складу доходу підприємства, означає збільшення суми його зобов'язань з податку на прибуток.

Другою умовою визнання зобов'язання як елемента Балансу є можливість його достовірної оцінки.

Звичайно сума, що підлягає сплаті для погашення заборгованості, визначається угодою (контрактом) або розраховується на підставі встановлених правил (ставок, норм, тарифів тощо). Проте у деяких випадках у момент виникнення зобов'язання точно визначити його суму складно. Такі зобов'язання можуть вимірюватись із застосуванням попередніх оцінок.

Зобов'язання також звичайно поділяють на довгострокові (зобов'язання за випущеними облігаціями, фінансовим лізингом, довгострокові позики банку тощо) і короткострокові, або поточні (короткострокові позики банку, аванси, отримані від покупців, заборгованість постачальникам, працівникам з оплати праці тощо).

Власний капітал — це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Тому власний капітал часто називають чистими активами.

Отже,

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання.}$$

Власний капітал визнається в Балансі одночасно з визнанням активів чи зобов'язань, які призводять до його змін.

У зв'язку з цим оцінка власного капіталу визначається оцінкою відповідних активів і зобов'язань. Однак це не означає, що загальна сума власного капіталу

обов'язково дорівнюватиме ринковій вартості акцій підприємства або сумі, яку можна отримати від реалізації його чистих активів в умовах безперервної діяльності.

Власний капітал звичайно складається з коштів, вкладених власниками (вкладений або статутний капітал), додаткового капіталу (дооцінка основних засобів) і нерозподіленого прибутку (або накопиченого капіталу).

Докладна інформація про зміни у статтях власного капіталу, наведених у Балансі підприємства, міститься у Звіті про власний капітал.

Підсумок активів Балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу. Це обумовлено тим, що власний капітал і зобов'язання є джерелами тих ресурсів, що складають активи підприємства.

Тому балансове рівняння матиме такий вигляд:

Активи = Власний капітал + Зобов'язання. В узагальненому вигляді структуру Балансу зображено на *рис. 1.5*.



Рис. 1.5. Структура Балансу підприємства

Баланс може мати різну форму та кількість статей.

В Україні, як і в багатьох європейських країнах, Баланс має форму двосторонньої таблиці, лівий бік якої має назву актив, а правий — пасив.

В активі відображено статті активів, а в пасиві — статті власного капіталу та зобов'язань. Тому балансове рівняння в цьому випадку матиме такий вигляд:

Актив = Пасив



ПРИКЛАД 1.2

4 січня 2005 року Григорій Кодак заснував приватне підприємство "Анфас" з метою надання послуг населенню — якісного і швидкого виконання фотографій. Він розпочав цей бізнес, вклавши 50 000 грн та отримавши позику банку на один рік в сумі 30 000 грн.

Для здійснення бізнесу він:

У орендував приміщення, сплативши орендну плату авансом за перший квартал в сумі 12 000 грн;

5 придбав необхідні матеріали на суму 6 000 грн;

8 придбав меблі та обладнання на суму 36 000 грн.

Григорій Кодак самостійно обслуговує клієнтів, а адміністративні та бухгалтерські функції виконує його племінниця Марта Глоба.

Баланс підприємства "Анфас" на дату його реєстрації, який склала Марта, наведено у табл. 1.4.

Таблиця 1.4. Баланс приватного підприємства "Анфас" на 4 січня 2005 року

Актив		Пасив	
Стаття	Сума, грн	Стаття	Сума, грн
Необоротні активи		Власний капітал	
Основні засоби	36 000	Статутний капітал	50 000
Оборотні активи		Поточні зобов'язання	
Матеріали	6 000	Позика банку	30 000
Грошові кошти	26 000		
Авансом сплачена орендна плата	12 000		
Разом	80 000	Разом	80 000

Звіт про фінансові результати

У Звіті про фінансові результати наводяться статті, що відображають доходи, витрати, прибутки та збитки підприємства.

Доходи — це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Дохід, що виникає в результаті діяльності підприємства, може бути у вигляді виручки від продажу продукції, товарів або послуг, гонорару, відсотків, орендної плати, дивідендів тощо. До складу доходів включають також доходи від інших операцій (наприклад, продажу основних засобів) та подій (наприклад, у результаті зростання вартості цінних паперів).

Дохід збільшує різні види активів (грошові кошти, дебіторську заборгованість тощо).

Дохід може супроводжуватись погашенням зобов'язань, якщо, наприклад, підприємство відвантажує продукцію, за яку раніше надійшов аванс від покупців.

За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображається у періоді надходження активу (наприклад, збільшення дебіторської заборгованості в результаті продажу продукції) або погашення зобов'язання (надання послуг у рахунок погашення позики), які

приводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

Витрати — це зменшення економічних вигід 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).

Витрати звичайно означають споживання ресурсів (грошей, запасів, основних засобів тощо) у процесі діяльності підприємства та включають: собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, комунальні платежі, амортизацію тощо. Крім того, до витрат належать втрати від інших операцій (наприклад, продажу основних засобів) та подій (наприклад, стихійного лиха).

За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в періоді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у Звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Витрати слід негайно відображати у Звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства.

Згортання (взаємозарахування) доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Зіставлення всіх доходів і витрат звітного періоду дає змогу визначити фінансовий результат (прибуток або збиток) діяльності підприємства за звітний період.

ПРИКЛАД 1.3

Протягом січня 2005 року підприємство "Анфас" надало послуги на суму 10 000 грн. Для надання послуг було витрачено матеріалів на суму 3 000 грн. Зарплата Марти Глоби становила 1 000 грн. Також було нараховано податок на прибуток в сумі 200 грн.

Виходячи з цього, Марта Глоба склала Звіт про фінансові результати за січень (табл. 1.5).

Таблиця 1.5. Звіт про фінансові результати підприємства "Анфас" за січень 2005 року

Стаття	Сума, грн
Чистий дохід від надання послуг	10 000
Витрати:	
Матеріальні витрати	(3 000)
Витрати на оплату праці	(1 000)
Витрати на оренду	(4 000)
Витрати на податки	(200)
Разом витрати	(8 200)
Чистий прибуток	1 800

Слід звернути увагу, що до Звіту про фінансові результати включено 1/3 суми орендної плати, оскільки підприємство вже отримало вигоду від оренди в січні.

У **Звіті про рух грошових коштів** наведено статті, що відображають грошові потоки (тобто надходження та видаток грошових коштів) протягом звітного періоду у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.

Така інформація дає користувачам фінансової звітності можливість:

- / зіставляти, оцінювати і прогнозувати грошові потоки підприємства;
- / досліджувати спроможність підприємства погасити зобов'язання та сплатити дивіденди;
- / виявляти причини різниці між грошовими надходженнями та видатками;
- / аналізувати грошові та негрошові аспекти операцій підприємства.

Примітки до фінансових звітів містять сукупність показників та пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, розкриття якої передбачене відповідними положеннями (стандартами).

Усі компоненти фінансової звітності взаємопов'язані, оскільки відображають відповідні аспекти господарської діяльності підприємства. Наприклад, Баланс відображає фінансовий стан підприємства на певну дату, а Звіт про рух грошових коштів пояснює зміни в одному з важливих компонентів Балансу — грошових коштах та їх еквівалентах, які відбулися між датами Балансу.

У свою чергу, Звіт про фінансові результати показує результати діяльності підприємства за певний період, а Звіт про рух грошових коштів характеризує вплив цієї діяльності на грошові кошти підприємства.

Жодний звіт не може надати всю потрібну користувачам інформацію, а тому всі компоненти фінансової звітності слід розглядати та інтерпретувати у комплексі (*рис. 1.6*).

Якісні характеристики фінансових звітів

Фінансові звіти повинні правдиво відображати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки підприємства. Необхідною умовою правдивого відображення діяльності підприємства є подання інформації у спосіб, який забезпечує якісні характеристики фінансових звітів.

Якісні характеристики визначають ступінь корисності інформації, що наведена у фінансових звітах. Основними якісними характеристиками фінансової інформації є дохідливість, доречність, достовірність та зіставність.

Дохідливість — це якість інформації, яка дає можливість користувачам сприймати її значення. Однак з цього не випливає, що користувачі зможуть правильно зрозуміти зміст фінансових звітів без необхідних базових знань у галузі бізнесу, економіки та бухгалтерського обліку.

У зв'язку із цим інформація про складні поняття, що є корисною для прийняття економічних рішень, не повинна виключатися зі звітності через складність розуміння її окремими користувачами.

Отже, інформація, яка подається у фінансових звітах, має бути розрахована на її розуміння і однозначне тлумачення користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Доречність характеризує здатність інформації впливати на рішення, що приймаються на її основі. Іншими словами, інформація вважається доречною, якщо вона здатна вплинути на прийняття рішень користувачами та допомогти їм оцінити минулі, поточні та майбутні події.

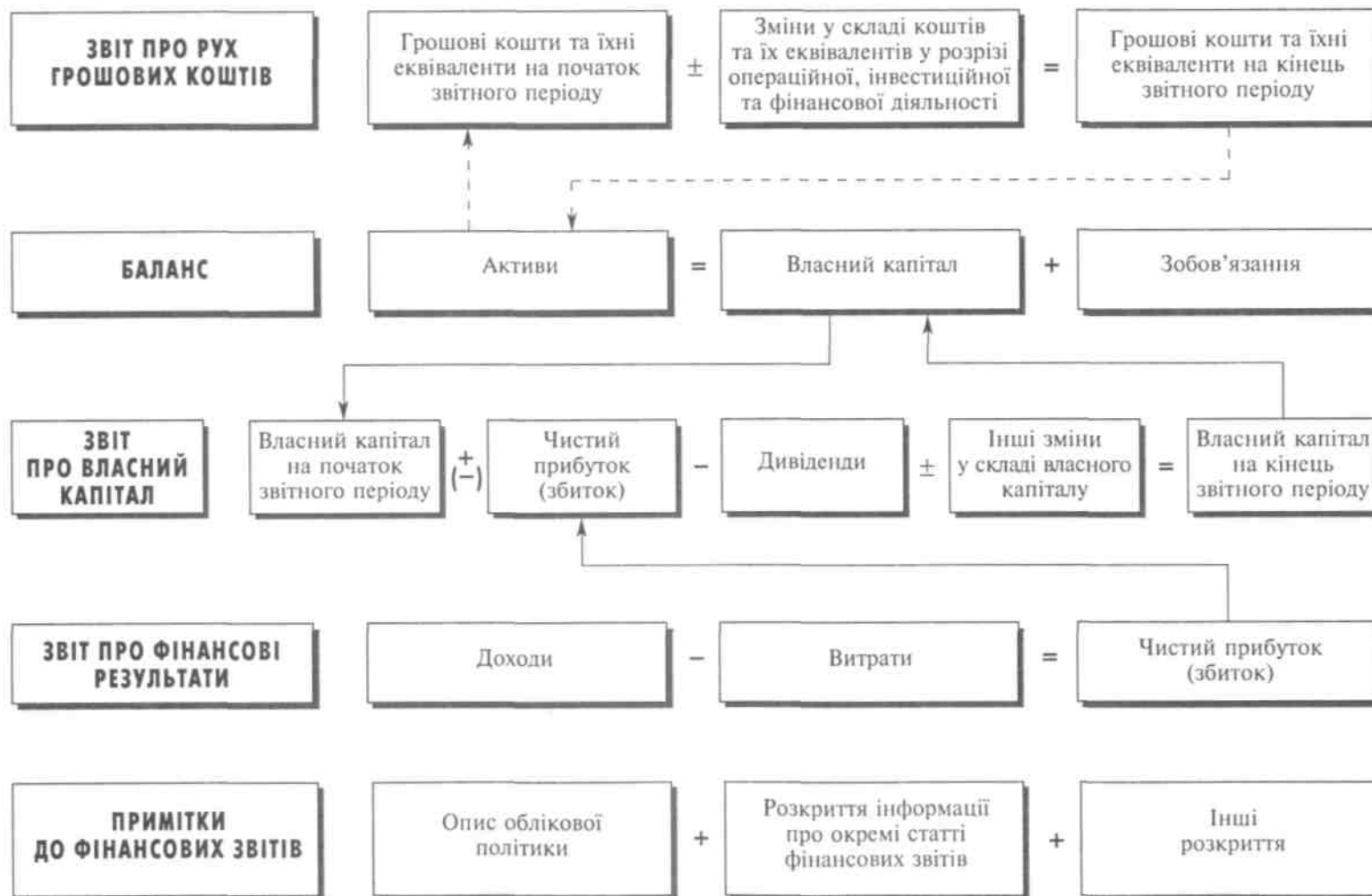


Рис. 1.6. Взаємозв'язок компонентів фінансової звітності

Доречність інформації визначається її суттєвістю, своєчасністю та можливістю використання для прогнозування.

Суттєвість — це характеристика облікової інформації, яка визначає її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності.

Відповідно суттєвою вважається інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Ознаками суттєвої облікової інформації є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації.

Кількісний вираз суттєвості визначається за допомогою порогу суттєвості.

Поріг суттєвості — абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації.

Суб'єктами визначення суттєвості облікової інформації є органи, які уповноважені регулювати питання бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів (далі — керівництво підприємства).

Об'єктами застосування суттєвості є:

- / діяльність підприємства в цілому;
- / окремі господарські операції та об'єкти обліку;
- / статті фінансової звітності.

Застосування критеріїв суттєвості до підприємства в цілому передбачає можливість використання спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності підприємством, обсяги діяльності якого нижче за встановлений поріг суттєвості. Поріг суттєвості для застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності визначається законодавством.

Суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

При цьому можуть бути використані Методичні рекомендації щодо застосування суттєвості у бухгалтерському обліку, затверджені листом Мінфіну України від 29.07.03 № 04230-04108, фрагмент яких узагальнено в *табл. 1.6*.

Таблиця 1.6. Рекомендації щодо визначення порогу суттєвості об'єктів обліку

Об'єкт визначення суттєвості	Орієнтовний поріг суттєвості
1	2
Окремі активи, зобов'язання та власний капітал	Величина у 5% від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу
Окремі види доходів і витрат	Величина, що дорівнює 2% чистого прибутку (збитку) підприємства
Переоцінка або зменшення корисності об'єктів обліку	Величина, що дорівнює 1% чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10%-му відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості

Продовження табл. 1.6

1	2
Окремі види доходів, витрат і відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку неприбуткових організацій	Величина, що становить 0,5% суми надходжень на провадження статутної діяльності
Строк оренди для визнання оренди фінансовою	Величина, що становить 75% строку корисного використання об'єкта оренди
Визначення звітного сегмента	Величина у 10% відповідно чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), або фінансових результатів сегмента, або активів усіх сегментів підприємства
Визначення подібних активів	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обліку не має перевищувати 10%
Інші господарські операції та об'єкти обліку	В межах 1 — 10% з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості

Застосування суттєвості для наведення статей у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або іншими нормативно-правовими актами.

Кожну суттєву статтю слід наводити у фінансовій звітності окремо, а несуттєві статті об'єднувати зі статтями, подібними за характером або функціями. Суттєвість статті визначається її величиною і характером, що розглядаються разом. Окремі, однакові за характером об'єкти бухгалтерського обліку, доцільно об'єднувати в одну статтю, навіть якщо величина кожного виду об'єктів є суттєвою.

Статті, які мають суттєву величину і відрізняються за характером або функціями, слід подавати окремо. Зокрема, не можна об'єднувати такі статті фінансової звітності:

- / монетарні та немонетарні;
- / поточні та непоточні;
- / операційні та неопераційні;
- / відсоткові та невідсоткові.

Стаття, яка не є суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в Примітках до фінансової звітності.

При визначенні суттєвості окремих статей за поріг суттєвості може прийматися частка відповідної статті у базовому показнику. Таким показником, зокрема, може бути:

- / для статей Балансу — сума власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань;
- / для статей Звіту про фінансові результати — сума прибутку (збитку) від операційної діяльності або сума доходу або витрат за звітний період;
- / для статей Звіту про рух грошових коштів — чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період.

Законодавство встановлює мінімальний обсяг інформації, яка повинна бути наведена у фінансових звітах і примітках до них. У свою чергу, керівництво підприємства може включати до приміток додаткову інформацію, яка є важливою для користувачів фінансової звітності.

Найдостовірніша інформація втрачає сенс, якщо вона надана користувачам із запізненням. Тому фінансові звіти мають бути надані користувачам у строки, що забезпечують їх ефективне використання. Виходячи із цього, згідно з Порядком подання фінансової звітності, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 20.02.2000 р. № 419, квартальна фінансова звітність подається підприємствами не пізніше 25-го числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна — не пізніше 20 лютого наступного за звітним року.

У свою чергу, консолідована фінансова звітність має бути надана власникам (засновникам) не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

Інформація, наведена у фінансових звітах, повинна не тільки відображати результати минулої діяльності, а й бути корисною для прогнозування майбутніх прибутків, дивідендів та інших виплат.

Достовірність інформації означає, що вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Зіставність інформації характеризує можливість користувачів порівнювати:

/ фінансові звіти підприємства за різні періоди;

/ фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

1.3. ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Принцип бухгалтерського обліку — це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні **ґрунтуються на таких основних принципах:**

/ автономності;

/ безперервності;

/ єдиного грошового вимірника;

/ превалювання змісту над формою;

/ періодичності;

/ історичної (фактичної) собівартості та обачності;

/ нарахування та відповідності доходів і витрат;

/ повного висвітлення;

/ послідовності.

Згідно з **принципом автономності** 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.

Цей принцип застосовується навіть у випадку, коли власник несе повну матеріальну відповідальність (у тому числі своїм майном) за зобов'язаннями підприємства. Цим принципом досягається чітке визначення сфери підзвітності, тобто господарська діяльність пов'язується з конкретним суб'єктом. Хоча окремі підрозділи (філії, відділення) підприємства також можуть складати фінансові звіти, але показники діяльності таких відособлених підрозділів включаються до фінансової звітності підприємства.

Проте не слід ототожнювати сферу підзвітності лише з юридичною особою. Наприклад, материнське підприємство та його дочірні підприємства є окремими юридичними особами, але складають консолідовану фінансову звітність, яка відображає їх діяльність як єдиної економічної одиниці.

Принцип безперервності передбачає, що діяльність підприємства буде продовжуватися протягом невизначеного періоду і не буде припинена в доступному для огляду майбутньому. Таке припущення є важливим, оскільки у разі банкрутства або ліквідації підприємства його фінансова звітність складається, виходячи з інших принципів та вимог щодо оцінки статей, ніж в умовах звичайної діяльності.

Зокрема, у разі ліквідації підприємства його активи оцінюються за чистою вартістю реалізації, а розподіл активів і зобов'язань на оборотні (поточні) і необоротні (довгострокові) втрачає сенс.

Отже, безперервність означає, що фінансову звітність складають, виходячи з припущення, що підприємство не має ні наміру, ні потреби ліквідувати або суттєво скоротити свою діяльність.

Оцінюючи доречність припущення щодо безперервності діяльності підприємства, його керівництву слід зібрати всю наявну інформацію та розглянути чинники, які визначають прибутковість операцій та доступ до фінансових ресурсів (принаймні протягом 12 місяців після дати Балансу).

Якщо після проведеного аналізу у керівництва є значна невпевненість, яка ґрунтується на інформації про події або умови, що можуть вплинути на здатність підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі, це слід викласти у Примітках до фінансових звітів із зазначенням причини.

У разі якщо фінансові звіти складені не на основі припущення безперервності діяльності, про це також слід повідомити у Примітках з описом причин, з яких підприємство не вважається безперервно діючим, і основи оцінки, яка була застосована для складання фінансових звітів.

Згідно з *принципом єдиного грошового вимірника* вимірювання та узагальнення господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці. Цей принцип припускає, що гроші є найбільш універсальним вимірником різномірних об'єктів обліку та забезпечує адекватну оцінку господарської діяльності підприємства.

Підприємства України ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України — гривні. Водночас в аналітичному обліку широко застосовуються натуральні і трудові вимірники, а операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Принцип єдиного грошового вимірника базується на припущенні, що грошова одиниця має стабільну купівельну спроможність. Але в умовах інфляційної економіки виникає потреба коригувати показники звітності з урахуванням зміни купівельної спроможності грошей.

Превалювання змісту над формою означає, що операції та події мають облічуватися і подаватися у звітності відповідно до їхньої економічної сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Такий підхід застерігає від абсолютизації юридичного трактування подій та операцій, які відображаються в бухгалтерському обліку, оскільки сутність операцій та інших подій не завжди адекватна тому, що впливає з їхньої юридичної (або встановленої) форми. Наприклад, передавання активу у фінансову оренду не означає переходу права власності на нього від орендодавця до орендаря. Проте на практиці цей актив зараховується на баланс орендаря, оскільки до останнього фактично перейшли всі вигоди та ризики, пов'язані з використанням цього активу.

І навпаки, звичайно реалізація продукції означає перехід власності до іншої сторони. Однак якщо угода забезпечує подальше використання продавцем економічних вигід, утілених у проданому активі, відображення цієї операції як реалізації не забезпечить правдивого подання інформації про неї у фінансовій звітності.

Таким чином, принцип превалювання змісту над формою підкреслює, що бухгалтерський облік не є засобом формальної фіксації формальних даних. Його головна мета — правдиво відображати господарську діяльність та надати користувачам реальну картину фінансового стану підприємства. Тому наявність або відсутність первинних документів або законодавчих актів не завжди є підставою для відображення або невідображення операцій в бухгалтерському обліку з метою складання фінансової звітності.

Принцип періодичності. Хоча діяльність підприємства є безперервною, і реальна оцінка бізнесу може бути здійснена лише в момент його ліквідації, цей принцип припускає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік.

Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року.

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців.

Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію. Чим коротший звітний період, тим важче достовірно оцінити фінансовий результат діяльності підприємства, особливо у сезонних галузях.

Принцип історичної (фактичної) собівартості означає, що пріоритетною є оцінка активів і зобов'язань підприємства, виходячи із фактичних витрат на виробництво або придбання відповідних активів. Проте пріоритетність історичної (фактичної) собівартості стосується головним чином первісної вартості активів і зобов'язань.

Із часом оцінка активів і зобов'язань може змінюватися для забезпечення достовірності даних обліку.

Прикладами зміни оцінки активів є:

- / переоцінка основних засобів;
- / коригування оцінки фінансових інвестицій та фінансових зобов'язань;
- знецінення запасів.

Останнім часом в міжнародній практиці спостерігається тенденція до розширення сфери застосування справедливої вартості для оцінки активів і зобов'язань. Але на практиці використання справедливої вартості як бази оцінки активів і зобов'язань призводить до значних витрат. Тому на сьогодні в більшості випадків має місце змішана оцінка, тобто комбінація історичної (фактичної) собівартості з теперішньою вартістю, відновлюваною собівартістю, чистою вартістю реалізації тощо.

Наприклад, дебіторська заборгованість оцінюється за чистою вартістю реалізації, фінансові інвестиції — за справедливою вартістю, а нематеріальні активи — за історичною (фактичною) собівартістю за вирахуванням зносу.

Обачність зумовлена невизначеністю певних подій (наприклад, отримання сумнівних боргів, строк експлуатації основних засобів тощо). У зв'язку із цим при оцінці наведеної у звітах інформації слід уникати завищення активів і доходів або заниження витрат і зобов'язань підприємства.

Це означає, що витрати та зобов'язання потрібно відображати в бухгалтерському обліку відразу ж після отримання відомостей про ймовірність їх виникнення, а активи та доходи — лише тоді, коли вони реально отримані або зароблені. Тому, наприклад, сумнівну дебіторську заборгованість слід списувати на витрати та вираховувати із загальної суми дебіторської заборгованості в тому періоді, коли з'явилися сумніви щодо можливості її погашення.

Іншими прикладами застосування принципу обачності є оцінка запасів за найменшою вартістю (первісною вартістю або чистою вартістю реалізації) і зменшення корисності необоротних активів.

Проте обачність не означає створення прихованих або надмірних резервів, навмисне заниження оцінки активів та доходів чи завищення зобов'язань або витрат.

Принцип обачності дозволяє уникнути зайвого "оптимізму" при оцінці об'єктів бухгалтерського обліку, тобто зменшити ризик суб'єктивності в умовах застосування облікової оцінки.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат означає, що результати операцій та інших подій слід відображати в облікових регістрах і фінансових звітах тоді, коли вони мали місце, а не обов'язково тоді, коли підприємство отримує або сплачує кошти.

Такий підхід до складання фінансових звітів дає можливість інформувати користувачів не тільки про надходження або сплату грошових коштів у минулому, а й про зобов'язання платити кошти або про їх надходження в майбутньому.

Виходячи із цього принципу, доходи слід відображати в обліку і звітності в тому періоді, коли вони були зароблені, а витрати — на основі відповідності їх цим доходам. Принцип нарахування та відповідності забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду зіставленням доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Однак не всі витрати можна безпосередньо пов'язати з певним доходом. Через це застосування принципу нарахування та відповідності не означає можливості визнання у Балансі статей, які не відповідають визначенню активів і зобов'язань.

У зв'язку із цим витрати, які не мають безпосереднього зв'язку з певними доходами, слід відображати у Звіті про фінансові результати в тому періоді, коли вони виникли.

ПРИКЛАД 1.4

У січні 2005 року підприємство сплатило авансом орендну плату за I квартал у сумі 3 000 гривень. Крім того, у січні були реалізовані товари на суму 42 000 гривень, придбані в грудні 2004 року за 35 000 гривень. Також у січні була нарахована зарплата персоналу в сумі 2 000 гривень. Виходячи з принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, прибуток підприємства за січень 2005 року становитиме 4 000 гривень (42 000 - 35 000 - 1 000 - 2 000).

Принцип повного висвітлення означає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймається на її основі.

Повне висвітлення означає, що користувачам надана суттєва та доречна інформація про фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

Практичне застосування принципу повного висвітлення досягається шляхом розкриття інформації:

- / безпосередньо у фінансових звітах;
- / у Примітках до фінансових звітів.

Розкриття — це надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Прикладами інформації, яка звичайно розкривається у Примітках до фінансових звітів, є:

- / обрані підприємством методи бухгалтерського обліку;
- / зміни вказаних методів протягом звітного періоду;
- / потенційні втрати, які можуть мати місце в майбутньому внаслідок певної події (наприклад, рішення суду); / укладені угоди, які вплинуть на майбутні грошові потоки; / значні події після дати балансу тощо.

Згідно з *принципом послідовності* підприємству слід постійно (з року в рік) застосовувати обрану облікову політику. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Дотримання цього принципу є передумовою зіставності показників фінансових звітів за різні звітні періоди.

1.4. ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ У ФІНАНСОВОМУ ОБЛІКУ

Господарські операції призводять до змін у статтях Балансу. Такі зміни можна поділити на чотири типи:

1. Наслідком операції є зміни лише у статтях активу Балансу. Операція цього типу призводить до змін у складі активу Балансу (наприклад, збільшується сума коштів на рахунку підприємства і зменшується його дебіторська заборгованість), але підсумок (валюта) Балансу не змінюється.

Вплив операції першого типу на балансове рівняння можна відобразити так:

$$A + a - a = П,$$

де A — підсумок активу;

a — стаття активу;

$П$ — підсумок пасиву.

2. Операції впливають лише на статті пасиву, а підсумок Балансу не змінюється. Такі операції можуть означати, зокрема:

/ заміну одного зобов'язання іншим (наприклад, погашення заборгованості постачальникам безпосередньо за рахунок позики банку);

/ зміни у складі власного капіталу (наприклад, збільшення статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку);

/ перетворення зобов'язання на власний капітал (наприклад, конвертація облігацій в акції).

Відповідно вплив операції другого типу на балансове рівняння матиме такий вигляд:

$$A = П + п - п,$$

де $п$ — стаття пасиву.

3. Операція призводить до одночасного збільшення у статтях активу і пасиву. Внаслідок цього збільшується підсумок (валюта) Балансу. До цього типу належать операції, що викликають одночасне

/ збільшення активу та зобов'язання (наприклад, отримання сировини від постачальника, яка буде оплачена пізніше) або

/ збільшення активу та власного капіталу (наприклад, внесок учасника до статутного капіталу).

Далі показано вплив операції третього типу на балансове рівняння:

$$A + a = П + п.$$

4. Операції призводять до одночасного зменшення у активі та пасиві Балансу внаслідок:

/ передавання активу в погашення зобов'язання (наприклад, виплата нарахованої заробітної плати);

/ зменшення активу та власного капіталу (наприклад, списання уцінки майна за рахунок суми попередньої дооцінки).

У результаті операції четвертого типу підсумок (валюта) Балансу зменшується:

$$A - a = П - п.$$

Поряд з тим незалежно від типу операції зберігається балансове рівняння, тобто підсумок активу Балансу дорівнює підсумку пасиву.

Для ілюстрації впливу господарських операцій на Баланс підприємства розглянемо наступний приклад.

ПРИКЛАД 1.5

Адам Козлевич — досвідчений автомеханік — заснував власну ремонтну майстерню під назвою: "Нічний автосервіс". Особливістю діяльності майстерні є виконання всіх ремонтних робіт вночі. Така стратегія (доставляти машини ввечері і забирати наступного ранку) була вигідна клієнтам.

Нічна діяльність також була вигідною для майстерні, оскільки мінімізувала трудові затрати. Адам Козлевич має деякі знання з обліку і здійснює бухгалтерські записи діяльності майстерні самостійно. Він також самостійно складає фінансову звітність. Якщо діяльність майстерні буде успішною, Козлевич планує відкрити додаткові точки для здійснення ремонту. Це, у свою чергу, вимагатиме залучення додаткових коштів від інвесторів і кредиторів.

Козлевич офіційно розпочав діяльність 1 листопада 2004 року. На цю дату він відкрив банківський рахунок на ім'я підприємства і вніс на нього 80 000 грн зі своїх заощаджень.

Виходячи з цього, перший (вступний) Баланс, складений А. Козлевичем, виглядав так (табл. 1.7).

Таблиця 1.7. Баланс підприємства "Нічний автосервіс" на 1 листопада 2004 року

грн

Актив		Пасив	
Грошові кошти	80 000	Власний капітал А. Козлевича	80 000
Разом	80 000	Разом	80 000

5 листопада для "Нічного автосервісу" було придбано стару будівлю гаража у підприємства "Автопор" за 36 000 грн. З рахунка "Нічного автосервісу" було списано 6 000 грн, а на решту суми (30 000 грн) був виписаний безвідсотковий вексель терміном на 90 днів.

Після цього Баланс підприємства набув такого вигляду (табл. 1.8).

Таблиця 1.8. Баланс підприємства "Нічний автосервіс" на 5 листопада 2004 року

грн

Актив		Пасив	
Необоротні активи	36 000	Власний капітал	80 000
Будівля		Власний капітал А. Козлевича	
Оборотні активи	74 000	Поточні зобов'язання	30 000
Гроші		Векселі видані	
Разом	110 000	Разом	110 000

17 листопада були придбані різноманітні матеріали (масло, розчини, гайки і болти) у підприємства "Шурупи та болти" за ціною 1 400 грн та інструменти й устаткування на суму 13 800 грн у підприємства "Домкрат". Строк оплати 30 днів. Очікується, що ці матеріали задовольнятимуть потреби підприємства впродовж трьох або чотирьох місяців, а інструменти та устаткування будуть використовуватись упродовж 5 років.

Після цієї операції Баланс А. Козлевича помітно розбух (табл. 1.9).

Таблиця 1.9. Баланс підприємства "Нічний автосервіс" на 17 листопада 2004 року

грн

Актив		Пасив	
Необоротні активи	36 000	Власний капітал	80 000
Будівля		Власний капітал А. Козлевича	
Інструменти та устаткування	13 800		
Оборотні активи	1 400	Поточні зобов'язання	30 000
Матеріали		Векселі видані	
Грошові кошти	74 000	Кредиторська заборгованість	15 200
Разом	125 200	Разом	125 200

23 листопада було надано ремонтні послуги підприємству "Тайфун" на суму 3 000 грн (оплату здійснено готівкою) та підприємству "Плутон" на суму 7 380 грн (оплату буде здійснено протягом 60 днів).

Після цієї операції А. Козлевич склав наступний Баланс (табл. 1.10).

Таблиця 1.10. Баланс підприємства "Нічний автосервіс" на 23 листопада 2004 року

гон

грн

Актив		Пасив	
Необоротні активи	36 000	Власний капітал	90 380
Будівля		Власний капітал А. Козлевича	
Інструменти та устаткування	13 800		
Всього	49 800		
Оборотні активи	1 400	Поточні зобов'язання	30 000
Матеріали		Векселі видані	
Дебіторська заборгованість	7 380	Кредиторська заборгованість	15 200
Грошові кошти	77 000		
Разом	135 580	Разом	135 580

25 листопада Адам Козлевич вилучив 2 000 грн із каси підприємства для власних потреб, що призвело до зменшення його капіталу (табл. 1.11).

Таблиця 1.11. Баланс підприємства "Нічний автосервіс" на 25 листопада 2004 року

грн

Актив		Пасив	
Необоротні активи	36 000	Власний капітал	88 380
Будівля		Власний капітал А. Козлевича	
Інструменти та устаткування	13 800		
Оборотні активи	1 400	Поточні зобов'язання	30 000
Матеріали		Векселі видані	
Дебіторська заборгованість	7 380	Кредиторська заборгованість	15 200
Грошові кошти	75 000		
Разом	133 580	Разом	133 580

30 листопада було виплачено заробітну плату робітникам в сумі 4 900 грн та частково (в сумі 6 800 грн) погашено заборгованість підприємству "Домкрат".

Після цього А. Козлевич склав Баланс на кінець першого місяця своєї діяльності (табл. 1.12).

Таблиця 1.12. Баланс підприємства "Нічний автосервіс" на 30 листопада 2004 року

Актив		Пасив	
Необоротні активи	36 000	Власний капітал	83 480
Будівля		Власний капітал А. Козлевича	
Інструменти та устаткування	13 800		
Оборотні активи	1 400	Поточні зобов'язання	30 000
Матеріали		Векселі видані	
Дебіторська заборгованість	7 380	Кредиторська заборгованість	8 400
Грошові кошти	63 300		
Разом	121 880	Разом	121 880

Як бачимо, після кожної операції зберігається балансове рівняння, оскільки підсумок активу дорівнює підсумку пасиву Балансу.

Відображення господарських операцій на рахунках Упродовж місяця підприємство здійснює багато господарських операцій. Тому відображати ці операції безпосередньо в Балансі технічно складно, оскільки після кожної операції доведеться складати новий Баланс. Крім того, це не дозволяє керівництву підприємства аналізувати та контролювати зміни у фінансовому становищі підприємства та оцінити ефективність його операцій. У зв'язку з цим для відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку застосовують систему рахунків.

Рахунки бухгалтерського обліку — це спосіб групування господарських операцій за однорідними ознаками з метою відображення наявності та змін у складі активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства і визначення фінансових результатів його діяльності за певний період.

Для окремого відображення збільшення та зменшення величини певного об'єкта бухгалтерського обліку рахунок поділяють на дві частини (рис 1.7).

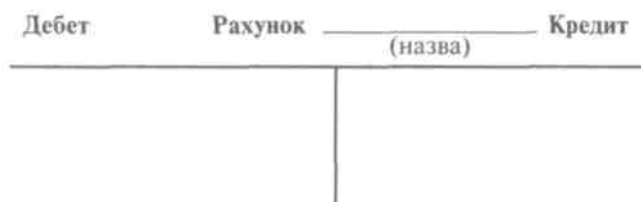


Рис. 1.7. Схема рахунка

Одну частину (ліву) рахунка називають "дебет" (скорочено "д-т"), а іншу (праву) — "кредит" (скорочено "к-т"). Отже, "дебет" і "кредит" — це умовні позначення сторін рахунка.

Відповідно дебетувати рахунок — означає записати суму господарської операції у лівій частині (тобто у дебет) рахунка, а кредитувати рахунок — записати суму у його правій частині (тобто у кредиті рахунка).

Суму усіх записів на рахунку упродовж звітного періоду називають оборотом. Крім того, у разі наявності, на рахунку відображають величину об'єкта обліку на початок (початковий залишок або сальдо) та на кінець (кінцевий залишок або сальдо) звітного періоду (місяця).

Побудова рахунка залежить від його призначення. Виходячи з цього, рахунки бухгалтерського обліку поділяються на дві групи (рис. 1.8):

- 1) балансові (реальні);
- 2) номінальні (тимчасові).

Балансові (реальні) рахунки призначені для обліку елементів Балансу, тобто окремих активів, зобов'язань і власного капіталу. На основі залишків (сальдо) цих рахунків складають Баланс на звітну дату.

Рахунки, призначені для обліку активів, називають *активними*, а рахунки, призначені для обліку зобов'язань та власного капіталу, називають *пасивними* рахунками.

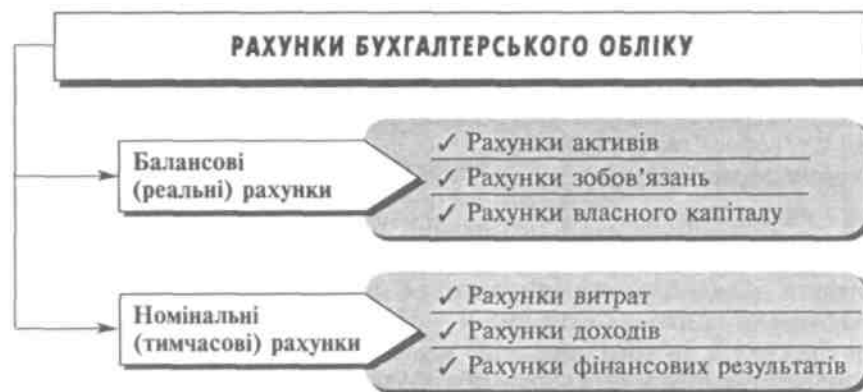


Рис. 1.8. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку

Активні і пасивні рахунки мають різну побудову.

В активних рахунках залишок (сальдо) та збільшення величини відповідного активу відображають за дебетом рахунка, а зменшення величини активу — за кредитом рахунка (рис. 1.9).

Дебет	(Назва рахунка)	Кредит
Сальдо на початок періоду		
Збільшення (+)		Зменшення (-)
Оборот		Оборот
Сальдо на кінець періоду		

Рис. 1.9. Схема активного рахунка

У пасивних рахунках залишок (сальдо) та збільшення відповідно зобов'язання або власного капіталу відображають за кредитом, а зменшення їх величини — за дебетом рахунка (рис. 1.10).

Дебет	(Назва рахунка)	Кредит
		Сальдо на початок періоду
Зменшення (-)		Збільшення (+)
Оборот		Оборот
		Сальдо на кінець періоду

Рис. 1.10. Схема пасивного рахунка

Номинальні (тимчасові) рахунки призначені для обліку доходів, витрат і визначення фінансового результату (прибутку або збитку) діяльності підприємства. Ці рахунки звичайно не мають залишку (сальдо) на кінець періоду (року).

Рахунки витрат мають побудову, схожу з активними рахунками, а рахунки доходів — з пасивними рахунками (рис. 1.11 і 1.12).

Дебет	Рахунок витрат	Кредит	Дебет	Рахунок доходу	Кредит
Відображення витрат упродовж звітного періоду	Списання витрат в кінці звітного періоду		Списання доходу в кінці звітного періоду	Відображення доходів упродовж звітного періоду	

Рис. 1.11. Схема рахунка витрат

Рис. 1.12. Схема рахунка доходу

Рахунок фінансового результату призначений для зіставлення доходів і витрат звітного періоду. Різниця між сумою доходу і витрат становить прибуток (збільшення капіталу), який переноситься на рахунок власного капіталу (рис. 1.13).

Дебет	Кредит
Витрати звітного періоду	Дохід звітного періоду
Списання прибутку	Списання збитку

Рис. 1.13. Схема рахунка фінансових результатів

Для відображення господарських операцій на рахунках застосовують подвійний запис.

Подвійний запис означає одночасне відображення суми господарської операції принаймні на двох рахунках: за дебетом одного та кредитом іншого.

Взаємозв'язок рахунків, який виникає внаслідок відображення на них господарської операції, називають кореспонденцією рахунків, а самі рахунки відповідно кореспондуючими.

Запис, який вказує рахунок, що дебетується, і рахунок, який кредитується, а також суму операції, називають *бухгалтерським проведенням*, або бухгалтерським записом.

ПРИКЛАД 1.6

Підприємство отримало позику банку в сумі 1 200 000 грн. Кошти надійшли на поточний рахунок підприємства. Для відображення цієї операції шляхом подвійного запису слід зробити таке бухгалтерське проведення:

Дебет рахунка "Поточний рахунок"	1 200 000 грн
Кредит рахунка "Позика банку"	1 200 000 грн.

У результаті бухгалтерського запису можуть кореспондувати більш ніж два рахунки. Але і в цьому випадку слід дотримуватись правила подвійного запису: загальна сума господарської операції, відображена за дебетом кореспондуючих рахунків, має дорівнювати сумі цієї операції, відображеної за кредитом кореспондуючих рахунків.

ПРИКЛАД 1.7

Підприємство перерахувало з поточного рахунка 1 240 000 грн, зокрема 1 200 000 в погашення позики банку, а 40 000 грн — відсотки за користування позикою. Цю операцію було відображено на рахунках таким записом, грн:

Дебет рахунка "Позика банку"	1 200 000
Дебет рахунка "Витрати на відсотки"	40 000
Кредит рахунка "Поточний рахунок"	1 240 000.

В Україні дозволяється складний запис, коли один рахунок дебетується, а кілька рахунків кредитується або навпаки. Проте заборонено одночасно дебетувати і кредитувати кілька рахунків. Однак в окремих країнах (наприклад, США) такі записи дозволяються.

Для того щоб правильно відобразити господарську операцію на рахунках, слід зробити її аналіз. Аналіз господарської операції здійснюють у такій послідовності:

- 1) чи мав місце факт здійснення господарської операції;
- 2) які зміни спричинила ця операція в об'єктах бухгалтерського обліку;
- 3) на яких рахунках обліковують ці об'єкти бухгалтерського обліку;
- 4) яка побудова цих рахунків, тобто на якій стороні відповідного рахунка слід зробити запис.

Для ілюстрації такого аналізу розглянемо господарську операцію, наведену в *прикладі 1.1 (рис 1.14)*.



Рис. 1.14. Приклад аналізу та відображення господарської операції

В кінці звітного періоду після відображення усіх господарських операцій слід визначити залишок (сальдо) на рахунках на кінець цього періоду (звичайно місяця).

Кінцевий залишок (сальдо) на активних рахунках розраховується за формулою

$$C_k = C_n + O_d - O_k,$$

де C_k - сальдо кінцеве;

C_n - сальдо початкове;

O - оборот дебетовий;

O_k - оборот кредитовий.

Відповідно кінцевий залишок (сальдо) на пасивних рахунках розраховується за формулою

$$C_k = C_n + O_k - O_d$$

Залишок (сальдо) на кінець одного місяця є залишком (сальдо) на початок іншого місяця. Наприклад, сальдо в сумі 1 000 грн на рахунку "Каса" на кінець травня становитиме залишок на цьому рахунку на початок червня.

Для отримання інформації з різним ступенем деталізації в бухгалтерському обліку застосовують синтетичні та аналітичні рахунки.

Синтетичними називають рахунки, призначені для обліку сукупності однорідних активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат.

Аналітичними є рахунки, на яких обліковують активи, зобов'язання, частки в капіталі, витрати та доходи.

Прикладом синтетичних рахунків є рахунки "Основні засоби", "Матеріали", "Каса", "Статутний капітал", "Розрахунки з постачальниками", "Витрати на збут", "Дохід від реалізації продукції" тощо. Облік на синтетичних рахунках ведеться лише в грошовому вимірнику.

Аналітичні рахунки ведуться в межах окремого синтетичного рахунка. Наприклад, до синтетичного рахунка "Матеріали" звичайно відкривають аналітичні рахунки за кожним найменуванням матеріалів. У разі потреби облік на аналітичних рахунках ведеться не лише в грошових, а й в натуральних вимірниках.

Між синтетичними й аналітичними рахунками існує тісний взаємозв'язок:

- / побудова аналітичних рахунків відповідає побудові синтетичного рахунка, до якого вони відкриті;
- / на цих рахунках з різним ступенем деталізації відображають одні й ті самі операції: на синтетичному рахунку загальною сумою, а на аналітичних — окремими сумами;
- / сума сальдо на аналітичних рахунках має дорівнювати сумі сальдо відповідного синтетичного рахунка;
- / сума дебетових оборотів по аналітичних рахунках дорівнює дебетовому обороту синтетичного рахунка, а сума кредитових оборотів по аналітичних рахунках дорівнює кредитовому обороту синтетичного рахунка.

ПРИКЛАД 1.8

Підприємство має двох постачальників сировини: ТОВ "Базар" і ВАТ "Кунак". На початок лютого 2004 року заборгованість цим постачальникам становила 120 000 грн, зокрема

ТОВ "Базар"	100 000 грн
ВАТ "Кунак"	20 000 грн.

Упродовж лютого підприємство отримало сировину від постачальників та частково погасило свою заборгованість:

Постачальник	Надійшло сировини, грн	Сплачено заборгованість, грн
ТОВ "Базар"	180 000	160 000
ВАТ "Кунак"	50 000	40 000

Відобразимо ці операції на синтетичному рахунку "Розрахунки з постачальниками" та відповідних аналітичних рахунках (рис. 1.15).

Синтетичний рахунок			Аналітичні рахунки				
Д-т	"Розрахунки з постачальниками"		К-т	Д-т	"Розрахунки з ТОВ "Базар"		К-т
	Сальдо на 1.02	120 000		Сальдо на 1.02	100 000		
200 000	230 000			160 000	180 000		
Об. 200 000	Об. 230 000			Об. 150 000	Об. 180 000		
	Сальдо на 29.02	150 000		Сальдо на 29.02	120 000		
Д-т	"Розрахунки з ВАТ "Кунак"		К-т	Д-т	"Розрахунки з ВАТ "Кунак"		К-т
	Сальдо на 1.02	20 000		Сальдо на 1.02	20 000		
40 000	50 000			40 000	50 000		
Об. 40 000	Об. 50 000			Об. 40 000	Об. 50 000		
	Сальдо на 29.02	30 000		Сальдо на 29.02	30 000		

Рис. 1.15. Приклад взаємозв'язку синтетичного та аналітичних рахунків

Взаємозв'язок сальдо і оборотів рахунка "Розрахунки з постачальниками" та його аналітичних рахунків показано в табл. 1.13.

Таблиця 1.13. Оборотна відомість по аналітичних рахунках до рахунка "Розрахунки з постачальниками" за лютий 2004 року

Постачальник	Залишок на 01.02.		Оборот за лютий		Залишок на 29.02.	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
ТОВ "Базар"	—	100 000	160 000	180 000	—	120 000
ВАТ "Кунак"	—	20 000	40 000	50 000	—	30 000
Разом	—	120 000	200 000	230 000	—	150 000

грн

З метою додаткового узагальнення даних аналітичного обліку використовують субрахунки.

Субрахунок — це спосіб додаткового групування показників однорідних аналітичних рахунків в межах певного синтетичного рахунка.

По суті субрахунки є рахунками другого порядку.

Приклад взаємозв'язку "рахунок-субрахунок-аналітичні рахунки" наведено на рис. 1.16.



Рис. 1.16. Приклад взаємозв'язку синтетичного рахунка, субрахунків і аналітичних рахунків

Для ілюстрації відображення господарських операцій на рахунках і складання за їх даними фінансових звітів використаємо умову *прикладу 1.5*. Спочатку визначимо кореспонденцію рахунків за операціями підприємства "Нічний авто-сервіс" за листопад 2004 року (*табл. 1.14*).

Таблиця 1.14.

Дата	Зміст операції	Бухгалтерський запис	
1	2	3	
1.11.	Адам Козлевич розпочав діяльність, поклавши 80 000 грн на банківський рахунок підприємства	Дебет "Рахунки в банках"	80 000
		Кредит "Статутний капітал"	80 000
5.11.	Придбана будівля у підприємства "Автодор" за 36 000 грн, за яку сплачено 6 000 грн з рахунку і виписаний безвідсотковий вексель на суму 30 000 грн терміном на 90 днів	Дебет "Будинки та споруди"	36 000
		Кредит "Рахунки в банках"	6 000
		Кредит "Короткострокові векселі видані"	30 000
17.11.	Придбані матеріали на суму 1 400 грн у підприємства "Шурпи і болти" та інструменти и устаткування на суму 13 800 грн у підприємства "Домкрат". Строк оплати 30 днів	Дебет "Інструменти, прилади та інвентар"	13 800
		Дебет "Сировина і матеріали"	1 400
		Кредит "Розрахунки з поставальниками та підрядниками"	15 200
23.11.	Надані ремонтні послуги підприємству "Тайфун" на суму 3 000 грн (послуги оплачено готівкою) та підприємству "Плутон" на суму 7 380 грн (оплату за послуги буде здійснено протягом 60 днів)	Дебет "Каса"	3 000
		Дебет "Розрахунки з покупцями та замовниками"	7 380
		Кредит "Дохід від реалізації робіт і послуг"	10 380
25.11.	Власник вилучив 2 000 грн із каси підприємства на власні потреби	Дебет "Вилучений капітал"	2 000
		Кредит "Каса"	2 000
30.11.	Отримано кошти в касу з банківського рахунка	Дебет "Каса"	4 900
		Кредит "Рахунки в банках"	4 900

Продовження табл. 1.14

1	2	3
30.11.	Сплачена заробітна плата за листопад Сплачена частина платежу в сумі 6 800 грн підприємству "Домкрат" Списано матеріали в сумі 400 грн, витрачені на виконання ремонтних послуг	Дебет "Витрати на оплату праці" 4 900 Кредит "Каса" 4 900 Дебет "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" 6 800 Кредит "Рахунки в банках" 6 800 Дебет "Матеріальні витрати" 400 Кредит "Сировина і матеріали" 400

Після відображення господарських операцій за листопад записи на рахунках підприємства "Нічний автосервіс" матимуть такий вигляд (рис. 1.17).

Д-т "Рахунки в банках"		К-т		Д-т "Короткострокові векселі видані"		К-т	
1/11	80 000	5/11	6 000		5/11	30 000	
		30/11	6 800				
		30/11	4 900	Об.	—	Об.	30 000
Об.	80 000	Об.	17 700			Сальдо	30 000
Сальдо	62 300						
Д-т "Розрахунки з покупцями та замовниками"		К-т		Д-т "Розрахунки з покупцями та замовниками"		К-т	
23/11	7 380			30/11	6 800	17/11	15 200
Об.	7 380	Об.	—	Об.	6 800	Об.	15 200
Сальдо	7 380					Сальдо	8 400
Д-т "Сировина і матеріали"		К-т		Д-т "Статутний капітал"		К-т	
17/11	1 400	30/11	400		1/11	80 000	
Об.	1 400	Об.	400				
Сальдо	1 000						
Д-т "Каса"		К-т		Д-т "Вилучення капіталу"		К-т	
23/11	3 000	25/11	2 000	25/11	2 000		
30/11	4 900	30/11	4 900				
Об.	7 900	Об.	6 900				
Сальдо	1 000						
Д-т "Будинки та споруди"		К-т		Д-т "Дохід від реалізації робіт і послуг"		К-т	
5/11	36 000				23/11	10 380	
Об.	36 000	Об.	—				
Сальдо	36 000						
Д-т "Інструменти, прилади та інвентар"		К-т		Д-т "Витрати на оплату праці"		К-т	
17/11	13 800			30/11	4 900		
Об.	13 800	Об.	—				
Сальдо	13 800			Д-т "Матеріальні витрати"		К-т	
				30/11	400		

Рис. 1.17. Відображення операцій підприємства "Нічний автосервіс" на рахунках

Для завершення записів слід закрити рахунки доходів і витрат та врахувати зміни у власному капіталі А. Козлевича (рис. 1.18).



Рис. 1.18. Закриття номінальних рахунків підприємства "Нічний автосервіс"

Отже, власний капітал А. Козлевича упродовж листопада зріс на 3 080 грн.

Далі наведено фінансові звіти підприємства "Нічний автосервіс" за перший місяць його діяльності.

"Нічний автосервіс"	
Звіт про фінансові результати за листопад 2004 року, грн	
Доходи:	
Дохід від реалізації послуг	10 380
Витрати:	
Матеріальні витрати	(400)
Витрати на оплату праці	(4 900)
Чистий прибуток	5 080
"Нічний автосервіс"	
Звіт про власний капітал за листопад 2004 року, грн	
Власний капітал А. Козлевича на 1 листопада 2004 р.	-0-
Внески	80 000
Плюс: Чистий прибуток	5 080
Разом	85 080
Мінус: Вилучений капітал	(2 000)
Власний капітал А. Козлевича на 30 листопада 2004 р.	83 080

Чистий прибуток збільшує власний капітал

“Нічний автосервіс” Баланс 30 листопада 2004 року, грн	
Активи	
Будівля	36 000
Інструменти та устаткування	13 800
Матеріали	1 000
Дебіторська заборгованість	7 380
Грошові кошти	63 300
Разом активи	121 480
Власний капітал і зобов'язання	
Власний капітал А. Козлевича	83 080
Зобов'язання	
Векселі видані	30 000
Кредиторська заборгованість	8 400
Разом зобов'язання	38 400
Разом власний капітал і зобов'язання	121 480
“Нічний автосервіс” Звіт про рух грошових коштів за листопад 2004 року, грн (прямий метод)	
I. Рух коштів в результаті операційної діяльності	
Отримано від клієнтів	3 000
Сплачено працівникам і постачальникам	(4 900)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	(1 900)
II. Рух коштів в результаті інвестиційної діяльності	
Придбання будівлі	(12 800)
III. Рух коштів в результаті фінансової діяльності	
Внесок капіталу	80 000
Вилучення капіталу	(2 000)
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	78 000
Чисте збільшення грошових коштів	63 300
Грошові кошти на 1 листопада	—
Грошові кошти на 30 листопада	63 300

Кінцевий залишок власного капіталу показується в Балансі

Кінцевий залишок грошових коштів показується у Звіті про рух грошових коштів

1.5. РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Для забезпечення інтересів користувачів бухгалтерський облік є об'єктом регулювання з боку держави.

Правові засади регулювання, організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначені Законом України від 16.07.99 р. № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Цей закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства

України незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

- / створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;
- / удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Державну політику у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні реалізують Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством. Найбільші повноваження у сфері державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності належать Міністерству фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Для забезпечення наукового обґрунтування та гармонізації національної системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності була створена Методологічна рада, яка діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України.

До складу Методологічної ради входять представники державних органів (Міністерства фінансів, Держкомстату, ДПА, НБУ, Антимонопольного комітету тощо), громадських організацій (Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України, Аудиторської палати, Українського союзу підприємців і промисловців тощо), навчальних закладів та науково-дослідницьких установ.

Головним завданням Методологічної ради є:

- / організація розробки та розгляду проектів Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- / удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- / методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;
- / розробка рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку — це нормативний документ, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам фінансової звітності.

Розробку проектів Національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні розпочала Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ). Зусилля ФПБАУ з розробки П(С)БО були підтримані Державною комісією із цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР), яка на початку 1997 року визначила ФПБАУ як організацію, що розробляє стандарти бухгалтерського обліку для професійних учасників ринку цінних паперів.

Після створення восени 1997 року Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Мінфіні України проекти розроблених П(С)БО були передані на розгляд цьому дорадчому органу.

28 жовтня 1998 року Кабінет Міністрів України затвердив Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, згідно з якою одним із найважливіших завдань реформи є: "...створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів".

Упродовж 1998—2005 років було розроблено та затверджено 30 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які базуються на міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ).

Структура положення (стандарту) визначається обсягом та змістом питань, які він розглядає. Проте кожне П(С)БО включає: загальні положення, які пояснюють його мету, сферу застосування та містять визначення всіх основних термінів, які використовуються в стандарті, порядок оцінки та деталізації інформації відповідних об'єктів у фінансовій звітності. Слід звернути увагу на те, що з урахуванням специфіки банків і бюджетних установ не всі П(С)БО поширюються на ці сфери діяльності (табл. 1.15).

Таблиця 1.15. Сфера дії Положень (стандартів) бухгалтерського обліку

пор.	Назва положення (стандарту) бухгалтерського обліку	Сфера дії
1	2	3
1.	Загальні вимоги до фінансової звітності	Усі підприємства (крім бюджетних установ)
2.	Баланс	Усі підприємства (крім банків і бюджетних установ)
3.	Звіт про фінансові результати	
4.	Звіт про рух грошових коштів	
5.	Звіт про власний капітал	
6.	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	Усі підприємства (крім бюджетних установ)
7.	Основні засоби	
8.	Нематеріальні активи	
9.	Запаси	
10.	Дебіторська заборгованість	
11.	Зобов'язання	
12.	Фінансові інвестиції	
13.	Фінансові інструменти	
14.	Оренда	
15.	Дохід	
16.	Витрати	
17.	Податок на прибуток	

Продовження табл. 1.15

1	2	3
18.	Будівельні контракти	Підрядники (підприємства, що укладають та виконують будівельний контракт)
19.	Об'єднання підприємств	Усі підприємства (крім бюджетних установ)
20.	Консолідована фінансова звітність	Група підприємств
21.	Вплив змін валютних курсів	Усі підприємства (крім бюджетних установ)
22.	Вплив інфляції	Підприємства, що зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність
23.	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	Усі підприємства (крім бюджетних установ)
24.	Прибуток на акцію	Відкриті акціонерні товариства
25.	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства	Суб'єкти малого підприємництва та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності
26.	Виплати працівникам	Усі підприємства (крім бюджетних установ)
27.	Діяльність, що припиняється	Усі підприємства (крім бюджетних установ)
28.	Зменшення корисності активів	Усі підприємства (крім бюджетних установ)
29.	Звітність за сегментами	Усі підприємства (крім малих підприємств, неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ)

Порядок ведення та організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в банках і бюджетних установах характеризується певними особливостями, які відмінні від бухгалтерського обліку підприємств.

З урахуванням цього порядок обліку та складання фінансової звітності в банках віднесено до компетенції Національного банку України.

Водночас порядок ведення та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в банках не повинен суперечити Національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та звітності.

Відповідно Державному казначейству України надані повноваження щодо встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності, інших нормативних актів України.

З урахуванням галузевих особливостей міністерства інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції розробляють на основі Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Водночас форми фінансової звітності підприємств і банків погоджуються з Державним комітетом статистики України.

Функціями Держкомстату в сфері бухгалтерського обліку є також вивчення стану первинного обліку і статистичної звітності та перевірка достовірності статистичних даних. У разі виявлення Держкомстатом приписок та інших перекручень звітних даних цей комітет має право вимагати від юридичних осіб та громадян, які займаються підприємницькою діяльністю, вносити виправлення до державної статистичної звітності, а у разі невиконання ними цієї вимоги у визначені строки — самостійно вносити їх з наступним повідомленням відповідних юридичних осіб та громадян, які займаються підприємницькою діяльністю, для внесення ними виправлень у показники первинного та бухгалтерського обліку, інші пов'язані з цими даними показники.

Загальна схема регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності наведена на *рис. 1.19*.

Важливим інструментом регламентації бухгалтерського обліку є План рахунків. *План рахунків* — це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, необхідних для відображення діяльності підприємств, організацій та установ. В Україні застосовуються чотири плани рахунків (*табл. 1.16*).

Таблиця 1.16. Плани рахунків бухгалтерського обліку, що застосовуються в Україні

Назва	Ким і коли затверджений	Сфера застосування	Дата введення в дію
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291	Підприємства, організації та інші юридичні особи (крім банків і бюджетних установ), а також виділені на окремий баланс філії, відділення та інші відособлені підрозділи юридичних осіб	У 2000 році з дати, визначеної розпорядчим документом керівника підприємства (організації)
План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ	Наказ Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 р. № 114	Установи та організації, основна діяльність яких ведеться за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів	1 січня 2000 року
План рахунків бухгалтерського обліку НБУ	Постанова НБУ від 21.11.97 р. № 388	Національний банк	1 січня 1998 року
План рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України	Постанова НБУ від 21.11.97 р. № 388	Комерційні банки	1 січня 1998 року

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій зорієнтований в першу чергу на забезпечення складання фінансової та внутрішньої звітності. Тому структура Плану рахунків узгоджена зі структурою фінансових звітів, яка встановлена відповідними П(С)БО (*табл. 1.17*).

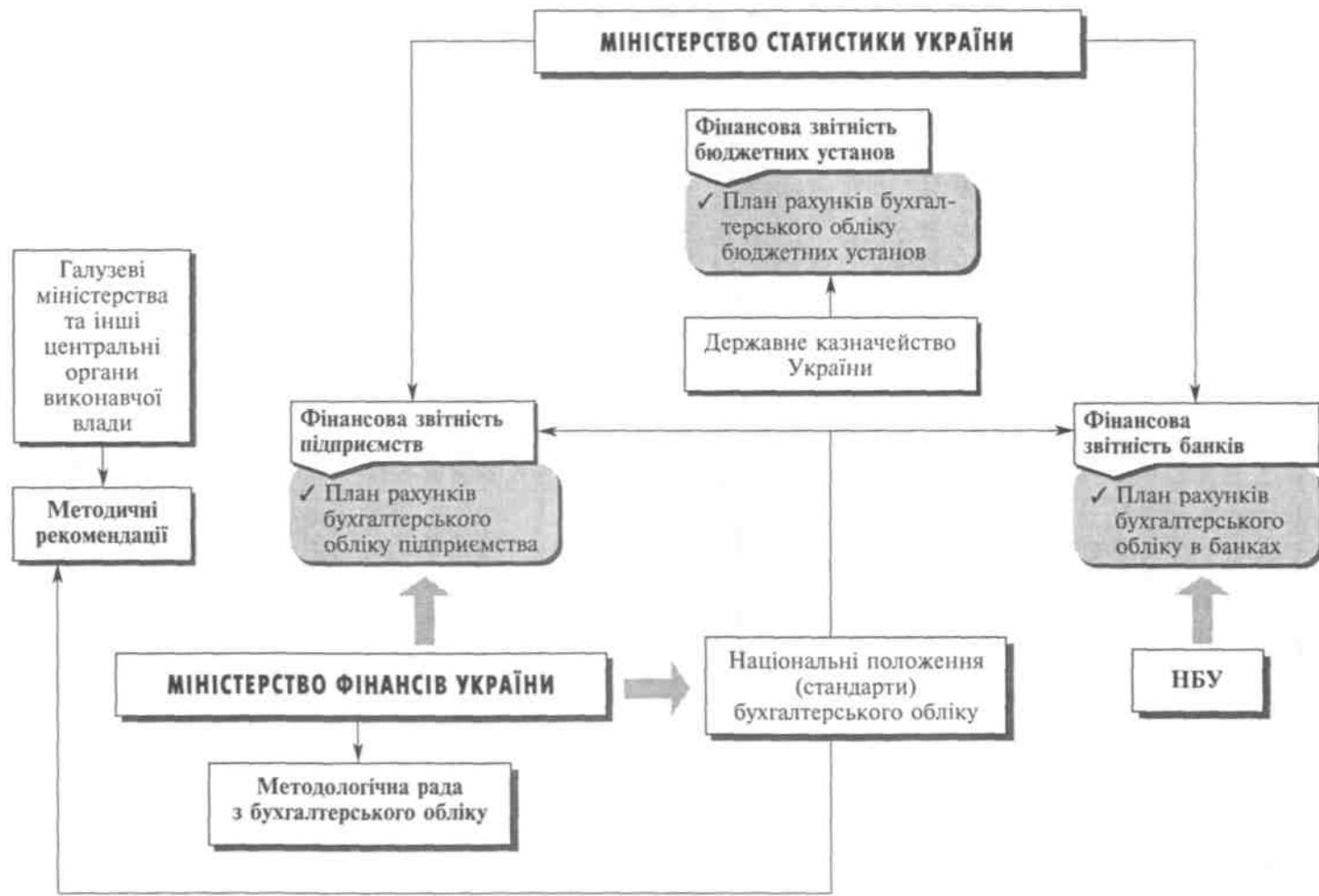


Рис. 1.19. Регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

Таблиця 1.17. Узгодженість Плану рахунків підприємства з структурою фінансових звітів

Плав рахунків		Фінансовий звіт	
Клас	Назва класу		
1	Необоротні активи	Б	Розділ 1 активу
2	Запаси	А	Розділ 2 активу
3	Кошти, розрахунки та інші активи	Л	Розділи 2 і 3 активу
4	Власний капітал і забезпечення зобов'язань	А	Розділи 1 і 2 пасиву
5	Довгострокові зобов'язання	Н	Розділ 3 пасиву
6	Поточні зобов'язання	С	Розділи 4 і 5 пасиву
7	Доходи і результати діяльності		Звіт про фінансові результати
8	Витрати за елементами		
9	Витрати діяльності		
0	Позабалансові рахунки		Примітки до фінансових звітів

Отже, залишки рахунків класів 1—3 наводяться у розділах активу, а залишки рахунків класів 4—6 (крім дебетових залишків) — у розділах пасиву Балансу. За даними рахунків класів 7—9 без додаткових вибірок може бути складений Звіт про фінансові результати.

Рахунки класу 0 надають інформацію, розкриття якої передбачено у Примітках до фінансових звітів. Крім того, аналітичний облік у межах рахунків запасів, витрат і доходів дасть можливість здійснювати калькулювання собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), контроль витрат і визначати результати діяльності за центрами відповідальності.

Отже, кожен клас рахунків має конкретне призначення та тісно пов'язаний з інформаційними потребами зовнішніх і внутрішніх користувачів.

У Плані рахунків використано децимальну систему кодування, за якою кожна цифра у коді рахунка визначає відповідну складову частину (клас, рахунок, субрахунок). Це означає, що максимально можлива кількість рахунків у Плані дорівнює 99, а кожен рахунок може включати до 9 субрахунків (рахунків другого порядку).

На сьогодні План рахунків містить 87 синтетичних рахунків, 79 з яких призначені для всіх видів діяльності.

Інструкція із застосування Плану рахунків містить коротку характеристику і призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типову схему кореспонденції рахунків.

При цьому слід мати на увазі, що кореспонденція рахунків, що наведена в інструкції, не є вичерпною, а ведення забалансових рахунків здійснюється за простою системою (без застосування методу подвійного запису).

Суб'єкти малого підприємництва та юридичні особи, що не займаються підприємницькою діяльністю, крім бюджетних установ, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності у разі складання ними фінансової звітності, згідно з П(С)БО 25 можуть застосовувати спрощений План рахунків бухгалтерського обліку (дод. 4).

1.6. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від багатьох факторів: форми власності, організаційно-правової форми підприємства, характеру технології і обсягу його діяльності, чисельності персоналу, структури управління тощо.

- Залежно від форм власності в Україні можуть діяти підприємства таких видів:
- / приватне підприємство, що діє на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи);
 - / підприємство, що діє на основі колективної власності (підприємство колективної власності);
 - / комунальне підприємство, що діє на основі комунальної власності територіальної громади;
 - / державне підприємство, що діє на основі державної власності;
 - / підприємство, засноване на змішаній формі власності (на базі об'єднання майна різних форм власності);
 - / інші види підприємств, передбачені законом.

У разі якщо в статутному капіталі підприємства іноземна інвестиція становить не менш як десять відсотків, воно визнається *підприємством з іноземними інвестиціями*. Підприємство, в статутному капіталі якого іноземна інвестиція становить сто відсотків, вважається *іноземним підприємством*.

Залежно від способу утворення (заснування) та формування статутного капіталу в Україні діють **підприємства унітарні та корпоративні**.

Унітарне підприємство створюється одним засновником, який виділяє необхідне для того майно, формує відповідно до закону статутний капітал, не поділений на частки (паї), затверджує статут, розподіляє доходи, безпосередньо або через керівника, який ним призначається, керує підприємством і формує його трудовий колектив на засадах трудового найму, вирішує питання реорганізації та ліквідації підприємства. Унітарними є підприємства державні, комунальні, підприємства, засновані на власності об'єднання громадян, релігійної організації або на приватній власності засновника.

Корпоративне підприємство звичайно утворюється двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав, у тому числі через органи, що ними створюються, участі засновників (учасників) у розподілі доходів та ризиків підприємства. Корпоративними є кооперативні підприємства, підприємства, що створюються у формі господарського товариства, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб.

У свою чергу, господарське товариство може бути створене як повне товариство, командитне товариство, товариство з обмеженою або додатковою відповідальністю, акціонерне товариство.

Залежно від кількості працюючих та річного валового доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства поділяють на:

- / малі;
- / середні;
- / великі.

Критерії зарахування підприємства до відповідної категорії встановлено Господарським кодексом України (табл. 1.18).

Таблиця 1.18. Критерії визначення малих, середніх та великих підприємств

Підприємство	Середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік	Валовий дохід від реалізації за рік ⁴
Велике	більше ніж 1 000 осіб	більше ніж 5 000 тис. євро
Середнє	від 50 до 1000 осіб	від 500 тис до 5 000 тис. євро
Мале	менше ніж 50 осіб	менше ніж 500 тис. євро

* Еквівалент за середньорічним курсом НБУ щодо гривні

В узагальненому вигляді класифікацію підприємств подано на *рис. 1.20*.

Підприємства мають право утворювати об'єднання підприємств на добровільних засадах або за рішенням органів управління, уповноважених утворювати такі об'єднання згідно із законодавством.

Об'єднанням підприємств є господарська організація, утворена у складі двох або більше підприємств з метою координації їх виробничої, наукової та іншої діяльності для вирішення спільних економічних та соціальних завдань. Господарські об'єднання підприємств утворюються як асоціації, корпорації, консорціуми, концерни, промислово-фінансові групи тощо.

Форма власності та організаційно-правова форма підприємства впливають перш за все на облік його власного капіталу і розрахунків з учасниками та обсяг інформації, що підлягає розкриттю у фінансовій звітності. Розмір підприємства визначає форму організації та ведення бухгалтерського обліку. Галузь і технологія діяльності підприємства, у свою чергу, визначають порядок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (товарів, робіт, послуг). Нарешті, участь підприємства в об'єднанні обумовлює облік внутрішньогосподарських (або внутрішньогрупових) операцій.

У сукупності розглянуті чинники визначають вибір облікової політики підприємства.

Організація бухгалтерського обліку знаходиться у компетенції його власника (учасників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до чинного законодавства та установчих документів.

Це означає, що власник (власники) або виконавчий орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну (але не менше ніж три роки).

Для забезпечення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає структуру, форми, методи, технічні засоби, процедури тощо (*рис. 1.21*).

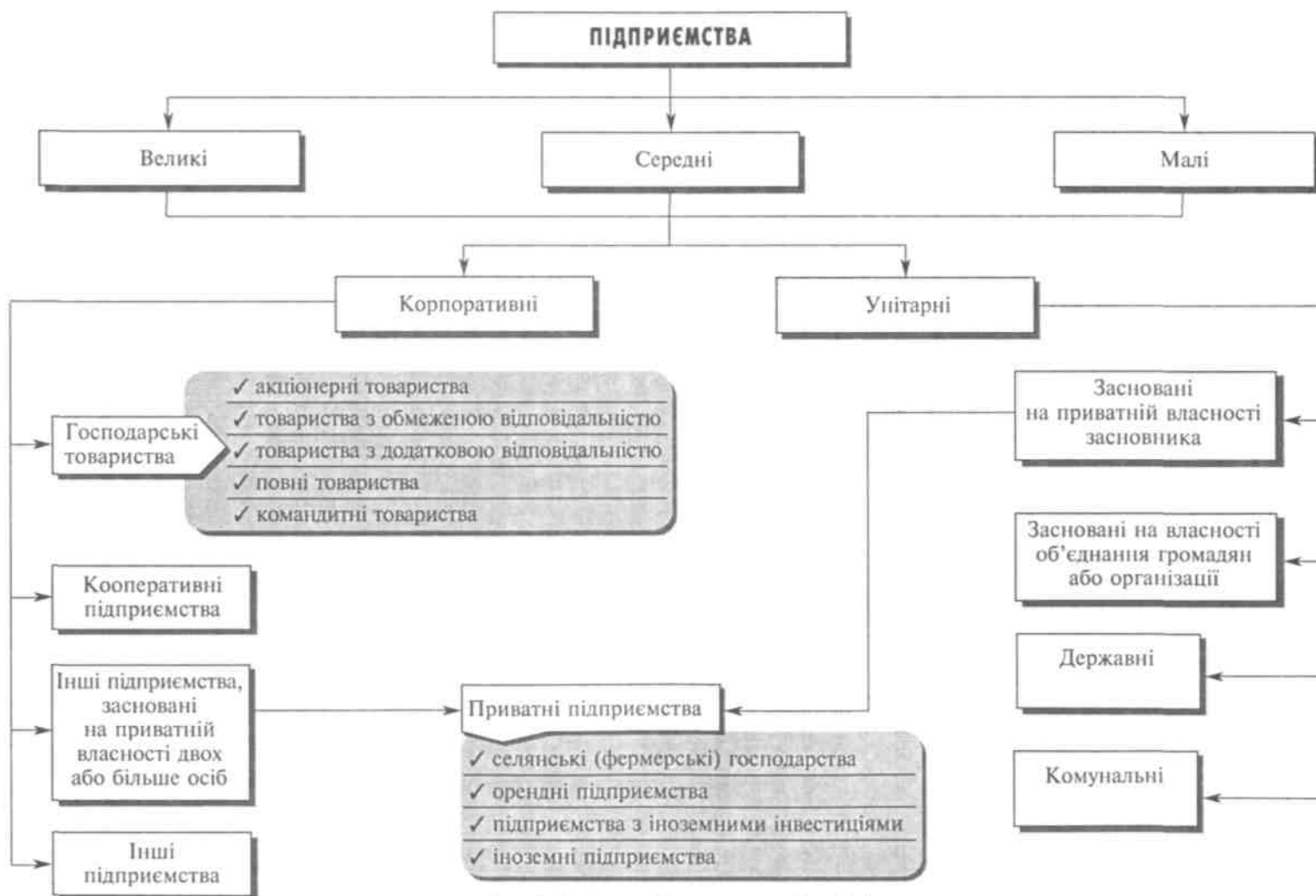


Рис. 1.20. Види підприємств в Україні



Рис. 1.21. Права підприємства щодо організації бухгалтерського обліку

Форма організації бухгалтерського обліку Згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" підприємству надана можливість самостійно обирати одну з чотирьох форм організації бухгалтерського обліку.

1. Введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. При цьому у разі потреби підприємство може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, із наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.
2. Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємця без створення юридичної особи.
3. Ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою. Централізовані бухгалтерії звичайно створюються в об'єднаннях підприємств або державних організаціях. Для ведення бухгалтерського обліку аудиторською фірмою необхідна наявність в останньої ліцензії на здійснення аудиторської діяльності.
4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Така форма організації бухгалтерського обліку звичайно застосовується на невеликих приватних підприємствах. Проте цю форму забороняється застосовувати на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися (відкриті акціонерні товариства, банки, довірчі товариства, інвестиційні компанії тощо).

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві забезпечують працівники таких професій:

- / головний бухгалтер;
- / бухгалтер (з дипломом спеціаліста);
- / бухгалтер;
- / касир;
- / обліковець.

Перелік завдань, обов'язків та вимог до їх знань, освіти та кваліфікації наведено у "Довіднику", затвердженому наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 16.02.98 № 24 із урахуванням наступних змін.

В окремих випадках до головних бухгалтерів можуть висуватися додаткові професійні вимоги. Зокрема, згідно з розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України "Про затвердження професійних вимог до керівників та головних бухгалтерів фінансових установ" від 13.07.2004 р. № 1590, головний бухгалтер фінансової установи повинен відповідати таким професійним вимогам:

- / мати вищу освіту (спеціаліст, магістр);
- / пройти підвищення кваліфікації за формою "спеціалізація" відповідно до програм, погоджених із Держфінпослуг;
- / мати стаж роботи на посадах головного бухгалтера або бухгалтера, фінансового директора не менше двох років, зокрема на ринках фінансових послуг — не менше ніж 1 рік (для головного бухгалтера кредитної спілки та ломбарду — мати стаж роботи на посадах головного бухгалтера або бухгалтера, фінансового директора не менше ніж три роки);
- / протягом останніх п'яти років не бути керівником, фінансовим директором або головним бухгалтером фінансової установи, визнаної банкрутом, підданої процедурі примусової ліквідації, або до якої було застосовано захід впливу відповідним органом, який здійснює регулювання ринків фінансових послуг у вигляді відсторонення керівництва від управління фінансовою установою та призначення тимчасової адміністрації;
- / не мати непогашеної судимості за умисні злочини, злочини у сфері господарської та службової діяльності, а також не бути позбавленим права обіймати певні посади та займатися певною діяльністю.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, виконує такі основні функції:

- / 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 із нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- / забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Підприємство самостійно визначає облікову політику.

Облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Тому визначення облікової політики передбачає в першу чергу вибір методів обліку амортизації основних засобів, запасів, розподілу накладних витрат тощо, коли П(С)БО надають можливість такого вибору.

Форма бухгалтерського обліку

Під *формою бухгалтерського обліку* розуміють певну систему облікових реєстрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них.

З урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних підприємство може застосовувати ручну (меморіально-ордерну, журнально-ордерну, спрощену тощо), механізовану або автоматизовану форму бухгалтерського обліку.

При цьому у разі потреби підприємство може вводити додаткові субрахунки й аналітичні рахунки та додаткову систему реєстрів аналітичного обліку.

При виборі форми бухгалтерського обліку можуть бути використані Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Мінфіну України від 29.12.2000 р. № 356.

Малі підприємства можуть використовувати просту або спрощену форми бухгалтерського обліку, передбачені Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 25.06.03 р. № 422.

Право на ведення спрощеного бухгалтерського обліку мають також селянські (фермерські) господарства, які діють на підставі Закону України від 20.12.91 р. № 2009-ХІІ "Про селянське (фермерське) господарство". Порядок ведення бухгалтерського обліку такими фермерськими господарствами, а також форма Журналу реєстрації господарських операцій та облікових відомостей установлені Інструкцією з ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затвердженою наказом Міністерства сільського господарства і продовольства України від 05.02.97 р. № 34.

Внутрішньогосподарський облік

Підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік — це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Інформація, що формується в системі управлінського обліку, орієнтована на задоволення потреб як стратегічного, так і поточного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів та окремих менеджерів. Отже, управлінський облік є складовою частиною процесу управління; він забезпечує інформацію, необхідну для:

- / визначення стратегії та планування майбутніх операцій організації;
- / контролювання її поточної діяльності;
- / оптимізації використання ресурсів;
- / оцінки ефективності діяльності;
- / зниження суб'єктивності в процесі прийняття рішень.

Тому в управлінському обліку застосовують більш детальне групування витрат і доходів, зокрема у розрізі:

- / центрів відповідальності;
- / господарських і географічних сегментів діяльності;

- / видів продукції;
- / технологічних процесів тощо.

З урахуванням конкретних потреб керівництво підприємства обирає різні методи калькулювання витрат, показники і форми внутрішньої звітності, терміни її подання тощо.

Правила документообороту

Підприємство самостійно затверджує правила документообороту та визначає права працівників на підписування документів.

Документооборот — це рух документів в підприємстві з моменту їх отримання (створення) до завершення виконання (передачі в архів).

Документооборот включає такі основні стадії:

- / створення або одержання документів від інших підприємств;
- / перевірку документів;
- / обробку документів;
- / передачу документів в архів.

З метою раціональної організації наказом керівника підприємства встановлюється графік документообороту у вигляді таблиці або схеми. Графік документообороту містить перелік робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням строків виконання та взаємозв'язку відповідних робіт (*табл. 1.19*).

Таблиця 1.19. Витяг з графіка документообороту підприємства

Назва документа	Створення та оформлення документа		Перевірка документа		Обробка документа		Передача в архів	
	Виконавець	Строк виконання	Виконавець	Строк виконання	Виконавець	Строк виконання	Виконавець	Строк виконання
Вимога на матеріали	Майстер цеху. Відділ постачання. Завідувач складом	Вівторок, четвер, " "	Бухгалтер матеріально-го сектору	День надходження документа	Бухгалтер матеріально-го сектору	Протягом трьох днів з дня отримання	Заступник головного бухгалтера	Протягом тижня після подання річного звіту

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, оскільки саме в них зафіксовані факти здійснення господарських операцій.

Порядок створення первинних документів, записів в регістрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, регістрів і звітів встановлений Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерського обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88.

Працівники підприємства створюють і передають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообороту. Записи у первинних документах повинні здійснюватись тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів, засобів

механізації та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання документів та запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень. Вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому прокреслюванню.

Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблених даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Ознаки та показники господарської операції, зафіксовані в документі, є його реквізитами.

Первинні та зведені облікові документи повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- / назву документа;
- / дату і місце складання;
- / назву підприємства, від імені якого складено документ;
- / зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- / посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- / особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємств, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу одержувача або платника тощо.

Документ може бути підписаний особисто, із застосуванням факсиміле, штамп, символу або іншим механічним чи електронним способом посвідчення. Підписи осіб, відповідальних за складання первинних документів на обчислювальних машинах та інших засобах організаційної техніки, виконуються у вигляді пароллю або іншим способом авторизації, що дає змогу однозначно ідентифікувати особу, яка здійснила господарську операцію.

Документ на машинному носії повинен мати код особи, відповідальної за правильність складання документа. Належність коду конкретній особі реєструється організацією — створювачем документа на машинному носії, а також створюються технічні, програмні засоби та організаційні умови, що виключають можливість користування чужими кодами.

Застосування електронних документів та їх документооборот здійснюються відповідно до Законів України "Про електронні документи та електронний документооборот" та "Про електронний цифровий підпис" від 22.05.03 р.

Первинні документи складаються на бланках типових форм (дод. 5), затверджених відповідними державними органами, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами і відомствами. Водночас підприємство може використовувати виготовлені самостійно бланки, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

У випадках, установлених законодавством, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворого обліку та суворої звітності.

До бланків документів суворого обліку та суворої звітності, зокрема, належать:

- / документи, що засвідчують особу, подію, право, освіту, трудовий стаж тощо (паспорт і свідоцтва про народження, одруження і розірвання шлюбу, переміну прізвища, імені, по батькові; трудова книжка і вкладиш до неї; посвідчення водія, службове, військове, ветерана, інваліда; дипломи про освіту, присвоєння звання; пенсійна книжка; пенсійні листки, листки тимчасової непрацездатності та інші);
- / проїзні документи (квитки на проїзд у залізничному, морському, річковому і повітряному транспорті; документи на перевезення вантажів, військові проїзні документи та інші);
- / знаки поштової сплати (поштові марки, конверти з марками, листівки з марками);
- / документи, що обслуговують грошовий обіг (книжки ощадні, чекові, депозитні; чеки грошові, майнові, розрахункові; бланки фінансування, страхування; акредитиви; марки податкові, митні; доручення на видачу коштів, пенсій, майна; сертифікати якості, на право вивезення та ввезення; поліси страхування; ліцензії та інші).

Порядок виготовлення бланків суворого обліку та суворої звітності встановлений Правилами виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 25 листопада 1993 року № 98/118/740.

Бланки суворої звітності друкуються за зразками типових або спеціалізованих форм, затверджених відповідно Міністерством статистики за погодженням з Міністерством фінансів України або міністерствами та відомствами за погодженням з Міністерством статистики і Міністерством фінансів України, із обов'язковим друкуванням на бланках квитанцій, білетів, талонів, абонементів тощо їх номінальної вартості. Усі бланки суворої звітності підлягають нумерації, порядок нанесення якої (нумератором, друкарським способом) встановлюють міністерства і відомства.

Облік наявності та руху бланків суворого обліку та суворої звітності ведеться на збалансованому рахунку 08 "Бланки суворого обліку". Збільшення залишку цього рахунку означає надходження таких бланків, а зменшення — після їх використання або списання як непридатних.

Аналітичний облік ведеться за кожним бланком і місцями їх зберігання.

Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці працівниками, які ведуть бухгалтерський облік. Така перевірка здійснюється за формою (перевіряється повнота і правильність оформлення документів та наявність в них обов'язкових реквізитів) та за змістом (встановлюється відповідність господарської операції чинному законодавству, логічна ув'язка окремих показників).

Бухгалтеру забороняється приймати до виконання первинні документи на операції, що суперечать законодавчим і нормативним актам, встановленому порядку приймання, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та інших активів, що порушують договірну та фінансову дисципліну, завдають шкоди власникам, іншим юридичним і фізичним особам. Такі документи повинні бути передані головному бухгалтеру підприємства для прийняття рішення.

Перевірені та прийняті до обліку первинні документи підлягають обробці, яка звичайно включає:

- / таксировку, тобто вираз натуральних показників у грошовому вимірнику;
- / групування за певними ознаками (підрозділами, однорідністю операцій тощо);
- / контирування, тобто вказання кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку.

Кнтирування первинних документів та наступні записи в облікових регістрах здійснюються із застосуванням щонайменше двох знаків — коду класу і коду синтетичного рахунка, встановлених Планом рахунків бухгалтерського обліку. Первинні документи, що пройшли обробку, повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручній обробці — дату запису в обліковий регістр, а при обробці на обчислювальній установці — відтиск штампу оператора, відповідального за їх обробку.

Усі документи, що видаються до прибуткових та видаткових касових ордерів, а також документи, що стали підставою для нарахування заробітної плати та інших подібних виплат, підлягають обов'язковому погашенню штампом або ручним надписом "Одержано" або "Сплачено" із зазначенням дати (числа, місяця, року).

Після перевірки та обробки інформація, що міститься в первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. При цьому дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають можливість ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

У разі складання і зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних та інших органів у межах їх повноважень, передбачених законодавством.

Інформація про господарські операції підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових регістрів переноситься до бухгалтерських звітів.

Усі первинні документи, облікові регістри і бухгалтерська звітність повинні складатися українською мовою. Поряд з українською може застосовуватись інша мова у порядку, визначеному статтею 11 Закону України "Про мови в Українській РСР" (8312-11).

Документи, що є підставою для записів у бухгалтерського обліку і складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований автентичний переклад на зазначену мову.

Виправлення помилок у документах

Підприємству слід вживати всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку.

У тексті та цифрових даних первинних документів, облікових регістрів і звітів підчистки і необумовлені виправлення не допускаються. Виправлення помилок в первинних документах і облікових регістрах здійснюється залежно від характеру помилки та часу її виявлення (рис. 1.22).



Рис. 1.22. Способи виправлення помилок в первинних документах і облікових регістрах

Помилки, виявлені в поточному періоді в первинних документах, облікових регістрах і звітах, що створені ручним способом, виправляються коректурним способом.

Коректурний спосіб полягає в тому, що неправильний текст або сума закреслюються і над закресленим надписується правильний текст або числа.

Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлене.

ПРИКЛАДИ?

У процесі складання регістру помилково замість суми 1 255 грн було записано 1 265 грн. Виправлення помилки коректурним способом здійснюється так:

1 265 грн

^Л-265~2~ріГ~ Виправлено бухгалтером Івченко Л. С

Доповнюючий запис означає звичайний бухгалтерський запис на відповідну суму.

ПРИКЛАД 1.10

У листопаді 2004 року нараховану зарплату робітникам було відображено записом:

Дебет рахунка "Виробництво"	4 000
Кредит рахунка "Нарахована зарплата"	4 000.

У грудні було з'ясовано, що фактично сума нарахованої зарплати становила 14 000 грн. Для виправлення помилки було складено додатковий запис:

Дебет рахунка "Виробництво"	10 000
Кредит рахунка "Нарахована зарплата"	10 000.

Спосіб сторно передбачає складання бухгалтерської довідки, в яку помилка (сума, кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або із знаком "мінус", а правильний запис (сума, кореспонденція рахунків) заноситься чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового реєстру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображається правильна сума і кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

ПРИКЛАД 1.11

У квітні 2004 року в бухгалтерському обліку було зроблено запис:

Дебет рахунка "Каса"	3 000
Кредит рахунка "Поточний рахунок"	3 000.

У травні з'ясувалось, що насправді кошти було перераховано постачальникам для погашення кредиторської заборгованості.

Для виправлення помилки слід зробити два записи. Спочатку скасувати неправильний запис шляхом запису суми червоним:

Дебет рахунка "Каса"	<u>3 000</u>
Кредит рахунка "Поточний рахунок"	<u>3 000.</u>

А потім зробити правильний запис:

Дебет рахунка "Розрахунки з постачальниками"	3 000
Кредит рахунка "Поточний рахунок"	3 000.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

Зберігання, знищення та вилучення документів Керівник підприємства несе відповідальність за належне зберігання первинних документів, облікових реєстрів і бухгалтерських звітів протягом встановленого терміну, але не менше ніж три роки.

Первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, та бухгалтерські звіти підлягають обов'язковій передачі до архіву.

Первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, а також бухгалтерські звіти, що підлягають передачі їх до архіву підприємства, повинні зберігатися у бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Бланки суворої звітності повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх схоронність.

Первинні документи поточного місяця, що пройшли обробку ручним способом і відносяться до відповідного облікового реєстру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і супроводжуються довідкою до архіву.

Зберігання первинних документів та облікових реєстрів, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів, оформлення їх і передачу до архіву забезпечує головний бухгалтер підприємства.

Видача первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів з бухгалтерії та з архіву підприємства працівникам інших структурних підрозділів може провадитися тільки за рішенням головного бухгалтера.

Термін зберігання первинних документів, облікових реєстрів і бухгалтерських звітів в архіві підприємства визначається згідно з Переліком типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання документів, затвердженим наказом Головархіву України від 20 липня 1998 року № 41 (дод. 5).

По завершенні терміну зберігання документи, що не підлягають передачі до Національного архівного фонду, виділяються для знищення, про що складається акт. Акт про виділення для знищення документів схвалюється постійно діючою (експертною) комісією підприємства та затверджується керівником.

Обчислення строків зберігання документів проводиться з 1 січня року, який слідує за роком завершення їх діловодства.

Це означає, що документи з трирічним терміном зберігання, передані до архіву в 2000 році, можуть бути включені до акту не раніше 1 січня 2004 року за умови завершення перевірки державними органами з питань дотримання податкового законодавства.

У разі виникнення спорів, слідчих і судових справ, документи зберігаються до завершення цих спорів і справ та ухвалення остаточного рішення по них.

Після затвердження акта про виділення для знищення документів керівником підприємства відібрані документи передаються організаціям, які займаються заготівлею вторинної сировини. Здавання документів оформлюється приймально-здавальною накладною, в якій вказуються вага зданої макулатури і кількість справ.

Документи, що містять конфіденційну інформацію, можуть знищуватись шляхом спалення або за допомогою спеціальних машин. В даному випадку в акті вказуються підписи осіб, які проводили знищення документів.

Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів (органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб), прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законом.

Зокрема, відповідно до чинного законодавства України передбачено примусове вилучення документів у таких випадках (*табл. 1.20*):

Таблиця 1.20. Порядок примусового вилучення документів у підприємства

Причина вилучення документів	Посадові особи, що мають право на примусове вилучення документів	Документи, що можуть бути вилучені	----- Нормативно* правовий акт
1	2	3	4
1. Розслідування кримінальної справи	Слідчі та працівники органів дізнання міліції	Будь-які документи, які є джерелом доказів (в них викладені або засвідчені обставини, які мають значення для справи) або речовими доказами (були знаряддям вчинення злочину, зберегли на собі сліди злочину або були об'єктом злочинних дій, гроші, цінності та інші речі, нажиті злочинним шляхом, і всі інші предмети, які можуть бути засобами для розкриття злочину і виявлення винних або для спростування обвинувачення чи пом'якшення відповідальності)	Кримінально-процесуальний кодекс України (статті 66, 67, 78, 83, 101, 102, 127, 177, 180, 181, 183-186, 188, 189)
2. При здійсненні розшукових заходів (до порушення кримінальної справи)	Посадові особи органів (Головного управління, відділів підрозділів МВС) по боротьбі з організованою злочинністю	Документи, що можуть бути використані в розкритті та розслідуванні організованої злочинної діяльності	Закон України "Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю" (статті 1,6,9,12)
3. Здійснення провадження в справах про адміністративні правопорушення	Уповноважені посадові особи органів внутрішніх справ Посадові особи органів державної контрольно-ревізійної служби України Посадові особи органів державної податкової служби України	Документи, що є знаряддям або безпосереднім об'єктом правопорушення, виявлені під час затримання, особистого огляду або огляду речей Документи, що є знаряддям або безпосереднім об'єктом адміністративних правопорушень, пов'язаних із порушенням законодавства з фінансових питань Документи, що є знаряддям або безпосереднім об'єктом адміністративних правопорушень, пов'язаних із реалізацією, прийняттям на комісію або зберіганням із метою продажу алкогольних та тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка, а також із порушенням порядку проведення розрахунків із споживачами	Кодекс України про адміністративні правопорушення (статті 234, 251, 255, 256, 260, 262, 264, 265)

Продовження табл. 1.20

1	2	3	4
4. Приховування (заниження) об'єктів оподаткування і несплати податків та інших обов'язкових платежів	Посадові особи органів державної податкової інспекції	Документи, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, інших платежів до бюджетів, внесків до державних цільових фондів	Закон України "Про державну податкову службу в Україні" (п. 6 статті 11)

Вилучення документів оформлюється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідній посадовій особі підприємства. При цьому також обов'язково складається реєстр документів, що вилучаються із зазначенням підстав і дати їх вилучення.

Посадова особа підприємства має право в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії з документів, що вилучаються.

Якщо вилучаються томи документів, які недооформлені (непереплетені, не пронумеровані тощо), то з дозволу і в присутності представників органів, які проводять вилучення, відповідні посадові особи підприємства можуть дооформити ці томи (зробити опис, пронумерувати аркуші, прошнурувати, опечатати, засвідчити своїм підписом та печаткою).

Органи, що вилучили документи, повинні забезпечити підприємствам (за їх письмового звернення) можливість зробити виписку, витяг, копію документів для видачі довідок за необхідності відповідно до законодавства.

У разі повернення вказаними органами документів, що були раніше вилучені, такі документи приймаються під розписку відповідною посадовою особою підприємства, установи та разом із рішенням про повернення підшиваються до тих самих томів, з яких документи були вилучені та в яких знаходяться постанови про вилучення, реєстр і копії таких документів.

У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення.

Для участі в роботі комісії запрошуюються представники слідчих органів, охорони і державного пожежного нагляду.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Що таке господарська діяльність ?
2. Хто є суб'єктами господарської діяльності?
3. Що таке бухгалтерський облік?
4. Які суб'єкти господарської діяльності повинні вести бухгалтерський облік ?
5. Що таке господарська операція? Дайте визначення її ознак та показників.
6. Що таке бухгалтерська звітність? З якою метою та у якому вигляді її складають?
7. Що таке фінансова звітність ? З якою метою її складають ?
8. Які компоненти входять до складу фінансової звітності? Яке їх призначення?
9. Що таке стаття звітності? Яким критеріям вона має відповідати?
10. Що таке активи, зобов'язання та власний капітал ? За яких умов вони відображаються в Балансі?
11. Що таке доходи та витрати? Коли їх слід відображати в Звіті про фінансові результати ?
12. Які якісні характеристики повинна мати інформація, наведена у фінансовій звітності?
13. Що таке принцип бухгалтерського обліку?
14. На яких основних принципах ґрунтуються бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні?
15. Які зміни викликають господарські операції в Балансі? Наведіть приклади.
16. Для чого застосовують рахунки бухгалтерського обліку? Яку побудову вони мають?
17. Як відображають операції на рахунках та визначають їх сальдо (залишок)?
18. У чому сутність подвійного запису?
19. Дайте характеристику синтетичних і аналітичних рахунків. Який взаємозв'язок між ними ?
20. З якою метою та які органи здійснюють регулювання бухгалтерського обліку в Україні?
21. Хто і з якою метою розроблює і затверджує Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку?
22. За якими принципами побудований План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організації ?
23. Які чинники впливають на організацію бухгалтерського обліку на підприємстві?
24. До чийої компетенції належать питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві?
25. Які права має підприємство щодо організації бухгалтерського обліку?
26. Які основні функції виконує головний бухгалтер підприємства ?
27. Що таке внутрішньогосподарський (управлінський) облік? Які його основні завдання?
28. Що таке облікова політика? Хто її встановлює?
29. Що таке документооборот ? З якою метою та у якій формі здійснюється його організація ?
30. Які вимоги встановлено до складання та зберігання первинних документів, облікових регістрів і звітності?
31. Який порядок вилучення документів у підприємства?



1.1

Бухгалтерський облік ведеться з метою:

- а) складання податкових декларацій;
- б) отримання статистичної інформації;
- в) управління підприємством;
- г) надання інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Який орган затверджує Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку?

- а) Міністерство фінансів України;
- б) Міністерство фінансів за погодженням з Державним комітетом статистики України;
- в) Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України;
- г) Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України.

1.3

Хто відповідає за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві?

- а) власник або уповноважена ним особа;
- б) головний бухгалтер;
- в) фінансовий директор;
- г) всі наведені вище.

Хто відповідає за несвоєчасне складання первинних документів?

- а) особи, які склали ці документи;
- б) особи, які підписали ці документи;
- в) особи, які перевіряли ці документи;
- г) особи, які склали та підписали ці документи.

Який з наведених документів є компонентом фінансової звітності?

- а) аудиторський висновок;
- б) звернення ради директорів до акціонерів;
- в) Примітки до фінансових звітів;
- г) проспект емісії.



1.6

Який з наведених звітів містить інформацію про зміни у власному капіталі підприємства?

- а) Баланс; б) Звіт про фінансові результати;
в) Звіт касира; г) жоден з наведених.



1.7

До складу якісних характеристик фінансової звітності не відноситься:

- а) дохідливість; б) обачність;
в) доречність; г) зіставність.



1.8

Відображення дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів є дотриманням принципу:

- а) повного висвітлення; б) превалювання сутності над формою;
в) обачності; г) послідовності.



1.9

Яка із наведених статей не є активом?

- а) витрати майбутніх періодів; б) запаси;
в) аванси постачальникам; г) нерозподілений прибуток.



1.10

Є така інформація про активи та зобов'язання підприємства:

Основні засоби	20 000
Запаси	8 000
Каса	100
Дебіторська заборгованість покупців	300
Кредиторська заборгованість	400
Аванси постачальникам	100
Позика банку	5 000

Власний капітал підприємства дорівнює:

- а) 0; б) 22 900; в) 23 100; г) 33 100.

7) ПРАВИ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

ВПРАВА 1.1

Використовуючи наведені дані, визначте суму грошових коштів підприємства:

Грошові кошти	?
Дебіторська заборгованість	300
Кредиторська заборгованість	500
Статутний капітал	2 000
Нерозподілений прибуток	400
Нематеріальні активи	1 000
Аванси одержані	1 000
Заборгованість по зарплаті	700

ВПРАВА 1.2

1.03.04 року було створено ТОВ "Акула" повить 950 000 грн.

Засновниками внесено:

- / основні засоби — 300 000
- нематеріальні активи — 200 000
- / грошові кошти - 500 000.

Необхідно скласти Баланс ТОВ "Акула" на 1.03.04 р.

сума статутного капіталу якого ста-



ВПРАВА 1.3

Підприємство було нещодавно створено, його діяльність за перші дев'ять робочих днів характеризують наведені нижче балансові рівняння:

Дата	Кошти	Дебітори	Матеріали	Земля	Розрахунки з постачальниками	Власний капітал
10.06	8 000	4 000	1 000	8 000	4 000	17 000
11.06	13 000	4 000	1 000	8 000	4 000	22 000
12.06	6 000	4 000	1 000	15 000	4 000	22 000
15.06	6 000	4 000	3 000	15 000	6 000	22 000
16.06	5 000	4 000	3 000	15 000	5 000	22 000
17.06	7 000	2 000	3 000	15 000	5 000	22 000
18.06	16 000	2 000	3 000	15 000	5 000	31 000
19.06	13 000	2 000	3 000	15 000	2 000	31 000
22.06	11 000	2 000	5 000	15 000	2 000	31 000
23.06	5 000	2 000	5 000	15 000	2 000	25 000

Необхідно визначити сутність операції та зміни у відповідних рахунках, припускаючи, що кожного дня було здійснено лише одну операцію.

ВПРАВА 1.4

Перші шість операцій створеного підприємства було відображено на рахунках так:

Рахунок в банку		Обладнання	Розрахунки з постачальниками
1) 23 000	2) 12 000	4) 4 500	6) 4 500 I 4) 4 500
	3) 5 000		
	5) 1 000		
	6) 4 500		
Земля		Матеріали	Будівля
2) 12 000		5) 4 000	3) 4 800
Векселі видані		Власний капітал	
3) 43 000		1) 23 000	
5) 3 000			

Необхідно для кожної з наведених операцій вказати тип і побудову кореспондуючого рахунка і економічну сутність операції.

ВПРАВА 1.5

Алла Коритко є власницею дизайнерської студії. Фінансове становище її бізнесу на 31 серпня характеризує наступне балансове рівняння:

Кошти	+	Дебіторська заборгованість	+	Обладнання	=	Розрахунки з постачальниками	+	Власний капітал
1 250		1 500		12 000		000		6 750.

Упродовж вересня відбулися такі господарські операції:

- 1) Алла Коритко отримала спадщину 20 000 грн і поклала цю суму на рахунок студії;
- 2) надано послуги клієнту, які були оплачені готівкою в сумі 700 грн;
- 3) сплачено заборгованість постачальникам;
- 4) придбано матеріалів в кредит на суму 1 000 грн;
- 5) отримано погашення дебіторської заборгованості 1 000 грн;
- 6) Алла Коритко вклала у бізнес власні кошти в сумі 1 000 грн;
- 7) надано послуги клієнту на суму 2 400 грн та відправлено йому рахунок для оплати;
- 8) сплачено за оренду офісу 900 грн і за рекламу 100 грн;
- 9) продано матеріалів на суму 150 грн іншому підприємству за їх собівартістю;
- 10) вилучено 18 000 грн для власних потреб Алли Коритко.

Необхідно:

- 1) проаналізувати та відобразити вплив кожної операції на балансове рівняння;
- 2) скласти Звіт про фінансові результати студії за вересень;
- 3) скласти Звіт про власний капітал за вересень;
- 4) скласти Баланс студії на 30 вересня.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ ВМІТИ:

- / визначати первісну вартість об'єктів необоротних активів;
- / відображати в бухгалтерському обліку надходження та вибуття необоротних активів, а також витрати на їх утримання та поліпшення;
- / нарахувати амортизацію необоротних активів із застосуванням різних методів і відобразити її в бухгалтерському обліку;
- / здійснювати переоцінку необоротних активів і відобразити її результати в бухгалтерському обліку;
- / визначити суму очікуваного відшкодування та відобразити втрати від зменшення корисності активів;
- / відображати в бухгалтерському обліку операції, пов'язані з фінансовою та операційною орендою необоротних активів;
- / аналізувати використання основних засобів підприємством та його нематеріальні активи.

"Виробництво майбутнього буде мати лише двох робітників — людину і собаку. Людина для того, щоб годувати собаку. Собака для того, щоб не дозволяти людині торкатись обладнання".

Уорен Бенніс

2.1. ВИЗНАННЯ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Активи підприємства в бухгалтерському обліку поділяють на оборотні та необоротні. До оборотних активів належать грошові кошти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати Балансу.

Операційний цикл — це проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Усі інші активи вважаються необоротними. Отже, необоротними є активи, що тривалий час утримуються підприємством з певною метою.

До складу необоротних активів належать основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи.

Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких — більше ніж один рік (або операційного циклу, якщо він довший, ніж рік).

До них належать виробничі та невиробничі об'єкти: будівлі, споруди, машини, устаткування, інвентар тощо.

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більшого ніж один рік (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Особливістю нематеріальних активів є відсутність фізичної субстанції. Типовими прикладами таких активів є товарні знаки, авторські права тощо.

Проте більша частина нематеріальних активів має певного матеріального носія. Наприклад, дискета є матеріальним носієм програмного комп'ютерного забезпечення, а на папері міститься угода про авторські права. Проте фізична субстанція в цьому разі є вторинною по відношенню до нематеріального компонента — інформації.

У разі коли первинним є матеріальний елемент, об'єкт слід обліковувати у складі основних засобів. Наприклад, програмне забезпечення верстата, яким керує комп'ютер, є невід'ємною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення та обліковується у складі основних засобів.

Необоротні активи визнаються, тобто відображаються в Балансі підприємства, якщо відповідають загальним критеріям визнання активів, а саме:

/ існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цих активів;

/ їх вартість може бути достовірно визначена.

Упевненість в тому, що об'єкт необоротних активів відповідає першому критерію, пов'язана з наявністю підтвердження, що всі ризики та вигоди, пов'язані з його використанням, вже перейшли до підприємства.

Майбутні економічні вигоди від використання необоротного активу можуть бути отримані у вигляді доходу від реалізації продукції (послуг), економії витрат або в інший спосіб. Наприклад, придбана ліцензія на використання нової технології може забезпечити економію витрат. Слід мати на увазі, що окремі об'єкти безпосередньо не збільшують економічні вигоди, але можуть бути потрібні для забезпечення отримання майбутніх економічних вигід від інших активів. Прикладом є основні засоби, придбані для охорони навколишнього середовища або з метою безпеки.

Ймовірність отримання економічних вигід оцінює керівництво підприємства на основі свідчень, які є в його розпорядженні на момент визнання активу.

Другий критерій в більшості випадків зумовлений наявністю інформації про витрати на придбання або створення об'єкта.

При визнанні необоротних активів підприємству слід дотримуватись принципу обачності: зокрема, якщо у момент здійснення витрат з метою отримання майбутніх економічних вигід підприємство не отримує (не купує або не створює) нематеріальний або інший актив, то такі витрати включають до складу витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені.

Прикладом зазначених витрат є такі:

/ пов'язані із заснуванням підприємства (організаційні витрати) або запуском нової продукції (процесів);

/ на навчання персоналу;

/ на рекламу та (або) просування продукції на ринку;

/ на переміщення та реорганізацію підприємства або його частини.

Витрати, що не визнані як необоротні активи та списані на витрати в попередніх звітних періодах (у тому числі проміжних), не слід сторнувати та включати до вартості цих активів у наступних звітних періодах.

Створені самим підприємством гудвіл, торгові марки (товарні знаки), газетні заголовки, назви видань, список клієнтури та інші об'єкти, що мають аналогічну субстанцію, не визнаються як нематеріальні активи.

Інші нематеріальні активи потребують аналізу процесу їх створення. Такий аналіз передбачає поділ процесу створення нематеріальних активів на дві фази — дослідження та розробки.

Дослідження включають усі заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Прикладами досліджень є:

/ діяльність, що здійснюється з метою отримання нових знань;

/ пошук, оцінка та остаточний відбір, застосування винаходів та інших знань;

/ пошук альтернативних матеріалів, продуктів, процесів, систем і послуг;

/ формулювання, проектування, оцінка та остаточний відбір можливих альтернатив для нових або вдосконалених матеріалів, приладів, процесів, систем і послуг.

Будь-які нематеріальні активи, отримані в результаті дослідження, не визнаються як активи підприємства. Через це витрати на проведення дослідження списують і відображають у складі інших витрат операційної діяльності в тому періоді, в якому вони виникли.

Розробкою є застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання.

Прикладами розробок є діяльність, пов'язана з:

- / проектуванням, спорудженням і випробуванням прототипів і моделей об'єктів виробництва та використання;
- / проектуванням інструментів, форм, затискачів, штампів, зумовлених новою технологією;
- / проектуванням, будівництвом та експлуатацією пілотного підприємства, яке не має економічних масштабів для комерційного виробництва;
- / проектуванням, спорудженням і випробуванням обраних альтернатив для нових або вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем і послуг.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, відображається в Балансі лише за умови, що підприємство має:

- / намір, технічні можливості та ресурси для доведення об'єкта розробки до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- / можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання об'єкта розробки;
- / інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу.

Якщо такі умови відсутні, витрати, понесені підприємством в процесі розробки, відображаються у складі інших витрат операційної діяльності підприємства.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає П(С)БО 7 "Основні засоби".

Це положення (стандарт) не поширюється на відтворювані природні ресурси та операції з основними засобами, особливості обліку яких визначаються іншими П(С)БО. Наприклад, облік операцій, пов'язаних з орендою основних засобів, визначається П(С)БО 14 "Оренда".

Синтетичний облік основних засобів ведеться на **рахунку 10 "Основні засоби"**. За дебетом цього рахунка відображається надходження основних засобів та збільшення їх первісної вартості (внаслідок дооцінки, поліпшення тощо), а за кредитом — їх вибуття та уцінка.

Аналогічну побудову має рахунок **11 "Інші необоротні матеріальні активи"**, на якому обліковуються основні засоби, що не відображаються на рахунку 10.

Аналітичний облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ведеться за їх групами та окремими об'єктами.

Групою основних засобів та інших необоротних матеріальних активів є сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

У свою чергу, об'єктом основних засобів є:

- / закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;
- / окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій;
- / відокремлений комплекс конструктивно об'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;
- / інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різний строк корисного використання, то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Наприклад, літак та його двигуни часто розглядають як окремі об'єкти основних засобів, оскільки вони мають різні терміни корисного використання. Також окремими об'єктами можуть бути дах, система опалення та основна конструкція будівлі.

Водночас доцільно об'єднувати в один об'єкт групу однорідних основних засобів, які надійшли одночасно та мають однаковий строк корисної експлуатації.

Прикладом таких об'єктів є інвентар та оргтехніка.

Крім того, в разі коли запасні частини та допоміжне обладнання можуть бути використані лише разом з об'єктом основних засобів, вони також розглядаються як основні засоби, тобто включаються до складу відповідного об'єкта.

Перелік груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів встановлений П(С)БО 7 "Основні засоби" та визначає субрахунки до рахунків 10 "Основні засоби" та 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

Рахунок 10 "Основні засоби" має такі субрахунки:

- 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 "Робоча і продуктивна худоба";
- 108 "Багаторічні насадження";
- 109 "Інші основні засоби".

На субрахунку 101 "Земельні ділянки" ведеться облік земельних ділянок, що є власністю підприємства.

На субрахунку 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель" ведеться облік капітальних витрат на культурно-технічні заходи поверхового покращення земель для сільськогосподарського користування (планування земельних ділянок, корчування площі під рілля, очищення полів від каміння і валунів, зрізання купин, розчищення заростей, очищення водоймищ та ін.).

На субрахунку 103 "Будинки та споруди" відображаються:

- а) будівлі (корпуси цехів, майстерень, заводоуправління, офісу, житлові будівлі та інші архітектурно-будівельні об'єкти виробничого, адміністративно-господарського і соціально-побутового призначення). Об'єктом основних засобів у цій групі є кожна окрема будівля, прибудови, які мають самостійне господарське значення (склади, гаражі тощо). При цьому до складу об'єкта входять усі комунікації, необхідні для нормальної його експлуатації (системи опалення, освітлення, вентиляції, водогазопостачання, внутрішні телефони і сигналізаційні мережі, ліфтове господарство);
- б) споруди (нафтові і газові свердловини, стовбури шахт, автомобільні дороги, соти, водоймища та ін.), які є сукупністю інженерно-будівельних об'єктів, призначених для виконання технічних або загальних функцій процесу виробництва без зміни процесу праці та його результатів. Об'єктом основних засобів вважається кожна окрема споруда з усім обладнанням, що належить до неї;
- в) передавальні пристрої (лінії електропередач, трансмісії, трубопроводи, теплові мережі, газові мережі та ін.) — це сукупність об'єктів, призначених для передачі електричної, теплової та механічної енергії від машин-двигунів до робочих машин, а також для переміщення рідких і газоподібних речовин від одного об'єкта до іншого.

На субрахунку 104 "Машини та обладнання" обліковуються:

- а) силові машини та обладнання, машини-генератори, що виробляють теплову та електричну енергію, і машини-двигуни, що перетворюють різного роду енергію (енергію води, вітру, теплову, електричну енергію та ін.) у механічну, тобто в енергію руху;
- б) робочі машини та обладнання, машини, апарати та їх обладнання, що призначені для механічного, герметичного та хімічного впливу на предмет праці в процесі створення продукту чи послуг виробничого характеру та переміщення предметів праці у виробничому процесі за допомогою механічних двигунів, сили людини та тварин;
- в) вимірювальні прилади — дозатори, амперметри, барометри, ватметри, вольтметри, вакуумметри, вольтметри, висотометри, гальванометри, геодезичні прилади, гігроскопи, індикатори, компаси, манометри, хронометри, спеціальні ваги, мірники, касові апарати та ін.;
- г) вимірювальні і регулюючі прилади, пристрої та лабораторне обладнання (манометри, ваги, дозатори, обладнання для диспетчерського контролю, сигналізації, прилади і апаратура заводських та науково-дослідних лабораторій, мікроскопи, термостати тощо), призначені для вимірювання різних параметрів роботи техніки, що експлуатується, регулювання виробничих процесів, перевірки якості сировини, матеріалів, готової продукції, рівня вологості повітря, шумової дії та інших санітарно-гігієнічних умов;
- г) обчислювальна техніка (електронно-обчислювальні, керуючі та аналогові машини, цифрові обчислювальні машини та пристрої), комп'ютерна техніка та її комплектуючі (комп'ютери, монітори, периферійне і сітьове обладнання комп'ютера);
- д) інші машини та обладнання, зокрема медичне обладнання, обладнання стадіонів, спортивних майданчиків, телефони, факси, копіювальна техніка тощо.

На субрахунку 105 "Транспортні засоби" ведеться облік усіх засобів пересування, які призначені для переміщення людей і вантажів:

- а) рухомий склад залізничного, водного, автомобільного транспорту (електровози, тепловози, паровози, мотовози, мотодрезини, вагони, платформи, цистерни, теплоходи, пароходи, дизель-електроходи, буксири, баржі та барки, човни та судна службово-допоміжні, рятувальні, пристані плавучі, парусні судна, автомобілі вантажні та легкові, причепи, автосамоскиди, автоцистерни, автобуси, трактори-тягачі та ін.);
- б) рухомий склад повітряного транспорту (літаки, вертольоти);
- в) гужовий транспорт (вози, сани та ін.);
- г) виробничий транспорт (електрокари, мотоцикли, моторолери, велосипеди, візки та ін.);
- г) усі види спортивного транспорту.

На субрахунку 106 "Інструменти, прилади та інвентар" відображаються:

- а) інструменти — механічні та немеханічні знаряддя праці загального призначення, а також прикріплені до машин предмети, які слугують для обробки матеріалів. До них належать: ріжучі, ударні, надавлювальні та ущільнюючі знаряддя ручної праці, включаючи ручні механічні знаряддя, що працюють на електроенергії, енергії стисненого повітря та ін. (електродрилі, краскопульти, електровібратори, гайковерти та ін.), а також різного роду пристрої для обробки матеріалів, здійснення монтажних робіт та ін. (лещата, патрони, ділильні головки, пристрої для встановлення двигунів та для повертання карданного вала на автомобілях та ін.);
- б) виробничий інвентар та приладдя — предмети виробничого призначення, які слугують для полегшення виробничих операцій під час роботи; робочі столи, верстаки, кафедри, парти та ін.; обладнання, що сприяє охороні праці; сховища для зберігання рідких та сипких тіл (баки, скрині, чани, засіки та ін.), шафи торговельні та стелажі; інвентарна тара; предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до робочих машин (наприклад, світлокопіювальні, рами та ін.);
- в) господарчий інвентар — предмети конторського та господарського обслуговування, конторська обстановка, переносні бар'єри, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи та ящики вогнетривкі, друкарські машини, гектографи, шапірографи та інші ручні розмножувальні та нумерувальні апарати, переносні юрти, палатки (крім кисневих), ліжка (крім ліжок із спеціальним обладнанням), килими, порт'єри та інший господарчий інвентар, а також предмети протипожежного призначення — гідропульти, стендери, драбини ручні тощо.

На субрахунку 107 "Робоча і продуктивна худоба" здійснюється облік:

- а) робочої худоби — коні, осли та інші робочі тварини (включаючи транспортних та спортивних коней та інших транспортних тварин);
- б) продуктивної та племінної худоби — корови, бики-плідники, буйволи та яки (крім робочих), жеребці-плідники та племінні кобили (неробочі), кобили, переведені на табунне утримання, верблюди-плідники та матки (неробочі), олені-матки та самці (рогачі), кнури та свиноматки, вівцематки, кози, барани та ін.

Об'єктом основних засобів цієї групи звичайно є кожна доросла тварина.

Субрахунок 108 "Багаторічні насадження" призначений для обліку багаторічних насаджень, до яких належать штучні багаторічні насадження незалежно від їх віку: плодово-ягідні насадження всіх видів (дерева та кущі), озеленувальні та декоративні насадження на вулицях, площах, в парках, садах, скверах, на території установ, у дворах жилих будинків, живі огорожі, снігозахисні та полезахисні смуги, насадження для укріплення пісків та берегів річок, яро-балочні насадження та ін.; штучні насадження ботанічних садів та інших науково-дослідних установ та навчальних закладів для наукових цілей та інші штучні багаторічні насадження.

Об'єктами багаторічних насаджень вважаються окремі сквери, парки, сади, частина закріпленої за підприємством вулиці або території, що має зелені насадження незалежно від їх кількості, віку і породи.

На субрахунку 109 "Інші основні засоби" ведеться облік основних засобів, які не включені до наведених вище субрахунків рахунка 10 "Основні засоби".

Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" має такі 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".

На субрахунку 111 "Бібліотечні фонди" ведеться облік бібліотечних фондів, до яких включається наукова, художня та навчальна література, спеціальні види літератури та інші видання.

Облік бібліотечних фондів звичайно ведеться тільки в грошовому вигляді загальною сумою.

На субрахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи" ведеться облік:

/ спеціальних інструментів і спеціальних пристосувань, вартість яких погашується нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою);

/ інших інструментів, приладів, інвентарю тощо, облік яких через незначну вартість недоцільно вести за кожним окремим об'єктом. Вартісні ознаки таких предметів визначаються підприємством самостійно.

На субрахунку 113 "Тимчасові (нетитульні) споруди" ведеться облік експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд.

На субрахунку 114 "Природні ресурси" ведеться облік придбаних природних ресурсів для наступного видобутку (нафти, газу тощо).

На субрахунку 115 "Інвентарна тара" ведеться облік наявності та руху інвентарної тари.

На субрахунку 116 "Предмети прокату" ведеться облік активів, призначених для видачі напрокат.

На субрахунку 117 "Інші необоротні матеріальні активи" відображаються інші необоротні матеріальні активи, які не обліковуються на інших субрахунках рахунка 11. На цьому субрахунку, зокрема, відображається вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), вартість сценічно-постановочних предметів тощо.

Дані про кожний інвентарний об'єкт основних засобів заносяться до інвентарної картки (типова форма № 03-6) або іншого реєстру аналітичного обліку основних засобів.

Інвентарні картки реєструються в опису інвентарних карток обліку основних засобів. Інвентарні картки в картотеці бухгалтерії розташовуються за групами основних засобів з виділенням окремої групи об'єктів, що тимчасово не експлуатуються (капітальний ремонт, реконструкція та інше поліпшення і консервація об'єктів).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності встановлює П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

Слід мати на увазі, що П(С)БО 8 не поширюється на гудвіл та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими П(С)БО (табл. 2.1).

Таблиця 2.1. Нематеріальні активи та операції з ними, на які поширюються положення інших П(С)БО

Вид активу	..... Стандарт, що встановлює порядок
1. Нематеріальні активи, які утримуються підприємством для продажу у ході звичайної діяльності	П(С)БО 9 "Запаси"
2. Відстрочені податкові активи	П(С)БО 17 "Податок на прибуток"
3. Нематеріальні активи, передані або отримані підприємством на умовах фінансової оренди (крім авторських та суміжних з ними прав)	П(С)БО 14 "Оренда"
4. Гудвіл, що виникає в результаті об'єднання компаній	П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств"
5. Фінансові активи	П(С)БО 13 "Фінансові інструменти"
6. Активи, що виникають унаслідок виплат працівникам	П(С)БО 26 "Виплати працівникам"

Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи", за дебетом якого відображається їх надходження, за кредитом — вибуття та сума уцінки нематеріальних активів.

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за групами, встановленими П(С)БО 8.

З метою аналітичного обліку на кожний об'єкт чи групу однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів бухгалтерією ведеться інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2).

Групою нематеріальних активів є сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Для обліку нематеріальних активів за їх групами до **рахунка 12 "Нематеріальні активи"** передбачені такі субрахунки:

121 "Права користування природними ресурсами",

122 "Права користування майном",

123 "Права на знаки для товарів і послуг",

124 "Права на об'єкти промислової власності",

125 "Авторські та суміжні з ними права",

127 "Інші нематеріальні активи".

На субрахунку 121 "Права користування природними ресурсами" ведеться облік таких об'єктів:

- / право на користування надрами, у тому числі на розробку корисних копалин;
- / право на користування геологічною, геоморфологічною та іншою інформацією про стан та можливості господарського використання природного середовища в цілому або його елементів, яка міститься в звітах, картах та інших матеріалах;
- / право на використання водних, біологічних та інших ресурсів, яке будь-яким чином впливає на рівень екологічної безпеки життєдіяльності підприємства, населеного пункту, регіону тощо.

На субрахунку 122 "Права користування майном" відображаються:

- / право покупця на подальше господарське або інше використання земельної ділянки;
- / право покупця на подальше господарське використання будівель або інших необоротних матеріальних активів;
- / право на оренду землі, приміщень або інших необоротних матеріальних активів.

При цьому не слід ототожнювати плату за право на оренду майна та орендні платежі.

Орендні платежі є платою за використання майна. Платіж за право на оренду є платою за можливість здійснювати таке використання.

На субрахунку 123 "Права на знаки для товарів і послуг" відображаються засвідчені свідоцтвом права на позначення, за яким товари і послуги одних осіб відрізняються від однорідних товарів і послуг інших осіб (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо).

На субрахунку 124 "Права на об'єкти промислової власності" обліковуються права на:

- / винахід (корисну модель) — результат творчої діяльності людини у будь-якій галузі технології (пристрій, речовина, штам мікроорганізму, культура клітин, рослини, спосіб тощо);
- / промисловий зразок — результат творчої діяльності людини в галузі художнього конструювання (форма, рисунок, забарвлення або їх сполучення, що визначають зовнішній вигляд промислового виробу та призначені для задоволення естетичних і ергономічних потреб);
- / породу тварин;
- / сорт рослин;
- / "ноу-хау" (секрети виробництва — знання та відомості, що стосуються певної діяльності та дозволяють отримати економічні вигоди);
- / інші права на об'єкти промислової вартості (захист від недобросовісної конкуренції, топології інтегральних мікросхем тощо).

На субрахунку 125 "Авторські та суміжні з ними права" ведеться облік прав на опубліковані та неопубліковані твори у галузі науки, літератури і мистецтва, виражені в усній, письмовій чи будь-якій іншій формі, а саме:

- / літературні письмові твори белетристичного, наукового, технічного або практичного характеру (книги, брошури, статті, комп'ютерні програми тощо);
- / виступи, лекції, промови, проповіді та інші усні твори; /
- музичні твори з текстом і без тексту;
- / драматичні, музично-драматичні твори, пантоміми, хореографічні та інші твори, створені для сценічного показу;
- / аудіовізуальні твори;
- / скульптури, картини, малюнки, гравюри, літографії та інші твори образотворчого мистецтва; / твори архітектури; / фотографії;
- / твори прикладного мистецтва, якщо вони не охороняються спеціальним законом про промислову власність;
- / ілюстрації, карти, плани, ескізи, пластичні твори, що стосуються географії, геології, топографії, архітектури та інших галузей науки;
- / сценічні обробки творів, зазначених у підпункті 1 пункту 1 цієї статті, і обробки фольклору, придатні для сценічного показу;
- / переклади, адаптації, аранжування, інші переробки творів і обробки фольклору (похідні твори) без заподіяння шкоди охороні оригінальних творів, на основі яких створено похідні твори;
- / збірники творів, збірники обробок фольклору, енциклопедії та антології, збірники звичайних даних, включаючи бази даних, інші складові твори за умови, що вони є результатом творчої праці по добору, координації або упорядкуванню змісту без заподіяння шкоди охороні творів, що входять до них;
- / інші твори.

На суббрахунку 127 "Інші нематеріальні активи" відображаються об'єкти права користування економічними, організаційними та іншими вигодами, зокрема:

- / право на місце на товарній, фондовій біржі;
- / право на здійснення певної діяльності (витрати на отримання ліцензій та інших спеціальних дозволів);
- / право на економічні вигоди від користування монопольним становищем на ринку;
- / право на користування податковими, господарськими та іншими привілеями.

Необоротні активи відображаються в бухгалтерському обліку за первісною або переоціненою вартістю.

Первісна вартість — це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

До первісної вартості необоротних активів належать такі витрати:

- / суми (без непрямих податків), що сплачують постачальнику;
- / суми, що сплачують підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт;
- / реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, здійснені у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- / суми ввізного мита;

- / суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, які не відшкодовуються підприємству;
- / витрати зі страхування ризиків, пов'язаних із доставкою основних засобів;
- / витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- / інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості необоротних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

Докладніше порядок визначення первісної вартості та переоціненої вартості необоротних активів буде розглянутий далі.

2.2. ОБЛІК КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ ТА НАДХОДЖЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи надходять на підприємство в результаті їх придбання, створення власними силами або безоплатного отримання (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Шляхи надходження необоротних активів

Усі витрати підприємства на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, що включаються до їх первісної вартості, накопичуються на рахунку 15 "Капітальні інвестиції"

За дебетом рахунка 15 "Капітальні інвестиції" відображається збільшення понесених підприємством витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, а за кредитом — їх зменшення у зв'язку з прийняттям в експлуатацію або у стан використання за призначенням відповідних об'єктів.

Сальдо цього рахунка показує незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні та нематеріальні активи.

Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи — це капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату Балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва.

Відповідно незавершеними капітальними інвестиціями в нематеріальні активи є капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату Балансу не відбулося.

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 "Формування основного стада".

На субрахунку 151 "Капітальне будівництво" відображаються:

/ витрати на будівництво, що здійснюються для власних потреб підприємства господарським або підрядним способом;

• устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва;

/ авансові платежі для фінансування такого будівництва.

На субрахунку 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" ведеться облік витрат на придбання або виготовлення власними силами об'єктів основних засобів (крім об'єктів будівництва та основного стада).

На субрахунку 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів" ведеться облік витрат підприємства на придбання або виготовлення власними силами об'єктів, облік яких ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

На субрахунку 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів" відображаються витрати підприємства на придбання або розробку власними силами нематеріальних активів.

На субрахунку 155 "Формування основного стада" ведеться облік витрат на формування основного стада робочої продуктивної худоби (крім тварин, які обліковуються на рахунку 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі").

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться за групами необоротних активів, а також за окремими їх об'єктами.

Визначена за даними аналітичного обліку первісна вартість об'єкта списується в дебет відповідного рахунка необоротних активів (*рис. 2.2*).

Підставою для списання первісної вартості об'єкта з кредиту рахунка 15 "Капітальні інвестиції" є акт приймання-передачі основних засобів (типова форма 03-1) або акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма НА-1), складений комісією, визначеною наказом керівника підприємства і затверджений останнім.

З метою аналітичного обліку та забезпечення спостереження за використанням у місцях експлуатації основних засобів кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер.

Інвентарний номер закріплюється за об'єктом основних засобів на весь час його знаходження на даному підприємстві. Інвентарні номери об'єктів основних засобів, що вибули, не присвоюються іншим об'єктам основних засобів, які надійшли на підприємство, протягом періоду, який забезпечує виключення ідентифікування нових об'єктів з тими, що вибули (наприклад, протягом строків зберігання документів).

Розглянемо порядок обліку придбання та створення необоротних активів і визначення їх первісної вартості на конкретних прикладах.

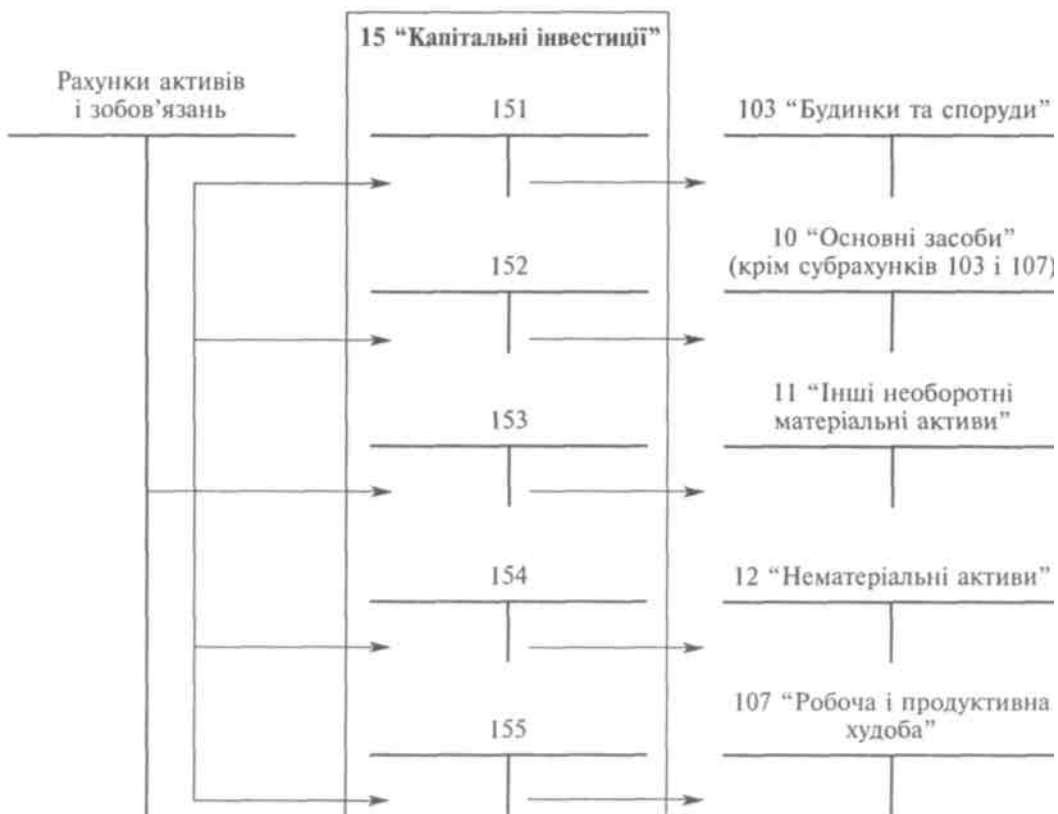


Рис. 2.2. Структура рахунка 15 "Капітальні інвестиції"

Придбання необоротних активів

ПРИКЛАД 2.1

Підприємство придбало (на умовах передоплати) комп'ютерне устаткування за 36 000 грн (в тому числі ПДВ). Витрати підприємства на тестування та підключення устаткування спеціалізованою організацією становили 600 грн (у тому числі ПДВ).

Для відображення придбання устаткування в бухгалтерському обліку слід зробити такі записи:

1. Перерахування коштів постачальнику в оплату за устаткування, грн:

Дебет 371 "Розрахунки за виданими авансами "	36 000
Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	36 000.
Одночасно на суму ПДВ (при наявності податкової накладної)	
Дебет 641 "Розрахунки за податками"	6 000
Кредит 644 "Податковий кредит "	6 000.

2. Оприбутковування придбаного устаткування, грн:		
<i>Дебет 152</i>	<i>"Придбання (виготовлення) основних засобів"</i>	30 000
<i>Дебет 644</i>	<i>"Податковий кредит "</i>	6 000
<i>Кредит 371</i>	<i>"Розрахунки за виданими авансами"</i>	36 000.
3. Прийняття зобов'язання щодо оплати послуги спеціалізованої організації за тестування та підключення устаткування, грн:		
<i>Дебет 152</i>	<i>"Придбання (виготовлення) основних засобів"</i>	500
<i>Дебет 641</i>	<i>"Розрахунки за податками"</i>	100
<i>Кредит 631</i>	<i>"Розрахунки з вітчизняними постачальниками "</i>	600.
4. Прийняття в експлуатацію придбаного комп'ютерного устаткування, грн:		
<i>Дебет 104</i>	<i>"Машини та обладнання "</i>	30 500
<i>Кредит 152</i>	<i>"Придбання (створення) основних засобів "</i>	30 500.

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за якими визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно справедливій вартості окремого об'єкта основних засобів.

ПРИКЛАД 2.2

6 липня 2003 року ЗАТ "Фрукт" придбало майновий комплекс у ТОВ "ІА", яке припинило свою діяльність, за ціною 2 100 000 грн (без урахування ПДВ).

Справедлива вартість майна є такою, грн:

<i>Земля</i>	400 000
<i>Будівля</i>	1 200 000
<i>Машини та устаткування</i>	800 000
<i>Разом</i>	2 400 000.

Експлуатацію будівлі було розпочато 15 листопада 2003 року. З моменту придбання будівлі до 15 листопада ЗАТ "Фрукт" понесло такі витрати, грн:

<i>Ремонт будівлі</i>	105 000
<i>Підготовка фундаменту для устаткування, яке буде встановлено пізніше</i>	135 000
<i>Під 7зні шляхи та стоянки</i>	122 000
<i>Перепланування офісної площі в будинку, включаючи перегородки та стіни</i>	161 000
<i>Експертна оцінка землі</i>	18 000.

Виходячи з цього, капітальні інвестиції в основні засоби, що будуть відображені за дебетом рахунка 15, дорівнюють:

<i>Земля (2 100 000 - 0,17) + 18 000</i>	375 000
<i>Витрати на поліпшення землі</i>	122 000
<i>Будівля (2 100 000 * 0,5) + 105 000 + 161 000</i>	1 316 000
<i>Машини та устаткування (2 100 000 * 0,33) + 135 000</i>	828 000
<i>Разом</i>	2 641 000.

Прийняття основних засобів в експлуатацію буде відображено в обліку ЗАТ "Фрукт" такими записами, грн:

Дебет 101	"Земельні ділянки "	375 000
Дебет 102	"Капітальні витрати на поліпшення земель"	122 000
Дебет 103	"Будівлі та споруди "	1 316 000
Дебет 104	"Машини та обладнання"	828 000
Кредит 152	"Придбання (виготовлення) основних засобів "	2 641 000.

Придбання необоротних активів шляхом обміну на інші активи

У разі якщо об'єкт необоротних активів придбано в результаті бартерної операції (або обміну з частковою оплатою грошовими коштами), його оцінка залежить від того, чи мав місце обмін подібними або неподібними об'єктами.

Подібними є об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

У свою чергу, об'єкти, які не відповідають одночасно цим двом критеріям, є неподібними.

Первісна вартість об'єкта, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта.

ПРИКЛАД 2.3

Підприємство здійснило обмін свого автомобіля на інший автомобіль. Первісна вартість відданого автомобіля 40 000 грн, а знос — 10 000 грн. Обидва автомобілі мають однакову справедливу вартість та однакове функціональне призначення — перевезення пасажирів.

У цьому випадку первісна вартість отриманого автомобіля дорівнює 30 000 грн (40 000 — 10 000), а в бухгалтерському обліку підприємства слід зробити такий запис:

Дебет 105	"Транспортні засоби"	30 000
Дебет 131	"Знос основних засобів"	10 000
Кредит 105	"Транспортні засоби "	40 000.

Отже, при обміні подібними об'єктами не виникає прибутків або збитків.

Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість. Різниця між залишковою та справедливою вартістю такого об'єкта списується на витрати звітного періоду.

ПРИКЛАД 2.4

Припустімо, що в **прикладі 2.3** справедлива вартість автомобіля становить 35 000 грн.

Отже, залишкова вартість відданого автомобіля на 4 000 грн перевищує його справедливу вартість. В цьому випадку необхідно спочатку зробити запис, грн:

Дебет 975	"Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій "	4 000
Кредит 105	"Транспортні засоби "	4 000.

Після цього будуть зроблені записи, наведені в прикладі, але з урахуванням скоригованої залишкової вартості зазначеного автомобіля.

Первісна вартість об'єкта необоротних активів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта, збільшеній або зменшеній на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Алгоритм визначення первісної вартості отриманого об'єкта в цьому випадку можна подати так (рис. 2.3):

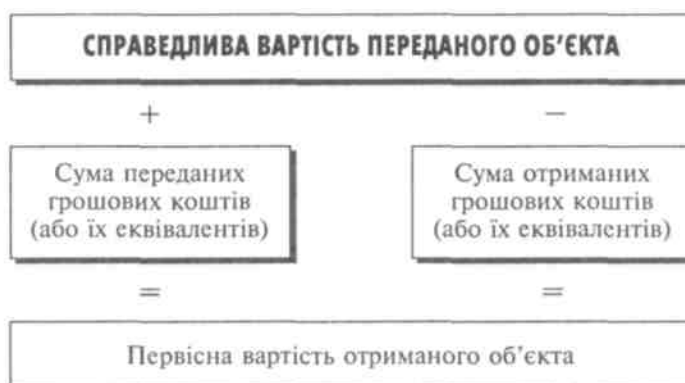


Рис. 2.3. Визначення первісної вартості об'єкта необоротних активів, отриманого шляхом обміну на неподібний об'єкт

ПРИКЛАД 2.5

Підприємство "Райдуга" придбало комп'ютери у ТОВ "Чисті генії" в обмін на автомобіль (первісна вартість 30 000 грн, нарахований знос 2 500 грн), справедлива вартість якого на момент обміну становила 36 000 грн (без ПДВ). Крім того, підприємство "Райдуга" перерахувало ТОВ "Чисті генії" 6 240 грн (в тому числі ПДВ). Первісна вартість комп'ютерів 40 000 грн, а нарахований знос 2 000 грн.

Отже, наведені дані свідчать, що справедлива вартість комп'ютерів дорівнює:

$$36\ 000 + 6\ 240 - \frac{(6\ 240 \cdot 20)}{120} = 41\ 200.$$

Виходячи з цього, в бухгалтерському обліку підприємству "Райдуга" слід зробити такі записи:

1. Списання переданого автомобіля, грн:

Дебет 972	"Собівартість реалізованих необоротних активів"	27 500
Дебет 131	"Знос основних засобів"	2 500
Кредит 105	"Транспортні засоби"	30 000.

2. Відображення доходу від бартерної операції з урахуванням ПДВ (36 000 + 36 000 • 0,2), грн:

Дебет 377	"Розрахунки з іншими дебіторами"	43 200
Кредит 742	"Дохід від реалізації необоротних активів"	43 200.

<i>Одночасно на суму ПДВ</i>		
Дебет 742 "Дохід від реалізації необоротних активів"		7 200
Кредит 641 "Розрахунки за податками "		7 200.
3. Перерахування коштів в часткову оплату комп'ютерів, грн:		
Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами "		6 240
Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"		6 240.
<i>Одночасно на суму ПДВ</i>		
Дебет 641 "Розрахунки за податками"		1 040
Дебет 644 "Податковий кредит"		1 040.
4. Надходження комп'ютерів від ТОВ "Чисті генії", грн:		
Дебет 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"		41 200
Кредит 377 "Розрахунки з іншими дебіторами "		41 200.
<i>Одночасно на суму ПДВ</i>		
Дебет 644 "Податковий кредит"		1 040
Дебет 641 "Розрахунки за податками"		7 200
Кредит 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"		8240.
5. Введення в експлуатацію придбаних комп'ютерів, грн:		
Дебет 104 "Машини та обладнання"		41 200
Кредит 152 "Придбання (створення) основних засобів "		41 200.
<i>У свою чергу, в бухгалтерському обліку ТОВ "Чисті генії" процес обміну буде відображений такими записами:</i>		
1. Отримання автомобіля від підприємства "Райдуга ", грн:		
Дебет 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"		36 000
Дебет 641 "Розрахунки за податками "		7 200
Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками "		43 200.
2. Введення отриманого автомобіля в експлуатацію, грн:		
Дебет 105 "Транспортні засоби"		36 000
Кредит 152 "Придбання (створення) основних засобів "		36 000.
3. Надходження коштів від підприємства "Райдуга " в часткову оплату комп'ютерів, грн:		
Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті"		6 240
Кредит 681 "Розрахунки за авансами одержаними "		6 240.
<i>Одночасно на суму ПДВ</i>		
Дебет 643 "Податкові зобов'язання "		1 040
Кредит 641 "Розрахунки за податками "		1 040.
4. Списання з Балансу переданих комп'ютерів, грн:		
Дебет 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"		38 000
Дебет 131 "Знос основних засобів"		2 000
Кредит 104 "Машини та обладнання "		40 000.

5. Відображення доходу від бартерної операції, грн:

Дебет 681 "Розрахунки за авансами одержаними"	6 240
Дебет 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	43 200
Кредит 742 "Дохід від реалізації необоротних активів "	49 440.
Одночасно на суму ПДВ	
Дебет 742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	8 240
Кредит 641 "Розрахунки за податками "	7 200
Кредит 643 "Податкові зобов'язання "	1 040.

Надходження необоротних активів як внесок до статутного капіталу

Первісною вартістю необоротних активів, що внесені до статутного капіталу підприємств, є погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

ПРИКЛАД 2.6

ВАТ "Морж" отримало від ТОВ "Пінгвін" патент на винахід в обмін на випуск 5 000 простих акцій (номінальна вартість однієї акції 0,5 грн).

Балансова вартість патенту — 9 200 грн, а ринкова вартість простої акції ВАТ "Морж" на момент здійснення операції — 10 грн за акцію.

Виходячи з цього, первісна вартість придбаного патенту дорівнює 50 000 грн, а в обліку ВАТ "Морж" слід зробити такі записи:

1. Випуск акцій, грн:

Дебет 46 "Неоплачений капітал"	50 000
Кредит 40 "Статутний капітал "	2 500
Кредит 421 "Емісійний дохід "	47 500.

2. Отримання патенту, грн:

Дебет 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	50 000
Кредит 46 "Неоплачений капітал "	50 000.

Одночасно:

Дебет 124 "Право на об'єкт промислової власності"	50 000
Кредит 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів "	50 000.

Безоплатне отримання необоротних активів

Первісна вартість безоплатно отриманих необоротних активів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

ПРИКЛАД 2.7

Підприємство безоплатно отримало інвентар, залишкова вартість якого за актом приймання-передачі становить 15 000 грн, а сума нарахованого зносу за період експлуатації дорівнює 5 000 грн.

Ринкова вартість з урахуванням його зносу оцінюється підприємством у сумі 28 000 грн, а очікуваний строк його експлуатації підприємством становить 5 років.

Витрати підприємства на перевезення цього інвентарю транспортною організацією становили 2 400 грн (в тому числі ПДВ).

У бухгалтерському обліку підприємства безоплатне отримання інвентарю буде відображено такими записами:

1. Оприбуткування отриманого інвентаря, грн:

Дебет 106 "Інструменти, прилади та інвентар"	28 000
Кредит 424 "Безоплатно одержані необоротні активи "	28 000.

2. Відображення витрат на транспортування інвентарю, грн:

Дебет 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	2 000
Дебет 641 "Розрахунки за податками"	400
Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками "	2 400.

3. Включення до первісної вартості інвентаря витрат на його доставку, грн:

Дебет 106 "Інструменти, прилади та інвентар "	2 000
Кредит 152 "Придбання (створення) основних засобів "	2 000.

4. Оплата послуги транспортної організації, грн:

Дебет 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	2 400
Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	2 400.

Одночасно з нарахуванням амортизації безоплатно отриманих об'єктів пропорційна частина їх вартості, відображена на рахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи ", підлягає включенню до складу доходу звітного періоду.

В нашому прикладі сума місячної амортизації інвентаря становить:

$$\frac{28\,000 + 2\,000}{5 \cdot 12} = \frac{30\,000}{5 \cdot 12} = 500 \text{ грн.}$$

Сума, що підлягає щомісячному включенню до складу доходу підприємства, дорівнює:

$$\frac{28\,000}{5 \cdot 12} = 467 \text{ грн.}$$

На цю суму щомісячно слід робити запис:

Дебет 424 "Безоплатно одержані необоротні активи "	
Кредит 746 "Інші доходи від звичайної діяльності".	

Створення необоротних активів власними силами

що й оцінка придбаних основних засобів.

Оцінка необоротних матеріальних активів, створених власними силами, здійснюється з дотриманням тих самих положень,

якщо об'єкт виготовлений власними силами, а підприємство також виготовляє подібні активи (продукцію) для реалізації, собівартість такого об'єкта визначається відповідно до положень П(С)БО 16 "Витрати".

Собівартість об'єктів, виготовлених власними силами, відображається в обліку записом:

Дебет 15 "Капітальні інвестиції"

Кредит 23 "Виробництво ", або

Кредит 26 "Готова продукція ".

Первісна вартість об'єктів, збудованих власними силами, звичайно включає:

/ вартість робіт, виконаних субпідрядниками;

/ вартість устаткування, що підлягає монтажу;

/ прями матеріальні витрати;

/ прями витрати на оплату праці;

/ накладні витрати, що безпосередньо пов'язані з будівництвом активу;

/ вартість ліцензії (або дозволу) на будівництво;

/ оплату фахових послуг (архітекторів, юристів тощо).

ПРИКЛАД 2.8

Підприємство здійснює будівництво складу матеріалів господарським способом.

У процесі будівництва було понесено такі витрати, грн:

<i>а) придбане устаткування, що підлягає монтажу</i>	<i>120 000 (у тому числі ПДВ)</i>
<i>б) витрачені будівельні матеріали</i>	<i>500 000</i>
<i>в) нарахована заробітна плата працівникам, що приймають участь в будівництві</i>	<i>200 000</i>
<i>г) відрахування на соціальні заходи</i>	<i>75 000</i>
<i>г) нарахована амортизація машин і механізмів, задіяних в процесі будівництва</i>	<i>18 000</i>
<i>д) спожита електроенергія для освітлення будівельного майданчика</i>	<i>15 000.</i>

Придбане устаткування, що підлягає монтажу, буде відображено записом:

Дебет 151 "Капітальне будівництво" 100 000

Дебет 641 "Розрахунки за податками " 20 000

Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками " 120 000.

Для відображення інших витрат на будівництво слід скласти такий запис:

Дебет 151 "Капітальне будівництво" 808 000

Кредит 205 "Будівельні матеріали " 500 000

Кредит 661 "Розрахунки за заробітною платою " 200 000

Кредит 65 "Розрахунки за страхуванням " 75 000

Кредит 131 "Знос основних засобів " 18 000

Кредит 92 "Адміністративні витрати" 15 000.

Після введення в експлуатацію будівлі складу на підставі акта приймання буде зроблений запис:

Дебет 103 "Будинки та споруди" 908 000

Кредит 151 "Капітальне будівництво " 908 000.

До первісної вартості нематеріальних активів, розроблених підприємством, включають:

- / матеріали та послуги, використані або спожиті в процесі створення нематеріального активу;
- / зарплату та інші витрати на персонал (соціальне страхування, підвищення кваліфікації тощо), прямо пов'язані зі створенням нематеріального активу;
- / будь-які інші прямі витрати на створення нематеріального активу (мити, сплачене за реєстрацію юридичного права, амортизація патентів і ліцензій, які були використані для створення нематеріального активу тощо);
- / накладні витрати, які потрібні для створення нематеріального активу та можуть бути включені до його первісної вартості шляхом розподілу.

Розподіл накладних витрат в цьому разі здійснюється аналогічно розподілу загальновиробничих витрат, передбаченому П(С)БО 16 "Витрати".

Не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, створених підприємством:

- / витрати на збут і адміністративні витрати, що прямо не пов'язані з приведенням активу у стан, у якому він придатний для використання за призначенням;
- / непродуктивні витрати та первісні операційні збитки, які виникають до моменту досягнення активом запланованої потужності;
- / витрати, на давчання персоналу управління активом.

ПРИКЛАД 2.9

Витрати науково-технічного центру підприємства на дослідження і розробки у звітному періоді становили, грн:

Витрати	Дослідження	Розробки
Прямі матеріальні витрати	20 000	45 000
Прямі витрати на оплату праці	110 000	160 000
Накладні витрати	70 000	95 000
Разом	200 000	300 000

У результаті розробки буде створено промисловий зразок, який відповідає критеріям визнання згідно з П(С)БО 8 "Нематеріальні активи "

Витрати на дослідження будуть відображені записом, грн:

Дебет 941 "Витрати на дослідження і розробки " 200 000

Кредит 20 "Виробничі запаси " 20 000

Кредит 65 "Розрахунки за страхуванням " і 66 "Розрахунки з оплати праці" 100 000

Кредит 91 "Загальновиробничі витрати " (або 92 "Адміністративні витрати ") 70 000.

Витрати, пов'язані з розробкою нематеріального активу, будуть відображені записом:

Дебет 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів " 300 000

Кредит 20 "Виробничі запаси "	45 000
Кредит 65 "Розрахунки за страхуванням "	
і 66 "Розрахунки з оплати праці"	160 000
Кредит 91 "Загальновиробничі витрати " (або	
92 "Адміністративні витрати ")	95 000.

Після реєстрації та отримання патента на розроблений промисловий зразок буде зроблено запис:

Дебет 124 "Права на об'єкти промислової власності" **Кредит 154** "Придбання (створення) нематеріальних активів ".

2.3. ОБЛІК ВИТРАТ НА УТРИМАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Після надходження необоротних активів підприємство може мати витрати, пов'язані з їхньою експлуатацією або поліпшенням їхнього стану. Підхід до відображення таких витрат в бухгалтерському обліку залежить від їхнього впливу на майбутні економічні вигоди, що очікуються від використання об'єкта (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Підходи до обліку витрат, пов'язаних з утриманням основних засобів

Витрати на ремонт і обслуговування основних засобів звичайно здійснюються для відновлення або підтримання очікуваних від них майбутніх економічних вигід. Через це такі видатки списуються на витрати в момент виникнення їх.

При цьому дебетуються рахунки відповідних витрат (23, 91, 92, 93, 94) і кредитуються рахунки витрачених коштів (або інших активів) або зобов'язань.

Витрати, пов'язані з поліпшенням стану основних засобів, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід, включають до балансової вартості основних засобів. Ознаками збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід унаслідок цих витрат, зокрема, є: зростання очікуваного терміну

корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом.

Прикладами такого поліпшення є:

- / модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- / заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);
- / упровадження ефективнішого технологічного процесу, що дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати;
- / добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

Такі витрати накопичуються в дебеті рахунка 15 "Капітальні інвестиції", а після завершення робіт списуються з кредиту цього рахунка в дебет рахунків необоротних активів (10, 11 або 12).

ПРИКЛАД 2.10

Протягом звітного періоду підприємство здійснило такі витрати, пов'язані з основними засобами (без урахування ПДВ):

1. Ремонт адміністративної будівлі, грн:

<i>а) поточний ремонт приміщень</i>	80 000
<i>б) перефарбування зовнішньої частини будинку</i>	48 000
<i>в) вдосконалення електричної мережі</i>	62 000
<i>г) часткова заміна черепиці</i>	30 000.

2. Заміна двигуна автомобіля.

Вартість нового двигуна становить 5 000 грн. Первісна вартість старого двигуна — 3 500 грн, його знос — 3 200 грн. Двигун є окремим об'єктом основних засобів.

У бухгалтерському обліку наведені вище операції будуть відображені такими записами (без урахування ПДВ).

1. Відображення витрат на ремонт будівлі, грн:

<i>Дебет 92 "Адміністративні витрати"</i>	58 000
<i>Дебет 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"</i>	62 000
<i>Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"</i>	120 000.

2. Списання старого двигуна, грн:

<i>Дебет 131 "Знос основних засобів"</i>	3 200
<i>Дебет 976 "Списання необоротних активів"</i>	300
<i>Кредит 104 "Машини та обладнання"</i>	3 500.

3. Придбання нового двигуна

<i>Дебет 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"</i>	5 000
<i>Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"</i>	5 000.

4. Списання витрат на поліпшення будівлі та введення в експлуатацію нового двигуна, грн:

<i>Дебет 103 "Будинки та споруди"</i>	62 000
---------------------------------------	--------

Дебет 104 "Машини та обладнання"	5 000
Кредит 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів "	67 000.

Припустімо, що балансова вартість будівлі становить 3 238 000 грн, а залишковий строк її корисного використання — 50 років.

Тоді після поліпшення електричної мережі щорічна сума амортизації будівлі становитиме, грн:

$$\frac{3\,238\,000 + 62\,000}{50} = 66\,000.$$

Витрати, пов'язані з нематеріальними активами, що виникають після їх придбання або створення, звичайно списують як витрати звітного періоду, в якому вони понесені. Проте ці витрати можуть бути капіталізовані, тобто додані до балансової вартості нематеріального активу в таких випадках:

- існує ймовірність, що ці витрати призведуть до збільшення первісних очікуваних економічних вигід;
- ці витрати можна достовірно оцінити та віднести до конкретного активу.

ПРИКЛАД 2.11

Підприємство придбало програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку на комп'ютері за 5000 грн.

Через рік це підприємство додатково придбало ще два модуля за 1 000 грн, які розширили можливості програмного забезпечення.

Якщо сума нарахованої амортизації програмного забезпечення за перший рік становила 500 грн, то балансова вартість цього нематеріального активу дорівнюватиме:

$$5\,000 - 500 + 1000 = 5\,500 \text{ грн.}$$

Витрати на придбання довідкової літератури та навчання персоналу роботі з програмним забезпеченням будуть списані як адміністративні витрати.

2.4. АМОРТИЗАЦІЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Оскільки необоротні активи приносять підприємству економічні вигоди протягом кількох років, необхідно розподілити вартість цих активів між звітними періодами для забезпечення відповідності доходів і витрат. Це досягається шляхом амортизації.

Амортизація — це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Вартістю, яка амортизується, є первісна (або переоцінена) вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

У свою чергу, *ліквідаційною вартістю* є сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від продажу (ліквідації) об'єкта після закінчення строку його корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Інакше кажучи, якщо підприємство придбало автомобіль за 150 000 грн та зараховує продати його через 5 років за 18 000 грн, а витрати на реалізацію

очікуються в межах 1 000 грн, то вартість автомобіля, яка амортизується, становить:

$$150\,000 - (18\,000 - 1\,000) = 133\,000 \text{ грн.}$$

Слід зазначити, що на практиці досить важко передбачити ліквідаційну вартість необоротних активів у момент надходження їх.

Через це у разі якщо їхня ліквідаційна вартість незначна або немає можливості здійснити її оцінку, звичайно вважають, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю.

Більш того, ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів завжди прирівнюється до нуля, крім випадків, коли:

- існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- / ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Об'єктом амортизації є вартість необоротних активів, що мають обмежений строк корисної експлуатації. Вартість землі, строк корисного використання якої необмежений, та вартість незавершених капітальних інвестицій не підлягають амортизації.

Строком корисного використання (експлуатації) є період часу, впродовж якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт, або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання.

Строк корисного використання об'єкта (експлуатації) визначає саме підприємство з урахуванням таких чинників:

- / очікуваної потужності або продуктивності об'єкта;
- / строку корисного використання подібних активів;
- / очікуваного фізичного зносу;
- / морального зносу (внаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію);
- / правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта (наприклад, строк оренди, передбачений угодою, або законодавство, що визначає граничний строк безпечної експлуатації певних об'єктів, тощо).

Оскільки строк корисного використання (експлуатації) визначають виходячи з корисності об'єкта для конкретного підприємства, він може бути коротший, ніж нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації.

Отже, строк корисного використання (експлуатації) відображує наміри керівництва підприємства щодо використання певного об'єкта основних засобів з урахуванням накопиченого досвіду та оцінки ринкової ситуації.

Проте згідно з П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", строк корисного використання нематеріальних активів не повинен перевищувати 20 років.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт необоротних активів став придатним для корисного використання.

Амортизація об'єкта призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта необоротних активів.

Метод амортизації необоротних активів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання та норм П(С)БО 7 "Основні засоби" і П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

Методи амортизації необоротних активів

Для нарахування амортизації основних засобів можуть бути застосовані такі методи:

- 1) прямолінійний;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

Для ілюстрації наведених методів використаємо такий приклад.



ПРИКЛАД 2.12

Первісна вартість верстата, придбаного в грудні 1999 року, становить 80 000 грн, а строк його корисної експлуатації дорівнює 5 років. Очікується, що цей верстат матиме ліквідаційну вартість 5 000 грн.

Прямолінійний метод

За цього методу річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів.

У нашому прикладі річна сума амортизації верстата дорівнює

$$\frac{80\,000 - 5\,000}{5} = 15\,000 \text{ грн.}$$

Прямолінійний метод має свої переваги і недоліки.

Перевагами цього методу є простота розрахунку і рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує зіставність собівартості продукції з доходом від її реалізації.

Недоліком його вважають те, що він не враховує моральний знос, відмінність виробничої потужності основних засобів у різні роки експлуатації їх та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби.

Однак, попри недоліки, прямолінійний метод є найпоширенішим у практиці.

Наступні три методи є методами прискореної амортизації, які забезпечують списання більшої частини вартості основних засобів в перші роки їх експлуатації.

Прискорена амортизація означає щорічне зниження суми амортизаційних відрахувань.

Доцільність застосування методів прискореної амортизації пояснюється такими причинами:

/ найбільша інтенсивність використання основних засобів припадає на перші роки їхньої експлуатації, коли вони фізично і морально ще є новими;

- / накопичуються кошти для заміни об'єкта, що амортизується, в разі його швидкого морального старіння та інфляції;
- / забезпечується можливість збільшення частки витрат на ремонт об'єктів, які амортизуються, що припадає на останні роки використання їх, без відповідного збільшення витрат виробництва (за рахунок того, що сума нарахованої амортизації в ці роки зменшується).

Метод зменшення залишкової вартості

За цим методом річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.

Річна норма амортизації розраховується за формулою

$$1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}}}$$

В нашому прикладі норма амортизації дорівнює:

$$1 - \sqrt[5]{\frac{5\,000}{80\,000}} = 42,5\%.$$

Розрахунок амортизації верстата із застосуванням цієї норми наведено в *табл. 2.2.*

Таблиця 2.2. Розрахунок амортизації верстата методом зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Річна сума амортизації	Знос на кінець року	Залишкова вартість на кінець року
2000	80 000 × 0,425	34 000	34 000	46 000
2001	46 000 × 0,425	19 550	53 550	26 450
2002	26 450 × 0,425	11 241	64 791	15 209
2003	15 209 × 0,425	6 464	71 255	8 745
2004	—	3 745	75 000	5 000

грн

Отже, фактично верстат майже повністю амортизований за 4 роки, а сума амортизації за п'ятий рік визначена з урахуванням того, що фактична ліквідаційна вартість дорівнює очікуваній.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості

Згідно з цим методом річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та норми амортизації, яка обчислюється, виходячи зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

Слід зазначити, що ліквідаційна вартість верстата в цьому разі не береться до уваги при розрахунку сум амортизаційних відрахувань.

У нашому прикладі річна норма амортизації верстата становить 20% (100 : 5). Отже, подвійна норма дорівнюватиме 40%.

Розрахунок амортизації для кожного року корисної експлуатації верстата із застосуванням цієї норми наведено в *табл. 2.3*.

Таблиця 2.3. Розрахунок амортизації верстата методом прискороженого зменшення залишкової вартості

грн

Рік	Розрахунок	Річна сума амортизації	Знос на кінець року	Залишкова вартість на кінець року
2000	80 000 x 0,4	32 000	32 000	48 000
2001	48 000 x 0,4	19 200	51 200	28 800
2002	28 800 x 0,4	11 520	67 720	17 280
2003	17 280 x 0,4	6 912	69 632	10 368
2004	(10 368 – 5 000)	5 368	75 000	5 000

Отже, суму амортизації останнього року розраховують у такий спосіб, щоб залишкова вартість об'єкта в кінці періоду його експлуатації була не меншою, ніж його ліквідаційна вартість.

Кумулятивний метод За цим методом річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта, на суму чисел років його корисного використання.

Сума чисел років — це результат додавання порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт.

У нашому прикладі, оскільки строк служби верстата становить 5 років, сума чисел років дорівнює:

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

Суму чисел років можна також визначити за такою формулою:

$$\frac{(n + 1)n}{2},$$

де n — строк корисного використання об'єкта.

Звідси:

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

Отже, в нашому прикладі кумулятивний коефіцієнт дорівнює:

в 2000 році 5/15;

в 2003 році 2/15

в 2001 році 4/15

в 2004 році 1/15.

в 2002 році 3/15;

Розрахунок амортизації з використанням цих коефіцієнтів наведено в *табл. 2.4*.

Таблиця 2.4. Розрахунок амортизації верстата кумулятивним методом

грн

Рік	Розрахунок амортизації	Сума амортизації за рік	Знос на кінець року	Залишкова вартість на кінець року
2000	5/15-75 000	25 000	25 000	55 000
2001	4/15-75 000	20 000	45 000	35 000
2002	3/15-75 000	15 000	60 000	20 000
2003	2/15-75 000	10 000	70 000	10 000
2004	1/15-75 000	5 000	75 000	5 000

Виробничий метод

За цим методом нарахування амортизації здійснюється на основі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру (кіль-

кість виготовленої продукції, відпрацьованих годин, кілометрів проїзду тощо.).

Сума амортизації визначається як добуток фактичного обсягу продукції за звітний період та виробничої ставки амортизації.

У свою чергу, *виробнича ставка амортизації* обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням цього об'єкта.

Припустимо, що в прикладі 2.12 верстат було придбано для виготовлення 150 000 одиниць продукції. Тоді норма амортизації на одиницю продукції становитиме:

$$\frac{80\,000 - 5\,000}{150\,000} = 0,5 \text{ грн/од.}$$

Протягом строку експлуатації фактично виготовлено, од.: 1 рік — 30 000; 2 рік - 45 000; 3 рік - 40 000; 4 рік — 20 000; 5 рік - 15 000.

Виходячи з цього, розрахуємо суму амортизації за кожний рік експлуатації верстата (*табл. 2.5*).

Таблиця 2.5. Розрахунок амортизації верстата виробничим методом

грн

Рік	Розрахунок амортизації	Сума амортизації за рік	Знос на кінець року	Залишкова вартість на кінець року
2000	30 000 • 0,5	15 000	15 000	65 000
2001	45 000 • 0,5	22 500	37 500	42 500
2002	40 000 • 0,5	20 000	57 500	22 500
2003	20 000 • 0,5	10 000	67 500	12 500
2004	15 000 • 0,5	7 500	75 000	5 000

Крім розглянутих вище методів підприємство може застосувати норми та методи нарахування амортизації основних засобів, що передбачені податковим законодавством.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Сума амортизації за місяць визначається, виходячи з річної суми амортизації.

При цьому слід ураховувати, що об'єкт може використовуватись неповний календарний рік. Тому місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

ПРИКЛАД 2.13

Припустімо, що в прикладі 2.12 верстат був придбаний та введений в експлуатацію в березні 2000 року.

Отже, у 2000 році амортизація верстата буде нарахована за 9 місяців (квітень — грудень).

За застосування прямолінійного методу сума амортизації верстата за 2000 рік становитиме, грн:

*річна 11 250 (15 000 * 9/12)*

щомісячна 1 250 (11 250 : 9). В

2001 році сума амортизації буде, грн:

річна 15 000

щомісячна 1 250 (15 000 : 12) = . За застосування методу прискореного зменшення залишку сума амортизації дорівнюватиме:

*в 2000 році 32 000 * 9/12 = 24 000,*

*в 2001 році (80 000 - 24 000) * 0,4 = ...*

За застосування кумулятивного методу сума амортизації верстата становитиме, грн:

*у 2000 році 18 750 (25 000 * 9/12)*

*у 2001 році 21 250 грн [(25 000 * 9/12) + (20 000 * 3/12)].*

Аналогічним чином буде нараховуватись амортизація протягом 3 1/4 років, що залишились.

В умовах виробничого методу сума амортизації визначається, виходячи з фактичного обсягу продукції (робіт, послуг), виробленої об'єктом за цей місяць, та виробничої ставки амортизації.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується прямолінійним або виробничим методом. Дозволяється також спрощений метод амортизації бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів.

Амортизація бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів може нараховуватися по першому місяцю використання об'єкта у розмірі 50 відсотків його вартості та решти 50 відсотків вартості (за вирахуванням ліквідаційної вартості) у місяці їх виключення з активів (списання з Балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід. Якщо такі умо-

ви визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

ПРИКЛАД 2.14

ТОВ "Біном" витратило 500 000 грн на розробку нового програмного продукту. Розробка цього програмного продукту була завершена 31 грудня 2002 року. Очікується, що термін корисного використання продукту становитиме 8 років, а загальний дохід від його розповсюдження — 1 600 000 грн. Протягом 2003 року фактичний дохід становив 320 000 грн.

Виходячи з суми очікуваного доходу, сума амортизації програмного продукту за 2003 рік становитиме:

$$\frac{320\,000}{1\,600\,000} \cdot 500\,000 = 100\,000 \text{ грн.}$$

Припустімо, що очікуваний дохід від розповсюдження цього програмного продукту визначити неможливою. Тоді щорічна сума його амортизації за прямолінійним методом дорівнюватиме:

$$\frac{500\,000}{8} = 62\,500 \text{ грн.}$$

Облік амортизації необоротних активів

Для відображення нарахованої амортизації використовується рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів", який має такі субрахунки:

- 131 Знос основних засобів,
- 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів",
- 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів".

За кредитом рахунка 13 відображається нарахована амортизація необоротних активів, а за дебетом — її зменшення.

Сума нарахованої амортизації включається до складу відповідних витрат підприємства. При цьому складається такий бухгалтерський запис:

- Дебет 15 "Капітальні інвестиції",*
- Дебет 23 "Виробництво",*
- Дебет 91 "Загальновиробничі витрати",*
- Дебет 92 "Адміністративні витрати",*
- Дебет 93 "Витрати на збут",*
- Дебет 94 "Інші витрати операційної діяльності",*
- Кредит 13 "Знос (амортизація) необоротних активів"**

Підприємства, що ведуть бухгалтерський облік з використанням рахунків класу 8 "Витрати за елементами", спочатку відображають нараховану амортизацію за дебетом рахунка 83 "Амортизація", а потім списують з кредиту цього рахунка в дебет наведених вище рахунків витрат.

При нарахуванні амортизації по об'єктах зовнішнього благоустрою та житлових будинках, що знаходяться на балансі житлово-комунальних організацій, які

перебувають у сфері управління органів місцевого самоврядування та місцевої виконавчої влади, а також по автомобільних дорогах загального користування, одночасно на суму нарахованої амортизації збільшуються доходи підприємства із зменшенням його додаткового та статутного капіталу.

Відображається це таким записом:

Дебет 40 "Статутний капітал",

Дебет 42 "Додатковий капітал",

Кредит 746 "Інші доходи від звичайної діяльності".

Аналогічний порядок обліку можуть застосувати організації, звичайна діяльність яких не спрямована на відновлення житлових будинків та інших споруд.

Перегляд строку корисного використання та методу амортизації необоротних активів

Оскільки строк корисної експлуатації основних засобів ґрунтується на попередніх оцінках керівництва підприємства, його слід періодично (принаймні на кожен дату річного Балансу) переглядати.

Якщо в результаті аналізу з'ясується, що очікуваний строк корисної експлуатації об'єкта основних засобів суттєво відрізняється від попередніх оцінок (унаслідок модернізації устаткування, зміни попиту на продукцію, яка виготовляється з його використанням, тощо), слід скоригувати суми амортизації в майбутніх періодах.

Строк корисного використання та метод амортизації нематеріальних активів переглядається в кінці звітнього року, якщо в наступному році очікується зміна строку корисного використання або зміна умов отримання майбутніх економічних вигід. >

Амортизація об'єкта необоротних активів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

ПРИКЛАД 2.15

Устаткування було придбано в грудні 2000р. за 75 000 грн. На момент придбання очікуваний строк корисної експлуатації його становив 5 років. Устаткування не має ліквідаційної вартості, а амортизація нараховується прямолінійним методом.

У грудні 2002 р. керівництво підприємства вирішило, що це устаткування може бути корисно використано впродовж ще двох років понад початково визначений строк. Виходячи з цього, протягом 2003—2007років підприємству слід щороку нараховувати амортизацію в сумі 9 000 грн (а не 15 000 грн, як це було в 2001—2002рр.).

Періодично слід також переглядати метод нарахування амортизації основних засобів. У разі якщо очікуваний спосіб отримання економічної вигоди від активу суттєво змінився, потрібно відповідно змінити метод його амортизації.

Наприклад, якщо службовий автомобіль керівника підприємства тепер використовується для доставки замовлень клієнтів, може бути доцільним змінити метод його прямолінійної амортизації на метод нарахування амортизації залежно від пробігу автомобіля.

Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем зміни методу амортизації.

ПРИКЛАД 2.16

Устаткування було придбано в грудні 1999 року за 40 000 грн. Строк його корисного використання становить 8 років. Ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Для нарахування амортизації устаткування було застосовано пряmlinійний метод.

В грудні 2003 р. підприємство змінило режим експлуатації устаткування і почало нараховувати амортизацію методом подвоюваного зменшення залишку.

Розподіл амортизаційних відрахувань протягом строку корисного використання устаткування після коригування сум амортизації на 2004—2007 рр. наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6. Розподіл амортизаційних відрахувань в умовах зміни методу амортизації

Рік	Сума амортизації, грн	Балансова вартість на кінець року, грн
2000	5 000	35 000
2001	5 000	30 000
2002	5 000	25 000
2003	5 000	20 000
2004	10 000	10 000
2005	5 000	5 000
2006	2 500	2 500
2007	2 500	0

2.5. ОБЛІК ОРЕНДИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Методологічні засади відображення орендних операцій в бухгалтерському обліку та їх розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 14 "Оренда".

Норми цього П(С)БО поширюються на всі види оренди, крім:

- 1) орендних угод, пов'язаних з розвідкою та використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);
- 2) угод щодо використання авторських і суміжних з ними прав;
- 3) угод щодо оренди цілісних майнових комплексів.

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

Ключовим у цьому визначенні є передавання права користування активом. Тому будь-яке передавання активу (на зберігання, комісію тощо), яке не передбачає передавання права користування ним, не є орендою.

Поняття "оренда" включає також контракти, пов'язані з найманням рухомого майна (автомобіля, судна тощо), які надають наймачу право придбати цей актив після виконання узгоджених умов. Такі контракти іноді називають контрактами наймання з придбанням в розстрочку.

З метою бухгалтерського обліку оренду поділяють на фінансову та операційну. Ця класифікація ґрунтується на тому, у який спосіб ризику та вигоди, пов'язані з правом власності на актив, розподіляються між орендодавцем і орендарем.

При цьому під ризиками розуміють можливі збитки від простоїв обладнанн або застарілої технології та неотримання очікуваних доходів унаслідок зміни еко номічних умов (кон'юнктури ринка тощо).

У свою чергу, вигоди можуть бути у вигляді очікуваної прибутковості опе рацій протягом строку економічного використання активу, прибутку від зрос тання його вартості (дооцінки) або надходжень від реалізації активу за лікві даційною вартістю.

Фінансова оренда — це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризи ків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом. При цьом право власності на актив може передаватися або не передаватися орендарю п закінченні строку оренди.

У всіх інших випадках, коли такі ризики та вигоди не передаються орендарк оренда є операційною. Отже, *операційною* є будь-яка інша оренда, крім фінансове

Згідно з П(С)БО 14, оренда вважається фінансовою за наявності хоча б Оі нієї з наведених нижче ознак:

- 1) орендар набуває право власності на орендований актив після закінчення стр< ку оренди.
Строком оренди є період дії невідмовної орендної угоди, а також період пр< довження цієї угоди, обумовлений на початку оренди;
- 2) орендар має можливість та намір придбати актив за ціною, нижчою за йої справедливу вартість на дату придбання;
- 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання об'єк оренди;
- 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку ореш дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;
- 5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендаре використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, доо ладнання;
- 6) орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринко орендну плату;
- 7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю йо втрати від припинення оренди.

При цьому початком строку оренди вважають дату, що настає раніше: да підписання орендної угоди або дату прийняття сторонами зобов'язання що основних положень угоди про оренду.

Наведені критерії можуть бути застосовані до всіх видів основних засоб Проте слід ураховувати, що земля звичайно має невизначений строк економіч го використання. Якщо передача права власності орендарю в кінці строку орен не очікується, це означає, що орендар реально не несе усі ризики та не отри\ вигоди, пов'язані з володінням землею.

Отже, таку оренду слід розглядати як операційну, а внесок, сплачений таке володіння, — як сплачену авансом орендну плату, що амортизується про' гом строку оренди відповідно до характеру забезпечення вигід для орендаря.

Класифікація оренди здійснюється на її початку та ґрунтується на спіль: для обох сторін угоді. У зв'язку з цим доцільно, щоб орендар і орендодав(використовували узгоджені визначення.

Якщо в будь-який момент часу орендар та орендодавець вирішили змінити положення орендної угоди (за винятком рішення про поновлення оренди), що призведе до іншої класифікації оренди, переглянута угода вважається новою протягом строку її дії (за умови, що змінені положення набули чинності на початку строку оренди).

Проте зміна оцінок (строку економічної експлуатації, ліквідаційної вартості майна тощо) або обставин (наприклад, невиконання зобов'язань орендарем) не є підставою для перегляду класифікації оренди з метою її відображення в обліку.

Розрізняють також відмовну та невідмовну орендні угоди.

Невідмовна орендна угода — орендна угода, за якою орендарем на початок строку оренди сплачено таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди або яка може бути розірвана тільки:

/ з дозволу орендодавця;

/ якщо відбулася певна непередбачена подія;

/ у разі укладання нової угоди про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного активу з тим самим орендодавцем.

Відображення орендних операцій в обліку та звітності орендаря

При передаванні майна у фінансову оренду його вартість та зобов'язання, пов'язані з орендою, відображаються у Балансі орендаря. Це зумовлено тим, що

хоча юридично майно залишається власністю орендодавця, фактично всі ризики та вигоди від його використання передані орендареві на період, що становить значну частину строку економічної експлуатації об'єкта оренди.

Невідображення об'єкта фінансової оренди у Балансі орендаря призвело б до заниження його реальних економічних ресурсів і зобов'язань, що фактично означає переключення показників фінансового становища підприємства.

На початку строку оренди орендар відображує в обліку отримані активи і пов'язані з ними зобов'язання за справедливою вартістю орендованого майна (за вирахуванням субсидій та податків, що підлягають відшкодуванню орендодавцю) або в сумі теперішньої вартості мінімальних орендних платежів, якщо вона менша, ніж справедлива вартість майна.

Мінімальні орендні платежі — це платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають відшкодуванню орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), а також:

а) для орендаря — на суму гарантованої ним ліквідаційної вартості;

б) для орендодавця — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

У разі можливості та наміру орендаря придбати актив за ціною, нижчою за справедливу вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити, щоб придбати цей актив.

Величина гарантованої ліквідаційної вартості може бути досить значною, якщо строк корисного використання основних засобів значно перевищує строк їхньої оренди.

Якщо за умовами договору оренди право власності не переходить автоматично до орендаря або не передбачена можливість придбання останнім об'єкта оренди

на вигідних умовах, орендар повертає майно орендодавцю після закінчення строку оренди. У цьому разі ліквідаційна вартість може бути гарантована або негарантована орендодавцю.

Гарантованою ліквідаційною вартістю є:

- а) для орендаря: частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;
- б) для орендодавця: частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем чи незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим становищем відповідати по гарантії.

Із цього визначення випливає, що **гарантована ліквідаційна вартість** — це сума, за яку орендар повинен придбати актив на вимогу орендодавця або доходу від реалізації активу, гарантована орендодавцю орендарем чи третьою стороною (гарантом).

Отже, з допомогою гарантованої ліквідаційної вартості орендодавець передає орендарю або третій стороні ризик або збитки, пов'язані з тим, що ліквідаційна вартість майна в кінці строку оренди буде нижча за розраховану величину.

Негарантована ліквідаційна вартість — це частина ліквідаційної вартості об'єкта, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

Негарантована ліквідаційна вартість не впливає на розрахунок мінімальних орендних платежів і відповідно збільшує ризик орендодавця.

У разі якщо договір оренди містить умову придбання майна орендарем в кінці строку оренди за ціною, що, як очікується, буде нижчою за справедливую вартість майна на цей момент, мінімальні орендні платежі міститимуть мінімальні суми орендних внесків протягом строку оренди плюс плата за право вигідного придбання об'єкта оренди.

До складу мінімальних орендних платежів не входять непередбачена орендна плата і супутні витрати, пов'язані з об'єктом оренди (технічне обслуговування, страхування, податок на майно тощо), які сплачуються орендодавцем і підлягають поверненню йому орендарем. При цьому непередбаченою орендною платою виступає частина орендних платежів, що не є фіксованою сумою і ґрунтується на іншому, ніж час, чиннику: відсотку продажу, індексах цін, ставках відсотка за позиками тощо.

Для визначення суми мінімальних орендних платежів може бути застосований алгоритм, наведений на *рис. 2.5*.

Для обчислення теперішньої (дисконтованої) вартості мінімальних орендних платежів слід застосовувати орендну ставку відсотка.

Орендна ставка відсотка — це ставка відсотка, за якої теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта оренди на початок строку оренди.

У разі якщо ставку орендного відсотка визначити неможливо, орендар повинен застосовувати для дисконтування ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Ставка відсотка на можливі позики орендаря — це ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.

Різниця між теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів та сумою зобов'язання з фінансової оренди на її початку становить фінансові витрати орендаря.

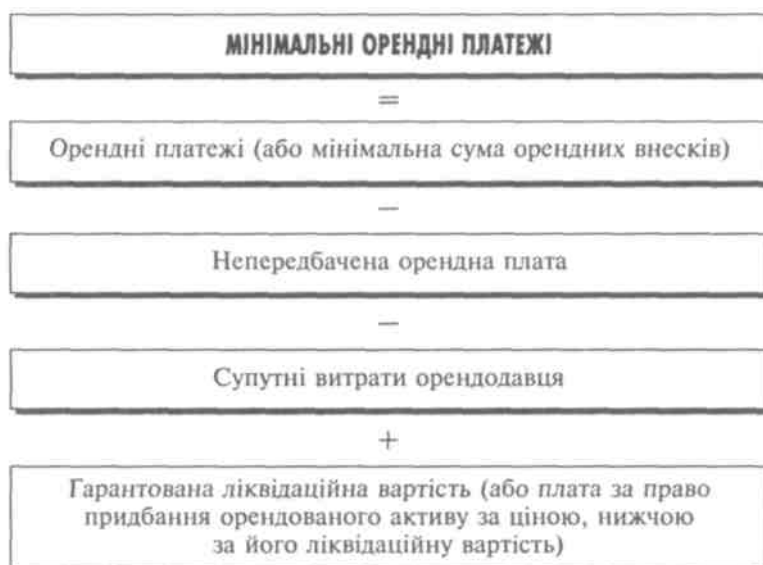


Рис. 2.5. Алгоритм визначення суми мінімальних орендних платежів

Фінансові витрати розподіляються між звітними періодами впродовж строку оренди так, щоб забезпечити сталу періодичну ставку відсотка на залишок зобов'язання в кожному періоді.

Отже, фінансові витрати відображують суму відсотків, яку сплачує орендар протягом строку оренди за користування майном.

Для обліку витрат на сплату відсотків з фінансової оренди застосовується **субрахунок 952 "Інші фінансові витрати"**.

Водночас у кожному звітному періоді орендар нараховує амортизацію орендованого активу відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" або П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" з дотриманням тої самої облікової політики, що застосовується при нарахуванні амортизації аналогічних власних активів.

Амортизація орендованого активу нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу.

Періодом очікуваного використання орендованого активу є:

/ строк корисного використання, якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря;

/ коротший з двох періодів — строк оренди чи термін корисного використання, якщо переходу права власності на актив після закінчення строку оренди не передбачено.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Для ілюстрації методики розрахунку орендних платежів і бухгалтерського обліку фінансової оренди розглянемо такий приклад.

ПРИКЛАД 2.17

31 грудня 1999 р. компанія "Фортуна" одержала в оренду виробниче устаткування від компанії "Алтин" на таких умовах:

/ строк оренди — 5 років;

/ орендні платежі в сумі 6 000 грн (без врахування ПДВ) сплачуються щоквартально на початку кварталу, починаючи з 1 січня 2000 року;

/ договір оренди передбачає перехід орендарю власності на устаткування в кінці строку оренди. Відомості про передане в оренду устаткування: / первісна вартість устаткування 100 000 грн, сума нарахованого зносу 20 000 грн;

/ справедлива вартість устаткування на дату укладання договору 95 000 грн, строк корисного використання броеків, ліквідаційна вартість дорівнює нулю, а амортизація нараховується за прямолінійним методом.

Ставка орендного відсотка, що використав орендодавець для визначення суми орендної плати, становить 12 відсотків річних, тобто 3 відсотка у квартал.

Ставка відсотка на можливі позики орендаря становить 16 відсотків річних.

Оскільки ставка орендного відсотка відома орендареві і менша, ніж ставка його можливих позик, для визначення облікової вартості орендованого устаткування та розрахунку платежів орендар застосовує ставку дисконту 12 відсотків річних.

Отже, для визначення теперішньої вартості устаткування слід дисконтувати суму щоквартального платежу (6 000 грн), виходячи зі ставки відсотка за квартал (3%) і кількості періодів, за які нараховуються відсотки ($5 \cdot 4 = 20$ кварталів).

Для цього застосуємо спеціальну таблицю, фрагмент якої наведено в дод. 1.5.

На перетині "3%" і "20 періодів" бачимо коефіцієнт 15,3238, який дає можливість розрахувати теперішню вартість мінімальних орендних платежів:

$$6\,000 \cdot 15,3238 = 91\,943 \text{ грн.}$$

Отже, справедлива вартість устаткування перевищує його теперішню вартість. Тому вартість устаткування, яка має бути відображена в обліку орендаря на початку оренди, дорівнює теперішній вартості мінімальних орендних платежів, тобто 91 943 грн.

Отримане в оренду устаткування відображають в обліку орендаря таким записом, грн:

Дебет 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" 91 943

Кредит 531 "Зобов'язання з фінансової оренди" 91 943.

Після введення цього устаткування в експлуатацію складається запис, грн:

Дебет 104 "Машини та обладнання" 91 943

Кредит 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" 91 943.

Оскільки в нашому прикладі квартальний платіж (без ПДВ) становить 6 000 грн, то загальна сума платежів за весь строк оренди становитиме:

$$6\,000 \cdot 20 = 120\,000 \text{ грн.}$$

Із цієї суми 91 943 грн — вартість устаткування, а решта 28 057 грн — сума відсотків за весь період оренди.

Погашення зобов'язання з оренди та нарахування відсотків орендар здійснює згідно з розрахунком, наведеним в **табл. 2.7**.

Як впливає з **табл. 2.7**, кожний орендний платіж включає два елементи:

- 1) зменшення зобов'язання з оренди;
- 2) фінансові витрати (витрати на сплату відсотків).

Таблиця 2.7. Розрахунок орендних платежів за період оренди устаткування, грн

Період	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	В погашення зобов'язання з оренди	Відсоток (3%)	Разом	
I квартал 2000	6 000	0	6 000	85 943
II квартал 2000	3 422	2 578	6 000	82 521
III квартал 2000	3 524	2 476	6 000	78 997
IV квартал 2000	3 630	2 370	6 000	75 367
I квартал 2001	3 739	2 261	6 000	71 628
II квартал 2001	3 851	2 149	6 000	67 777
III квартал 2001	3 967	2 033	6 000	63 810
IV квартал 2001	4 086	1 914	6 000	59 724
I квартал 2002	4 208	1 792	6 000	55 516
II квартал 2002	4 335	1 665	6 000	51 181
III квартал 2002	4 465	1 535	6 000	46 716
IV квартал 2002	4 599	1 401	6 000	42 117
I квартал 2003	4 736	1 264	6 000	37 381
II квартал 2003	4 879	1 121	6 000	32 502
III квартал 2003	5 025	975	6 000	27 477
IV квартал 2003	5 176	824	6 000	22 301
I квартал 2004	5 331	669	6 000	16 970
II квартал 2004	5 491	509	6 000	11 479
III квартал 2004	5 656	344	6 000	5 823
IV квартал 2004	5 823	177	6 000	0
Разом	91 943	28 057	120 000	—

Крім того, слід сплатити ПДВ (20% суми платежу).

Оскільки платежі здійснюються на початку року, фінансові витрати у складі першого платежу дорівнюють нулю.

Враховуючи, що частина зобов'язання з оренди в сумі 16 576 грн (6 000 + 3 422 + 3 524 + 3 630) перепадає на поточний рік, цю суму слід відобразити у складі поточних зобов'язань записом, грн:

Дебет 531 "Зобов'язання з фінансової оренди" 16 576

Кредит 611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті" 16 576.

У зв'язку з цим перший орендний платіж — 1 січня 2000 р. — має бути відображений записом, грн:

Дебет 611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	6 000
Дебет 641 "Розрахунки за податками"	1 200
Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	7 200.

В кінці кварталу слід нарахувати відсоток за користування орендованим устаткуванням, грн:

Дебет 952 "Інші фінансові витрати"	2 578
Кредит 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	2 578.

Для відображення чергового орендного платежу 1 квітня 2000 року слід зробити такий запис, грн:

Дебет 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	2 578
Дебет 611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	3 422
Дебет 641 "Розрахунки за податками"	1 200
Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	7 200.

Наведені вище записи, пов'язані з перерахуванням орендної плати і нарахуванням відсотків, будуть здійснюватися щоквартально, але, як видно з **табл. 2.7**, суми відсотків і погашення зобов'язання будуть різними в різних кварталах.

У розглянутому прикладі передбачалося, що орендні платежі здійснюються на початку кварталу. Якщо ж їх сплачують наприкінці кварталу, для розрахунку застосовують таблицю теперішньої вартості звичайного ануйтету (дод. 1.4).

У цьому разі відсоток, нарахований за певний період, сплачують одночасно з погашенням зобов'язання за цей період, що відображається записом:

Дебет 611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	
Дебет 952 "Інші фінансові витрати"	
Дебет 641 "Розрахунки за податками"	
Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	

Отже, в цьому випадку зобов'язання по відсотках не розраховуються.

Протягом строку оренди компанія "Фортуна" здійснює нарахування амортизації устаткування. Оскільки у нашому прикладі використовується метод прямолінійної амортизації, то сума квартальних амортизаційних відрахувань дорівнює:

$$\left(\frac{91\,943}{6 \cdot 12} \cdot 3 \right) = 3\,830 \text{ грн.}$$

Сума нарахованої амортизації буде відображена записом, грн:

Дебет 91 "Загальновиробничі витрати"	3 830
Кредит 131 "Знос основних засобів"	3 830.

Після завершення строку оренди устаткування переходить у власність орендаря, що відображається записами, грн:

Дебет 104 "Машини та обладнання" (аналітичний рахунок "Власні машини та обладнання")	91 943
---	--------

Кредит 104 "Машини та обладнання" (аналітичний рахунок
"Орендовані машини та обладнання ") 91 943.

На суму зносу, нарахованого за період оренди, складають такий запис, грн:

Дебет 131 "Знос основних засобів" (аналітичний рахунок
"Знос орендованих основних засобів ") 76 600

Кредит 131 "Знос основних засобів" (аналітичний рахунок
"Знос власних основних засобів ") 76 600.

Якщо б за умовами договору оренди устаткування підлягало поверненню орендодавцеві через 5 років, то у нашому прикладі розрахунок був би здійснений, виходячи з суми амортизаційних відрахувань за 5 років.

У цьому випадку вартість устаткування після закінчення строку оренди буде списана записом, грн:

Дебет 131 "Знос основних засобів" (аналітичний рахунок
"Знос орендованих основних засобів ") 91 943

Кредит 104 "Машини та обладнання" (аналітичний рахунок
"Орендовані машини та обладнання ") 91 943.

Прийняті в операційну оренду об'єкти орендар відображає на **позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи"** за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається в договорі оренди.

Регістром аналітичного обліку таких основних засобів є копія інвентарної картки, яку орендодавець додає до акта приймання-передачі орендованих об'єктів.

Належну за договором операційної оренди до сплати суму орендної плати орендар щомісячно відображає по кредиту рахунка 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" і дебету рахунків відповідних операційних витрат (23, 91, 92, 93, 94) та рахунка 641 "Розрахунки по податках" (на суму ПДВ).

Орендні платежі, що підлягають сплаті, відображаються в складі витрат операційної діяльності на систематичній основі з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних із використанням орендованого активу.

На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладання нової орендної плати зменшуються протягом строку оренди його витрати з орендної плати.

Погашення заборгованості з орендної плати відображається по дебету рахунка 685 і кредиту рахунків грошових коштів або інших активів.

Припустімо, що в **прикладі 2.17** компанія "Фортуна" орендує устаткування у компанії "Алтин" на умовах операційної оренди. В цьому разі при сплаті орендної плати 1 січня 2000 року в обліку компанії "Фортуна" буде зроблено запис, грн:

Дебет 39 "Витрати майбутніх періодів" 6 000

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 6 000.

Щомісячно відповідна сума орендної плати підлягає включенню до складу витрат орендаря, що в нашому прикладі буде відображено записом, грн:

Дебет 91 "Загальновиробничі витрати" 2 000

Кредит 39 "Витрати майбутніх періодів" 2 000.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його ви-

користання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

ПРИКЛАД 2.18

Будівля первісною вартістю 1 200 000 грн була передана в операційну оренду строком на 5 років.

Орендар використовує будинок для офісу та сплачує щомісяця орендну плату в сумі 6 000 грн (у тому числі ПДВ).

На початку оренди орендар здійснив витрати на реконструкцію будинку підрядним способом в сумі 360 000 грн (у тому числі ПДВ).

В обліку орендаря витрати, пов'язані з реконструкцією орендованого будинку, відобразатимуться таким записом, грн:

Дебет 151	"Капітальне будівництво"	300 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками"	60 000
Кредит 631	"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	360 000.

Прийняття орендарем реконструйованого будинку в експлуатацію відображається записом, грн:

Дебет 117	"Інші необоротні матеріальні активи"	300 000
Кредит 151	"Капітальне будівництво"	300 000.

Капітальні вкладення орендаря в об'єкт оренди необхідно амортизувати протягом строку оренди. Тому в нашому прикладі щомісяця в обліку орендаря слід робити запис, грн (300 000 : (5 • 12)):

Дебет 92	"Адміністративні витрати"	5 000
Кредит 132	"Знос інших необоротних матеріальних активів"	5 000.

На підставі документів, що засвідчують повернення об'єкта орендодавцю, бухгалтерія орендаря списує його з позабалансового рахунка 01 та вилучає з картотеки ВІДПОВІДНУ інвентарну картку (витяг) і зберігає оразом з актом поіймання-поеоелачі.

Відображення орендних операцій обліку та звітності орендодавця

З точки зору орендодавця, фінансову оренду поділяють на два види:

- пряма фінансова оренда;
- оренда типу продажу.

бутність прямої фінансової оренди полягає в тому, що орендодавець (звичайно спеціалізована лізингова компанія чи банк) за дорученням підприємства-клієнта купує за власний рахунок (або за рахунок кредиту) устаткування (чи інше майно) у певного постачальника, а потім здає його в оренду підприємству-користувачу.

Відносини лізингової компанії з постачальником устаткування оформляють договором купівлі-продажу, а з підприємством-користувачем — договором оренди (рис. 2.6).

Орендодавець відображає в обліку наданий у фінансову оренду актив як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості з урахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню.



Рис. 2.6. Схема прямої фінансової оренди

При передаванні устаткування в фінансову оренду в обліку компанії "Алтин" слід зробити такі записи:

1) Списання первісної вартості переданого в оренду устаткування, грн:

<i>Дебет 131</i>	<i>"Знос основних засобів"</i>	<i>20 000</i>
<i>Дебет 972</i>	<i>"Собівартість реалізованих необоротних активів "</i>	<i>80 000</i>
<i>Кредит 104</i>	<i>"Машини та обладнання "</i>	<i>100 000.</i>

2) Відображення доходу (в тому числі ПДВ) від передачі устаткування в оренду, грн:

<i>Дебет 377</i>	<i>"Розрахунки з іншими дебіторами"</i>	<i>19 891</i>
<i>Дебет 161</i>	<i>"Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду "</i>	<i>90 441</i>
<i>Кредит 742</i>	<i>"Дохід від реалізації необоротних активів"</i>	<i>110 332.</i>

Одночасно на суму ПДВ:

<i>Дебет 742</i>	<i>"Дохід від реалізації необоротних активів "</i>	<i>18 389</i>
<i>Кредит 641</i>	<i>"Розрахунки за податками "</i>	<i>18 389.</i>

Отриманий 1 січня 2000 року компанією "Алтин" перший платіж від орендаря відображають записом, грн:

<i>Дебет 311</i>	<i>"Поточні рахунки в національній валюті"</i>	<i>7 200</i>
<i>Кредит 377</i>	<i>"Розрахунки з іншими дебіторами "</i>	<i>7 200.</i>

Фінансовий дохід розподіляється між звітними періодами із застосуванням постійної ставки відсотка до залишку дебіторської заборгованості орендаря.

В нашому прикладі (*табл.2.7*) нарахування відсотків за перший квартал 2000 року буде відображене в обліку орендодавця записом, грн:

Дебет 373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	2 578
Кредит 732 "Відсотки одержані"	2 578.

Фінансова оренда типу продажу означає реалізацію устаткування (або іншої продукції) підприємством-виробником шляхом передавання його в довгострокову оренду, що фактично означає реалізацію в кредит із розстрочкою платежу (рис. 2.7).



Рис. 2.7. Схема оренди типу продажу

Дебіторська заборгованість орендаря визнається на початку строку фінансової оренди одночасно з визнанням доходу від продажу цього активу. Дохід від продажу активу, визнаний його виробником, дорівнює:

- / справедливій вартості активу;
- / сумі мінімальних орендних платежів, якщо вона менша за справедливу вартість активу, обчислену за ринковою ставкою відсотка.

Собівартість продажу активу, яка визнається на початку строку оренди, дорівнює його балансовій вартості за вирахуванням дисконтованої негарантованої ліквідаційної вартості.

Прибуток виробника від продажу активу визначається як різниця між доходом від продажу та собівартістю активу. До складу прибутку включається лише та його частина, яка визначається за ставкою відсотка, нижчою за ринкову.

ПРИКЛАД 2.19

Підприємство виробляє унікальне устаткування та реалізує його на умовах фінансової оренди:

Справедлива вартість (без ПДВ)	150 000 грн
Виробнича собівартість устаткування	100 000 грн
Негарантована ліквідаційна вартість	10 000 грн
Строк оренди	8 років
Орендна ставка відсотка	12 %
Мінімальні орендні платежі	32 000 грн на рік

Початок оренди 1 січня
 Орендні платежі здійснюються один раз на рік 31 грудня.
 Для визначення доходу від реалізації розрахуємо теперішню вартість мінімальних орендних платежів.

$$32\,000 \cdot \left(1 - \left[\frac{1}{(1 + 0,12)^8}\right]; 0,12\right) = 32\,000 \cdot 4,96764 = 158\,964.$$

Отже, теперішня вартість мінімальних орендних платежів перевищує справедливу вартість устаткування. Тому дохід від реалізації визначається в сумі:

$$150\,000 - \left[10\,000 \cdot \frac{1}{(1 + 0,12)^8}\right] = 150\,000 - 4\,039 = 145\,961.$$

$$(1 + 0,12)^8$$

Відповідно собівартість реалізації устаткування становить:

$$100\,000 - 4\,039 = 95\,961 \text{ грн.}$$

Виходячи з поданих розрахунків, реалізація устаткування на умовах фінансової оренди в обліку орендодавця-виробника буде відображена такими записами, грн:

1. Собівартість реалізації устаткування:

Дебет 901	"Собівартість реалізованої готової продукції"	100 000
Кредит 26	"Готова продукція"	100 000.

2. Визначено дохід від реалізації устаткування (в тому числі ПДВ):

Дебет 36	"Розрахунки з покупцями та замовниками"	180 000
Кредит 701	"Дохід від реалізації готової продукції"	175 961
Кредит 901	"Собівартість реалізованої готової продукції"	4 039.

Одночасно на суму ПДВ (150 000 • 0,2):

Дебет 701	"Дохід від реалізації готової продукції"	30 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками "	30 000.

Фінансовий дохід орендодавця в цьому випадку дорівнює:

$$[(32\,000 \cdot 8) + 10\,000] - (150\,000 + 4\,039) = 111\,961 \text{ грн.}$$

Розподіл цієї суми між звітними періодами та відображення її в обліку орендодавця здійснюється аналогічно порядку, наведеному в **табл. 2.7**.

Активи, передані в операційну оренду, залишаються на балансі орендодавця, оскільки він і далі несе всі ризики, пов'язані з правом власності на це майно.

Дохід від операційної оренди рівномірно (за вирахуванням супутніх витрат, відшкодованих орендарем) відображають у складі доходу підприємства на систематичній основі протягом строку оренди.

Для обліку таких доходів використовується субрахунок **713 "Дохід від операційної оренди активів"**.

Припустімо, що в **прикладі 2.17** компанія "Алтин" передала устаткування в оренду на умовах операційної оренди. При цьому в її обліку буде зроблено такий запис:

Отримана орендна плата за перший квартал 2000 року, грн:

Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	6 000
Кредит 69	"Доходи майбутніх періодів"	6 000.

Щомісяця протягом кварталу слід включати відповідну суму до складу доходу звітного періоду, грн:

<i>Дебет 69</i>	<i>"Доходи майбутніх періодів"</i>	2 000
<i>Кредит 713</i>	<i>"Дохід від операційної оренди активів"</i>	2 000.

На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладання нової орендної угоди орендодавцем зменшуються протягом строку оренди доходи від орендної плати.

Витрати, пов'язані з орендованим майном (амортизація, відсотки, сплата податків тощо), списують відповідно до доходу від оренди. Первісні прямі витрати, пов'язані з орендою, списують у момент їх виникнення.

У разі якщо орендодавцем є виробник в умовах операційної оренди немає прибутку (або збитку) від реалізації, оскільки така оренда не може розглядатись як еквівалент продажу.

Вартість об'єкта операційної оренди збільшується на вартість добуття, дообладнання, реконструкції та модернізації з урахуванням зносу і відображається:

/ у порядку, передбаченому для обліку придбання і продажу основних засобів, — якщо орендодавець відшкодовує таку вартість орендарю;

/ у порядку, передбаченому для обліку безоплатного одержання і передачі основних засобів, — якщо вартість орендодавцем не відшкодовується.

Зміну характеристики і вартості поверненого об'єкта орендодавець заносить до реєстру аналітичного обліку основних засобів.

Виходячи з умов *прикладу 2.18*, орендодавець на підставі копій актів виконаних робіт з реконструкції будинку та прийняття його в експлуатацію, переданих йому орендарем, робить такий запис, грн:

<i>Дебет 103</i>	<i>"Будинки та споруди"</i>	300 000
<i>Кредит 424</i>	<i>"Безоплатно одержані необоротні активи"</i>	300 000.

Одночасно орендодавець переглядає строк корисного використання реконструйованого об'єкта та суму амортизаційних відрахувань на майбутні періоди.

Припустімо, що знос будинку становить 400 000 грн, а залишковий строк його експлуатації після реконструкції — 5 років.

Тоді місячна сума амортизації будинку дорівнюватиме, грн:

$$\frac{1\ 200\ 000 - 400\ 000 + 300\ 000}{50 \cdot 12} = 1\ 833.$$

На суму амортизації в обліку орендодавця буде зроблений запис, грн:

<i>Дебет 92</i>	<i>"Адміністративні витрати"</i>	1 833
<i>Кредит 131</i>	<i>"Знос основних засобів"</i>	1 833.

Одночасно визнається дохід від безоплатно отриманих від орендаря капітальних інвестицій, грн 300 000/(50 · 12):

<i>Дебет 424</i>	<i>"Безоплатно отримані необоротні активи"</i>	500
<i>Кредит 745</i>	<i>"Дохід від безоплатно одержаних активів"</i>	500.

Продаж з наступною орендою Продаж з наступною орендою означає продаж активу його власником, який одразу після цього бере

«.....» його в оренду у нового власника.

Відносини сторін в умовах продажу з наступною орендою схематично наведено на **рис. 2.8**.



Рис. 2.8. Схема продажу з наступною орендою

Якщо зворотна оренда є фінансовою, сенс угоди полягає в тому, що орендодавець (покупець) надає орендареві кредит, а об'єкт оренди є закладом (заставою).

У разі продажу активу з наступною фінансовою орендою перевищення чистого доходу від продажу активу над його балансовою вартістю визнається як дохід майбутніх періодів у Балансі продавця-орендаря та включається до складу доходу відповідних звітних періодів протягом строку оренди.

ПРИКЛАД 2.20

Авіакомпанія "Ненька Україна" продала свій літак банку "Ельдорадо" за 100 млн грн (без урахування ПДВ) і одночасно уклала угоду про його оренду на таких умовах:

- / строк оренди становить 10 років;
- / оренда є невідмовною і передбачає щорічні (на початку року) орендні платежі в сумі 25 млн грн, яка включає орендний відсоток (15%);
- / залишкова вартість літака — 95 млн грн, сума його зносу 10 млн грн;
- / орендар сплачує усі витрати, пов'язані з експлуатацією літака, та нараховує амортизацію прямолінійним методом.

Строк корисного використання літака становить 10 років. Оскільки строк оренди збігається зі строком економічної експлуатації активу, оренда є фінансовою.

Виходячи з цього, в обліку орендаря продаж літака з наступною орендою буде відображено такими записами:

1. Списання реалізованого літака, тис. грн:

Дебет 131	"Знос основних засобів"	10 000
Дебет 972	"Собівартість реалізованих необоротних активів "	95 000
Кредит 105	"Транспортні засоби "	105 000.

2. Відображення доходу від реалізації літака, тис. грн:

Дебет 377	"Розрахунки з іншими дебіторами"	120 000
Кредит 742	"Дохід від реалізації необоротних активів"	115 000
Кредит 69	"Доходи майбутніх періодів"	5 000.

Одночасно на суму ПДВ

Дебет 742	"Дохід від реалізації необоротних активів "	20 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками "	20 000.

3. Надходження коштів в оплату літака, тис. грн:

Дебет 641	"Розрахунки за податками"	20 000
Дебет 311	"Поточнірахунки в національній валюті"	100 000
Кредит 377	"Розрахунки з іншими дебіторами"	120 000.

4. Відображення зобов'язання з фінансової оренди, тис. грн:

Дебет 105	"Транспортні засоби"	100 000
Кредит 531	"Зобов'язання з фінансової оренди "	75 000
Кредит 611	"Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	25 000.

5. Сплата орендної плати за перший рік оренди, тис. грн:

Дебет 611	"Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	25 000
Кредит 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	25 000.

6. Нарахування відсотка, що підлягає сплаті за перший рік оренди, тис. грн:

Дебет 952	"Інші фінансові витрати"	11 250
Кредит 684	"Розрахунки за нарахованими відсотками"	11 250.

7. Нарахування амортизації літака за перший рік оренди, тис. грн:

Дебет 23	"Виробництво"	10 000
Кредит 131	"Знос основних засобів "	10 000.

Одночасно 1/10 суми доходу майбутнього періоду визначається доходом звітного періоду, тис. грн

Дебет 69	"Доходи майбутніх періодів"	500
Кредит 746	"Інші доходи від звичайної діяльності"	500.

Аналогічні записи будуть зроблені кожного року протягом періоду оренди.

Якщо має місце продаж з наступною операційною орендою, то в бухгалтерському обліку відображають звичайну реалізацію необоротних активів та їх оренду.

При цьому дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі:

- / продажної вартості активу, якщо продажна вартість активу дорівнює або нижча за його справедливу вартість або якщо продажна вартість активу вища за його справедливу вартість, але (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижча за його балансову (залишкову) вартість;
- / справедливої вартості проданого активу, якщо продажна вартість активу вища за його справедливу вартість, а справедлива вартість проданого активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) вища за його балансову (залишкову) вартість. Сума перевищення продажної вартості над справедливою вартістю проданого активу включається до складу доходів майбутніх періодів і визнається доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди;
- / балансової (залишкової) вартості активу, якщо продажна вартість активу вища за його справедливу вартість і (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижча за його балансову (залишкову) вартість. Сума перевищення продажної вартості активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) над його балансовою (залишковою) вартістю включається до складу доходів майбутніх періодів і визнається доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди.

Збитки від продажу необоротного активу з його наступною операційною орендою відображаються у звітному періоді, крім випадку, коли вони компенсуються зниженими орендними платежами.

Збитки, що компенсуються зниженими орендними платежами, виключаються у звітному періоді із собівартості реалізованого активу і зараховуються до складу витрат майбутніх періодів із включенням до витрат відповідного звітного періоду протягом строку оренди.

2.6. ПЕРЕОЦІНКА ТА ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби", підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату Балансу.

При цьому поріг суттєвості для проведення переоцінки основних засобів визначається керівництвом підприємства. Таким порогом може бути, наприклад, величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Проте не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решти 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх виведення (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Справедлива вартість об'єкта основних засобів визначається експертною оцінкою, яку звичайно здійснюють професійні оцінювачі, виходячи зі способу використання цього об'єкта на дату переоцінки.

Іноді через вузькоспеціалізований характер або унікальність окремих машин і обладнання можуть бути відсутні свідчення про їхню ринкову вартість. У цьому разі переоціненою вартістю таких об'єктів є їхня амортизована відновлювана собівартість, тобто витрати на їх придбання в існуючих умовах, скориговані на певний відсоток зносу.

Слід пам'ятати, що коли переоцінюється певний об'єкт основних засобів, треба переоцінити всі об'єкти групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

При цьому об'єкти, що належать до певної групи основних засобів, переоцінюються одночасно, для того щоб уникнути вибіркової переоцінки активів і відображення в фінансовій звітності сум, які є змішанням оцінок на різні дати.

Разом з переоцінкою балансової (залишкової) вартості об'єкта основних засобів переоцінюються його первісна вартість та знос.

Для цього використовують індекс переоцінки, який визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість:

Індекс	Справедлива вартість об'єкта, що переоцінюється
переоцінки	Залишкова вартість об'єкта, що переоцінюється

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Переоцінена первісна вартість та знос об'єкта основних засобів визначаються як добуток відповідно первісної вартості або зносу та індексу переоцінки.

Результати першої після надходження об'єкта основних засобів переоцінки відображають в бухгалтерському обліку так: сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки — у складі витрат звітного періоду.

Відображення результатів наступних переоцінок залежить від тенденції та величини зміни справедливої вартості об'єкта основних засобів.

У разі дооцінки об'єкта основних засобів, який раніше було переоцінено, перевищення суми попередніх оцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта включається до складу доходу звітного періоду. І лише різниця між сумою дооцінки залишкової вартості та вказаним перевищенням відображається у складі додаткового капіталу.

І навпаки, при уцінці об'єкта основних засобів, який раніше було переоцінено, перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта списується в дебет рахунка додаткового капіталу.

У свою чергу, різниця між сумою уцінки залишкової вартості об'єкта та вказаним перевищенням відображається у складі витрат звітного періоду.

Приклад інтерпретації результатів переоцінки основних засобів згідно з П(С)БО 7 наведено в *табл. 2.8*.

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Таблиця 2.8. Результати переоцінки основних засобів

Рік	Характер переоцінки	Сума переоцінки, тис. грн	Додатковий капітал	Дохід	Витрати
1999	Уцінка	80	—	—	80
2000	Дооцінка	60	—	60	—
2001	Дооцінка	40	+20	20	—
2002	Дооцінка	30	+30	—	—
2003	Уцінка	10	-10	—	—

Для складання бухгалтерських записів підприємству необхідно накопичувати інформацію про переоцінку кожного об'єкта основних засобів. Тому відомості про зміни первісної вартості основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку (інвентарна картка обліку основних засобів, книга обліку основних засобів, відомість обліку необоротних активів і зносу).

Розглянемо приклади, які ілюструють облік переоцінки основних засобів.

ПРИКЛАД 2.21

Обладнання було придбане за 800 000 грн.

У результаті першої переоцінки було встановлено, що справедлива вартість цього обладнання на дату переоцінки дорівнює 900 000 грн, а його залишкова вартість становила 600 000 грн.

У результаті наступної переоцінки обладнання було переоцінено до 492 000 грн. На цю дату залишкова вартість обладнання становила 820 000 грн.

Отже, в результаті дооцінки обладнання його залишкова вартість зросла в 1,5 рази (900 000 : 600 000), тобто індекс переоцінки дорівнює 1,5.

Відповідно в 1,5 рази зросли первісна вартість обладнання та його знос:

Вартість	До 1-шої переоцінки	Після 1-шої переоцінки	Зміна вартості
Первісна вартість, грн	800 000	1200 000	+400 000
Знос, грн	200 000	300 000	+100 000
Залишкова вартість, грн	600 000	900 000	+300 000

Дооцінка обладнання буде відображена в бухгалтерському обліку такими записами:

На суму дооцінки первісної вартості обладнання:

Дебет 104 "Машини та обладнання" 400 000

Кредит 423 "Дооцінка активів" 400 000.

Одночасно на суму дооцінки зносу обладнання:

Дебет 423 "Дооцінка активів" 100 000

Кредит 131 "Знос основних засобів" 100 000.

У результаті наступної уцінки вартість обладнання зменшилась у 0,6 раза (492 000 : 820 000):

Вартість	До 2-гої переоцінки	Після 2-гої переоцінки	Зміна вартості <+;-)
Первісна вартість, грн	1 200 000	720 000	-480 000
Знос, грн	380 000	228 000	-152 000
Залишкова вартість, грн	820 000	492 000	-328 000

Оскільки раніше залишкова вартість обладнання була дооцінена на 300 000 грн, то його уцінка в межах цієї суми підлягає описанню за рахунок додаткового капіталу, а решту суми уцінки (28 000 грн) слід включити до складу витрат звітнього періоду.

Тому уцінка обладнання буде відображена таким записом:

Дебет 423 "Дооцінка активів"	300 000
Дебет 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій "	28 000
Дебет 131 "Знос основних засобів"	152 000
Кредит 104 "Машини та обладнання "	480 000.

ПРИКЛАД 2.22

Споруда має вартість 800 000 грн, а сума її зносу на дату переоцінки дорівнює 200 000 грн. Після переоцінки чиста балансова вартість споруди знизилась до 420 000 грн.

Отже, споруду уцінено на 180 000 грн (тобто в 0,7 раза).

Під час наступної переоцінки справедлива вартість споруди зросла до 570 000 грн. На цей момент залишкова вартість споруди становила 380 000 грн.

Уцінка споруди буде відображена таким записом, грн:

Дебет 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій "	180 000
Дебет 131 "Знос основних засобів"	60 000
Кредит 103 "Будинки та споруди "	240 000.

Оскільки в результаті дооцінки залишкова вартість споруди зросла в 1,5 раза (570 000 : 380 000), це слід відображати такими записами, грн:

Дебет 103 "Будинки та споруди "	280 000
Дебет 746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	180 000
Кредит 423 "Дооцінка активів "	100 000.

Одночасно

Дебет 423 "Дооцінка активів"	90 000
Дебет 131 "Знос основних засобів"	90 000.

Згідно з П(С)БО 8, переоцінка нематеріальних активів може здійснюватись лише для тих об'єктів, щодо яких існує активний ринок.

Активним є ринок, якому притаманні такі умови:

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

Прикладом подібних активів можуть бути біржові квоти та ліцензії, які вільно передаються шляхом купівлі-продажу.

Водночас немає активного ринку для авторських прав, торговельних марок та аналогічних унікальних нематеріальних активів. Безумовно, такі активи також продаються та купуються, але операції з ними здійснюються нерегулярно, а ціни в кожному конкретному випадку враховують індивідуальні характеристики об'єкта.

При переоцінці окремого нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи (крім тих, для яких немає активного ринку) групи, до якої він належить.

Якщо підприємство здійснило переоцінку об'єктів нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці.

Облік переоцінки нематеріальних активів аналогічний обліку переоцінки основних засобів.

Водночас вартість необоротних активів може змінюватись унаслідок зменшення їх корисності.

Зменшення корисності необоротних активів Порядок обліку та розкриття інформації про зменшення корисності необоротних активів визначає П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». П(С)БО 28 слід застосовувати для обліку зменшення корисності всіх активів за винятком запасів, активів, які виникають від будівельних контрактів, відстрочених податкових активів, активів, які виникають унаслідок виплат працівникам, а також фінансових активів та біологічних активів, що обліковуються за справедливою вартістю.

На кожен дату балансу підприємство має визначити, чи існують ознаки того, що корисність активу може зменшитися.

Такими ознаками можуть бути, зокрема:

- / протягом періоду ринкова вартість активу зменшилася значно більше, ніж могла зменшитися за очікуванням, унаслідок плину часу або звичайного використання;
- / протягом періоду відбулися або відбудуться найближчим часом значні зміни з негативним впливом на підприємство у технологічному, економічному або правовому довіллі, в якому діє підприємство, чи на ринку, для якого призначено актив;
- / ринкові ставки доходу від інвестицій збільшилися протягом періоду, і це збільшення, можливо, вплине на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості при використанні, і суттєво зменшить суму очікуваного відшкодування активу;
- / балансова вартість чистих активів підприємства є більшою, ніж їхня ринкова капіталізація;
- / протягом періоду відбулися суттєві зміни, які негативно впливають на підприємство (або очікується, що вони відбудуться у близькому майбутньому) такою мірою чи таким способом, якими використовують цей актив або, як очікується, використовуватимуть;
- / є свідчення застаріння або фізичного пошкодження активу;
- / дані внутрішньої звітності вказують, що економічна ефективність є або буде гіршою, ніж очікувана.

Слід мати на увазі, що перелік ознак, наведений вище, не є вичерпним, тому підприємство може визначати інші ознаки можливого зменшення корисності активу.

За наявності ознак про зменшення корисності активу підприємству слід визначити суму очікуваного відшкодування активу. Поряд з тим незалежно від наявності ознак про зменшення корисності активів на дату річного Балансу підприємство має визначити суму очікуваного відшкодування гудвілу, а також нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання і не використовуваних на дату річного Балансу нематеріальних активів.

Зменшення корисності означає втрату економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою його очікуваного відшкодування.

Тому у разі наявності ознаки можливого зменшення корисності активу підприємству слід оцінити суму його очікуваного відшкодування.

Сумою очікуваного відшкодування активу є найбільша з двох оцінок: чиста ціна реалізації або теперішня (дисконтована) вартість майбутніх чистих грошових надходжень, очікуваних від використання активу, включаючи його ліквідаційну вартість наприкінці терміну корисного використання.

Чиста ціна реалізації активу дорівнює справедливій вартості активу за вирахованням очікуваних витрат на його реалізацію.

До складу витрат на реалізацію включаються всі додаткові витрати, пов'язані з вибуттям об'єкта, крім фінансових витрат (відсотків) і витрат з податку на прибуток.

Отже, якщо балансова вартість об'єкта основних засобів перевищує суму відшкодування, це свідчить про зменшення його корисності для підприємства.

Виходячи з принципу обачності, частина балансової вартості такого об'єкта підлягає списанню з метою доведення її до суми очікуваного відшкодування. Величина, на яку балансова вартість об'єкта основних засобів перевищує суму його очікуваного відшкодування, є *втратою від зменшення корисності* (табл. 2.9).

Таблиця 2.9. Приклад визначення втрати від зменшення корисності основних засобів
тис. грн

Варіант	Теперішня вартість чистих грошових надходжень	Чиста ціна реалізації	Сума очікуваного відшкодування	Балансова вартість	Коментар
1	1 350	1 575	1 575	1 500	Не має зменшення корисності
2	1 350	1 470	1 470	1 500	Слід визнати втрати від зменшення корисності в сумі 30 тис. грн
3	1 440	1 385	1 440	1 500	Слід визнати втрати від зменшення корисності в сумі 60 тис. грн

Отже, для оцінки суми очікуваного використання активу слід визначити та зіставити його чисту ціну реалізації та теперішню вартість чистих грошових надходжень, очікуваних від його використання.

Чиста ціна реалізації звичайно базується на цінах активного ринку або угоді про продаж активу в операції між незалежними сторонами. У разі відсутності такої угоди про продаж та активного ринку чиста ціна реалізації визначається,

виходячи з найкращої наявної інформації щодо суми, яку підприємство може отримати на дату балансу за актив операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами після вирахування витрат на реалізацію. Визначаючи цю суму, слід враховувати результат останніх операцій з подібними активами в межах тієї самої галузі. Чиста ціна реалізації не відображає примусовий продаж, крім випадку, коли керівництво змушене негайно продати актив.

Якщо чисту ціну реалізації активу достовірно визначити неможливо, сумою очікуваного відшкодування вважають теперішню вартість чистих грошових надходжень, очікуваних від його використання.

Для розрахунку теперішньої вартості очікуваних чистих грошових надходжень необхідно:

- / попередньо оцінити майбутні грошові потоки, пов'язані з безперервним використанням активу та його ліквідацією наприкінці терміну корисного використання;
- / визначити ставку дисконту, що буде застосовуватися до вказаних вище грошових потоків.

У деяких випадках немає потреби визначати і чисту ціну реалізації, і теперішню вартість чистих грошових надходжень. Наприклад, якщо одна з цих двох сум перевищує балансову вартість активу, тоді зрозуміло, що корисність активу не зменшилася та можна не визначати другу суму.

Розглянемо процес визначення суми очікуваного відшкодування основних засобів на такому прикладі.

ПРИКЛАД 2.23

Станом на 31 грудня 2002 року устаткування, що використовується для виготовлення прокладок, є об'єктом аналізу щодо можливого зменшення корисності. Первісна вартість устаткування 250 000 грн, а його балансова вартість на 31 грудня 200 000 грн.

Є така інформація стосовно доходу та витрат на одну прокладку, грн:

Ціна реалізації	10
Змінні витрати на виробництво	7
Постійні розподілені витрати	1
Витрати на упакування	0,1.

Прогнозований рівень інфляції для всіх доходів і витрат становить 10% на рік. Прогнозований рівень зростання обсягу продажу впродовж наступних п'яти років — 4% на рік. У 2002 році обсяг продажу становив 10 000 од. У 2004 році заплановано провести поточний ремонт устаткування вартістю 10 000 грн. У 2005 році устаткування буде модифіковано, що дозволить скоротити змінні витрати на виробництво на 15%. Витрати на модифікацію оцінюються в суму 50 000 грн.

Залишковий термін корисного використання устаткування становить 8 років. Сьогодні ліквідаційна вартість подібного устаткування оцінюється у 10 000 грн. Чисту реалізаційну вартість устаткування на 31 грудня 2002 року достовірно визначити неможливо. Для розрахунку чистої теперішньої вартості чистих грошових надходжень застосовано ставку 12%, що відображає ступінь ризику у цій галузі та вартість капіталу підприємства.

Виходячи з наведених даних, чистий дохід на одиницю дорівнює:

$$10 - (7 + 0,1) = 2,9 \text{ грн.}$$

Скоригуємо цей дохід з урахуванням прогнозованого темпу інфляції, грн: Рік

2003	2,9	1,1	=	3,19
2004	3,19	1,1	=	3,51
2005	3,51	1,1	=	3,86
2006	3,86	1,1	=	4,25
2007	4,25	1,1	=	4,67
2008	4,67	1,1	=	5,14
2009	5,14	1,1	=	5,65
2010	5,65	1,1	=	6,21.

Тепер визначимо прогнозовані обсяги продажу, од.: Рік

2003	10 000	1,04	=	10 400
2004	10 400	1,04	=	10 820
2005	10 820	1,04	=	11 250
2006	11 250	1,04	=	11 700
2007	11 700	1,04	=	12 170
2008	12 170	1	=	12 170
2009	12 170	1	=	12 170
2010	12 170	1	=	12 170.

Оскільки немає подальшої інформації про темпи зростання продажу, у 2008—2010 роках обсяг продажу прийнято на рівні 2007 року.

Далі визначимо чисті грошові надходження, грн: Рік

2003	(10 400	• 3,19)		
2004	(10 820	• (10 000		33 176
2005	(11 250	• 3,86)	1,12)	25 878
2006	(11 700	• 4,25)		43 425
2007	(12 170	• 4,67)		49 725
2008	(12 170	• 5,14)		56 834
2009	(12 170	• 5,65)		62 554
2010	(12 170	• 6,21) + (10 000		68 760
				97 012.

Слід мати на увазі, що при визначенні^{1,18)} очікуваних чистих грошових надходжень не враховуються капітальні витрати (зокрема, на модернізацію). Тепер необхідно визначити теперішню вартість очікуваних чистих грошових надходжень від використання устаткування. Для цього використаємо існуючу ставку дисконту 12%, скориговану на темп інфляції:

$$(1 + 0,12) \cdot (1 + 0,1) - 1 = 0,232.$$

Отже, для визначення теперішньої вартості слід застосувати ставку дисконту 23,2 %.

Виходячи з цього, визначимо теперішню вартість однієї гривні для кожного року:

Рік		=	
2003	$\frac{1}{(1 + 0,232)}$		0,81169
2004	$\frac{1}{(1 + 0,232)^2}$		0,65884
2005	$\frac{1}{(1 + 0,232)^3}$		0,53477
2006	$\frac{1}{(1 + 0,232)^4}$		0,43407
2007	$\frac{1}{(1 + 0,232)^5}$		0,35228
2008	$\frac{1}{(1 + 0,232)^6}$		0,28598
2009	$\frac{1}{(1 + 0,232)^7}$		0,23213
2010	$\frac{1}{(1 + 0,232)^8}$		0,18841.

Далі розрахуємо теперішню вартість чистих грошових надходжень, очікуваних від використання устаткування:

Рік	Очікувані чисті грошові надходження, грн	Фактор дисконту	Теперішня вартість, грн
2003	33 176	0,81169	26 929
2004	25 878	0,65884	17 049
2005	43 425	0,53477	23 222
2006	49 725	0,43407	21 584
2007	56 834	0,35228	20 021
2008	62 554	0,28598	17 889
2009	68 760	0,23213	15 961
2010	97 012	0,18841	18 278
	Разом		160 933

Отже, теперішня вартість чистих грошових надходжень, очікуваних від використання устаткування, становить 160 933 грн. Оскільки чисту ціну реалізації устаткування достовірно визначити неможливо, очікуваною вартістю відшкодування устаткування є теперішня вартість чистих грошових надходжень, очікуваних від його використання.

Виходячи з цього, втрати від зменшення корисності устаткування на 31 грудня 2002 року дорівнюють 39 007 грн (200 000 – 160 933).

Відображення втрат від зменшення корисності основних засобів в обліку залежить від підходу до їх оцінки.

Якщо основні засоби не переоцінюються, втрати від зменшення корисності одразу визнаються витратами звітнього періоду з одночасним збільшенням суми зносу.

Тому в розглянутому прикладі на суму втрати від зменшення корисності слід зробити такий запис, грн:

Дебет 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" 39 067
Кредит 131 "Знос основних засобів" 39 067.

У результаті оцінка устаткування в Балансі на 31 грудня 2002 року буде такою, грн:

Первісна вартість	250 000
Знос основних засобів (у тому числі накопичені втрати від зменшення корисності)	(89 067)
Залишкова вартість	160 933

Після визнання втрат від зменшення корисності слід переглянути річну суму амортизаційних відрахувань для майбутніх періодів.

Отже, сума щорічної амортизації для наступних восьми років експлуатації устаткування становитиме 20 116 грн (160 933 : 8).

Відновлення корисності активу

У процесі подальшої експлуатації активу фактори, що викликали зменшення його корисності, можуть припинити дію або зникнути. Наслідком цього може бути зростання суми очікуваного відшкодування.

Свідченням того, що втрати від зменшення корисності, визнані у попередні роки, вже не існують або зменшились, можуть бути, зокрема, такі ознаки:

- / ринкова вартість активу суттєво збільшилася протягом звітного періоду;
- / суттєві зміни, сприятливі для підприємства, сталися протягом звітного періоду (або незабаром стануться) у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє підприємство, чи на ринку, для якого призначено актив;
- / ринкові ставки відсотка (або інші ринкові ставки доходу від інвестицій) зменшилися протягом звітного періоду і ймовірно, що це зменшення вплине на ставку дисконту, застосовану для обчислення теперішньої вартості очікуваних чистих грошових надходжень, і значно збільшить суму очікуваного відшкодування;
- / протягом звітного періоду було здійснено поліпшення об'єкту (реконструкція, модернізація тощо) з метою збільшення майбутніх економічних вигід від його використання;
- / дані внутрішньої звітності вказують, що економічна ефективність є або буде кращою за очікувану.

Якщо причини зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то це може свідчити про необхідність повного або часткового відновлення його корисності.

Сума вигід від відновлення корисності основних засобів, що не переоцінювалися, але не більше суми попереднього зменшення корисності, визнається доходом звітного періоду з одночасним зменшенням суми зносу.

ПРИКЛАД 2.24

Припустімо, що на 31 грудня 2005 року сума очікуваного відшкодування устаткування, розглянутого у **прикладі 2.23**, становитиме 154 000 грн. Балансова вартість устаткування на цю дату з урахуванням його модернізації у 2005 році дорівнюватиме:

$$110\,585 \text{ грн } [160\,933 - (20\,116 - 3) + 10\,000].$$

Отже, на 31 грудня 2005 року сума очікуваного відшкодування перевищуватиме балансову вартість устаткування на 43 415 грн (154 000 — 110 585).

Виходячи з цього, на суму раніше визнаної втрати від зменшення корисності буде зроблено запис, грн:

Дебет 131 "Знос основних засобів"	39 067
Кредит 746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	39 067.

Відновлення корисності переоцінених основних засобів відображається як їх дооцінка згідно з П(С)БО 7.

Після відновлення корисності амортизаційні відрахування слід коригувати у подальших періодах з урахуванням переглянутої балансової вартості активу та залишкового терміну його корисної експлуатації.

Зменшення корисності переоцінених активів

При відображенні активів за переоціненою вартістю оцінка втрат від зменшення корисності залежить від бази визначення їх справедливої вартості.

Якщо справедлива вартість об'єкта є його ринковою вартістю, єдиною різницею між справедливою вартістю цього об'єкта та чистою ціною його реалізації є прямі витрати на реалізацію. При цьому, якщо витрати на реалізацію незначні, їх можна не брати до уваги, а сума очікуваного відшкодування переоціненого об'єкта наближається або перевищує його переоцінену (справедливу вартість). У цьому випадку після переоцінки малоймовірно, що корисність переоціненого об'єкта зменшилася, а тому немає потреби оцінювати суму очікуваного відшкодування.

Якщо витрати на реалізацію значні, їх беруть до уваги, а чиста ціна реалізації переоціненого об'єкта буде меншою, ніж його справедлива вартість. Тому корисність переоціненого об'єкта зменшуватиметься, якщо теперішня вартість очікуваних чистих грошових надходжень є меншою, ніж його переоцінена сума (справедлива вартість). У цьому випадку після переоцінки підприємству слід застосувати П(С)БО 28 для визначення можливості зменшення корисності переоцінених активів.

Коли справедливу вартість активу визначено не на основі його ринкової вартості, переоцінена сума (справедлива вартість) може бути більшою або меншою, ніж сума його очікуваного відшкодування. У цьому випадку після переоцінки також слід застосувати П(С)БО 28 для визначення можливостей зменшення корисності активу.

Втрати від зменшення корисності переоцінених об'єктів відображаються аналогічно уцінці необоротних активів.

ПРИКЛАД 2.25

Первісна вартість виробничого устаткування 120 000 грн, строк його корисного використання 6 років, амортизація нараховується прямолінійним методом.

Через 2 роки сума очікуваного відшкодування устаткування оцінюється у 60 000 грн.

Виходячи з цього, втрати від зменшення корисності устаткування дорівнюють 20 000 грн (80 000 — 60 000) та відображаються записом:

Дебет 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" 20 000
Кредит 131 "Знос основних засобів" 20 000.

При цьому слід переглянути річну суму амортизації устаткування, яка для наступних 4 років експлуатації становитиме 15 000 грн (60 000 : 4).

Тепер припустімо, що залишкова вартість вказаного устаткування була дооцінена до 150 000 грн через рік після початку експлуатації. Тоді оцінка устаткування матиме такий вигляд, грн:

Оцінка	На кінець першого року експлуатації		На кінець другого року експлуатації	
	До переоцінки	Після переоцінки	До зменшення корисності	Після зменшення корисності
Первісна вартість	120 000	180 000	180 000	90 000*
Знос	20 000	30 000	60 000	30 000*
Залишкова вартість	100 000	150 000	120 000	60 000

* Зменшуються пропорційно зменшенню залишкової вартості, тобто в 2 рази (60 000: 120 000).

У цьому випадку втрати від зменшення корисності становлять 60 000 грн (120 000 — 60 000) і будуть відображені записом:

Дебет 131 "Знос основних засобів" 30 000
Дебет 423 "Дооцінка активів" 50 000
Дебет 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" 10 000
Кредит 104 "Машини та обладнання" 90 000.

По об'єктах, відображених в обліку за переоціненою вартістю, сума вигід від відновлення корисності включається до складу доходу в межах суми, списаної на втрати в момент зменшення корисності, а решта відображається як дооцінка у складі додаткового капіталу.

ПРИКЛАД 2.26

Припустімо, що в кінці третього року експлуатації устаткування (приклад 2.20) сума його очікуваного відшкодування зросла на 18 000.

На цю суму слід зробити запис, грн:

Дебет рахунка 131 "Знос основних засобів" 18 000
Кредит рахунка 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" 18 000.

У випадку обліку устаткування за переоціненою вартістю його залишкова вартість на кінець третього року експлуатації дорівнює:

$$60\ 000 - (60\ 000 : 4) = 45\ 000.$$

Унаслідок зростання суми очікуваного відшкодування залишкова вартість зростає до 63 000, тобто в 1,4 раза (63 000 : 45 000).

Відповідно в 1,4 раза слід збільшити:

1) переоцінену первісну вартість устаткування:

$$90\ 000 - 1,4 = 126\ 000;$$

2) його знос:

$$50\ 000 - 1,4 = 70\ 000.$$

Оскільки в кінці другого року на витрати підприємства було списано лише 10 000 грн із загальної суми втрати від зменшення корисності, то саме цю суму слід включити зараз до складу доходу підприємства.

В результаті запис для відображення суми очікуваного відшкодування в цьому випадку матиме такий вигляд, грн:

Дебет 104 "Машини та обладнання"	36 000
Кредит 746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	10 000
Кредит 423 "Дооцінка активів"	8 000
Кредит 131 "Знос основних засобів"	18 000.

Аналогічним чином відображаються в бухгалтерському обліку операції, пов'язані зі зменшенням корисності нематеріальних активів.

Зменшення корисності групи активів

Суму очікуваного відшкодування слід визначати для кожного окремого активу (об'єкта). Проте суму очікуваного відшкодування окремого активу неможливо визначити, якщо:

- / теперішню вартість чистих грошових надходжень не можна зіставити з чистою ціною реалізації активу (наприклад, якщо майбутні грошові потоки від безперервного використання активу є настільки малими, що їх можна не брати до уваги);
 - / актив не генерує надходження грошових коштів окремо від інших активів.
- Прикладом таких активів є:
- / устаткування цеху, яке використовується разом з іншими механізмами для виробництва продукції;
 - / активи, які прямо не генерують грошових потоків, але використовуються разом з іншими активами, які генерують грошові потоки;
 - / корпоративні активи та гудвіл.

Якщо суму очікуваного відшкодування окремого активу визначити неможливо, тоді суму очікуваного відшкодування слід визначити для групи, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив.

Група активів, яка генерує грошові кошти, — це найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка забезпечує надходження грошових коштів незалежно від інших активів (або груп активів).

Прикладом такої групи активів може бути:

/ група свердловин в одному полі;

/ парк автобусів одного транспортного підприємства;

/ група устаткування, що використовується для виробництва однієї продукції.

Балансова вартість групи активів, яка генерує грошові кошти, включає балансову вартість лише тих активів, які можна прямо віднести до цієї групи або віднести до неї шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі і які генеруватимуть майбутні надходження грошових коштів, враховані при визначенні теперішньої вартості чистих грошових надходжень від використання такої групи активів.

Балансова вартість групи активів, яка генерує грошові кошти, не включає балансової вартості зобов'язання, якщо суму очікуваного відшкодування цієї групи можна визначити, не враховуючи це зобов'язання.

Втрати від зменшення корисності групи активів, яка генерує грошові кошти, визнаються тільки якщо сума її очікуваного відшкодування менша за її балансову вартість.

Втрати від зменшення корисності групи активів, яка генерує грошові кошти, слід розподіляти спочатку на гудвіл (у разі наявності), включений до складу цієї групи, а потім на інші активи групи пропорційно їх балансовій вартості.

Розподіляючи втрати від зменшення корисності, балансову вартість активу, не можна зменшувати нижче за найбільшу з таких оцінок:

а) чистої ціни продажу (якщо її можна визначити);

б) теперішньої вартості очікуваних чистих грошових надходжень від використання активу (якщо її можна визначити);

в) нуля.

Суму втрат від зменшення корисності, яку в інших випадках розподіляли б на цей актив, слід розподіляти на пропорційній основі на інші активи групи.

Зменшення балансової вартості активів групи в результаті розподілу між ними втрат від зменшення корисності цієї групи відображається аналогічно обліку втрат від зменшення корисності окремого активу.

Суму вигід від відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові кошти, слід розподіляти на активи групи (крім гудвілу) пропорційно їх балансовій вартості.

У процесі такого розподілу балансову вартість активу не можна збільшувати вище за нижчу з двох оцінок:

а) суми його очікуваного відшкодування (якщо її можна визначити);

б) балансової вартості активу до визнання втрат від зменшення корисності в попередні роки.

У цьому випадку суму вигід від відновлення корисності, яку інакше розподілили б на актив, слід розподіляти на пропорційній основі між іншими активами групи, яка генерує грошові кошти.

Розгляньмо облік зменшення корисності групи активів на такому прикладі.

ПРИКЛАД 2.27

ЗАТ "Вакула" у грудні 1997 року придбало товариство "Карбон", до складу якого входили дві фабрики. Загальна вартість придбання становила 6 400 тис. грн, а справедлива вартість придбаних ідентифікованих чистих активів була 5 200 тис. грн, зокрема: фабрики №1 — 3 120 тис. грн та фабрики №2 — 2 080 тис. грн.

ЗАТ "Вакула" визначило строк корисної експлуатації фабрик 10 років та розглядає кожну з них як групу активів, що генерує грошові кошти.

В грудні 2000 року виникла потреба аналізу щодо можливого зменшення корисності фабрики №1 внаслідок втрати значної частини ринку збуту за кордоном у зв'язку з положеннями нового екологічного та митного законодавства.

Оскільки не було можливості визначити ринкову вартість фабрики, базою для розрахунку суми очікуваного відшкодування було обрано теперішню вартість чистих грошових надходжень, очікуваних від експлуатації упродовж наступних семи років. Визначена таким шляхом сума очікуваного відшкодування становила 1 820 тис. грн.

Через два роки після модернізації та впровадження нової технології значно зросла конкурентоспроможність продукції фабрики №1, що дозволило збільшити продаж на 30—35%. Сума очікуваного відшкодування на 31 грудня 2002 року становила 1 690 тис. грн.

Виходячи з наведених даних, необхідно визначити та відобразити зменшення та відновлення корисності фабрики №1.

Спочатку визначимо її балансову вартість:

У результаті придбання товариства "Карбон" виник гудвіл у сумі 1 200 тис. грн (6 400 - 5 200).

Виходячи з цього, первісна вартість фабрики №1 дорівнює, тис. грн:

Гудвіл $\left(\frac{3\ 120}{5\ 200} \cdot 1\ 200\right)$	720
Основні засоби	<u>3 120</u>
Разом	<u>3 840.</u>

На 31 грудня 2000 року балансова вартість фабрики №1 становила, тис. грн:

Гудвіл $[720 - (72 \cdot 3)]$	=	504
Основні засоби $[3\ 120 - (312 \cdot 3)]$	=	<u>2 184</u>
Разом		<u>2 688.</u>

Отже, на цю дату втрати від зменшення корисності фабрики №1 дорівнюють, тис. грн: 868 (2 688 - 1 820).

Цю суму слід списати спочатку за рахунок гудвілу, а решту відобразити як зменшення корисності основних засобів фабрики №1, тис. грн:

Дебет 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	868
Кредит 191 "Гудвіл"	504
Кредит 131 "Знос основних засобів"	364.

Після цього балансова вартість фабрики №2 дорівнює, тис. грн:

Гудвіл	0
Основні засоби (2 184 - 364)	<u>1 820</u>
Разом	<u>1 820.</u>

Щорічна сума амортизації активів фабрики № 1 становитиме 260 тис. грн (1 820 000 : 7).

Виходячи з цього, балансова вартість фабрики № 1 на 31 грудня 2002 року дорівнює, тис. грн: 1 300 [1 820 - (260·2)].

Отже, різниця між балансовою вартістю та сумою очікуваного відшкодування на цю дату становить 390 тис. грн (1 690 — 1 300).

Без урахування раніше визнаних втрат від зменшення корисності балансова вартість активів фабрики № 1 на 31.12.2002 року становила б 1 560 тис. грн [3 120 - (312 · 5)].

Виходячи з цього, сума вигід від відновлення корисності активів фабрики № 1 становитиме 260 тис. грн (1 560 — 1 300) та буде відображена записом, тис. грн:

Дебет 131 "Знос основних засобів"	260
Кредит 746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	260.

2.7. ОБЛІК ВИБУТТЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Об'єкт необоротних активів списується з Балансу у разі його продажу (обміну), безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом (рис. 2.9).

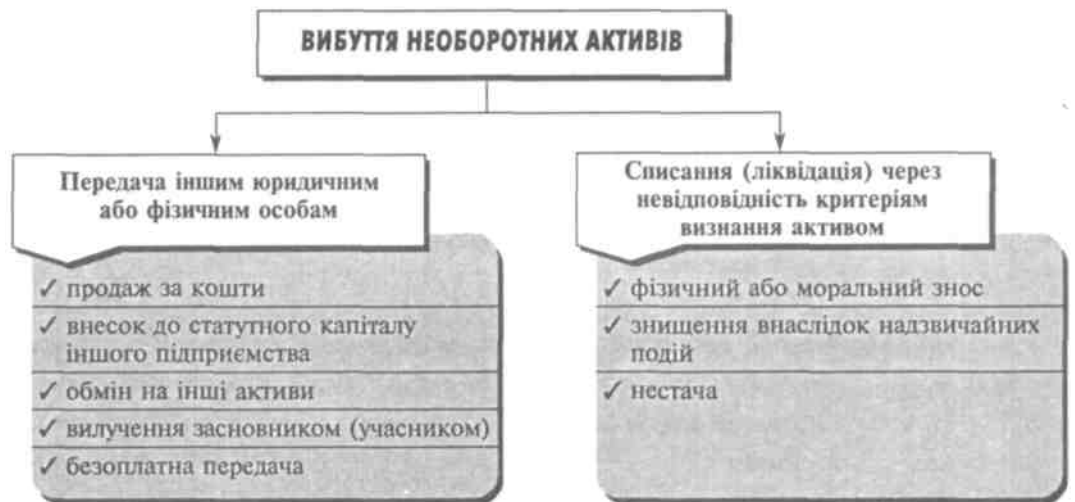


Рис. 2.9. Причини та шляхи вибуття необоротних активів

Передача необоротних активів одним підприємством іншому оформлюється актом приймання-передачі.

Списання з Балансу безоплатно переданих об'єктів здійснюють на підставі письмового повідомлення (авізо) приймаючої сторони про оприбуткування цих об'єктів.

Ліквідація об'єктів необоротних активів оформлюється актом на списання основних засобів (типова форма 03-3) або актом вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма НА-3), який складається постійно діючою комісією та затверджується керівником підприємства.

На підставі цих документів роблять відповідні записи у регістрах аналітичного і синтетичного обліку.

Залишкова вартість об'єктів та всі витрати, пов'язані з їх вибуттям, списують в дебет рахунка 97 "Інші витрати" (субрахунок 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів" або 976 "Списання необоротних активів").

Доходи, отримані від продажу або ліквідації необоротних активів, відображаються за кредитом рахунка 74 "Інші доходи" (субрахунок 742 "Дохід від реалізації необоротних активів" або 746 "Інші доходи від звичайної діяльності").

Якщо причиною списання необоротних активів була надзвичайна подія (пожежа, землетрус тощо), витрати та доходи, пов'язані зі списанням об'єкта, відображаються відповідно на рахунках 99 "Надзвичайні витрати" і 75 "Надзвичайні доходи".

Податок на додану вартість, нарахований внаслідок вибуття необоротних активів, відображається за дебетом рахунка отриманих доходів, а при ліквідації та безоплатній передачі — в дебет рахунка 976 "Списання необоротних активів".

Фінансовий результат від вибуття об'єктів необоротних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків) та залишковою вартістю об'єкта і витратами, пов'язаними з його вибуттям.

Продаж та передача необоротних активів

Розглянемо кілька прикладів, пов'язаних із вибуттям необоротних активів в результаті їх продажу та передачі іншим особам.

ПРИКЛАД 2.28

Підприємство продало обладнання за 240 000 грн (в тому числі ПДВ). Залишкова вартість та знос обладнання після проведених у попередніх звітних періодах переоцінок дорівнюють відповідно 139 000 грн та 49 000 грн.

На момент продажу сума дооцінки обладнання у складі залишку на рахунку 423 "Дооцінка активів" становила 55 000 грн.

Для відображення реалізації обладнання необхідно скласти такі записи:

1. Списання вартості обладнання:

Дебет 131	"Знос основних засобів"	49 000
Дебет 972	"Собівартість реалізованих необоротних активів "	139 000
Кредит 104	"Машини та обладнання "	188 000.

2. Відображення доходу від реалізації обладнання:

Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	240 000
Кредит 742	"Дохід від реалізації необоротних активів "	240 000.

Одночасно відображається сума ПДВ, що підлягає сплаті підприємством

Дебет 742	"Дохід від реалізації необоротних активів"	40 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками "	40 000.

3. Списання суми дооцінки обладнання:

Дебет 423	"Дооцінка активів"	55 000
Кредит 441	"Прибуток нерозподілений "	55 000.

Аналогічними записами відображають необоротні активи, передані в обмін на інші активи або як внесок до статутного капіталу іншого підприємства. Змінюється лише рахунок, що кореспондує з кредитом субрахунка 742 "Дохід від реалізації необоротних активів".

її ПРИКЛАД 2.29

Підприємство безоплатно передало інструменти підшефній школі.

Первісна вартість інструментів 60 000 грн, а сума нарахованого зносу 34 000 грн.

Безоплатна передача інструментів буде відображена такими записами:

1. Списання вартості інструментів:

Дебет 131	<i>"Знос основних засобів"</i>	34 000
Дебет 976	<i>"Списання необоротних активів"</i>	26 000
Кредит 106	<i>"Інструменти, прилади та інвентар"</i>	60 000.

2. Нарахування ПДВ на залишкову вартість інструментів (26 000 • 0,2):

Дебет 976	<i>"Списання необоротних активів"</i>	5 200
Кредит 641	<i>"Розрахунки за податками"</i>	5 200.

Вилучення внеску засновником (учасником) у натуральній формі (наприклад, у вигляді основних засобів) відображається записом:

Дебет 131 *"Знос основних засобів",*
Дебет 377 *"Розрахунки з іншими дебіторами",*
Кредит 10 *"Основні засоби".*

*Списання (ліквідація)
необоротних активів*

Розгляньмо порядок списання необоротних активів на таких прикладах.

ПРИКЛАД 2.30

Списаний з балансу ліквідований автомобіль (первісна вартість 45 000 грн, знос 35 000 грн). Витрати, пов'язані з ліквідацією, становили 1 800 грн.

У результаті ліквідації були отримані запасні частини на суму 900 грн.

Для відображення ліквідації автомобіля слід зробити такі бухгалтерські записи.

1. Списання вартості автомобіля:

Дебет 131	<i>"Знос основних засобів"</i>	35 000
Дебет 976	<i>"Списання необоротних активів"</i>	10 000
Кредит 105	<i>"Транспортні засоби"</i>	45 000.

2. Нарахування ПДВ на суму залишкової вартості:

Дебет 976	<i>"Списання необоротних активів"</i>	2 000
Кредит 641	<i>"Розрахунки за податками"</i>	2 000.

3. Відображення витрат, пов'язаних із ліквідацією:
- | | |
|--|-------|
| Дебет 976 "Списання необоротних активів" | 1800 |
| Кредит відповідних рахунків активів або зобов'язань | 1800. |
4. Оприбуткування запасних частин, отриманих у результаті ліквідації авто мобіля:
- | | |
|--|------|
| Дебет 207 "Запасні частини" | 900 |
| Кредит 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" | 900. |

У разі часткової ліквідації об'єкта його первісна (або переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

ПРИКЛАД 2.31

Підприємство придбало ліцензію на виготовлення одягу за 500 000 грн. Через три роки попит на цю модель одягу зник. Унаслідок цього підприємство не очікує надалі отримувати вигоди від використання ліцензії та вирішило списати її з балансу. Знос ліцензії на цю дату становив 300 000 грн.

При цьому будуть зроблені такі бухгалтерські записи:

1. Списання вартості ліцензії:
- | | |
|--|----------|
| Дебет 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів " | 300 000 |
| Дебет 976 "Списання необоротних активів" | 200 000 |
| Кредит 124 "Права на об'єкти промислової власності" | 500 000. |
2. Нарахування ПДВ на суму залишкової вартості ліцензії:
- | | |
|--|---------|
| Дебет 976 "Списання необоротних активів" | 40 000 |
| Кредит 641 "Розрахунки за податками " | 40 000. |

ПРИКЛАД 2.32

Списаний малоцінний інвентар унаслідок нестачі, виявленої при інвентаризації. Первісна вартість інвентаря 20 000 грн, знос 10 000 грн.

Сума, що підлягає відшкодуванню матеріально відповідальною особою, була розрахована за формулою:

$$P_3 = [(B_v - A) \cdot I_{\text{інф}} + \text{ПДВ}] \cdot 2,$$

де P_3 — розмір збитків;

B_v — балансова вартість на момент встановлення факту нестачі;

$I_{\text{інф}}$ — загальний індекс інфляції;

ПДВ — розмір податку на додану вартість. У нашому прикладі розмір збитків був розрахований таким чином:

$$P_3 = [(20\,000 - 10\,000) \cdot 1,15 + (11\,500 \cdot 0,2)] \cdot 2 = 27\,600.$$

Для відображення нестачі інвентаря слід зробити такі бухгалтерські записи:

1. Списання вартості інвентаря:

Дебет 132	"Знос інших необоротних матеріальних активів"	10 000
Дебет 976	"Списання необоротних активів"	10 000
Кредит 112	"Малоцінні необоротні матеріальні активи "	20 000.

2. Відображення суми, що підлягає відшкодуванню матеріально відповідальною особою:

Дебет 375	"Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"	27 600
Кредит 746	"Інші доходи від звичайної діяльності"	27 600.

Одночасно відображається сума, що підлягає перерахуванню до бюджету

Дебет 746	"Інші доходи від звичайної діяльності"	17 600
Кредит 641	"Розрахунки за податками (ПДВ) "	2 300
Кредит 642	"Розрахунки за обоє 'язковими платежами "	15 300.

Слід зазначити, що у випадку, коли винна особа не визначена, слід нараховувати ПДВ на суму звичайної ціни об'єкта. Якщо припустити, що в нашому прикладі звичайна ціна інвентаря є нижчою за його балансову вартість, тоді базою для розрахунку ПДВ буде залишкова вартість, тобто:

$$10\,000 - 0,2 = 2\,000.$$

При цьому буде складений запис:

Дебет 976	"Списання необоротних активів"	2 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками "	2 000.

ПРИКЛАД 2.33

Споруду, первісна вартість якої 270 000 грн, а знос — 120 000 грн, було знищено внаслідок повені. Втрата частково була відшкодована страховою компанією, яка сплатила 105 000 грн.

У цьому разі будуть зроблені такі записи:

- Списання вартості споруди? **Дебет 131** "Знос основних засобів" 120 000
Дебет 991 "Втрати від стихійного лиха " 150 000
Кредит 103 "Будинки та споруди " 270 000.
- Відображення суми отриманого відшкодування: **Дебет 311** "Поточні рахунки в національній валюті" 105 000
Кредит 751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій " 105 000.

2.8. АНАЛІЗ І ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ОСНОВНІ ЗАСОБИ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ

Необоротні активи, зокрема основні засоби і нематеріальні активи, є важливим чинником успішного функціонування підприємства. Для управління цими ресурсами необхідна інформація, зокрема та, яку містить фінансова звітність підприємства (табл. 2.10).

Таблиця 2.10. Інформація про основні засоби та нематеріальні активи, наведена у фінансовій звітності

Показник	Звіт	Розділ	Рядок
1. Стан необоротних активів на початок і кінець року Нематеріальні активи: залишкова вартість первісна вартість знос Незавершене будівництво Основні засоби: залишкова вартість первісна вартість знос	Баланс (ф. №1)	I. Необоротні активи	010
			011
			012
			020
			030
			031
			032
2. Амортизація необоротних активів	Звіт про фінансові результати (ф. №2)	II. Елементи операційних витрат	260
3. Грошові потоки, пов'язані з необоротними активами Реалізація необоротних активів Придбання необоротних активів	Звіт про рух грошових коштів (ф. №3)	II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності	190
			250
4. Зміни у складі нематеріальних активів у розрізі їх груп	—	I. Нематеріальні активи	010-084
5. Зміни у складі основних засобів у розрізі їх груп (зокрема, взяті в оренду та передані в операційну оренду)	Примітки до річної фінансової звітності (ф. №5)	II. Основні засоби	100-267

Інформація про основні засоби, наведена у фінансовій звітності, дає можливість аналізувати та оцінити те, як підприємство використовує основні засоби.

З метою такого аналізу, зокрема, застосовують такі показники:

- / середній строк експлуатації;
- / середній вік основних засобів;
- / фондвідача основних засобів.

Вибір строку експлуатації визначає розподіл вартості основних засобів між звітними періодами, тобто впливає на величину прибутку підприємства. Більш консервативні підприємства встановлюють короткий період корисного використання основних засобів, що призводить до меншого звітного прибутку. І навпаки, підприємства, що обирають довший період корисного використання, звітують про більший прибуток у відповідних звітних періодах.

У Примітках до фінансових звітів рідко можна зустріти докладну інформацію про очікуваний строк корисного використання окремих активів. Тому для оцінки підходу підприємства до амортизації основних засобів доцільно розрахувати середній строк їх експлуатації:

$$\text{Середній строк експлуатації основних засобів} = \frac{\text{Середня первісна вартість основних засобів}}{\text{Витрати на амортизацію}}$$

Для ілюстрації розрахунку даного показника використаємо дані, наведені в *табл. 2.11*.

Таблиця 2.11. Дані фінансової звітності за 2001 рік, тис. грн

Показник	ВАТ "Охтирський пивоварний завод"	ВАТ "Уманьпиво"
Первісна вартість основних засобів: / на початок року / на кінець року	2 601,1 2 857,8	3 785,2 4 688,8
Залишкова вартість: / на початок року / на кінець року	1 114,2 1 222,9	2 180,3 2 847,8
Знос основних засобів на кінець року	1 634,9	1 841
Витрати на амортизацію за рік	180,3	272,0
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	7 108,0	4 682,6

Виходячи з даних *табл. 2.11*, середній строк експлуатації основних засобів дорівнює:

$$\text{ВАТ "Охтирський пивоварний завод"} = \frac{\frac{(2\,601,1 + 2\,857,8)}{2}}{180,3} = 15,1 \text{ року.}$$

$$\text{ВАТ "Уманьпиво"} = \frac{\frac{(3\,785,2 + 4\,688,8)}{2}}{272} = 15,6 \text{ року.}$$

Отже, обидва підприємства мають однаковий середній строк експлуатації основних засобів, що обумовлено специфікою галузі їх діяльності.

Нове обладнання звичайно є більш продуктивним і потребує менших витрат на обслуговування, ніж старе. Тому порівняння віку основних засобів підприємства з аналогічними показниками інших підприємств галузі дає уявлення про ефективність його основних засобів. Оскільки більшість підприємств застосовують

прямолинійний метод амортизації, дані фінансової звітності дозволяють обчислити середній вік основних засобів:

$$\text{Середній вік основних засобів} = \frac{\text{Знос основних засобів}}{\text{Витрати на амортизацію}}$$

В нашому прикладі (*табл. 2.11*) середній вік основних засобів дорівнює:

$$\text{ВАТ "Охтирський пивоварний завод"} = \frac{1\,634,9}{180,3} = 9,1 \text{ року.}$$

$$\text{ВАТ "Уманьпиво"} = \frac{1\,841}{272} = 6,8 \text{ року.}$$

Результати розрахунку свідчать, що ВАТ "Уманьпиво" має новіші основні засоби, ніж ВАТ "Охтирський пивоварний завод". Проте слід пам'ятати, що цей показник є середнім значенням і не завжди достатньо повно характеризує потенційну ефективність підприємства. Крім того, цей показник не працює, коли підприємство купує основні засоби, що вже були в експлуатації або коли застосовуються різні методи нарахування амортизації.

Показником ефективності використання основних засобів є їх фондовіддача. Фондовіддача дає відповідь на запитання, скільки доходу приносить підприємству кожна гривня, інвестована в основні засоби. Тобто

$$\text{Фондовіддача основних засобів} = \frac{\text{Чистий дохід від реалізації продукції}}{\text{Середня балансова вартість основних засобів}}$$

Дані, наведені у *табл. 2.11*, дають можливість розрахувати та зіставити фондовіддачу основних засобів двох підприємств:

$$\text{ВАТ "Охтирський пивоварний завод"} = \frac{7\,108}{\frac{1\,114,2 + 1\,222,9}{2}} = 6 \text{ грн.}$$

$$\text{ВАТ "Уманьпиво"} = \frac{4\,682,6}{\frac{2\,180,3 + 2\,847,8}{2}} = 1,86 \text{ грн.}$$

Отже, ВАТ "Охтирський пивоварний завод" більш ефективно використовує основні засоби, оскільки отримує 6 грн доходу з 1 грн середніх інвестицій в основні засоби, в той час як ВАТ "Уманьпиво" отримує лише 1,86 грн з кожної гривні таких інвестицій.

Здатність ВАТ "Охтирський пивоварний завод" отримувати більший дохід при більш високому рівні спрацювання основних засобів при однаковому середньому строці їх експлуатації свідчить про його конкурентні переваги над ВАТ "Уманьпиво".

В узагальненому вигляді інструментарій для управління основними засобами наведено у *табл. 2.12*.

Поряд з розглянутими вище показниками в процесі аналізу основних засобів доцільно вивчати співвідношення:

- / придбаних основних засобів та підсумку активів;
- / витрат на ремонт і утримання основних засобів та їх вартості;
- / витрат на ремонт і утримання основних засобів і доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Таблиця 2.12. Інструментарій для прийняття рішень щодо основних засобів

Контрольна точка рішення	Необхідна інформація	Джерело інформації	Інструмент	Оцінка результатів
1. Чи є обраний строк корисного використання основних засобів обґрунтованим для нарахування амортизації?	Первісна (переоцінена) вартість основних засобів. Витрати на амортизацію. Строк експлуатації основних засобів підприємств-конкурентів	Баланс (ф. № 1). Звіт про фінансові результати (ф. № 2). Примітки до фінансових звітів (ф. № 5)	Середній строк експлуатації основних засобів	Занадто тривалий строк експлуатації призведе до зниження витрат на амортизацію та зниження чистого прибутку
2. Чи є основні засоби підприємства застарілими або потребують заміни?	Знос основних засобів та витрати на амортизацію	Баланс (ф. № 1). Звіт про фінансові результати (ф. № 2). Примітки до фінансових звітів (ф. № 5)	Середній вік основних засобів	Значний середній вік основних засобів у порівнянні з конкурентами свідчить, що вони є специфічними або можуть потребувати заміни
3. Наскільки ефективно підприємство генерує дохід від продажу з допомогою основних засобів?	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Залишкова вартість основних засобів	Баланс (ф. № 1). Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	Фондовіддача основних засобів	Високе значення цього показника свідчить, що підприємство ефективно використовує основні засоби для генерування доходу від продажу

Аналіз нематеріальних активів передбачає вивчення динаміки наступних співвідношень:

- / нематеріальних активів і підсумку усіх активів;
- / нематеріальних активів і власного капіталу;
- нематеріальних активів і доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- / нематеріальних активів і чистого прибутку;
- зміни у нематеріальних активах та зміни у чистому прибутку.

ПРИКЛАД 2.34

Є такі дані про діяльність підприємства, тис. грн:

	2003	2004
Нематеріальні активи	116	374
Підсумок активів	1 024	1060
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	1280	1310
Чистий прибуток	240	280.

На підставі наведених даних можна розрахувати такі показники:

	2003	2004
Співвідношення нематеріальних та усіх активів	11,3%	35,3%
Співвідношення нематеріальних активів та доходу від реалізації	9,1%	28,5%.

Зростання наведених вище співвідношень збільшує реалізаційний ризик щодо нематеріальних активів. Крім того, при зростанні нематеріальних активів на 222,4% чистий прибуток зріс на 16,7%. Це може свідчити про те, що прибуток було занижено внаслідок списання на витрати активів замість їх капіталізації.

Аналізуючи нематеріальні активи, слід мати на увазі, що до 90% ринкової вартості компанії в теперішній час створюється в результаті ефективного використання інтелектуального капіталу.

Діяльність, що базується на знаннях, раніше концентрована переважно в сфері досліджень і розробок, поширилася на інші галузі економіки.

Одним із підходів до дослідження сутності інтелектуального капіталу є виділення в його складі чотирьох основних елементів:

- / людський капітал;
- / капітал відносин;
- / інтелектуальна власність;
- / активи інфраструктури.

Людський капітал характеризує потенціал (навички, досвід, здібності і под.) членів організації, що дозволяє генерувати нові ідеї і знання.

Капітал відносин безпосередньо пов'язаний із зовнішнім середовищем організації і визначається лояльністю клієнтів, репутацією, зв'язками з постачальниками тощо.

Інтелектуальна власність і активи інфраструктури в сукупності становлять організаційний капітал, який відображає знання, що задіяні в структурі, процесах і культурі організації.

Поряд з тим фінансова звітність підприємства сьогодні відображає лише незначну частину інтелектуального капіталу у вигляді нематеріальних активів, які визнаються такими згідно з діючими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

В результаті спостерігається тенденція до:

- / зростання розриву між ринковою та балансовою вартістю капіталу підприємства;

/ розширення сфери застосування нефінансових (негрошових) показників для оцінки стратегічного потенціалу підприємства та ефективності його використання.

Для порівняння інтелектуального капіталу різних підприємств були розроблені і застосовуються такі показники:

/ співставлення ринкової і балансової вартості;

/ К'ю Тобіна;

/ розрахункова вартість нематеріальних активів.

Співставлення ринкової і балансової вартості є найбільш розповсюдженим показником, який є різницею між ринковою та балансовою оцінкою капіталу підприємства.

Наприклад, якщо ринкова вартість підприємства 12 млрд грн, а його балансова вартість 7 млрд грн, інші 5 млрд грн — це оцінка інтелектуального капіталу підприємства.

Перевагою цього показника є його простота. Водночас даний показник не враховує впливу багатьох інших факторів, які впливають на ринкову вартість (регуляторна політика, рівень розвитку ринку і под.), а також інші змінні, зокрема політичні, галузеві і міжнародні. Крім того, слід враховувати вплив на оцінку балансової вартості національної системи обліку та облікової політики окремого підприємства.

Показник К'ю Тобіна (Tobin's "q") був запропонований нобелівським лауреатом економістом Джеймсом Тобіном і початково був призначений для прийняття інвестиційних рішень незалежно від процентних ставок. Цей показник характеризує співвідношення ринкової вартості підприємства та відновної вартості його активів, тобто

$$\text{К'ю Тобіна} = \frac{\text{Ціна акції} \times \text{Кількість акцій}}{\text{Відновна вартість активів}}$$

Якщо відновна вартість активів підприємства менша за його ринкову вартість, то підприємство отримує монопольну ренту або надприбуток на інвестиції. Високе значення цього показника передбачає, що окрім активів, які відображені в балансі, підприємство володіє ще чимось, що дає можливість отримувати високий прибуток.

На К'ю Тобіна впливають ті самі змінні, що і на співвідношення ринкової та балансової вартості капіталу. Водночас обидва розглянуті показники дають інвестору корисну порівняльну інформацію шляхом вивчення динаміки інтелектуального капіталу за ряд років. Наприклад, значне стійке зниження цих показників свідчить про знецінення нематеріальних активів підприємства.

Розглянуті показники можуть бути використані також як еталонні значення для вдосконалення системи управління і стратегії підприємства.

Розрахункова вартість нематеріальних активів розроблена для визначення справедливої вартості нематеріальних активів.

Даний показник базується на визначенні частки прибутку на інтелектуальний капітал, виходячи із величини надприбутку на фізичні активи.

Розглянемо методику даного показника на наступному прикладі.

ПРИКЛАД 2.35

Середня вартість підприємства до сплати податків
за останні три роки 3,570 млрд грн

Середня річна балансова вартість матеріальних активів
підприємства за останні три роки 15,400 млрд грн

Середньогалузева рентабельність активів за останні три роки 10%.

Виходячи із наведених даних, визначимо надприбуток, отриманий підприємством:

$$3,570 - (15,400 \cdot 0,1) = 2,03 \text{ млрд грн.}$$

Припустимо, що середньорічна ставка податку на прибуток за останні три роки дорівнює 30%.

Тоді прибуток на інтелектуальний капітал становить

$$2,03 - (2,03 \cdot 0,3) = 1,421 \text{ млрд грн.}$$

Припустимо, що вартість капіталу підприємства 14%.

Тоді розрахункова вартість нематеріальних активів, не відображених у Балансі, дорівнює:

$$1,421 : 0,14 = 10,15 \text{ млрд грн.}$$

Хоча розрахункова вартість нематеріальних активів є хорошою основою для порівняння потенціалу підприємства, залишається проблема впливу на цей показник методик, що застосовуються для визначення середньогалузевого прибутку на капітал і вартості капіталу конкретного підприємства.

Визнаючи зростаючу роль інтелектуального капіталу в створенні конкурентних переваг, слід зауважити, що методи його оцінки потребують подальшого вдосконалення. Це дозволить підвищити якість планування і контролю в системі управління інтелектуальним капіталом та, зрештою, ефективність стратегічного управління підприємством.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Що таке основні засоби та інші матеріальні необоротні активи? Наведіть приклади.
2. Що таке нематеріальні активи? Наведіть приклади.
3. За яких умов основні засоби і нематеріальні активи визнаються в Балансі підприємства?
4. На які класифікаційні групи поділяють необоротні активи з метою бухгалтерського обліку?
5. Що таке первісна вартість необоротних активів? З чого вона складається?
6. Як визначається первісна вартість необоротних активів, придбаних шляхом обміну на інші активи?
7. Як визначається первісна вартість безоплатно отриманих необоротних активів?
8. На яких рахунках відображаються операції з надходження необоротних активів?

9. Як слід відображати в обліку витрати, пов'язані з експлуатацією, ремонтом, вдосконаленням (поліпшенням) необоротних активів?
10. Що таке амортизація необоротних активів? З якою метою її нараховують?
11. Що є об'єктом амортизації необоротних активів?
12. Як визначається строк корисного використання необоротних активів?
13. Які методи застосовуються для нарахування амортизації необоротних активів? Поясніть їх сутність.
14. У яких випадках слід переглядати метод амортизації та строк корисного використання активу? «
15. Як відображається в обліку сума нарахованої амортизації?
16. З якою метою здійснюють переоцінку необоротних активів? Яким чином визначається їх переоцінена вартість?
17. Як слід відображати в бухгалтерському обліку результати переоцінки необоротних активів?
18. Що означає зменшення корисності необоротних активів? Чому і як його відображають в бухгалтерському обліку?
19. У чому полягає відмінність між фінансовою та операційною орендою?
20. Як відображаються операції з фінансової оренди в обліку орендаря?
21. Як відображаються операції з фінансової оренди в обліку орендодавця?
22. Що таке продаж із наступною орендою? Як обліковують такі операції?
23. Як відображають операції з операційної оренди в обліку орендаря та орендодавця?
24. Як відображають в бухгалтерському обліку вибуття необоротних активів?
25. Які показники характеризують використання необоротних активів?



2.1

Підприємство придбало виробниче обладнання за 250 000 грн, витратило на його доставку 4 000 і на монтаж та підготовку до експлуатації 2 000 грн. Чому дорівнює первісна вартість цього обладнання?

- | | |
|-----------------|-----------------|
| а) 256 000 грн; | в) 300 000 грн; |
| б) 250 000 грн; | г) 306 000 грн. |

2.2

31 грудня 2000 року ВАТ придбало обладнання за 640 000 грн і нараховувало амортизацію прямолінійним методом, виходячи з 8 років строку корисного використання та нульової ліквідаційної вартості. 1 січня 2003 року керівництво ВАТ переглянуло строк корисного використання. Він становить 6 років. Яку суму зносу буде відображено у Балансі на 31 січня 2003 року, якщо ліквідаційна вартість залишилась нульовою, а метод нарахування амортизації не змінився?

- | | |
|-----------------|-----------------|
| а) 360 000 грн; | в) 120 000 грн; |
| б) 280 000 грн; | г) 160 000 грн. |

2.3

Підприємство придбало устаткування в грудні за 100 000 грн. Строк корисного використання устаткування становить 5 років, і воно не має ліквідаційної вартості. Перші два роки амортизація устаткування нараховувалась методом прискореного (подвоюваного) зменшення залишкової вартості, а потім підприємство почало нараховувати амортизацію прямолінійним методом. Чому дорівнює сума зносу устаткування на кінець третього року його експлуатації?

- а) 60 000 грн;
- б) 76 000 грн;
- в) 78 000 грн;
- г) 84 000 грн.

2.4

Підприємство "Лідер" обміняло трактор на вантажівку, здійснивши доплату у сумі 10 000 грн. Залишкова вартість трактора 24 000 грн, справедлива вартість 32 000 грн. Залишкова вартість вантажівки 30 000 грн, знос 8 000 грн. Чому дорівнює первісна вартість вантажівки, отриманої підприємством "Лідер"?

- а) 24 000 грн;
- б) 32 000 грн;
- в) 42 000 грн;
- г) 44 000 грн.

2.5

Первісна вартість обладнання на 31 грудня 2003 року становила 20 000 грн, а знос 14 000 грн. Справедлива вартість обладнання на цю дату становить 24 000 грн. Підприємство прийняло рішення про переоцінку обладнання. Чому дорівнює переоцінена сума зносу обладнання на 31 грудня 2003 року?

- а) 9 600 грн;
- б) 16 000 грн;
- в) 24 000 грн;
- г) 8 000 грн.

2.6

Підприємство отримало у фінансову оренду строком на 5 років гараж. Сума щорічного платежу становить 12 000 грн та сплачується на початку року. Ставка відсотка по довгостроковим кредитам банку дорівнює 12% річних. Чому дорівнює балансова вартість гаража на початку строку оренди?

- а) 60 000 грн;
- б) 48 448 грн;
- в) 14 861 грн;
- г) 67 200 грн.

2.7

Підприємство придбало основні засоби за 50 000 грн у квітні 2003 року, а ввело їх в експлуатацію в червні цього року. Строк корисного використання основних засобів 5 років, а ліквідаційна вартість дорівнює 1 000 грн. Чому дорівнює сума амортизації основних засобів за 2003 рік при застосуванні кумулятивного методу?

- а) 8 889 грн;
- б) 13 333 грн;
- в) 8 167 грн;
- г) 1 667 грн.

2.8

Первісна вартість устаткування 200 000, знос 40 000 грн. Справедлива вартість устаткування 165 000, а очікувані витрати на його реалізацію 7 000 грн. Теперішня вартість очікуваних чистих грошових надходжень від використання устаткування 150 000 грн.

Втрати від зменшення корисності устаткування дорівнюють, грн:

- | | |
|---------------|----------------|
| а) 5 000 грн; | в) 10 000 грн; |
| б) 2 000 грн; | г) 0 грн. |

2.9

До якої класифікаційної групи нематеріальних активів слід включити придбане програмне забезпечення?

- а) права користування майном;
- б) права на об'єкти промислової власності;
- в) авторські та суміжні з ними права;
- г) інші нематеріальні активи.

2.10

Який з наведених нижче показників характеризує ефективність використання підприємством основних засобів?

- а) знос основних засобів;
- б) середній строк експлуатації;
- в) середній вік основних засобів;
- г) фондівдача основних засобів.

В ПРАВИ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

ВПРАВА 2.1

4 січня 2003 року підприємство здійснило обмін старого автобуса на нову модель з доплатою грошима в сумі 31 200 грн.

Нижче наведені дані про стару та нову моделі автобуса:

Старий автобус

Первісна вартість	32 000 грн.
Знос	24 000 грн.
Справедлива вартість	6 800 грн.

Новий автобус

Прейскурантна ціна	360 000 грн.
--------------------	--------------

Необхідно скласти бухгалтерські записи для відображення обміну автобусів.

ВПРАВА 2.2

У грудні 1994 року підприємство придбало споруду за 30 000 грн. Споруда не має ліквідаційної вартості, а очікуваний строк її експлуатації становить 20 років.

Амортизація споруди нараховується прямолінійним методом. Через 10 років був здійснений капітальний ремонт споруди, вартість якого становила 9 000 грн.

У результаті очікується, що строк експлуатації споруди збільшиться на 2 роки.

Необхідно визначити річну суму амортизації споруди після капітального ремонту.

ВПРАВА 2.3

Об'єкт основних засобів має первісну вартість 40 000 грн, а сума його зносу на дату переоцінки становила 10 000 грн.

У результаті переоцінки балансова вартість об'єкта була уцінена до 21 000 грн. Під час наступної переоцінки справедлива вартість об'єкта зросла до 32 000 грн.

На цей момент балансова вартість об'єкта дорівнювала 20 000 грн, а сума зносу 8 000 грн.

Необхідно скласти відповідні бухгалтерські записи для відображення переоцінок об'єкта основних засобів.

ВПРАВА 2.4

31 грудня 2001 року підприємство придбало три об'єкти основних засобів для цеху № 7, про які є така інформація:

	Об'єкт 1	Об'єкт 2	Об'єкт 3
1. Метод амортизації	Прямолінійний	Кумулятивний	Прискореного зменшення залишкової вартості
2. Первісна вартість, грн	19 000	50 000	80 000
3. Ліквідаційна вартість, грн	1 000	5 000	8 000
4. Очікуваний строк експлуатації, років	6	5	8
5. Дата вибуття	30.09.2002	31.12.2003	31.12.2003
6. Дохід від продажу	0	29 000	48 000

Об'єкт 1 був повністю знищений внаслідок пожежі, а об'єкти 2 і 3 були продані, оскільки підприємство вирішило взяти в оренду сучасніше та продуктивніше обладнання.

Необхідно скласти бухгалтерські записи, пов'язані з придбанням, амортизацією та вибуттям основних засобів.

ВПРАВА 2.5

1 січня 2003 року ТОВ "Аксакал" отримало обладнання від фірми "Нельсон" на умовах фінансової оренди.

Термін оренди — 5 років, сума щорічного платежу 10 000 грн (без урахування ПДВ), а ставка орендного відсотка 8 % річних.

Строк корисного використання обладнання становить 5 років, а його справедлива вартість дорівнює теперішній вартості мінімальних орендних платежів.

Орендні платежі сплачуються раз на рік (у кінці року).

Необхідно:

- 1) скласти таблицю, що відображає щорічні платежі за обладнання і відсотки протягом терміну оренди;
- 2) скласти бухгалтерські записи в обліку ТОВ "Аксакал", що пов'язані з орендою обладнання в 2003 році.

ВПРАВА 2.6

Підприємства "Схід" і "Захід" мають однакову потужність і здійснюють однаковий вид діяльності: виробництво і продаж рекламних щитів. Кожне підприємство амортизує основні засоби із використанням прямолінійного методу.

Фінансові звіти підприємств містять таку інформацію, тис грн:

	"Схід"	"Захід"
Чистий прибуток	400	600
Чистий дохід від реалізації продукції	1 400	1 200
Середня вартість основних засобів	2 400	1 800
Знос основних засобів	300	625
Витрати на амортизацію основних засобів	50	20

Необхідно:

- 1) розрахувати середній вік, середній строк служби, фондovіддачу основних засобів;
- 2) виходячи з результату розрахунків, порівняти ефективність використання основних засобів підприємствами.

ОБЛІК ЗАПАСІВ

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ ВМІТИ:

- / визначати первісну вартість запасів;
- / застосовувати методи оцінки вибуття запасів;
- / відображувати на рахунках бухгалтерського обліку операції з надходження та вибуття запасів підприємства;
- / визначати чисту вартість реалізації запасів;
- / здійснювати оцінку запасів на дату Балансу;
- / здійснювати аналіз запасів за різними методами;
- / використовувати облікову інформацію про запаси при прийнятті управлінських рішень.

3.1. ВИЗНАННЯ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА ЗАПАСІВ

Методологічні засади формування інформації про запаси у бухгалтерському обліку та розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

Норми цього **П(С)БО** застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Відповідно до **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.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- / сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності; /
- незавершене виробництво; /
- готову продукцію; / товари;
- / малоцінні та швидкозношувані предмети; / молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства.

П(С)БО 9 "Запаси" не розповсюджуються на:

- / незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними;
- / фінансові активи (цінні папери, що утримуються з метою продажу тощо);
- / молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Сфера застосування **П(С)БО 9** наведена *на рис. 3.1.*

Запаси визнаються активами, якщо:

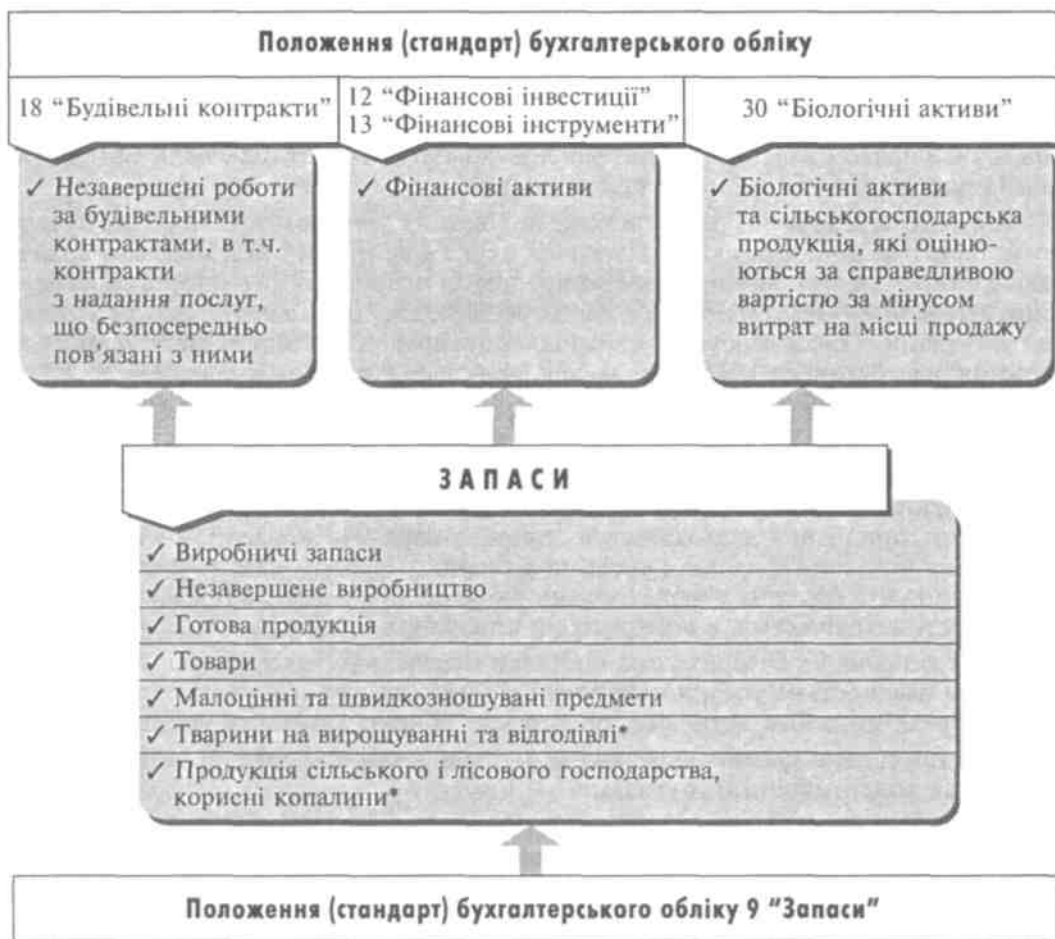
- / існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- / їх вартість може бути достовірно визначена.

При цьому слід урахувати також критерії для визнання реалізації продукції (товарів, інших активів), а саме:

- / покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

/ покупець здійснює надалі управління та контроль за продукцією (товарами, іншими активами).

Необхідність урахування наведених критеріїв зумовлена тим, що головною умовою зарахування до складу запасів одиниць або однорідних груп (видів) є володіння ризиками і вигодами, пов'язаними з правом власності підприємства на ці активи, та контроль, який пов'язаний з володінням ними.



* за умови відображення згідно з П(С)БО 9

Рис. 3.1. Сфера застосування П(С)БО щодо обліку запасів

Як правило, ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інші активи), переходять від однієї особи (підприємства) до іншої особи (підприємства), коли перша особа здійснює продаж, а друга особа — придбання. З цього моменту матеріальні цінності повинні бути включені до складу запасів покупця і не відобразитися у складі запасів продавця.

В операції купівлі-продажу головним критерієм є той, згідно з яким ризики й вигоди, пов'язані з правом власності, передаються у момент, узгоджений в контракті сторонами, що беруть участь у цій операції.

Звичайно ризики та вигоди переходять до покупця, коли продавець фактично передає йому товари. Але в деяких випадках можуть бути винятки.

Наприклад, коли матеріальні цінності деякий час знаходяться у розпорядженні третьої сторони — незалежної транспортної компанії, яка перевозить цінності від підприємства-постачальника до підприємства-покупця.

Якщо згідно з умовами продажу (поставки) транспортування товарів повинен оплатити покупець (наприклад, умови поставки "ФОВ* — франко-пункт відправлення"), то вважається, що ризики і вигоди, пов'язані з правом власності, переходять до покупця тоді, коли матеріальні цінності передані транспортному агенту. І навпаки, якщо продавець повинен оплатити доставку цінностей до місця призначення ("ФОВ — франко-пункт призначення"), то ризики і вигоди, пов'язані з правом власності, переходять до покупця тільки тоді, коли матеріальні цінності доставлені на місце призначення.

Момент передачі ризиків і вигоди, пов'язаних з правом власності на товарно-матеріальні цінності, які реалізуються як в Україні, так і за її межами, визначають базові умови поставки за Міжнародними правилами інтерпретації комерційних термінів ("ІНКОТЕРМС"), застосування яких обумовлено указом Президента України "Про застосування міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів" від 4 жовтня 1994 року № 567/94.

Зміст базових умов поставки товарно-матеріальних цінностей, момент передачі ризиків їх загибелі або пошкодження, вигоди, пов'язаних з правом власності, обов'язки сторін (продавця і покупця) щодо витрат представлено у дод. 1.

Отже, підставою для зарахування до складу запасів товарно-матеріальних цінностей, які придбані і знаходяться в дорозі, є передача продавцем і відповідно отримання покупцем ризиків і вигід, пов'язаних із правом власності на ці матеріальні цінності. Момент передачі ризиків і вигід, пов'язаних з правом власності на цінності, визначається в контракті на придбання останніх.

Крім зазначених базових умов поставки передача ризиків і вигід, пов'язаних із правом власності на товарно-матеріальні цінності, а також управління та контроль за реалізованими активами, обумовлені консигнаційними угодами.

Так, до складу запасів включаються також товари, передані торговельним агентам за консигнаційними угодами.

Консигнаційна угода передбачає, що власник товару передає його торговельному агенту для реалізації. Агент не купує цей товар, проте він приймає на себе відповідальність за його збереження. Після реалізації агент передає його власнику виручку за вирахуванням зазначених в консигнаційній угоді витрат і комісійних. Таким чином, товари, які знаходяться на реалізації у агента, входять до складу запасів підприємства-постачальника, що передало їх агенту, а не агента.

Одночасно коли підприємство має у своєму розпорядженні предмети, які є власністю інших фізичних та юридичних осіб (наприклад, на відповідальному збереженні тощо), ці предмети не будуть включатися до складу запасів підприємства, а обліковуватимуться на позабалансових рахунках.

Якщо наміри сторін щодо передачі ризиків і вигід, пов'язаних із правом власності, незрозумілі, то потрібно врахувати всі сукупні обставини. Потім на

* Примітка. ФОВ походить від англійського "free on board", що означає "вільно на борту судна" і визначає того, хто повинен оплачувати вартість транспортування цінностей. "ФОВ — франко-пункт призначення" означає, що транспортні витрати оплачує підприємство-постачальник (продавець); "ФОВ — франко-пункт відправлення" означає, що транспортні витрати оплачує покупець.

підставі зібраної інформації вирішити, коли ж фактично право власності перейшло від продавця до покупця.

Недотримання критерію переходу ризиків і вигід, пов'язаних із правом власності, може призвести до "викривлення" даних фінансових звітів.

ПРИКЛАД 3.1

Дані про рух запасів товариства "Опеньки" на дату Балансу такі:

- / загальна вартість запасів становить 400 000 грн;*
- / вартість запасів, що знаходяться на відповідальному зберіганні у сумі 30 000 грн, було враховано у загальній вартості запасів;*
- / придбані запаси на суму 20 000 грн, ПДВ 4 000 грн, що знаходяться в дорозі (на умовах франко-пункт відвантаження), не було враховано при визначенні загальної вартості запасів;*
- / реалізовані запаси на суму 15 000 грн, що знаходяться в дорозі (на умовах франко-пункт відвантаження), не було враховано при визначенні загальної вартості запасів.*

Проаналізуємо, як наведена інформація впливатиме на загальну вартість запасів товариства "Опеньки":

- 1. Вартість запасів, що знаходяться на відповідальному зберіганні у сумі 30 000 грн, повинна вираховуватись із загальної вартості запасів.*
- 2. Вартість запасів, що придбані на умовах франко-пункт відвантаження у сумі 20 000 грн, ПДВ 4 000 грн, повинна додаватись до загальної вартості запасів.*
- 3. Вартість запасів, що реалізовані на умовах франко-пункт відвантаження у сумі 15 000 грн, не повинні включатись у вартість запасів на дату Балансу.*

Таким чином, загальна вартість запасів на дату Балансу становить: 400

$$000 - 30\,000 + 20\,000 = 390\,000 \text{ грн.}$$

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їхнє найменування або однорідна група (вид).

Для обліку запасів Планом рахунків передбачено рахунки **класу 2 "Запаси"**, які знаходять відображення у II розділі активу Балансу "Оборотні активи" (*табл. 3.1*).

Виробничі запаси

Синтетичний облік виробничих запасів, що належать підприємству, здійснюється на рахунку 20 "Виробничі запаси".

За дебетом рахунка 20 "Виробничі запаси" відображаються надходження запасів на підприємство, за кредитом — витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 20 "Виробничі запаси" має такі субрахунки:

- 201** "Сировина й матеріали",
- 202** "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби",
- 203** "Паливо",
- 204** "Тара й тарні матеріали",

Таблиця 3.1. Відображення запасів в системі рахунків та на статтях Балансу

Об'єкт обліку	Характеристика об'єкта	План рахунків (клас 2)		Баланс (Актив: II розділ)	
		Код	Назва рахунка	Код	Стаття
1	2	3	4	5	6
Виробничі запаси	Сировина, основні та допоміжні матеріали (у т.ч. сировина й матеріали, які знаходяться в дорозі та на переробці), куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, паливо, тара й тарні матеріали, відходи основного виробництва, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб	20 201 202 203 204 205 206 207 208 209	Виробничі запаси Сировина й матеріали Куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби Паливо Тара й тарні матеріали Будівельні матеріали Матеріали, предані в переробку Запасні частини Матеріали сільськогосподарського призначення Інші матеріали	100	Виробничі запаси
Незавершене виробництво	Незакінчені обробкою і складанням деталі, вузли, вироби, що не пройшли всіх стадій (переділів), передбачених технологічними процесами і не можуть бути зараховані до готової продукції, напівфабрикатів або до комплектуючих виробів	23	Виробництво За видами виробництва	120	Незавершене виробництво
Готова продукція	Продукція, обробка якої закінчена та пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам	26	Готова продукція За видами готової продукції	130	Готова продукція
Товари	Матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу	28 281 282 283	Товари Товари на складі Товари в торгівлі Товари на комісії	140	Товари

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6
		284 285	Тара під товарами Торгова націнка		
Малоцінні та швидкозношувані предмети	Предмети, що використовуються не більше ніж рік або протягом нормального операційного циклу, якщо він більше ніж один рік, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо	22	Малоцінні та швидкозношувані предмети За видами предметів	100	Виробничі запаси
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	Тварини, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, а також худоба, вибракувана без ставлення на відгодівлю, тварини, прийняті від населення для реалізації	21 211 212 213 214 215 216 217 218	Тварини на вирощуванні та відгодівлі Молодняк тварин на вирощуванні Тварини на відгодівлі Птиця Звірі Кролі Сім'ї бджіл Доросла худоба, що вибракувана з основного стада Худоба, що прийнята від населення для реалізації	ПО	Тварини на вирощуванні та відгодівлі
Продукція сільськогосподарського виробництва	<ul style="list-style-type: none"> продукція, одержана від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання; для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукція, яка вирощена для годівлі худоби, а також побічна продукція та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадковий матеріал 	27	Продукція сільськогосподарського виробництва	130	Готова продукція

- 205 "Будівельні матеріали",
- 206 "Матеріали, передані в переробку",
- 207 "Запасні частини",
- 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення",
- 209 "Інші матеріали".

На субрахунку 201 "Сировина й матеріали" відображають наявність та рух:

- сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні (*забудовники облік будівельних матеріалів і конструкцій ведуть на субрахунку 205 "Будівельні матеріали"*);
- основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт, допоміжних матеріалів, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі;
- / пакувальних та інших матеріалів для господарських потреб (папір, пакети, шпагат, канцелярське приладдя, бланки облікових документів, касові та контрольні стрічки, електричні лампочки і под.);
- / запасів льоду при зберіганні більше трьох місяців торговельними підприємствами та підприємствами громадського харчування.

На субрахунку 202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби" відображаються наявність та рух:

- / купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби — дерев'яні, залізобетонні, металеві тощо), які придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці на їх обробку або збирання (*вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображаються на рахунку 28 "Товари "*);
- / комплектуючі вироби для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою, спеціальне обладнання та інструменти, пристрої та інші прилади, придбані науково-дослідними та конструкторськими організаціями (обладнання і прилади загального призначення обліковуються на рахунках 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи" або на рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" за видами предметів).

На субрахунку 203 "Паливо" обліковуються наявність та рух:

- / палива, що купується чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель;
- / оплачені талони на нафтопродукти і газ (*якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на рахунку 201 "Сировина й матеріали " і на рахунку 203 "Паливо " — за ознакою переважності використання на цьому підприємстві; якщо на підприємстві для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель створюються запаси газу (у газосховищах), то їх облік ведеться на рахунку 203).*

На субрахунку 204 "Тара й тарні матеріали" відображається наявність і рух: / усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її ремонту — деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо;

{тара, яка використовується як господарський інвентар, обліковується на рахунку 115 "Інвентарна тара" або на рахунку 106 "Інструменти, прилади та інвентар"; матеріали, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, барж, суден з метою забезпечення збереження відвантаженої продукції, не відносяться до тари і обліковуються на рахунку 201 "Сировина й матеріали "; підприємства торгівлі і громадського харчування ведуть облік тари під товарами та порожньої тари на рахунку 284 "Тара під товарами "}.

На субрахунку 205 "Будівельні матеріали" здійснюється облік руху будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій підприємствами-забудовниками.

На рахунку не враховується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, вільно розміщені верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірвальні та інші прилади, виробничий інвентар та інше. Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" у міру надходження їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.

Устаткування й будівельні матеріали, що передані підряднику для монтажу й виконання будівельних робіт, списуються на рахунок 15 "Капітальні інвестиції" після підтвердження їх монтажу й використання.

Аналітичний облік здійснюється за найменуваннями або видами матеріалів, конструкцій і деталей, за окремими машинами, агрегатами або групами однорідних предметів обладнання і місцем зберігання за потребами підприємства.

На субрахунку 206 "Матеріали, передані в переробку" обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів *{затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки; передача матеріалів у переробку відображається тільки на рахунку 20}*.

На субрахунку 207 "Запасні частини" ведеться облік:

/ придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин в запасі та обороті;

/ обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля та включені в його інвентарну вартість, обліковуються у складі основних засобів.

На субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення" здійснюється облік мінеральних добрив, отрутохімкатів для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикамен-

тів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин; саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарствах.

На субрахунку 209 "Інші матеріали" обліковуються:

/ бланки суворого обліку (за вартістю придбання);

/ відходи виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

Для аналітичного обліку руху матеріалів у коморі за кожним гатунком, видом, розміром заповнюється картка складського обліку матеріалів (форма № М-12) на кожен номенклатурний номер матеріалу і ведеться матеріально відповідальною особою. Записи в картці роблять на підставі первинних прибутково-видаткових документів на день здійснення операції.

Тварини на вирощуванні та відгодівлі

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл,

а також худоби, вибракунаної без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, Планом рахунків передбачений рахунок **21** "Тварини на вирощуванні та відгодівлі".

За дебетом рахунка 21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі" відображаються надходження (придбання, приплід молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракунана з основного стада худоба для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) тварин на вирощуванні, які обліковуються за первісною вартістю; привіс живої маси молодняку тварин, за кредитом — вибуття тварин на вирощуванні внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

Рахунок **21** "Тварини на вирощуванні та відгодівлі" має такі субрахунки:

211 "Молодняк тварин на вирощуванні",

212 "Тварини на відгодівлі",

213 "Птиця",

214 "Звірі",

215 "Кролі",

216 "Сім'ї бджіл",

217 "Доросла худоба, що вибракунана з основного стада",

218 "Худоба, що прийнята від населення для реалізації".

На субрахунку 211 "Молодняк тварин на вирощуванні" ведеться облік наявності, надходження й вибуття молодняку великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз та коней. Аналітичний облік ведеться в розрізі матеріально відповідальних осіб (ферм, відділків тощо) за такими виробничими й віковими групами:

1. Велика рогата худоба: телички (за роками народження); бички (за роками народження); нетелі; корови-первістки для реалізації.
2. Свині: поросята до двох місяців (до відлучки від матки); поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтний молодняк; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі.

3. Вівці й молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні.
4. Кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року.
5. Коні: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю) і молодняк племінних коней (за роками народження і статтю).

Молодняк племінних тварин усіх видів обліковують також за породами.

На субрахунку 212 "Тварини на відгодівлі" ведеться облік наявності та руху: дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю й нагул. Аналітичний облік ведеться за видами худоби: велика рогата худоба на відгодівлі й нагулі; свині на відгодівлі; вівці на нагулі та відгодівлі; кози на нагулі та відгодівлі. М'ясокомбінати на цьому субрахунку обліковують худобу, що перебуває на промисловій відгодівлі.

На субрахунку 213 "Птиця" ведеться облік наявності та руху птиці як молодняку, так і дорослої. Аналітичний облік ведеться за такими обліковими групами:

1. Кури яєчного напрямку: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк.
2. Кури м'ясного напрямку: молодняк; м'ясні курчата (бройлери); маточне стадо.
3. Качки: молодняк; доросле стадо.
4. Гуси: молодняк; доросле стадо.
5. Індики: молодняк; доросле стадо.
6. Цесарки: молодняк; доросле стадо.
7. Перепілки: молодняк; доросле стадо.

На спеціалізованих племінних підприємствах, птахофабриках, комплексах із виробництва продукції тваринництва на промисловій основі, м'ясокомбінатах облік худоби й птиці ведеться в розрізі вікових (технологічних) груп.

На субрахунку 214 "Звірі" ведеться облік наявності та руху хутрових звірів. Аналітичний облік ведеться за видами звірів окремо молодняку й основного стада.

На субрахунку 215 "Кролі" ведеться облік наявності та руху кролів. Аналітичний облік ведеться за породами окремо молодняку й основного стада.

На субрахунку 216 "Сім'ї бджіл" ведеться облік наявності та руху бджолиних сімей. Аналітичний облік ведеться за кількістю сімей, їх вартістю в цілому по пасіці.

На субрахунку 217 "Доросла худоба, що вибракувана з основного стада" ведеться облік наявності та руху поголів'я і балансової вартості вибракуваних і реалізованих або забитих на м'ясо в господарстві без ставлення на відгодівлю продуктивних тварин і робочої худоби. Аналітичний облік ведеться за видами тварин.

На субрахунку 218 "Худоба, що прийнята від населення для реалізації" ведеться облік руху тварин, прийнятих від населення для реалізації. Аналітичний облік ведеться за видами худоби.

Незавершене виробництво

Фактична (балансова) вартість незавершеного виробництва визначається в кінці звітної періоду і становить сальдо рахунка 23 "Виробництво", який призначено для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

На підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, незавершене виробництво складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу.

В добувній промисловості, на транспорті, торгівлі, сфері послуг тощо незавершене виробництво відсутнє.

Зокрема, рахунок 23 "Виробництво" використовується для обліку на окремих субрахунках витрат:

- / промислових і сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції;
- / підрядних, геологічних та проектних організацій з виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-розвідницьких робіт;
- / підприємств транспорту та зв'язку на надання послуг;
- / науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт; / підприємств громадського харчування на випуск власної продукції; / дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних шляхів; / інших підприємств та організацій; / допоміжних (підсобних) виробництв.

За дебетом рахунка 23 "Виробництво" відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом — суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг.

За кредитом субрахунків обліку витрат допоміжних (підсобних) виробництв із виконання некапітальних робіт та субрахунків обліку витрат основного виробництва списується собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, споруд, робіт, послуг (інструменту, енергії, пару, транспортних і ремонтних послуг тощо).

Аналітичний облік ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Напівфабрикати власного виробництва

Зі складу незавершеного виробництва виділяють *напівфабрикати власного виробництва*, що зберігаються окремо. Напівфабрикати власного виробництва є самостійним об'єктом обліку.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва Планом рахунків передбачено активний балансний рахунок 25 "Напівфабрикати".

За дебетом рахунка 25 "Напівфабрикати" відображається надходження напівфабрикатів (створених), за кредитом — вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу.

Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії;

сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості.

На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковуються на рахунку **23 "Виробництво"**.

Аналітичний облік напівфабрикатів ведеться за видами напівфабрикатів, визначеними, виходячи з потреб підприємства.

У разі потреб підприємства аналітичний облік напівфабрикатів ведуть за місцями зберігання.

Оцінюють напівфабрикати за первісною вартістю — фактичною виробничою собівартістю.

Завершена виробництвом, укомплектована і готова до продажу продукція надходить для зберігання на склад.

Готова продукція Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства Планом рахунків передбачено активний балансовий рахунок **26 "Готова продукція"**.

За дебетом рахунку **26 "Готова продукція"** відображаються надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або нормативною вартістю, за кредитом — вибуття готової продукції унаслідок продажу, безоплатної передачі тощо. Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів.

Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції.

У разі потреб підприємства аналітичний облік ведеться за матеріально відповідальними особами, найменуванням готової продукції, сортом, кількістю, ціною та сумою.

Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва.

Продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, якість яких не відповідає встановленим стандартам або технічним вимогам і які не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення, вважаються браком у виробництві.

Облік та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві здійснюється на **рахунку 24 "Брак у виробництві"**. За дебетом рахунку відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом — суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції, вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції.

Аналітичний облік ведеться за видами виробництва.

Товари

Для обліку товарно-матеріальних цінностей, які надійшли на підприємство з метою подальшого продажу без переробки й одержання нового продукту, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено активний балансовий рахунок **28 "Товари"**.

На цьому рахунку ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, придбаних для продажу за первісною вартістю або за цінами реалізації.

За дебетом рахунка відображається збільшення вартості придбаних (отриманих) товарів, за кредитом — зменшення вартості реалізованих (що вибули) товарів.

Слід зазначити, що цей рахунок використовують в основному збутові, торгові або заготівельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування.

На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 "Товари" застосовується для обліку будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Постачальницькі, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 "Товари" ведуть облік також купованої тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що слугує для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи" чи рахунку 20 "Виробничі запаси".

Рахунок 28 "Товари" має такі субрахунки:

- 281** "Товари на складі",
- 282** "Товари в торгівлі",
- 283** "Товари на комісії",
- 284** "Тара під товарами",
- 285** "Торгова націнка".

На субрахунку 281 "Товари на складі" ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах підприємств роздрібної торгівлі та громадського харчування, овочесховищах, морозильниках тощо, за первісною вартістю або за ціною реалізації.

На субрахунку 282 "Товари в торгівлі" ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібної торгівлі (у магазинах, лотках, кіосках, буфетах підприємств громадського харчування тощо), за первісною вартістю або за ціною реалізації.

Якщо облік товарів ведеться за ціною реалізації, то надходження і списання слід здійснювати в одній оцінці. У цьому випадку: *по-перше*, при опрацюванні товарних звітів списання товарів буде здійснюватись за ціною реалізації, а не за собівартістю; *по-друге*, вартість реалізованих товарів, що підлягають списанню з матеріально відповідальних осіб (МВО), повинна відповідати сумі торгового виторгу, що проходить по звіту касира; *по-третьє*, якщо МВО складає звіт щоденно, здійснювати розрахунок середнього відсотка торгової націнки недоречно; *по-четверте*, у кінці місяця слід здійснити розрахунок середнього відсотка торгової націнки і сторнування розрахункової суми торгової націнки по реалізованих товарах.

На субрахунку 283 "Товари на комісії" ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають переходу права власності на цей товар до їх продажу. Аналітичний облік ведеться за видами товарів і підприємствами(особами)-комісіонерами.

На субрахунку 284 "Тара під товарами" ведеться облік наявності і руху тари під товарами і порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 "Торгова націнка"

На субрахунку 285 "Торгова націнка" підприємства роздрібною торгівлі при веденні обліку товарів за цінами реалізації відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів.

За кредитом субрахунка 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом — зменшення (списання).

Підприємства, що здійснюють роздрібну торгівлю, для власних потреб можуть відкривати додаткові субрахунки першого та другого порядку до рахунка 28 "Товари".

Вартість скляного посуду (банки, пляшки, тощо) — порожнього і під товаром, що знаходиться на роздрібних підприємствах і підприємствах громадського харчування, доречно обліковувати на субрахунку 282 "Товари в торгівлі".

На розсуд підприємства на вартість скляного посуду може відкриватися додатковий субрахунок другого порядку "Скляний посуд", в той час як для обліку товарів буде передбачений рахунок "Товари в роздрібній торгівлі".

Аналітичний облік товарів і тари підприємства можуть здійснювати на свій розсуд в кількісно-сумовому вираженні (крім товарів в роздрібній торгівлі) окремо за матеріально-відповідальними особами, місцями зберігання, найменуваннями, сортами, партіями товарів.

Малоцінні та швидкозношувані предмети

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться на складі, Планом рахунків передбачений **рахунок 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"**.

Предмети, строк корисного використання яких більше ніж один рік, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, відображаються на субрахунку 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи" синтетичного **рахунка 11 "Інші необоротні матеріальні активи"**. Вартість таких предметів погашується нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких активів.

Експлуатаційні тимчасові (нетитульні) споруди обліковуються на субрахунку 113 "Тимчасові нетитульні споруди".

За дебетом рахунка 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" відображаються придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом — відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключаються зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцем експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства.

Підприємство, виходячи із власних потреб, може вести аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів за найменуванням, кількістю та ціною по місцях зберігання і особах, відповідальних за їх збереження.

Для аналітичного обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, що видані для тривалого використання під розписку робітникові з роздавальної комори, застосовується картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-2). Картка обліку заповнюється в одному примірнику комірником на кожного робітника, що отримав ці предмети.

Аналітичний облік інструментів, виданих робітнику для короткострокового користування, здійснюється за допомогою інструментальної марки, що повертається робітнику при поверненні інструмента до комори.

Для аналітичного обліку зміни запасу інструментів у роздавальних коморах на тих підприємствах, де ведеться облік за принципом встановлення постійного обмінного фонду, застосовується типова форма обліку МШП — Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв) (форма № МШ-1).

Відомість складається у двох примірниках начальником цеху разом із начальником інструментального або планового відділу за необхідності змін норми постійного запасу інструментів (пристроїв). Один примірник відомості знаходиться в інструментальному відділі, другий — у цеху. На основі даних відомості зміни заносяться до карток складського обліку матеріалів (типова форма № М-12).

Продукція сільськогосподарського виробництва

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції призначено рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва".

За дебетом рахунка відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом — вибуття сільськогосподарської продукції в результаті продажу, безкоштовної передачі тощо.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання; продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, а також побічної продукції та відходів, одержаних при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу.

Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції.

Позабалансовий облік запасів Інформація про наявність та рух цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії), узагальнюється на позабалансових рахунках.

Позабалансовий рахунок 022 "Матеріали, прийняті для переробки" призначений для обліку руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки (давальної сировини) і не оплачуються одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді). Аналітичний облік давальної сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів

та за місцями їх зберігання чи переробки. Облік затрат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника).

На **позабалансовому рахунку 023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні"** ведеться облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але не сплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до їх оплати; одержаних ТМЦ надміру, ніж в видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено (як виняток) залишати на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками, та не вивезених з причин, незалежних від підприємства, тощо.

Аналітичний облік ТМЦ, прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться на підприємствах-власниках за видами, сортами та місцями зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, слід зберігати окремо від власних.

На **позабалансовому рахунку 024 "Товари, прийняті на комісію"** обліковуються одержані товари у межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари.

Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію (консигнацію) ведеться за видами товарів та комітентами.

На **позабалансовому рахунку 025 "Майно в довірчому управлінні"** обліковуються майно, що надійшло в довірче управління, а також товарно-матеріальні цінності, які надійшли повіреному при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення від третіх осіб.

Бухгалтерський облік зазначених цінностей ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку з зазначенням змісту і кількісно-вартісних показників операції. Товарно-матеріальні цінності відображаються за договірною вартістю або за вартістю, що вказана у приймально-передавальних актах.

В бухгалтерському обліку запаси відображаються за первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Первісна вартість запасів — історична (фактична) собівартість запасів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) запасів.

Порядок визначення первісної вартості, що залежить від шляхів надходження запасів на підприємство, буде розглянутий далі.

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

3.2. ОБЛІК НАДХОДЖЕННЯ ЗАПАСІВ

Запаси оприбутковуються на рахунках бухгалтерського обліку підприємства за первісною вартістю (собівартістю), яка визначається на підставі первинних документів в залежності від шляхів надходження запасів.

Запаси на підприємство можуть надходити в результаті:

- / придбання за плату;
- / придбання в результаті обміну (часткового обміну) на інші активи;
- / виготовлення власними силами підприємства;
- / внесення до статутного капіталу підприємства;
- / безоплатного одержання.

Товарно-матеріальні цінності, що надходять на підприємство, супроводжуються такими документами: товарно-транспортними накладними (форма № 1-ТН), рахунками-фактурами, рахунками, накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма № М-20), накладними-вимогами (форма № М-11), платіжними вимогами-дорученнями, кіпними картами, посвідченнями якості, ярликами та іншими документами, які підтверджують кількість вантажу, що надійшов, посвідченням постачальника і порядком розрахунків.

Важливим документом при оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей є **товарно-транспортна накладна** (форма № 1-ТН), яка засвідчує відправлення вантажу, слугує підставою для його отримання і для пред'явлення претензій транспортним організаціям при частковій або повній втраті вантажу. У разі необхідності як обов'язковий додаток до товарно-транспортної накладної складається **накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей** (форма № М-20).

Одержання товарно-матеріальних цінностей безпосередньо у постачальника або у транспортної організації здійснюється матеріально відповідальною особою, на яку виписується **довіреність** встановленого зразка (форма № М-2, № М-26), відповідно до Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернених та використаних доручень на отримання цінностей, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 16.05.96 року № 99 (зі змінами та доповненнями).

Матеріальні цінності приймаються відповідно до встановлених правил і термінів. При порушенні цих правил і термінів підприємства втрачають можливість пред'являти претензії постачальникам або транспортним організаціям при нестачах або зниженні якості матеріальних цінностей.

Найбільш доцільним способом оформлення прийняття товарно-матеріальних цінностей, що надійшли, є застосування спеціального *штампу*. Цей штамп ставлять безпосередньо на супровідних товарних документах (товарно-транспортних накладних, рахунках-фактурах та ін.) матеріально відповідальні особи, які прийняли під звіт цінності. На штампі зазначені: дата прийняття товарів, номер і дата супровідного документа, вартість прийнятих матеріальних цінностей і окремої тари, які завіряються підписом матеріально відповідальної особи.

Якщо немає можливості оформити прийняття товарно-матеріальних цінностей проставленням штампа на супровідних документах, то складають **акт про прийняття матеріалів** (форма № М-7).

При виявленні невідповідності кількості або якості товарно-матеріальних цінностей, що надійшли, даним супровідних документів отримувач (покупець) складає акт про прийняття товарно-матеріальних цінностей. Для перевірки товарно-матеріальних цінностей і складання акта створюється комісія, до складу якої обов'язково входять матеріально відповідальна особа і представник постачальника (при відсутності останнього акт складається за участю представника незацікавленої організації).

При виявленні нестачі або псування товарно-матеріальних цінностей, що надійшли залізничним, водним або повітряним транспортом, підприємство по-

винно вимагати від залізниці або порта складання **комерційного акта** і отримати його завірену копію, яка є підставою для відшкодування отримувачу сплаченої вартості вантажу, який не надійшов.

Матеріальні цінності без супровідних документів і рахунків-фактур називають "*невідфактуровані поставки*". Такі матеріальні цінності оприбутковуються на складі за існуючими запропонованими цінами або виходячи із оцінки попередніх поставок аналогічних товарно-матеріальних цінностей. Отримувач таких цінностей повинен вжити заходи по розшуку постачальника і платіжних документів для погашення заборгованості, що виникла.

Вартість товарно-матеріальних цінностей, що знаходяться в дорозі, повинна бути підтверджена платіжними вимогами-дорученнями постачальників і квитанціями (накладними) залізничного або водного транспорту зі штампом станції (причалу) прибуття, що підтверджує знаходження вантажу в дорозі, а за товарно-матеріальними цінностями, що не вивезені зі складів місцевих постачальників, — охороними розписками, підписаними керівником та головним бухгалтером підприємства.

Товарно-матеріальні цінності можуть вважатися такими, що знаходяться в дорозі, тільки протягом визначеного терміну для їх доставлення від місця відвантаження до місця призначення. Після закінчення цього терміну вживаються заходи щодо розшуку вантажу, а на вартість товарно-матеріальних цінностей пред'являється претензія.

Первинні документи постачальника реєструються в **Журналі обліку вантажів, що надійшли** (форма № М-1). Кожному первинному документу надається порядковий номер.

Відповідно до первинних документів на матеріальні цінності, що надійшли, заповнюються **прибуткові ордери** (форма № М-4). Прибуткові ордери виписуються на кожний номенклатурний номер або партію товарно-матеріальних цінностей.

На матеріальні цінності, що надійшли через підзвітну особу, складаються прибуткові ордери, а на товарних чеках, прикладених до авансового звіту, проставляються відмітки комірника з посиланням на номери прибуткових ордерів.

При надходженні запасів, виготовлених усередині підприємства, використовується **вимога-накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів** (форма № М-11), яка виписується у двох примірниках матеріально відповідальною особою, що передає цінності. Один примірник є підставою для списання цінностей для складу, що передає, а другий є підставою для оприбуткування цінностей для складу, що приймає.

Для оформлення внутрішнього відпуску сировини та матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, використовується лімітно-забір-на картка (форми № М-8, № М-9, № М-28, № М-28а). При відпуску запасів понад встановлений ліміт або при заміні запасів використовують **акт-вимогу на заміну (додатковий відпуск) матеріалів** (форма № М-10).

Після надходження прибуткових документів складається **реєстр прийняття-здавання документів** (форма № М-13), який передається в одному екземплярі в бухгалтерський підрозділ разом з первинними документами і необхідними додатками.

Придбання запасів за плату

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

/ суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;

- / суми ввізного мита;
- / суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- / транспортно-заготівельних витрат (затрати на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- / інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

На розмір сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику і включаються до собівартості запасів, впливає знижка за дострокову оплату. Цю знижку підприємство отримує від постачальника за умови, якщо оплатить вартість придбаних товарів протягом зазначеного постачальником періода.

Торговельні знижки та інші знижки вираховуються при визначенні собівартості придбаних запасів.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були понесені:

- / понаднормові витрати і нестачі запасів;
- / відсотки за користування позиками;
- / витрати на збут;
- / загальногосподарські та інші подібні витрати, які не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх у стан, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

ПРИКЛАД 3.2

Підприємство "Регіна" придбало 200 шовкових хусток за ціною 50 грн за одиницю, ПДВ 2000 грн, для подальшої реалізації на умовах 2/10, n/30 (2% знижки за умови оплати товару протягом 10 днів від виставлення рахунка). Експерту Торгово-промислової палати було сплачено 1200 грн, в тому числі ПДВ 200 грн за видання сертифіката якості товару. Транспортній організації "Швидка доставка" за завезення хусток на склад сплачено 3 600 грн, у тому числі ПДВ 600 грн. Вартість товару було оплачено постачальнику протягом терміну дії знижки.

Визначимо собівартість шовкових хусток та відобразимо операцію на рахунках бухгалтерського обліку.

Визначення первісної вартості:

1. Оплата постачальнику:

$$(200 \cdot 50) - 0,02 \cdot (200 \cdot 50) + [(200 \cdot 50) - 0,02 \cdot (200 \cdot 50)] \cdot 0,2 = 11\,760 \text{ грн.}$$

2. Собівартість шовкових хусток (грн):

Вартість придбання	И 760
ПДВ	(1960)
Сертифікація товару	1 200
ПДВ	(200)

Транспортні витрати	3 600
ПДВ	(600)
Разом	13 800.

Наведені операції будуть відображені на рахунках бухгалтерського обліку записами:

1. Оприбуткування хусток, грн:

/ на купівельну вартість:

Дебет 281 "Товари на складі"	9 800
Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками "	9 800

У на суму вхідного ПДВ (при наявності податкової накладної):

Дебет 641 "Розрахунки за податками"	1 960
Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками "	1 960.

2. Відображення витрат на сертифікацію товару, грн:

Дебет 281 "Товари на складі"	1 000
Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами "	1 000

/ на суму ПДВ (при наявності податкової накладної):

Дебет 641 "Розрахунки за податками"	200
Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами "	200.

3. Відображення транспортних витрат, грн:

Дебет 281 "Товари на складі"	3 000
Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами "	3 000

/ на суму ПДВ:

Дебет 641 "Розрахунки за податками"	600
Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами "	600.

4. Оплата рахунків постачальника в період дії знижки за дострокову плату, грн:

Дебет 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	11 760
Кредит 31 "Рахунки в банках"	11760.

ПРИКЛАД 3.3

Виробниче підприємство "Талант" придбало фурнітуру по імпорту на суму 1 000 дол. На дату оформлення митної декларації курс Національного банку України становив 5,42 грн/дол. США.

При здійсненні митних процедур підприємство сплатило:

податок на додану вартість (ПДВ)	20%
ввізне мито	10%
митні збори	0,15%.

Додаткові витрати по доставці фурнітури на склад склали (грн):

Транспортні витрати	1 200
ПДВ	240

Навантажувально-розвантажувальні роботи	800
ПДВ	160
Страховання вантажу	1 600.

Розрахуємо первісну вартість оприбуткованої фурнітури та відобразимо операцію на рахунках бухгалтерського обліку.

Розрахунок первісної вартості:

1. Митна вартість:

$$1000 \text{ дол. США} \cdot 5,42 \text{ грн/дол. США} = 5\,420 \text{ грн.}$$

2. Сума ввізного мита:

$$\frac{5\,420 \text{ грн} \cdot 10\%}{100\%} = 542 \text{ грн.}$$

3. Сума митних зборів:

$$\frac{5\,420 \text{ грн} \cdot 0,15\%}{100\%} = 8 \text{ грн.}$$

4. Сума податку на додану вартість:

$$\frac{(5\,420 + 542 + 8) \text{ грн} \cdot 20\%}{100\%} = 1\,194 \text{ грн.}$$

5. Загальна первісна вартість придбаної по імпорту фурнітури (грн):

Митна вартість	5 420
Ввізне мито	542
Митні збори	8
Транспортні витрати	1 440
ПДВ	(240)
Навантажувально-розвантажувальні роботи	960
ПДВ	(160)
Страховання вантажу	1 600
Разом	9 570.

Наведені операції будуть відображені на рахунках бухгалтерського обліку такими записами:

1. Оприбуткування фурнітури, одержаної по імпорту, грн:

</ на митну вартість:

Дебет 201 "Сировина й матеріали "	5 420
Кредит 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками "	5 420

У на суму ввізного мита:

Дебет 201 "Сировина й матеріали "	542
Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами "	542

/ на суму митних зборів:

Дебет 201 "Сировина й матеріали "	8
Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами "	8

✓ на суму ПДВ:		
Дебет 643	“Податкові зобов’язання”	1 194
Кредит 641	“Розрахунки за податками” (аналітичний рахунок “Розрахунки за податками з митницею”)	1 194
✓ при наявності митної декларації відображення податкового кредиту по ПДВ:		
Дебет 641	“Розрахунки за податками” (аналітичний рахунок “Розрахунки за ПДВ”)	1 194
Кредит 643	“Податкові зобов’язання”	1 194.
2. Відображення транспортних витрат, грн:		
Дебет 201	“Сировина й матеріали”	1 200
Кредит 685	“Розрахунки з іншими кредиторами”	1 200
✓ на суму ПДВ:		
Дебет 641	“Розрахунки за податками”	240
Кредит 685	“Розрахунки з іншими кредиторами”	240.
3. Відображення витрат на навантажувально-розвантажувальні роботи, грн:		
Дебет 201	“Сировина й матеріали”	800
Кредит 685	“Розрахунки з іншими кредиторами”	800
✓ на суму ПДВ:		
Дебет 641	“Розрахунки за податками”	160
Кредит 685	“Розрахунки з іншими кредиторами”	160.
4. Відображення витрат по страхуванню майна, грн:		
Дебет 201	“Сировина й матеріали”	1 600
Кредит 655	“Розрахунки за страхуванням майна”	1 600

У разі наявності транспортних витрат і витрат, пов’язаних із доведенням запасів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, рахунки за якими надходять пізніше, доречно відкрити аналітичний рахунок “Транспортно-заготівельні витрати” до відповідного рахунка запасів. На дату здійснення операції по дебету відображати всі понесені транспортні витрати і витрати з доведенням запасів до стану, придатного для реалізації, по кредиту — списувати на собівартість реалізованих запасів на підставі середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат за розрахунком:

$$\begin{array}{l} \text{Сума транспортно-} \\ \text{заготівельних витрат} \\ \text{(ТЗВ), яка відноситься} \\ \text{до реалізованих запасів} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Середній} \\ \text{відсоток} \\ \text{ТЗВ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Вартість} \\ \text{реалізації запасів} \\ \text{за обліковими} \\ \text{цінами} \end{array} \quad (3.1)$$

$$\begin{array}{l} \text{Середній} \\ \text{відсоток} \\ \text{ТЗВ} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Сума ТЗВ} \\ \text{на початок місяця} \\ \text{Залишок запасів} \\ \text{на початок місяця за} \\ \text{обліковими цінами} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Сума ТЗВ} \\ \text{за поточний місяць} \\ \text{Вартість придбаних} \\ \text{запасів у поточному місяці} \\ \text{за обліковими цінами} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Сума ТЗВ} \\ \text{на початок місяця} \\ \text{Залишок запасів} \\ \text{на початок місяця за} \\ \text{обліковими цінами} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Сума ТЗВ} \\ \text{за поточний місяць} \\ \text{Вартість придбаних} \\ \text{запасів у поточному місяці} \\ \text{за обліковими цінами} \end{array}} \quad (3.2)$$

Розподіл транспортно-заготівельних витрат, які обліковуються на окремому аналітичному рахунку, показано у *табл. 3.2.*

Таблиця 3.2. Приклад розподілу транспортно-заготівельних витрат, які обліковуються окремо

тис. грн

Зміст	Вартість запасів (рахунки 20, 22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати
1. Залишок на початок місяця	150	25
2. Надійшло за місяць	300	50
3. Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано тощо)	400	25 + 50
		150 + 300 ⁴⁰ - 67 ⁶
4. Залишок на кінець місяця	50	25 + 50 - 67 = 8

Транспортно-заготівельні витрати можуть бути включені до собівартості придбаних запасів.

Якщо транспортні витрати, які пов'язані з придбанням запасів, є несуттєвими, то суму цих витрат доцільно відразу відносити на собівартість реалізованих запасів у невиробничій сфері, на загальновиробничі витрати — у виробничій галузі.

Для здійснення контролю за надходженням запасів на склади, правильним та своєчасним їх обліком доцільно відкрити аналітичний рахунок до відповідного рахунку запасів "**Товарно-матеріальні цінності в дорозі**", на якому обліковувати вартість і всі супутні витрати запасів, що знаходяться в дорозі, на які ризики і вигоди перейшли до покупця.

По дебету рахунку "**Товарно-матеріальні цінності в дорозі**" будуть відображатися купівельна вартість і всі витрати, пов'язані з придбанням запасів, за якими ризики і вигоди перейшли до покупця і які знаходяться в дорозі. По кредиту — списання вартості запасів при надходженні їх на склади або в інші місця зберігання покупця.

**Придбання шляхом обміну
запасів на інші активи**

Запаси можуть надходити на підприємство шляхом обміну на подібні та неподібні активи.

Подібними є об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

Первісна вартість запасів, придбаних у результаті обміну на подібні активи, дорівнює балансовій вартості переданих активів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

ПРИКЛАД 3.4

Підприємство "Топбуд" здійснило обмін фарби зеленого кольору, балансова вартість якої становить 140 грн, справедлива вартість 130 грн, на фарбу жовтого кольору підприємства "Будтоп". Балансова вартість фарби жовтого кольору становить 150 грн.

Оскільки здійснено обмін подібними запасами, первісна вартість придбаних запасів дорівнює справедливій вартості переданих запасів, тобто 130 грн.

Різниця між балансовою і справедливою вартістю фарби зеленого кольору 10 грн (140 грн — 130 грн) включається до складу витрат звітного періоду.

Операції, наведені в прикладі, будуть відображені на рахунках бухгалтерського обліку такими записами:

1. Списання на витрати різниці між справедливою вартістю переданих будівельних матеріалів і їх собівартістю, грн:

Дебет 946 "Витрати від знецінення запасів"	10
Кредит 205 "Будівельні матеріали"	10.

2. Оприбуткування фарби жовтого кольору, грн:

Дебет 205 "Будівельні матеріали"	
(аналітичний рахунок "Фарба жовтого кольору")	130
Кредит 205 "Будівельні матеріали"	
(аналітичний рахунок "Фарба зеленого кольору")	130.

Неподібні об'єкти — це об'єкти, які не мають однакового функціонального призначення та однакової справедливої вартості.

Запаси, отримані в результаті їх обміну на неподібні активи, зараховуються на баланс підприємств за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій вартості отриманих активів.

ПРИКЛАД 3.5

Підприємство "Будмакс" обміняло оліфу на вєтоніт у підприємства "Топбуд", доплативши 200 грн, ПДВ — 40 грн готівкою. Балансова вартість оліфи становить 600 грн, справедлива вартість 650 грн. Справедлива вартість вєтоніту становить 850 грн.

Отже, здійснено обмін неподібними запасами (різна справедлива вартість).

Тому первісна вартість вєтоніту дорівнює справедливій вартості оліфи, скоригованій на суму грошових коштів:

Справедлива вартість оліфи	650 грн
Грошові кошти (без ПДВ)	200 грн
Первісна вартість вєтоніту	850 грн.

Операції, наведені в прикладі, будуть відображені на рахунках бухгалтерського обліку записами:

1. Видана грошових коштів під звіт матеріально відповідальній особі для здійснення обміну оліфи на вєтонїт, грн:

Дебет 372 "Розрахунки з підзвітними особами "	240
Кредит 301 "Каса в національній валюті"	240.
2. Оприбуткування вєтонїту, грн:

Дебет 205 "Будівельні матеріали " (аналітичний рахунок "Вєтонїт")	650
Кредит 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів "	650

/ одночасно — на суму доплати:

Дебет 205 "Будівельні матеріали "	200
Кредит 372 "Розрахунки з підзвітними особами "	200

/ на суму ПДВ:

Дебет 641 "Розрахунки за податками"	170
Кредит 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів "	130
Кредит 372 "Розрахунки з підзвітними особами "	40.
3. Списання балансової вартості оліфи, грн:

Дебет 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	600
Кредит 205 "Будівельні матеріали " (аналітичний рахунок "Оліфа ")	600.

Виготовлення запасів

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка визначається згідно з П(С)БО 16 "Витрати".

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості запасів установлюються підприємством.

Собівартість виробництва готової продукції включає витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом готової продукції, а саме:

- / прямі матеріальні витрати (вартість сировини, купованих напівфабрикатів та комплектуючих виробів, інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);
- / прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим на виробництві продукції, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);
- / інші прямі витрати (всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо);
- / загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення, витрати на обслуговування виробничого процесу тощо), які виникають при переробці матеріалів у готову продукцію і поділяються на:
 - *постійні накладні витрати* (непрямі витрати на виробництво, що залишаються незмінними або майже незмінними при зміні обсягу виробництва);

- *змінні накладні витрати* (непрямі витрати на виробництво, що змінюються прямо або майже прямо пропорційно до зміни 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.

Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати", *нормальна потужність* — це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Розподіл постійних виробничих витрат може призвести до появи нерозподілених постійних загальноновиробничих витрат. Такі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) в період їх виникнення. Але слід враховувати, що загальна сума розподілених і нерозподілених постійних витрат не повинна перевищувати їх фактичної величини.

Змінні загальноновиробничі 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.

Формування собівартості запасів, що виготовляються власними силами підприємства, показано на *рис. 3.2*.

ПРИКЛАД 3.6

Підприємство "Гуртовик" на виробництво тари витратило матеріалів на суму 40 000 грн, пряма заробітна плата робітників, зайнятих в процесі виробництва тари, становить 56 000 грн., прямі витрати на соціальні заходи 22 400 грн, загальна сума виробничих накладних витрат складає 38 400 грн, в тому числі змінні витрати 26 400 грн, постійні 12 000 грн, фактичні накладні витрати дорівнюють запланованим. За період було виготовлено 5 200 одиниць тари. Нормальна потужність підприємства становить 6 000 одиниць.

Розрахуємо собівартість виготовленої тари та відобразимо операцію на рахунках бухгалтерського обліку.

Розрахунок первісної вартості: 1) Розподіл загальноновиробничих накладних витрат:

- / змінні витрати 26 400 грн відносяться на собівартість випущеної продукції;
- / постійні витрати 12 000 грн розподіляються між собівартістю продукції і витратами періоду.

Для цього:

- а) визначається ставка розподілу постійних виробничих витрат:

$$12\ 000\ \text{грн} : 6\ 000\ \text{одиниць} = 2\ \text{грн.}$$

- б) розраховується сума постійних накладних витрат, які відносяться: / до собівартості виготовленої продукції:

$$5\ 200 - 2 = 10\ 400\ \text{грн. /}$$

витрат періоду:

$$(6\ 000 - 5\ 200) \cdot 2 = 1\ 600\ \text{грн.}$$

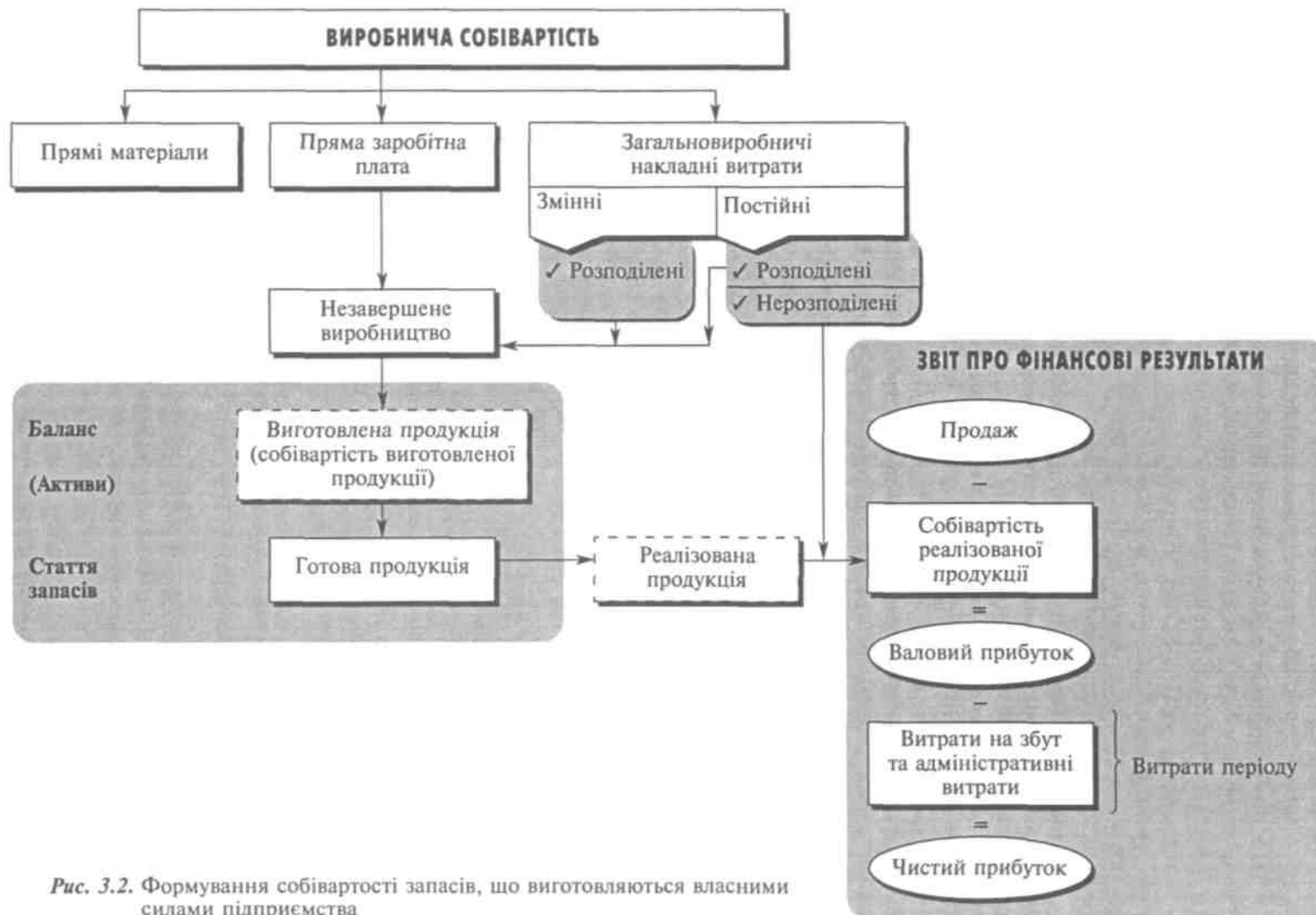


Рис. 3.2. Формування собівартості запасів, що виготовляються власними силами підприємства

2) Собівартість виготовленої продукції, грн:	
/ прями матеріали	40 000
У пряма заробітна плата	56 000
/ прями витрати на соціальні заходи	22 400
/ змінні накладні витрати	26 400
/ постійні накладні витрати, що відносяться до виготовленої продукції	10 400
Разом	155 200.

Наведені операції будуть відображені на рахунках бухгалтерського обліку (за умови, що підприємство "Гуртовик" не використовує рахунки класу 8 "Витрати за елементами") такими записами:

1. Списання прямих матеріальних витрат, грн:	
Дебет 23 "Виробництво"	40 000
Кредит 20 "Виробничі запаси"	40 000.
2. Списання прямих витрат на оплату праці, грн:	
Дебет 23 "Виробництво"	56 000
Кредит 66 "Розрахунки з оплати праці"	56 000.
3. Списання витрат на соціальні заходи, грн:	
Дебет 23 "Виробництво"	22 400
Кредит 65 "Розрахунки за страхуванням"	22 400.
4. Списання розподілених загальновиробничих витрат, грн:	
Дебет 23 "Виробництво"	36 800
Кредит 91 "Загальновиробничі витрати"	36 800.
5. Списання нерозподілених постійних накладних витрат, грн:	
Дебет 901 "Собівартість реалізованої продукції"	1 600
Кредит 91 "Загальновиробничі витрати"	1 600.

ПРИКЛАД 3.7

Підприємство "Артіль" виготовляє малоцінні та швидкозношувані предмети для власного використання у господарській діяльності.

Для виготовлення малоцінних та швидкозношуваних предметів були затрачені: матеріали на суму 390 грн, нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим в процесі виробництва малоцінних та швидкозношуваних предметів (800 грн) здійснені відрахування на соціальні заходи у сумі 300 грн.

Виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети були оприбутковані на складі.

Виготовлення малоцінних та швидкозношуваних предметів слід відобразити такими записами.

1. Списання матеріалів, грн:	
Дебет 23 "Виробництво"	390
Кредит 201 "Сировина й матеріали"	390.

2. Нарахування заробітної плати робітникам, зайнятим в процесі виробництва малоцінних та швидкозношуваних предметів, грн:		
Дебет 23	"Виробництво"	800
Кредит 66	"Розрахунки з оплати праці"	800.
3. Відрахування на соціальні заходи, грн:		
Дебет 23	"Виробництво"	300
Кредит 651	"Розрахунки за пенсійним забезпеченням "	300
Кредит 652	"Розрахунки за соціальним страхуванням "	
Кредит 653	"Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття "	
4. Оприбуткування малоцінних та швидкозношуваних предметів, грн:		
Дебет 22	"Малоцінні та швидкозношувані предмети"	1 490
Кредит 23	"Виробництво"	1 490.
<i>Розрахунок, грн:</i>		
	<i>Вартість матеріалів</i>	<i>390</i>
	<i>Нарахована заробітна плата робітникам</i>	<i>800</i>
	<i>Відрахування на соціальні заходи</i>	<i>300</i>
	Разом	1 490.

Результатом виробничого процесу можуть бути декілька продуктів, що виробляються одночасно. Це відбувається, наприклад, коли виготовляється спільна продукція, яка поділяється на основні та побічні продукти.

Побічними є продукти, які мають незначну вартість у порівнянні з основними спільними продуктами.

Під час процесу виробництва витрати на переробку кожного продукту не можна віднести до відповідних спільних продуктів. Лише тоді, як спільні продукти стають технологічно відокремленими, витрати на переробку можна безпосередньо віднести до відповідних спільних продуктів.

Якщо витрати на переробку кожного продукту неможливо визначити окремо, вони розподіляються між продуктами на основі раціональної та послідовної бази.

Як база розподілу спільних витрат можуть використовуватись показники фізичного обсягу виробництва або вартість продажу спільних продуктів.

За своїми властивостями більшість побічних продуктів є несуттєвими.

В таких випадках їх часто оцінюють за чистою вартістю реалізації, і ця вартість вираховується з собівартості основного продукту.

Отже, 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.

ПРИКЛАД 3.8

У процесі спільного виробництва протягом грудня 2003 року були понесені такі витрати:

• прями матеріали	80 000 грн,
• пряма заробітна плата	55 000 грн,
• прями витрати на соціальні заходи	22 000 грн,
• загальновиробничі витрати	45 000 грн, Разом
	202 000 грн.

У результаті спільного виробництва було виготовлено 2 000 одиниць основного продукту і одержано 250 кг побічного продукту.

Побічний продукт був додатково оброблений і реалізований. Витрати на додаткову обробку побічного продукту становили 5 000 грн. Ціна реалізації складала 40 грн за 1 кг.

Розрахуємо собівартість виробництва основного продукту в грудні 2003 року та відобразимо операцію на рахунках бухгалтерського обліку.

Розрахунок:

- чиста вартість реалізації побічного продукту становить:

$$(250 \cdot 40) - 5\,000 = 5\,000 \text{ грн,}$$

- собівартість виробництва основного продукту:

$$202\,000 - 5\,000 = 197\,000 \text{ грн, або}$$

$$197\,000 \text{ грн} : 2\,000 \text{ одиниць} = 98,5 \text{ грн на одиницю.}$$

Наведені операції будуть відображені на рахунках бухгалтерського обліку такими записами:

1. Відокремлення побічного продукту від основного продукту, грн:

Дебет 23	"Виробництво " (аналітичний рахунок "Побічний продукт ")	5 000
Кредит 23	"Виробництво " (аналітичний рахунок "Основний продукт ")	5 000.

2. Відображення додаткових витрат на обробку побічного продукту (умовний розподіл суми додаткових витрат), грн:

Дебет 23	"Виробництво"	5 000
Кредит 201	"Сировина й матеріали "	2 500
Кредит 66	"Розрахунки з оплати праці"	1 000
Кредит 65	"Розрахунки за страхуванням"	375
Кредит 91	"Загальновиробничі витрати"	1 125.

3. Передача на склад побічного продукту після завершення його обробки, грн:

Дебет 209	"Інші матеріали"	10 000
Кредит 23	"Виробництво"	10 000.

4. Реалізація побічного продукту, грн:

Дебет 943	"Собівартість реалізованих виробничих запасів "	10 000
Кредит 209	"Інші матеріали "	10 000.

Надходження запасів як внесок до статутного капіталу

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасника-

ми) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, які включаються у первісну вартість запасів, що придбані за плату.

Відповідно до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств", *справедлива вартість* — сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

ПРИКЛАД 3.9

При створенні ВА Т "Бліц" була здійснена підписка на 10 000 простих акцій номінальною вартістю 100 грн. В оплату 150 акцій один з акціонерів вніс малоцінні та швидкозношувані предмети, первісна вартість яких була 20 000 грн.

Погоджена засновниками товариства справедлива вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів на дату внеску становила 15 000 грн.

Операції, наведені в прикладі, будуть відображені на рахунках бухгалтерського обліку такими записами:

1. Здійснена підписка на акції (за номінальною вартістю):

Дебет 46 "Неоплачений капітал "	1 000 000 грн
Кредит 40 "Статутний капітал "	1 000 000 грн.

2. Отримані внески акціонерів:

Дебет 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети "	15 000 грн
Кредит 46 "Неоплачений капітал "	15 000 грн.

Безоплатне одержання запасів

Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість з урахуванням понесених витрат, які включаються у первісну вартість запасів, що придбані за плату.

ПРИКЛАД 3.10

Підприємство "Бум" передало підприємству "Бом" на безоплатній основі тарні матеріали, балансова вартість яких 280 грн, а справедлива вартість становить 260 грн. Транспортні витрати по доставленню цих матеріалів на підприємство склали 50 грн, ПДВ 10 грн.

Виходячи з цього, первісна вартість запасів, одержаних на безоплатній основі, дорівнює 310 грн.

Оприбуткування безоплатно отриманих матеріалів буде відображено в обліку підприємства "Бом" такими записами, грн:

Дебет 204 "Тара й тарні матеріали "	260
Кредит 718 "Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів "	260.

Транспортні витрати:

Дебет 204 "Тара й тарні матеріали"	50
Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами "	50.

ПДВ:

Дебет 641 "Розрахунки за податками"	10
Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами "	10.

Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей здійснюється за матеріально відповідальними особами, найменуваннями і сортами в натуральному і грошовому вираженні. У місцях зберігання запаси обліковуються в натуральних одиницях. Для обліку руху запасів у коморі використовується **картка складського обліку** (форма № М-12), яка заповнюється на кожен номенклатурний номер і ведеться матеріально відповідальною особою та **матеріальний ярлик** (форма № М-16). Матеріальний ярлик заповнюється на кожен номенклатурний номер матеріальних цінностей, кріпиться до місць зберігання матеріальних цінностей і служить для них паспортом.

Первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків здійснення оцінки запасів на дату балансу, коли запаси відображаються за правилом нижчої оцінки.

3.3. ОБЛІК ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ

Запаси списуються з балансу підприємства в разі їх продажу, безоплатної передачі, обміну, внеску до статутного капіталу іншого підприємства або невідповідності критеріям визнання активом.

Видаток товарно-матеріальних цінностей у виробництво здійснюється в межах встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби за **лімітно-забірною картою** (форми № М-8 і № М-9, № М-28 і № М-28а). Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалів іншими оформлюється за **актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів** (форма № М-10) тільки з дозволу керівника підприємства, головного інженера або уповноважених осіб.

Відпуск матеріальних цінностей усередині підприємства та їх відпуск господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям здійснюється за **накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів** (форма № М-11).

Видаток товарно-матеріальних цінностей стороннім організаціям здійснюють згідно з вимогами угод, інструкцій про порядок прийняття продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання за кількістю та якістю, стандартів, технічних та особливих умов постачання окремих цінностей.

Підставою для відпуску товарно-матеріальних цінностей є товарно-транспортна накладна (форма № 1-ТН), рахунок-фактура, накладна-вимога (форма № М-11), специфікація та інші документи, які підтверджують фактично відпущену їх кількість.

При відвантаженні матеріальних цінностей залізничним або водним шляхом виписують спеціальне **розпорядження на відправку вантажу**. Це розпорядження є підставою для відібрання, пакування і передачі цінностей експедиції.

На прийнятті до перевезення матеріальні цінності транспортна організація видає **вантажну квитанцію**, яка поряд з рахунками-фактурами, специфікаціями, пакувальними ярликами та іншими документами при платіжній вимозі-дорученні відправляється покупцю.

П(С)БО 9 "Запаси" передбачені такі методи оцінки запасів при відпуску їх у виробництво, продаж та іншому вибутті:

- / ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; /
- середньозваженої собівартості;

У собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
/ нормативних затрат;
/ ціни продажу.

Для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів

Конкретна ідентифікація означає, що облік витрат і розрахунок собівартості здійснюється за кожною відповідною одиницею запасів. Цей метод застосовується для визначення собівартості запасів, які відпускаються, та послуг, що надаються для спеціальних замовлень і проектів (виробництво літаків, кораблів і под.), а також запасів, які не замінюють одне одного (торгівля автомобілями, ювелірними виробами тощо).

Алгоритм застосування методу ідентифікованої собівартості наведений на **рис. 3.3.**



Рис.3.3. Алгоритм застосування методу ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів

ПРИКЛАД 3.11

Є така інформація про здійснені протягом місяця записи щодо руху виробу "Чавун" (табл. 3.3):

Таблиця 3.3. про рух виробу "Чавун"

Показник	Виріб "Чавун" ^			Залишок одиниць
	одиниць	ціна за одиницю, грн	загальна вартість, грн	
Залишок на 01.01.2003	80	12	960	80
Придбано 12.01.2003	100	15	1 500	180
Реалізовано 16.01.2003	60			120
Придбано 18.01.2003	40	18	720	160
Реалізовано 24.01.2003	30			130
Залишок на 31.01.2003				130

За даними обліку реалізовано:

16 січня — 60 одиниць виробу "Чавун" із залишку на початок місяця;

24 січня — 30 одиниць із надходжень 18 січня 2003 року.

Виходячи з цього, собівартість запасів виробу "Чавун", що вибули дорівнює:

$$16.01. 60-12 = 720$$

$$24.01. 30-18 = 540$$

$$\text{Разом} \quad 1260.$$

Аналітичний облік руху запасів виробу "Чавун" за січень 2003 року подано в табл. 3.4.

Таблиця 3.4. Облік руху запасів виробу "Чавун"

Дата	Придбано			Вибуло			Залишок		
	Кіль- кість (од)	Ціна (грн)	Сума (грн)	Кіль- кість (од)	Ціна (грн)	Сума (грн)	Кіль- кість (од)	Ціна (грн)	Сума (грн)
Січень:							80	12	960
12	100	15	1 500				80 100	12 15	960 1 500
16				60	12	720	20 100	12 15	240 1 500
18	40	18	720				20 100 40	12 15 18	240 1 500 720
24				30	18	540	20 100 10	12 15 18	240 1 500 180
Разом	140		2 220	90		1 260	130		1 920

При застосуванні методу ідентифікованої собівартості заздалегідь відомо, де і за якими цінами розміщені запаси виробу "Чавун" і які одиниці вибувають:

/ 16 січня вибуло 60 одиниць виробу "Чавун" із залишку за ціною 12 грн за одиницю на суму 720 грн. У залишку на 18 січня залишиться 20 одиниць (80 — 60) за ціною 12 грн за одиницю та 100 одиниць за ціною 15 грн за одиницю.

/ 24 січня вибуло 30 одиниць із надходжень, 18 січня за ціною 18 грн за одиницю на суму 540 грн. Залишок на кінець місяця складає 20 одиниць за ціною 12 грн за одиницю; 100 одиниць за ціною 15 грн за одиницю та 10 одиниць (40 — 30) за ціною 18 грн за одиницю на загальну суму 1 920 грн.

Метод середньозваженої собівартості Оцінка запасів за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітньому місяці на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітньому місяці запасів.

При застосуванні методу середньозваженої собівартості оцінка запасів по кожній одиниці розраховується за формулою

$$\text{Середньо-зважена собівартість} = \frac{\text{Собівартість запасів на початок періоду} + \text{Собівартість запасів, що надійшли протягом періоду}}{\text{Кількість запасів на початок періоду} + \text{Кількість запасів, що надійшли протягом періоду}} \quad (3.3)$$

Алгоритм застосування методу середньозваженої собівартості наведений на рис. 3.4.

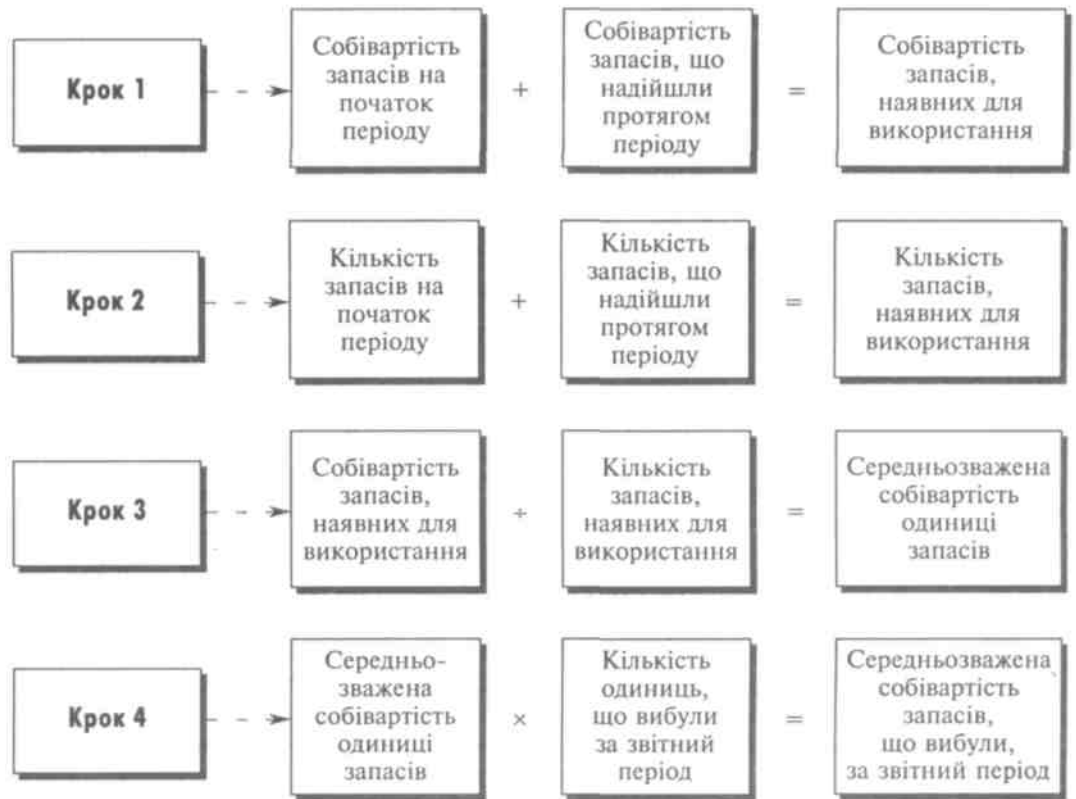


Рис.3.4. Алгоритм застосування методу середньозваженої собівартості

ПРИКЛАД 3.12

На підставі даних прикладу 3.11 визначимо собівартість реалізованих запасів виробу "Чавун" та собівартість залишку виробу на кінець місяця за методом оцінки середньозваженої собівартості.

Середньозважена вартість одиниці виробу "Чавун" розраховується діленням сумарної вартості залишку запасів на початок місяця (960 грн) і вартості одержаних у звітному місяці запасів (2 220 грн) на сумарну кількість виробу "Чавун" на початок місяця і одержаних протягом місяця (відповідно 80 і 140).

Отже, середньозважена вартість виробу "Чавун" становитиме 14,45 грн за одиницю:

$$\left(\frac{960 + 2\,220}{80 + 140} \right) = 14,45.$$

Собівартість реалізованих запасів виробу "Чавун" дорівнює $90 \cdot 14,45 = 1\,300,50$.

Собівартість залишку запасів виробу на кінець місяця дорівнює $130 \cdot 14,45 = 1\,879,5$.

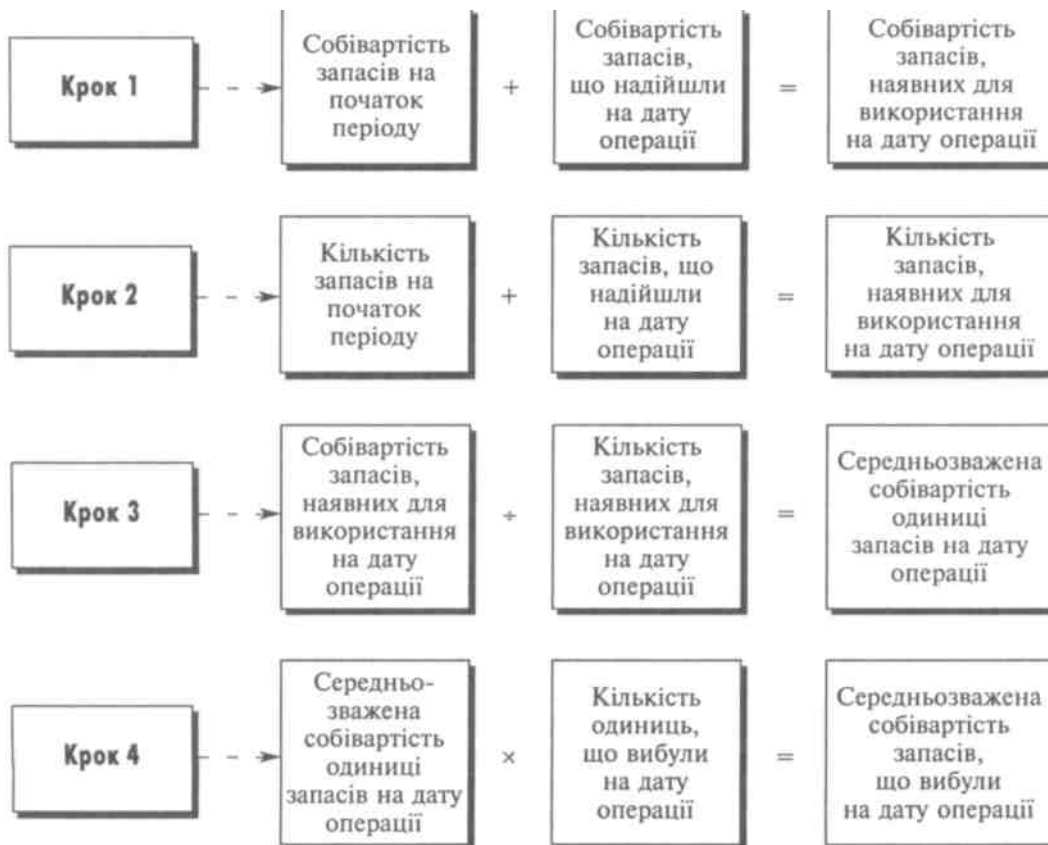
Аналітичний облік руху запасів виробу "Чавун" подано в табл. 3.5.

Таблиця 3.5. Облік руху запасів виробу "Чавун"

Дата	Придбано			Вибуло			Залишок		
	Кількість	Ціна	Сума	Кількість	Ціна	Сума	Кількість	Ціна	Сума
Січень:							80	12	960
12	100	15	1 500				180	14,45	2 601
16				60	14,45	867	120	14,45	1 734
18	40	18	720				160	14,45	2 312
24				30	14,45	433,50	130	14,45	1 879,5
Разом	140		2 220	90	14,45	1 300,50	130	14,45	1 879,5

Оцінка вибуття запасів за середньозваженою собівартістю (*плинною*) може здійснюватися діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Алгоритм застосування методу середньозваженої собівартості (*плинної*) наведений на *рис. 3.5*.

Рис.3.5. Алгоритм застосування методу середньозваженої собівартості (*плинної*)

На підставі даних *прикладу 3.11* визначимо собівартість реалізованих запасів виробу "Чавун" та собівартість залишку запасів виробу на кінець місяця, застосовуючи метод оцінки середньозваженої собівартості (плинної).

Середньозважена вартість одиниці запасів виробу "Чавун" розраховується на дату вибуття діленням сумарної вартості запасів— виробу "Чавун" на сумарну кількість виробу "Чавун" на дату операції.

Отже, середньозважена вартість запасів виробу "Чавун" становитиме за одиницю:

$$16.01. \left(\frac{960 + 1\,500}{80 + 100} \right) = 13,67$$

$$24.01. \left(\frac{(80 + 100 - 60) \cdot 13,67 + 40 \cdot 18}{120 + 40} \right) = 14,75.$$

Отже, собівартість реалізованих запасів виробу "Чавун" дорівнює:

$$16.01. 60 \cdot 13,67 = 820$$

$$24.01. 30 \cdot 14,75 = 442,50$$

$$\text{Разом} \quad 1\,262,50.$$

Собівартість залишку дорівнює $130 \cdot 14,75 = 1\,917,5$.

Аналітичний облік руху запасів виробу "Чавун" наведено в *табл. 3.6*.

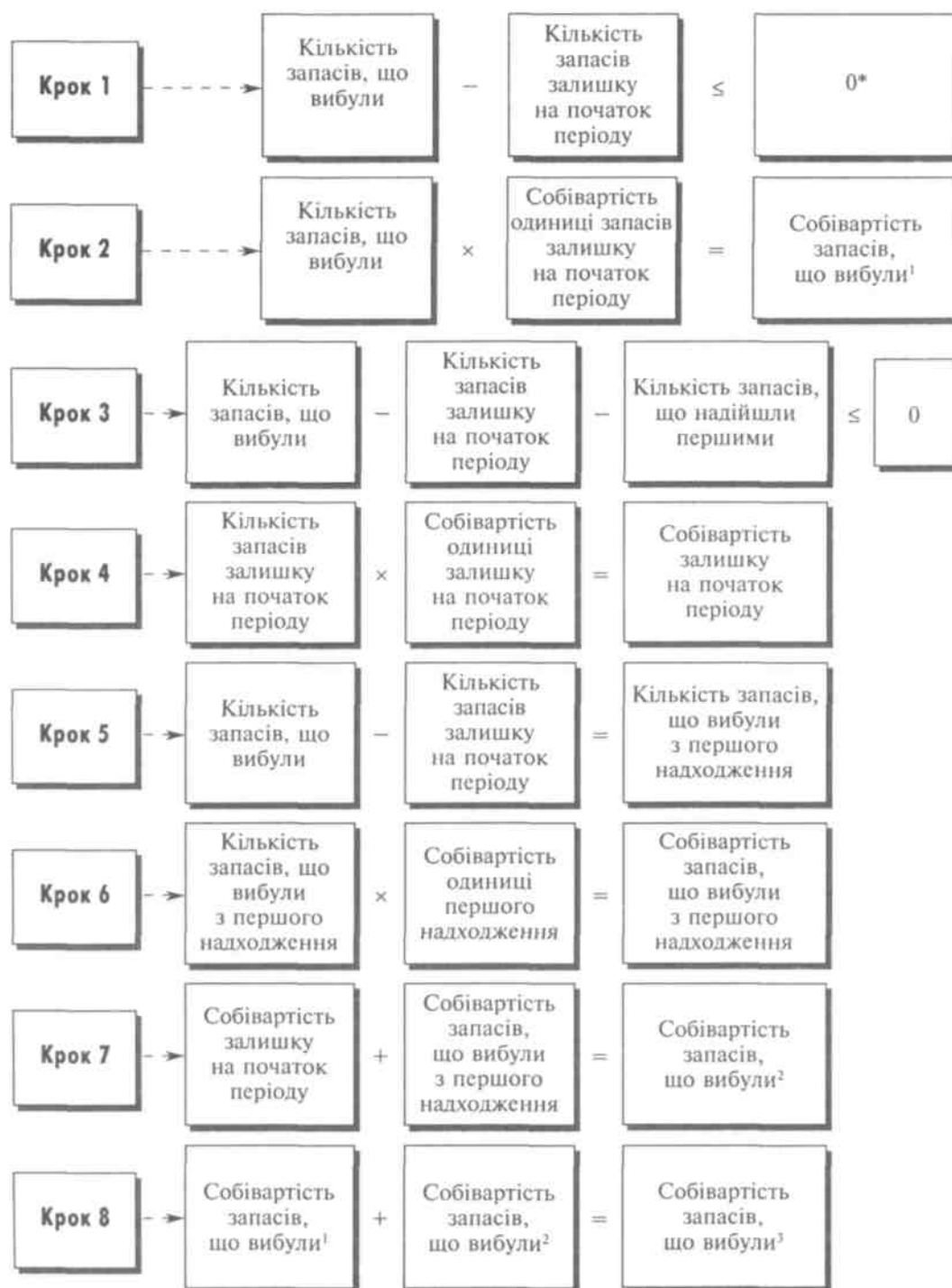
Таблиця 3.6. Збік руху запасів виробу "Чавун"

Дата	Придбано			Вибуло			Залишок		
	Кількість	Ціна	Сума	Кількість	Ціна	Сума	Кількість	Ціна	Сума
Січень:							80	12	960
12	100	15	1 500				180	13,67	2 460
16				60	13,67	820	120	13,67	1 640
18	40	18	720				160	14,75	2 360
24				30	14,75	442,50	130	14,75	1 917,5
Разом	140		2 220	90	14,45	1 262,50	130	14,75	1 917,5

Метод оцінки за собівартістю запасів, перших за часом надходження (ФІФО)

Оцінка запасів за цим методом базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто одиниці запасів, які надійшли (придбані, вироблені) першими, відпускаються (продаються) також першими.

Алгоритм застосування методу ФІФО для визначення собівартості запасів наведений *нарис. 3.6*.



* Якщо не виконується умова кроку 1, переходять до кроку 3

Рис. 3.6. Алгоритм застосування методу ФІФО для визначення собівартості запасів, що вибули

ПРИКЛАД 3.13

На основі даних **прикладу 3.11** визначимо собівартість реалізованих запасів виробу "Чавун" та собівартість залишку запасів виробу на кінець місяця, застосовуючи метод оцінки собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Для розрахунку собівартості реалізації запасів виробу "Чавун" врахуємо, що:

/ 16 січня вибуло 60 одиниць виробу "Чавун" із залишку за ціною 12 грн за одиницю на суму 720 грн. У залишку на 18 січня залишиться 20 одиниць (80 — 60) за ціною 12 грн за одиницю та 100 одиниць за ціною 15 грн за одиницю.

/ 24 січня вибуло 20 одиниць із залишку за ціною 12 грн за одиницю на суму 240 грн та 10 одиниць із надходжень 12 січня за ціною 15 грн за одиницю на суму 150 грн. Залишок станом на кінець січня складають 90 одиниць (100 — 10) за ціною 15 грн/одиницю та 40 одиниць за ціною 18 грн/одиницю.

Отже, собівартість запасів виробу "Чавун", що вибули, дорівнює:

$$\begin{array}{r}
 16.01. \quad 60 \cdot 12 = \quad 720 \\
 24.01. \quad 20 \cdot 12 = \quad 240 \\
 \quad \quad 10 \cdot 15 = \quad 150 \\
 \hline
 \text{Разом} \quad 1\ 110.
 \end{array}$$

Собівартість залишку запасів виробу "Чавун" дорівнює 2 070 грн, у тому числі:

90 одиниць за ціною 15 грн/одиницю

40 одиниць за ціною 18 грн/одиницю.

Аналітичний облік руху запасів виробу "Чавун" наведений у **табл. 3.7**.

Таблиця 3.7. Облік руху запасів виробу "Чавун"

Дата	Придбано			Вибуло			Залишок		
	Кількість	Ціна	Сума	Кількість	Ціна	Сума	Кількість	Ціна	Сума
Січень:							80	12	960
12	100	15	1 500				80 100	12 15	960 1 500
16				60	12	720*	20 100	12 15	240 1 500
18	40	18	720				20 100 40	12 15 18	240 1 500 720
24				20 10	12 15	240* 150*	90 40	15 18	1 350 720
Разом	140		2 220	90		1 ПО	130		2 070

Операції, наведені у **прикладі 3.11**, з надходження та вибуття виробу "Чавун" за оцінкою, визначеною за методом ідентифікованої собівартості, будуть відображені на рахунках бухгалтерського обліку такими записами:

<i>(облікова вартість — купівельна вартість):</i>		
1. Придбання виробу "Чавун " 12 січня 2003 року:		
/ на купівельну вартість:		
Дебет 281 "Товари на складі"		1 500 грн
Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками "		1 500 грн
У на суму вхідного ПДВ:		
Дебет 641 "Розрахунки за податками"		300 грн
Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками "		300 грн.
2. Реалізація покупцям 16 січня 2003 року:		
/ на вартість реалізації (ціна 30 грн за одиницю):		
Дебет 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями ", або		
Дебет 301 "Каса в національній валюті"		1 800 грн
Кредит 702 "Дохід від реалізації товарів "		
(60 од. • 30 грн = 1 800 грн)		1 800 грн
/ на суму ПДВ:		
Дебет 702 "Дохід від реалізації товарів "		300 грн
Кредит 641 "Розрахунки за податками "		300 грн.
3. Списання собівартості реалізованих 16 січня виробів за методом оцінки ідентифікованої собівартості:		
Дебет 902 "Собівартість реалізованих товарів"		720 грн
Кредит 281 "Товари на складі"		720 грн.
4. Придбання виробу 18 січня 2003 року:		
У на купівельну вартість:		
Дебет 281 "Товари на складі"		720 грн
Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками "		720 грн
/ на суму вхідного ПДВ:		
Дебет 641 "Розрахунки за податками"		144 грн
Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками "		144 грн.
5. Реалізація виробу 24 січня 2003 року:		
/ на вартість реалізації:		
Дебет 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями ", або		
Дебет 301 "Каса в національній валюті"		900 грн
Кредит 702 "Дохід від реалізації товарів "		900 грн
/ на суму ПДВ:		
Дебет 702 "Дохід від реалізації товарів "		150 грн
Кредит 641 "Розрахунки за податками "		150 грн.
6. Списання собівартості реалізованих виробів 24 січня 2003 року за методом оцінки ідентифікованої собівартості:		
Дебет 902 "Собівартість реалізованих товарів "		540 грн
Кредит 281 "Товари на складі"		540 грн.

7. Закриття рахунка "Дохід від реалізації товарів":

Дебет 702 "Дохід від реалізації товарів"	2 250 грн.
Кредит 791 "Результат основної діяльності"	2 250 грн.
Розрахунок: (2): 1 800 – 300 = 1 500	
(5): 900 – 150 = 750	
	2 250.

8. Віднесення собівартості реалізованих виробів на рахунок "Результат основної діяльності":

Дебет 791 "Результат основної діяльності"	1 260 грн.
Кредит 902 "Собівартість реалізованих товарів"	1 260 грн.
Розрахунок: (3): 720	
(6): 540	
	1 260 грн.

Примітка. Операції, наведені в *прикладх 3.12—3.13*, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку аналогічними записами.

Метод нормативних затрат *Нормативні витрати* — це заплановані витрати на виробництво одиниці продукції (послуг), які базуються на нормах використання матеріалів, праці і нормальній виробничій потужності.

Метод оцінки нормативних затрат використовується для наявності і руху готової продукції і незавершеного виробництва (у т.ч. може бути використаний на підприємствах громадського харчування).

Оцінка за цим методом нормативних затрат полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Застосування методу допускається лише тоді, коли результати оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості.

Відхилення на продукцію (В), що надійшла з виробництва за місяць, розраховується за формулою

$$B = \text{Фактична кількість виробленої продукції} \times \text{Фактична ціна одиниці продукції} - \text{Визнана нормативна кількість для фактичного результату} \times \text{Нормативна ціна одиниці продукції}; \quad (3.4)$$

або

$$B = \text{Фактична собівартість} - \text{Нормативна собівартість}; \quad (3.5)$$

□

ПРИКЛАД 3.14

ВАТ "Підсилювач" нещодавно перейшло на систему нормативних затрат. За перший місяць діяльності є така інформація:

1. Інформація про нормативні витрати:

Прямі матеріали	10 грн за кг
Необхідна кількість матеріалів на одиницю	100 кг на одиницю
Тариф заробітної плати виробничого персоналу	40 грн за год.
Нормативна кількість годин на одиницю	2 год. за одиницю
Бюджетні постійні витрати	2 400 за місяць
Нормальна потужність	1 200 одиниць
Ставка застосування змінних витрат	4 грн за одиницю
Ставка застосування постійних витрат (24 000 грн : 1 200 одиниць)	20 грн за одиницю
Ставка застосування загальних витрат	24 грн за одиницю.

2. Інформація про фактичні витрати за поточний місяць:

Собівартість придбаних і використаних матеріалів	936 000 грн
Придбано і використано матеріалів	104 000 кг
Собівартість прямих затрат праці і відрахувань на соціальні заходи, в тому числі:	92 622 грн
Пряма заробітна плата	67 608 грн
Відрахування на соціальні заходи	25 014 грн
Години праці робітників	2 240 год.
Собівартість загальновиробничих змінних витрат	4 704 грн
Собівартість загальновиробничих постійних витрат	25 700 грн
Обсяг виробництва	1 000 одиниць
Обсяг вибуття	900 одиниць.

На підставі наведеної інформації розраховуємо:

- 1) нормативну (стандартну) собівартість одиниці продукції;
 - 2) фактичну собівартість виготовленої за поточний місяць продукції;
 - 3) загальне відхилення фактичної собівартості виготовленої за місяць готової продукції від вартості готової продукції за стандартними цінами та складемо відповідні бухгалтерські записи.
1. Калькуляція нормативної собівартості одиниці продукції за розрахунком, наведеним у **табл. 3.8**, становить 1 104 грн.

Таблиця 3.8. Розрахунок нормативної собівартості одиниці продукції

Нормативні витрати	Нормативна		
	Кількість	Ціна, грн	Собівартість, грн
Прямі матеріальні витрати	100 кг	10	1 000
Прямі витрати на оплату праці	2 год	40	80
Загальновиробничі витрати, усього:		24	24
в т.ч. постійні змінні		20	20
		4	4
			1 104

Нормативні витрати:

1 104 грн · 1 000 од. = 1 104 000 грн.

2. Фактична собівартість, грн:

<i>Прямі матеріальні витрати</i>	936 000
<i>Прямі витрати на оплату праці</i>	92 622
<i>Загальновиробничі витрати:</i>	
<i>постійні</i>	25 700
<i>змінні</i>	4 704
<i>Разом:</i>	<u>1 059 026</u>

1 059 026 грн + 1 000 од. = 1 059, 03 грн на одиницю продукції.

3. Відхилення:

1 059 026 грн – 1 104 000 грн = 44 974 грн.

4. Відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку :**1. Відпущені зі складу і використані у виробництві матеріали (за фактичною собівартістю), грн:**

<i>Дебет 23 "Виробництво"</i>	936 000
<i>Кредит 20 "Виробничі запаси"</i>	936 000.

2. Нарахована зарплата працівникам виробництва, грн:

<i>Дебет 23 "Виробництво"</i>	67 608
<i>Кредит 66 "Розрахунки з оплати праці"</i>	67 608.

3. Нараховані відрахування на соціальні заходи, грн:

<i>Дебет 23 "Виробництво"</i>	25 014
<i>Кредит 651 "Розрахунки за пенсійним забезпеченням",</i>	25 014
<i>Кредит 652 "Розрахунки за соціальним страхуванням",</i>	
<i>Кредит 653 "Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття".</i>	

4. Списання загальновиробничих постійних і змінних витрат, грн:

<i>Дебет 23 "Виробництво"</i>	30 404
<i>Кредит 91 "Загальновиробничі витрати"</i>	30 404.

5. Оприбуткування готової продукції із виробництва, грн:

<i>Дебет 26 "Готова продукція"</i>	1 104 000
<i>Дебет 901 "Собівартість реалізованої продукції"</i>	44 974
<i>Кредит 23 "Виробництво"</i>	1 059 026.

6. Списання собівартості готової продукції, грн:

<i>Дебет 901 "Собівартість реалізованої продукції"</i>	993 600
<i>Кредит 26 "Готова продукція"</i>	
<i>(900 од. · 1 104 грн = 993 600 грн)</i>	993 600.

✓ Відхилення:

<i>Дебет 901 "Собівартість реалізованої продукції"</i>	4 497,40
<i>Кредит 69 "Доходи майбутніх періодів"</i>	4 497,40.

Метод ціни продажу

Метод ціни продажу використовують підприємства роздрібно-ї та гуртової торгівлі для визначення собівартості широкого асортименту товарів, які мають схожу націнку в ціні продажу.

Відповідно до цього методу запаси спочатку оцінюються за ціною їх продажу.

Собівартість товарів, що вибули, визначається шляхом зменшення ціни їх продажу на суму торгової націнки, яка розраховується за допомогою середнього відсотка (СВ):

$$СВ = \frac{\text{Залишок торгової націнки на початок звітного періоду} + \text{Торгова націнка у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів}}{\text{Вартість продажу залишку товарів на початок звітного періоду} + \text{Вартість продажу одержаних у звітному місяці товарів}} \quad (3.6)$$

Собівартість реалізованих товарів (СР) визначається за формулою

$$СР = \text{Вартість продажу реалізованих товарів} - \text{Сума торгової націнки на реалізовані товари} \quad (3.7)$$

Сума торгової націнки на реалізовані товари (НР) визначається за формулою

$$НР = \text{Вартість продажу реалізованих товарів} \times \text{Середній відсоток торгової націнки} \quad (3.8)$$

Алгоритм застосування методу ціни продажу подано на *рис. 3.7*.

Для ілюстрації методу ціни продажу розглянемо приклад.

ПРИКЛАД 3.15

Агент з продажу палива використовує метод ціни продажу для оцінки місячних кінцевих запасів. Інформація по двох видах палива на 31 жовтня 2003 року представлена у табл. 3.9.

Таблиця 3.9. Інформація по видах палива

Показник	Паливо (гри)			
	тверде		рідке	
	Собівартість	Ціна продажу	Собівартість	Ціна продажу
Запаси на початок	260 000	400 000	63 000	90 000
Придбання	1 180 000	1 800 000	268 000	380 000
Транспортні витрати	5 000		2 000	
Знижка при достроковій оплаті	15 000		4 000	
Чистий продаж		1 180 000		363 000

Визначимо собівартість запасів кожного виду палива станом на 31 жовтня 2003 року, використовуючи метод ціни продажу, та складемо відповідні бухгалтерські записи.



Рис. 3.7. Алгоритм застосування методу ціни продажу *Розрахунок собівартості запасів кожного виду палива узагальнено у табл. 3.10. Таблиця 3.10.*

Розрахунок собівартості запасів за методом ціни продажу, грн

пор.	Показник	Паливо (грн)			
		тверде		рідке	
		Собівартість	Ціна продажу	Собівартість	Ціна продажу
1	2	3	4	5	6
1	Запаси на початок	260 000	400 000	63 000	90 000
2	Собівартість придбання, в т.ч.: Придбання Транспортні витрати Знижка при достроковій оплаті	1 170 000 1 180 000 5 000 (15 000)	1 800 000	266 000 268 000 2 000 (4 000)	380 000

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4	5	6
3	Вартість запасів, наявних для споживання (продажу) [(1) + (2)]	1 430 000	2 200 000	329 000	470 000
4	Чистий продаж	767 000	1 180 000	254 100	363 000
5	Запаси на кінець [(3) - (4)]	663 000	1 020 000	74 900	107 000

1. Тверде паливо

$$\text{Середній відсоток торгової націнки} = \frac{(400\,000 - 260\,000) + (1\,800\,000 - 1\,170\,000)}{400\,000 + 1\,800\,000} \cdot 100\% = 35\%$$

$$\text{Сума торгової націнки на реалізоване паливо} = \frac{35\% \cdot 1\,180\,000}{100\%} = 413\,000 \text{ грн.}$$

$$\text{Собівартість реалізації} = 1\,180\,000 - 413\,000 = 767\,000 \text{ грн.}$$

$$\text{Собівартість залишку} = 1\,430\,000 - 767\,000 = 663\,000 \text{ грн.}$$

2. Рідке паливо

$$\text{Середній відсоток торгової націнки} = \frac{(90\,000 - 63\,000) + (380\,000 - 266\,000)}{90\,000 + 380\,000} \cdot 100\% = 30\%$$

$$\text{Сума торгової націнки на реалізоване паливо} = \frac{30\% \cdot 363\,000}{100\%} = 108\,900 \text{ грн.}$$

$$\text{Собівартість реалізації} = 363\,000 - 108\,900 = 254\,100 \text{ грн.}$$

$$\text{Собівартість залишку} = 329\,000 - 254\,100 = 74\,900 \text{ грн.}$$

Операції, наведені у прикладі, будуть відображені на рахунках бухгалтерського обліку такими записами:

Тверде паливо**1. Придбання, грн:**

/ на купівельну вартість:

Дебет 281 "Товари на складі" 1 165 000

Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 1 165 000

/ на суму вхідного ПДВ (20 % купівельної вартості):

Дебет 641 "Розрахунки за податками" 233 000

Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 233 000.

2. Відображення транспортних витрат, грн:		
Дебет 281	"Товари на складі"	5 000
Кредит 631	"Розрахунки з вітчизняними постачальниками "	5 000
/ на суму ПДВ:		
Дебет 641	"Розрахунки за податками"	1 000
Кредит 631	"Розрахунки з вітчизняними постачальниками " (аналітичний рахунок "Розрахунки з вітчизняними постачальниками — платниками ПДВ")	1 000.
3. Встановлена націнка та ПДВ, грн:		
Дебет 281	"Товари на складі"	630 000
Кредит 285	"Торгова націнка "	630 000.
4. Оплата постачальнику, грн:		
/ на суму заборгованості:		
Дебет 631	"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	1 404 000
Кредит 31	"Рахунки в банках"	1 404 000.
5. Продаж палива покупцям, грн:		
/ на ціну продажу:		
Дебет 36	"Розрахунки з покупцями та замовниками"	1 180 000
Дебет 702	"Дохід від реалізації товарів "	1 180 000
/ на собівартість реалізованого палива:		
Дебет 902	"Собівартість реалізованих товарів"	767 000
Кредит 281	"Товари на складі"	767 000
/ на суму торгової націнки за розрахунком:		
Дебет 281	"Товари на складі"	413 000
Кредит 285	"Торгова націнка "	413 000.
6. Нарахування ПДВ, грн:		
Дебет 702	"Дохід від реалізації товарів "	196 667
Кредит 641	"Розрахунки за податками "	196 667.
7. Визначення результату операційної діяльності, грн:		
/ списання доходу:		
Дебет 702	"Дохід від реалізації товарів "	983 333
Кредит 79	"Фінансовий результат"	983 333
/ списання витрат:		
Дебет 79	"Фінансовий результат"	767 000
Кредит 902	"Собівартість реалізованих товарів"	767 000
/ списання доходу від знижки за дострокову оплату:		
Дебет 719	"Інші доходи від операційної діяльності"	12 000
Кредит 79	"Фінансовий результат "	12 000.

Порівняння методів оцінки руху запасів Оцінка запасів за методом ідентифікованої собівартості базується на фактичних витратах, у той час як використання інших методів оцінки — середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) — базується на певних припущеннях.

Для порівняння впливу цих методів на чистий прибуток, нерозподілений прибуток та грошові кошти розглянемо приклад, підготовлений на підставі даних прикладу 3.11.

ПРИКЛАД 3.16

Підприємство "Гончар", що займається реалізацією чавунів, має такі дані за звітний місяць:

Показник	Сума, грн
Залишок грошових коштів на початок місяця	14 000
Нерозподілений прибуток на початок місяця	2 000
Запаси на початок місяця 80 од. * 12 грн	960
Придбано за звітний період: 12.01.2003: 100 од. • 15 грн = 1 500 грн 18.01.2003: 40 од. • 18 грн = 720 грн	2 220
2 220 грн	
Продаж за звітний період:	2 700
16.01.2003: 60 од. -30 грн = 1 800 грн	
24.01.2003: 30 од. -30 грн = 900 грн	
2 700 грн	
Операційні витрати	1 000
Ставка податку на прибуток	25%

Проаналізуємо, як методи оцінки надходження і вибуття запасів— середньозваженої вартості, ФІФО та ідентифікованої собівартості будуть впливати на чистий прибуток та залишки окремих статей фінансової звітності.

Результати порівняння подано у **табл. 3.11** та **табл. 3.12**.

Таблиця 3.11. Порівняння впливу на чистий прибуток застосування методів оцінки середньозваженої вартості, ФІФО, ідентифікованої собівартості

грн

№ пор.	Показник	Метод оцінки надходження та вибуття запасів			
		Середньозваженої собівартості	ФІФО	Ідентифікованої собівартості	
1	2	3	4	5	6
1	Продаж	2 700	2 700	2 700	2 700
2	Собівартість реалізованих товарів	1301 ⁱ	1 263 ⁱ	1 ПО ²	1 260 ³

Продовження табл. 3.11

1	2	3	4	5	.....
3	Валовий прибуток	1 399	1 437	1 590	1 440
4	Операційні витрати	1 000	1 000	1 000	1 000
5	Прибуток до оподаткування	399	437	590	440
6	Сума податку (25%)	100	109	148	ПО
7	Чистий прибуток	299	328	442	330

Примітка.

Розрахунок собівартості реалізованих запасів виробу "Чавун" здійснений:

¹ — у прикладі 3.12.

² — у прикладі 3.13.

³ — у прикладі 3.11.

Зазначимо, що валовий прибуток і чистий прибуток є найвищими при застосуванні методу ФІФО і набувають середнього значення при застосуванні методу середньозваженої собівартості.

Оскільки метод ідентифікованої собівартості базується на фактичних витратах, валовий прибуток і чистий прибуток будуть найбільш достовірними.

Таблиця 3.12. Порівняння впливу застосування різних методів оцінки надходження та вибуття запасів на окремі статті фінансової звітності

грн

Метод оцінки	Собівартість реалізованих запасів	Валовий прибуток	Сума податку	Чистий прибуток	Нерозподілений прибуток	Грошові кошти*
Середньозваженої собівартості	1 301	1 399	100	299	2 299 (2 000 + 299)	13 380
Середньозваженої собівартості (плинної)	1 263	1 437	109	328	2 328 (2 000 + 328)	13 371
ФІФО	1 ПО	1 590	148	442	2 442 (2 000 + 442)	13 332

Прид-						
Ідентифікованої собівартості	1 260	1 440	ПО	330	2 330 (2 000 + 330)	13 370

* Грошові кошти на кінець місяця Залишок грошових коштів на + Продаж початок місяця — баня — ційні запасів Операційні витрати Сума податку

Метод середньозваженої собівартості: $13\,380 = 14\,000 + 2\,700 - 2\,220 - 1\,000 - 100$.

Метод середньозваженої собівартості (плинна):

$13\,371 = 14\,000 + 2\,700 - 2\,220 - 1\,000 - 109$.

ФІФО: $13\,332 = 14\,000 + 2\,700 - 2\,220 - 1\,000 - 148$.
 Метод ідентифікованої собівартості: $13\,370 = 14\,000 + 2\,700 - 2\,220 - 1\,000 - \text{ПО}$.

Таким чином, застосування методу ФІФО призводить до зменшення грошових коштів на кінець звітного періоду через найвищу суму податків.

Аналіз впливу на прибуток застосування різних методів оцінки руху запасів *Метод ідентифікованої собівартості.*
 Застосовуючи цей метод, підприємство може регулювати свій прибуток шляхом реалізації більш дорогих або найбільш дешевих одиниць запасів.

Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

У результаті застосування методу ФІФО вартість кінцевих запасів наближена до їх поточної ринкової вартості, а собівартість реалізованої продукції знижується, що призводить до максимального значення чистого прибутку.

Якщо ціни зростають у звітному періоді, за методом ФІФО виникає найнижча собівартість реалізованої продукції внаслідок низьких цін на раніше придбану продукцію і як результат — найвищий чистий прибуток.

Метод середньозваженої собівартості.

Чистий прибуток, розрахований при використанні цього методу, набуває середнього значення (найбільш рівну величину прибутку) у порівнянні з результатами застосування методу ФІФО.

В умовах зростання цін собівартість запасів на кінець звітного періоду звичайно є нижчою за ринкову вартість.

Таким чином, при виборі методу оцінки руху запасів слід урахувувати, що:

1. Інформація стосовно руху і наявності запасів відображається як у Балансі, так і в Звіті про фінансові результати.
2. Метод ФІФО — найбільш придатний для складання Балансу, тому що собівартість запасів на кінець звітного періоду є найбільш близькою до поточних цін, і, отже, найдостовірніше відображає вартість активів підприємства.
3. Метод середньозваженої собівартості забезпечує найбільш рівну величину прибутку, зазнає меншого впливу коливання купівельних цін. Але застосування цього методу потребує здійснення більш складних розрахунків.

Облік іншого вибуття запасів.

Порядок відображення в обліку вибуття одиниць запасів унаслідок продажу готової продукції та товарів, використання запасів у процесі виробництва та надання послуг було розглянуто при висвітленні методів оцінки руху запасів.

Розглянемо приклад вибуття запасів при передачі їх в експлуатацію.

ПРИКЛАД 3.17

Підприємство "Здобуток" 5 березня 2003 року придбало малоцінні та швидкозношувані предмети на суму 96 000 грн, ПДВ 19 200 грн, для використання у господарській діяльності. При доставленні малоцінних та швидкозношуваних пред-

метів на склад були понесені транспортні витрати 12 500 грн, ПДВ 2 500 грн, витрати по навантаженню-розвантаженню 4 000 грн, ПДВ 800 грн.

Малоцінні та швидкозношувані предмети були застраховані на випадок загибелі на суму 6 800 грн.

Протягом березня були передані в експлуатацію для забезпечення збуту продукції малоцінні предмети на суму 80 000 грн. 28 березня на склад були повернені з експлуатації малоцінні та швидкозношувані предмети, що придатні для подальшого використання, на суму 2 400 грн.

На початок березня 2003 року залишки малоцінних та швидкозношуваних предметів відсутні.

Для відображення операцій, пов'язаних з рухом малоцінних та швидкозношуваних предметів, слід зробити такі бухгалтерські записи:

1. Оприбуткування малоцінних та швидкозношуваних предметів на склад підприємства, грн:

Дебет 22	"Малоцінні та швидкозношувані предмети"	96 000
Дебет 641	"Розрахунки за податками"	19 200
Кредит 631	"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	115 200.

2. Відображення транспортних витрат по доставленню малоцінних та швидкозношуваних предметів на склад, грн:

Дебет 22	"Малоцінні та швидкозношувані предмети"	12 500
Дебет 641	"Розрахунки за податками"	2 500
Кредит 685	"Розрахунки з іншими кредиторами"	15 000. -

3. Відображення витрат по навантаженню-розвантаженню малоцінних та швидкозношуваних предметів, грн:

Дебет 22	"Малоцінні та швидкозношувані предмети"	4 000
Дебет 641	"Розрахунки за податками"	800
Кредит 685	"Розрахунки з іншими кредиторами"	4 800.

4. Відображення витрат на страхування малоцінних та швидкозношуваних предметів, грн:

Дебет 22	"Малоцінні та швидкозношувані предмети"	6 800
Кредит 655	"Розрахунки за страхуванням майна"	6 800.

5. Передача малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію, грн:

Дебет 93	"Витрати на збут"	80 000
Кредит 22	"Малоцінні та швидкозношувані предмети"	80 000.

6. Повернення з експлуатації на склад малоцінних та швидкозношуваних предметів, грн:

Дебет 22	"Малоцінні та швидкозношувані предмети"	2 400
Кредит 719	"Інші доходи від операційної діяльності"	2 400.

Типові бухгалтерські записи з іншого вибуття запасів (внесення до статутного капіталу, безоплатної передачі, нестачі тощо) наведено у **табл. 3.13**.

Таблиця 3.13. Відображення в бухгалтерському обліку вибуття запасів

№ йор.	Зміст операції	т		
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	
Реалізація запасів				
1	Реалізація виробничих запасів:			
	дохід від реалізації	31 "Рахунки в банках", 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"	
	нарахування ПДВ	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"	641 "Розрахунки по податках"	
	собівартість реалізованих запасів	943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП"	
2	Реалізація готової продукції та товарів:			
	дохід від реалізації	31 "Рахунки в банках", 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	701 "Дохід від реалізації готової продукції", 702 "Дохід від реалізації товарів"	
	нарахування ПДВ	701 "Дохід від реалізації готової продукції", 702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки по податках"	
	Списана собівартість реалізованої:			
	промислової продукції	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	26 "Готова продукція"	
	продукції с/г виробництва	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	27 "Продукція с/г виробництва"	
	тварини на вирощуванні та відгодівлі	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі"	
	товарів	902 "Собівартість реалізованих товарів"	28 "Товари"	
	Передача у виробництво			
	3	Витрачено для (без використання класу 8):		
виробництва продукції (робіт, послуг)		23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП"	
загальновиробничих потреб		91 "Загальновиробничі витрати"		
виправлення браку		24 "Брак у виробництві"		
загальногосподарських потреб		92 "Адміністративні витрати"		

1	2	3	—^^^—
	забезпечення збуту	93 "Витрати на збут"	
	виконання досліджень та розробок	941 "Витрати на дослідження та розробки"	
	капітального будівництва	15 "Капітальні інвестиції"	
4	Витрачено для (з використанням класу 8):		
	операційної діяльності	80 "Матеріальні витрати"	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП"
		23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності"	80 "Матеріальні витрати"
	інвестиційної діяльності	15 "Капітальні інвестиції"	20 "Виробничі запаси", 22 "МШП"
Внесення до статутного капіталу			
5	Передані запаси як внесок до статутного капіталу іншого підприємства		
	на суму справедливої вартості запасів	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	Відповідні рахунки доходів (701, 702, 712)
	на суму справедливої вартості запасів	Відповідні рахунки витрат (901, 902, 943)	Відповідні рахунки запасів (20—28)
	на суму перевищення балансової вартості запасів над їх справедливою вартістю	946 "Втрати від знецінення запасів"	Відповідні рахунки запасів (20—28)
Передача безоплатно			
6	Передані запаси безоплатно іншим підприємствам	949 "Інші витрати операційної діяльності"	Відповідні рахунки запасів (20—28)
	на суму ПДВ	949 "Інші витрати операційної діяльності"	641 "Розрахунки за податками"
Інші вибуття			
7	Використано запасів для утримання об'єктів соціально-культурного призначення	949 "Інші витрати операційної діяльності"	Відповідні рахунки запасів (20—28)
8	Готова продукція, призначена для власних потреб підприємства, переводиться до складу матеріалів	20 "Виробничі запаси"	26 "Готова продукція"

Продовження табл. 3.13

1	2	3	4
9	Збитки запасів у разі стихійного лиха (пожежі, аварії тощо)	99 "Надзвичайні витрати"	Відповідні рахунки запасів (20 — 28)
10	Отримані відходи від списання запасів, утрачених (пошкоджених) під час надзвичайних подій	209 "Інші матеріали"	75 "Надзвичайні доходи"
11	Виявлені нестачі матеріальних цінностей при інвентаризації	947 "Нестачі та збитки від псування цінностей"	Відповідні рахунки запасів (20 — 28)
	Одночасно до встановлення винних осіб сума збитку відображається на позабалансовому рахунку	072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей" (на суму балансової вартості списаного активу)	
	Після встановлення винних осіб зменшується сума на позабалансовому рахунку		072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей"
	Сума, що підлягає відшкодуванню винними особами	375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків"	716 "Відшкодування раніше списаних активів"
	Відображення ПДВ	716 "Відшкодування раніше списаних активів"	641 "Розрахунки за податками"

3.4. ОЦІНКА ЗАПАСІВ НА ДАТУ БАЛАНСУ

Відповідно до П(С)БО 9, запаси відображаються в звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Розрахунок чистої вартості реалізації повинен ураховувати мету, заради якої були придбані (виготовлені) запаси. Так, чиста вартість реалізації запасів, що утримуються для виконання контрактних зобов'язань, базується на ціні контракту. Проте чиста вартість реалізації запасів, що утримуються для продажу, базується на загальних цінах продажу. Наприклад, розглянемо ситуацію, коли на складі торгового підприємства утримуються на кінець звітного періоду 10 холодильників, які звичайно реалізуються за ціною 4 400 грн за одиницю. Згідно з контрактом частина холодильників (6 одиниць) буде реалізована за ціною 24 000 грн. Отже, чисту реалізаційну вартість 6 холодильників слід розраховувати на основі ціни 4 000 грн, а решти 4 одиниці — на основі 4 400 грн за одиницю.

Розрахунок чистої вартості реалізації базується на найбільш надійному свідченні (прайс-листів, тарифів, економічних оглядів тощо). Коли здійснюють ці

розрахунки, враховують зміни цін або собівартості, безпосередньо пов'язаних із подіями, які відбуваються після закінчення періоду, у тій мірі, наскільки такі події підтверджують умови, що існували на дату балансу.

Зокрема, коли відомо, що на дату, на яку фінансова звітність буде складена для оприлюднення, запаси були або будуть реалізовані за вартістю, меншою ніж собівартість після дати балансу, такі запаси повинні вимірюватись за чистою вартістю реалізації на дату балансу.

Чиста вартість матеріалів та іншої сировини, що використовується в процесі виробництва, базується на ціні реалізації готової продукції, зменшеній на витрати, що спрямовані на завершення виробництва. Вартість таких запасів переоцінюється до чистої вартості реалізації, коли загальна собівартість готової продукції перевищує чисту вартість реалізації готової продукції.

Запаси переоцінюються до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі. Проте за деяких обставин подібні та взаємопов'язані одиниці можуть бути об'єднані. Зокрема, запаси, що відносяться до одного продукту, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні і практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної виробничої лінії. Наприклад, виробник або торговець може застосовувати загальне зниження цін до своїх запасів сезонного одягу, оскільки неможливо визначити, які окремі види одягу будуть реалізовані за ціною, вищою або нижчою за собівартість.

Виробник може також застосовувати загальне зниження цін, коли він не сподівається реалізувати всі свої запаси, які складають окремі вироби.

Для підприємств, що надають послуги, кожний вид послуг, на які визначається окрема ціна реалізації, розглядається як окрема одиниця.

Отже, балансова вартість запасів не повинна перевищувати їх чисту вартість реалізації, тобто суму коштів, яку очікується отримати від продажу або використання.

Запаси повинні бути оцінені за чистою вартістю реалізації, якщо собівартість перевищує цю вартість, що має місце при:

- / зниженні ціни реалізації запасів (ціна продажу нижче від собівартості);
- / ушкодженні або частковому псуванні запасів;
- / частковому або повному старінні запасів;
- / зростанні очікуваних витрат на завершення виробництва.

Слід зазначити, що порядок уцінки товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення, які залежались (не мають збуту більше ніж три місяці) і не користуються попитом у споживачів, а також таких товарів і продукції, які частково втратили свою первісну якість, та надлишок товарно-матеріальних цінностей, які більше трьох місяців не можуть бути використані на виробництво продукції, оскільки таку продукцію виробляти недоречно при відсутності попиту на неї як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках, викладений в "Положенні про порядок уцінки і реалізації залежаної продукції із групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення і надлишкових товарно-матеріальних цінностей", затвердженому наказом Міністерства економіки України та Міністерства фінансів України від 15.12.99 р. № 149 /300.

ПРИКЛАД 3.18

На підставі наведеної інформації по групам запасів підприємства "Конкорд" на кінець звітнього періоду I кварталу 2003 року визначимо, яку вартість запасів підприємство повинно відобразити в Балансі згідно з вимогами П(С)БО 9 "Запаси".

Назва	Кількість	Вартість одиниці		Загальна вартість		----- Вартість на дату балансу
		первісна	чиста вартість реалізації	первісна	чиста вартість реалізації	
А	20	50	45	1 000	900	900
Б	10	160	180	1 600	1 800	1 600
В	50	50	60	2 500	3 000	2 500
Г	40	180	140	7 200	5 600	5 600
Разом	120			12 300	11 300	10 600

В балансі запаси будуть відображені в сумі 10 600 грн.

Списання втрат від знецінення запасів на дату Балансу буде відображено таким бухгалтерським записом, грн:

Дебет 946 "Втрати від знецінення запасів " 1 700

Кредит 20 "Виробничі запаси " (12 300 - 10 600 = 1 700 грн) 1 700.

Нижче наведена інформація про запаси підприємства "Конкорд", які були уцінені в кінці I кварталу 2003 року внаслідок падіння цін, але на які ціни зросли в кінці II кварталу 2003 року:

Найменування	Кількість	Вартість одиниці		
		первісна, грн	чиста вартість реалізації на 31.03.2003 року	чиста вартість реалізації на 30.06.2003 року
А	20	50	45	48
Г	40	180	140	190

Балансова вартість запасів на кінець II кварталу 2003 року за видами запасів, на які ціни зросли в кінці кварталу:

А: 20 од. • 48 = 960 грн. Г: 40

од. • 180 - 7 200 грн. Отже, сума

дооцінки складає:

$$(48 - 45) \cdot 20 + (180 - 140) \cdot 40 = 1\,660 \text{ грн.}$$

На суму дооцінки буде зроблений такий бухгалтерський запис (грн):

Дебет 20 "Виробничі запаси" 1 660

Кредит 719 "Інші доходи від операційної діяльності" 1 660.

3.5. АНАЛІЗ І ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗАПАСИ

Запаси є найменш ліквідною частиною оборотних активів підприємства. Для перетворення запасів у грошові кошти необхідний час не лише для того, щоб знайти покупця, але й для того, щоб отримати від нього надалі плату за продукцію. Інформація про такі активи є важливою насамперед для забезпечення безперебійного процесу виробництва і реалізації продукції підприємства та його платоспроможності. Для аналізу та прийняття рішень використовують дані аналітичного обліку та показники фінансової звітності (табл. 3.14).

Таблиця 3.14. Показники фінансової звітності, що містять інформацію про запаси

Показник	Фінансовий звіт	Розділ	
1	2	3	4
1. Запаси			
1.1. Залишок на початок року і кінець звітного періоду за видами:	Баланс (ф. № 1)	II. Оборотні активи	
/ виробничі запаси			100
/ тварини на вирощуванні та відгодівлі			ПО
/ незавершене виробництво			120
/ готова продукція			130
/ товари			140
1.2. Стан запасів за балансовою вартістю на кінець року та переоцінка за рік:	Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5)	VIII. Запаси	
/ сировина і матеріали			800
/ купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби			810
/ паливо			820
/ тара і тарні матеріали			830
/ будівельні матеріали			840
/ запасні частини			850
/ матеріали сільськогосподарського призначення			860
/ тварини на вирощуванні та відгодівлі			870
/ малоцінні та швидкозношувані предмети			880
/ незавершене виробництво			890
/ готова продукція			900
/ товари			910
Разом запаси			920
Балансова вартість запасів:			
/ відображених за чистою вартістю реалізації			921
/ переданих на переробку			922

Продовженні і табл.

1	2	3	4
/ оформлених у заставу			923
/ переданих на комісію			924
Активи на відповідальному зберіганні — рахунок 02			925
За звітний та за попередній періоди:			
1.3. Собівартість реалізованої продукції (товарів)	Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	I. Фінансові результати	040
/ Інші операційні витрати (собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією)			090
/ матеріальні затрати			230
1.4. За звітний та за попередній період зменшення (збільшення) оборотних активів	Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)	I. Рух коштів у результаті операційної діяльності	080

Основною задачею аналізу запасів є виявлення рівня забезпеченості виробництва і реалізації продукції відповідними запасами товарно-матеріальних цінностей у попередньому та поточному періодах й оцінка ефективності їхнього використання. Аналіз проводиться в розрізі основних видів запасів.

- / На першому етапі аналізу розглядаються показники загальної суми запасів товарно-матеріальних цінностей — темпи її динаміки, питома вага в обсязі оборотних активів.
- / На другому етапі аналізу вивчається структура запасів у розрізі їхніх видів і основних груп, виявляються сезонні коливання їхніх розмірів.
- / На третьому етапі аналізу вивчається ефективність використання різних видів і груп запасів, а також їх обсягу в цілому, що характеризується показниками їх оборотності і рентабельності.
- / На четвертому етапі аналізу визначається обсяг і структура поточних витрат по обслуговуванню запасів у розрізі окремих видів цих витрат.

Для аналізу динаміки та структури запасів використаємо інформацію про оборотні активи підприємства ВАТ "Охтирський пивоварний завод" за даними Балансу за три послідовних періоди (табл. 3.15).

Як видно з наведених даних, при загальному зменшенні оборотних активів підприємства в 2002 році в порівнянні з 2000 роком на 351,0 тис. грн, загальна сума запасів зменшилась на 160,0 тис. грн (з 1 049,5 тис. грн до 889,5 тис. грн). При цьому її питома вага в загальній сумі оборотних активів зросла з 67,7% в 2000 році до 74,2% в 2002 році.

В складі запасів при їх загальному збільшенні на 6,5 % звертає на себе увагу ріст незавершеного виробництва, питома вага якого в структурі оборотних акти-

вів збільшилась на 5,8% (14,4—8,6), покупних товарів, питома вага яких збільшилась на 13,1% (14,0—0,9). При цьому питома вага сировини та матеріалів зменшилась на 7,9% (37,0-44,9), тари — на 5,5% (6,4—11,9).

Якщо запаси складають значну питому вагу не лише у складі оборотних активів, а і в активах підприємства, це може свідчити про те, що підприємство має проблеми зі збутом своєї продукції, що може бути обумовлено низькою якістю продукції, порушенням технології виробництва і вибором неефективних методів реалізації, недостатнім вивченням ринкового попиту та пропозиції.

Порушення оптимального рівня запасів призводить до збитків у діяльності підприємства, що є наслідком:

- / збільшення витрат по збереженню запасів;
- / знецінення запасів та втрати їх споживчих якостей;
- / втрати покупців.

Ефективність використання запасів визнається перш за все їх оборотністю. Показник оборотності запасів характеризує швидкість їх перетворення на грошову форму, що впливає на платоспроможність підприємства.

Коефіцієнт оборотності (K_0) запасів розраховується як відношення суми собівартості реалізованої продукції до середньої вартості запасів підприємства:

$$K_0 = \frac{\text{Собівартість реалізованої продукції}}{\text{Середня вартість запасів}} = \frac{\text{Собівартість реалізованої продукції}}{\left(\frac{\text{Запаси на початок року} + \text{Запаси на кінець звітного періоду}}{2} \right)}. \quad (3.9)$$

По підприємству ВАТ "Охтирський пивоварний завод" коефіцієнт оборотності запасів становить:

$$\begin{aligned} / 2000 \text{ рік} - 4\,413,3 / 849,3 &= 5,2; \\ / 2001 \text{ рік} - 4\,805,1 / 1\,019,6 &= 4,7; \\ / 2002 \text{ рік} - 6\,116,3 / 939,6 &= 6,5. \end{aligned}$$

Високий коефіцієнт оборотності запасів свідчить про ефективне використання коштів. Чим вище коефіцієнт оборотності запасів, тим більш ліквідну структуру мають оборотні активи і тим стабільнішим є фінансове становище підприємства.

В окремих випадках зростання оборотності запасів може свідчити про негативні тенденції у діяльності підприємства. Так, свідченням зростання коефіцієнта оборотності запасів може бути випадок, коли підприємство не може мати достатньо запасів, оскільки працює не на повну потужність чи не може поповнити запаси або у разі зростання обсягу продажу продукції з мінімальним прибутком чи без прибутку.

Коефіцієнт оборотності запасів слід зіставити із середнім показником по галузі, оскільки значення цього коефіцієнта залежить від галузі, в якій діє підприємство.

Коефіцієнт оборотності запасів використовується для розрахунку середньої тривалості одного обороту запасів.

Середня тривалість одного обороту запасів розраховується за формулою

$$\text{Середня тривалість одного обороту запасів} = \frac{365 \text{ днів}}{\text{Коефіцієнт оборотності запасів}} = \frac{\text{Середня вартість запасів}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}} \times 365 \text{ днів}. \quad (3.10)$$

Таблиця 3.15. Структура та динаміка запасів підприємства за 2000- 2002 рр.

	31.12.2000 р.		31.12.2001 р.		відхилення		31.12.2002 р.		відхилення	
	сума, т. грн	%	сума, т. грн	%	сума, т. грн	%	сума, т. грн	%	сума, т. грн	%
Сировина і матеріали	696,3	44,9	502,8	37,7	-193,5	-7,3	444,2	37,0	-58,6	-0,6
Тара	184,9	11,9	218,5	16,4	33,6	4,4	76,2	6,4	-142,3	10,0
МШП	14,1	0,9	23,7	1,8	9,6	0,9	4,6	0,4	-19,1	-1,4
Незавершене виробництво	132,7	8,6	170,7	12,8	38,0	4,2	172,8	14,4	2,1	1,6
Готова продукція	7,1	0,5	34,0	2,5	26,9	2,1	24,0	2,0	-10,0	-0,5
Товари	14,4	0,9	40,0	3,0	25,6	2,1	167,7	14,0	127,7	11,0
Дебіторська заборгованість (чиста реалізаційна вартість)	319,6	20,6	162,0	12,1	-157,6	-8,5	193,0	16,1	31,0	4,0
Розрахунки з бюджетом	142,4	9,2	116,4	8,7	-26,0	-0,5	4,7	0,4	-111,7	-8,3
Аванси видані		0,0	20,4	1,5	20,4	1,5	10,0	0,8	-10,4	-0,7
Інша поточна заборгованість	3,9	0,3	18,9	1,4	15,0	1,2	50,5	4,2	31,6	2,8
Грошові кошти	34,8	2,2	27,5	2,1	-7,3	-0,2	35,5	3,0	8,0	0,9
Інші оборотні активи							16,0	1,3	16,0	1,3
Всього оборотних активів	1 550,2	100,0	1 334,9	100,0	-215,3	0,0	1 199,2	100,0	-135,7	0,0
Всього активів підприємства	3 049,3		3 101,2		51,9		3 532,2		431,0	

На ВАТ "Охтирський пивоварний завод" коефіцієнт середньої тривалості одного обороту запасів становить:

/ 2000 рік - $365 / 5,2 = 70$ днів;

/ 2001 рік - $365 / 4,7 = 78$ днів;

/ 2002 рік - $365 / 6,5 = 56$ днів.

Отже, оборотність запасів зросла з 5,2 до 6,5, що привело до зменшення середньої тривалості одного обороту запасів з 70 днів до 56 днів. Значна середня тривалість одного обороту запасів обумовлена сезонністю закупки основної сировини — ячменю та значною тривалістю виробничого циклу.

Подібно до коефіцієнту оборотності запасів коефіцієнт середньої тривалості одного обороту запасів показує, як швидко підприємство продає свою продукцію (товари) та яка середня тривалість одного обороту запасів упродовж року.

Незначна кількість днів середньої тривалості одного обороту запасів свідчить про те, що підприємство вкладає незначні кошти в запаси та має в наявності запасів на мінімальну суму.

Безперервний процес виробництва і реалізації продукції досягається через управління запасами.

Політика управління запасами полягає в:

/ оптимізації загального розміру і структури запасів товарно-матеріальних цінностей;

/ мінімізації витрат по їх обслуговуванню;

/ забезпеченні ефективного контролю за їх рухом.

Основу формування політики управління запасами складає їх класифікація у відповідності з різними цілями. В залежності від цілей підприємства запаси на підприємстві створюються для:

- а) забезпечення поточної виробничої діяльності (поточні запаси сировини і матеріалів);
- б) забезпечення поточної збутової діяльності (поточні запаси готової продукції);
- в) накопичення сезонних запасів, що забезпечують господарський процес у майбутньому (сезонні запаси сировини, матеріалів і готової продукції).

Оптимізація розміру основних груп поточних запасів

Така оптимізація пов'язана з розподілом усієї сукупності запасів товарно-матеріальних цінностей на два основних види — виробничі запаси (сировини, матеріалів і напівфабрикатів) і запаси готової продукції. У розрізі

кожного з цих видів виділяються запаси поточного збереження — частина запасів, яка постійно обновляється, формується на регулярній основі і рівномірно використовується в процесі виробництва продукції або її реалізації покупцям.

Для оптимізації розміру поточних запасів товарно-матеріальних цінностей використовується ряд моделей, серед яких найбільше поширення одержала *Модель економічно обґрунтованого розміру замовлення (EOQ model)*. Вона може бути використана для оптимізації розміру як виробничих запасів, так і запасів готової продукції, сформованих за рахунок оборотного капіталу.

Розрахунковий механізм моделі *EOQ* оснований на мінімізації сукупних операційних витрат по закупівлі та зберіганню запасів на підприємстві. Ці операційні витрати попередньо розділяються на дві групи:

- а) сума витрат по розміщенню замовлень (включаючи витрати по транспортуванню і прийманню товарів);
- б) сума витрат по зберіганню товарів на складі (утримання складських приміщень, зарплата персоналу, фінансові витрати по обслуговуванню капіталу, вкладеного в запаси тощо).

Розглянемо механізм моделі на прикладі формування виробничих запасів.

З одного боку, підприємству вигідно завозити сировину і матеріали якомога більшими партіями. Чим більший розмір партії постачання, тим нижче сукупний розмір операційних витрат по розміщенню замовлень у певному періоді (оформленню замовлень, доставці замовлених товарів на склад і їх прийманню на складі).

Сума операційних витрат по розміщенню замовлень визначається за формулою

$$\text{Сума операційних витрат по розміщенню замовлень} = \frac{\text{Обсяг виробничого споживання продукції (сировини, матеріалів) за період}}{\text{Середній розмір однієї партії постачання продукції}} \times \text{Середня вартість розміщення одного замовлення} \quad (3.11)$$

З наведеної формули випливає, що при незмінному обсязі виробничого споживання і середньої вартості розміщення одного замовлення загальна сума операційних витрат по розміщенню замовлень мінімізується з ростом середнього розміру однієї партії постачання продукції.

З іншого боку, великий розмір однієї партії постачання запасів викликає відповідний ріст операційних витрат по зберіганню запасів на складі, тому що при цьому збільшується середній розмір запасу в днях обороту (період їхнього зберігання).

Сума операційних витрат по зберіганню продукції на складі може бути визначена за формулою

$$\text{Сума операційних витрат по зберіганню продукції на складі} = \frac{\text{Середній розмір однієї партії продукції постачання}}{2} \times \text{Вартість зберігання одиниці продукції у період, що аналізується} \quad (3.12)$$

З наведеної формули випливає, що при незмінній вартості зберігання одиниці товару сума операційних витрат по зберіганню товарних запасів на складі мінімізується при зниженні середнього розміру однієї партії постачання товарів. Таким чином, зі зростанням середнього розміру однієї партії постачання товарів знижуються операційні витрати по розміщенню замовлення і зростають операційні витрати по зберіганню товарних запасів на складі підприємства (і навпаки). Модель *EOQ* дозволяє оптимізувати пропорції між цими двома групами операційних витрат таким чином, щоб сукупна їхня сума була мінімальною.

Математична модель EOQ може бути виражена формулою

$$\text{Оптимальний середній розмір партії постачання} = \sqrt{\frac{2 \times \text{Обсяг виробничого споживання продукції (сировини, матеріалів) за період, що аналізується} \times \text{Середня вартість розміщення одного замовлення}}{\text{Вартість зберігання одиниці продукції за період, що аналізується}}} \quad (3.13)$$

Відповідно оптимальний середній розмір виробничого запасу визначається за формулою

$$\text{Оптимальний середній розмір виробничого запасу (сировини, матеріалів)} = \frac{\text{Оптимальний середній розмір партії постачання}}{2} \quad (3.14)$$

Розрахуємо оптимальний середній розмір запасу ячменю для ВАТ "Охтирський пивоварний завод". Річна потреба в ячменю для роботи солодовні становить 1 346,0 т. Середня вартість розміщення одного замовлення 160 грн. Середня вартість зберігання одиниці товару 10 грн. Звідси

$$\text{Оптимальний середній розмір партії постачання} = \sqrt{\frac{2 \times 1\,346 \times 160}{10}} = \sqrt{4\,3072} = 208,0 \text{ т.}$$

$$\text{Оптимальний середній розмір запасу ячменю} = \sqrt{\frac{208,0}{2}} = 104 \text{ т.}$$

За таких обсягів середньої партії постачання і середнього запасу сировини витрати підприємства з обслуговування запасу будуть мінімальними.

Для оптимізації розміру основних груп поточних запасів на підприємстві слід розраховувати обсяг виробничого споживання товарів (сировини, матеріалів) за період, що аналізується. Розрахунок залежить від виду діяльності, складності виробничого процесу, кількості структурних підрозділів тощо.

На ВАТ "Охтирський пивоварний завод" складається розрахунок потреби у ячменю — основній стратегічній сировині для виробництва солоду і несолоджені матеріалів на основі планового обсягу виробництва продукції (табл. 3.16).

Таблиця 3.16. Розрахунок потреби у ячменю для роботи солодовні на несолоджені матеріали в 2003 році

Місяць	План виробництва		Потреби у ячменю на виробництво		Потреба у ячменю всього, тонн
	Пиво, тне. дал	солод, тонн	солоду	На несолоджені матеріали	
1	2	3	4	5,д	6
Січень	26	103	132,7	12,9	145,6
Лютий	26	95	122,4	17,4	139,8
Березень	35	103	132,7	21,4	154,1

Продовження табл. 3.16

1;;;	2	3	4	5	6
Квітень	43	103	132,7	23,4	156,1
Травень	47	97	124,9	27,9	152,8
Червень	56	—	—	32,4	32,4
Липень	65	—	—	32,4	32,4
Серпень	65	—	—	22,4	22,4
Вересень	45	33	42,5	18,4	60,9
Жовтень	37	103	132,7	17,4	150,1
Листопад	35	103	132,7	19,9	152,6
Грудень	40	103	132,7	13,9	146,6
Всього на рік			1 086,0	259,8	1 345,8

Крім того, розробляються розрахунки витрат на придбання основних і допоміжних матеріалів у кількісно-сумовому вираженні під розроблену виробничу програму та виходячи з прогнозних цін на сировину і матеріали.

Щомісячно виробничі підрозділи складають розрахунки потреби в сировині та матеріалах, виходячи із залишків на початок місяця, середніх норм на виробництво та необхідних мінімальних залишків на кінець місяця для безперебійної роботи виробничих підрозділів. При цьому використовують прямий метод розрахунку запасів.

Наприклад, розрахунок потреби в ячменю, солоду, допоміжних матеріалах на місяць листопад 2003 р. по ВАТ "Охтирський пивоварний завод" розглянуто у табл. 3.17-3.19.

Таблиця 3.17. Розрахунок потреби в ячменю на листопад 2003 р.

Залишок на 01.10.2003	План виробництва		Потреба в ячменю на виробництво		Всього потреби	Залишок на 01.12.2003
	солоду	Пива	солоду	несолодж. м-лів		
429,7	103	40	131,5	19,5	151,0	278,7

Таблиця 3.18. Розрахунок потреби в солоду на листопад 2003 р.

Залишок на 01.10.2003	План виробництва пива, тис. дал	Середня норма витрат солоду	Потреба в солоду на місяць, тон	Залишок солоду на 01.12.2003
249,7	40	1,4055	56,2	193,1

На основі даних розрахунків кожного структурного підрозділу економічна служба розраховує вартість придбання виробничих запасів упродовж місяця та складає графіки першочерговості придбання сировини та матеріалів для виробничих потреб.

Таким чином, через постійну нестачу вільних обігових коштів нормування виробничих запасів зводиться до залишку мінімальних запасів сировини, необхідних для безперебійної роботи виробництва.

Таблиця 3.19. Розрахунок потреби варочного цеху в допоміжних матеріалах

Найменування	Потреба	Залишок на 01.11.2003	Необхідність придбання		Дата придбання
			норма	факт	
Рисова січка	3 950	1 950	2 000	2 000	30.11.2003
Цукор	4 000	2 100	1 900	1 900	30.11.2003
Хміль	35,9915	20,533	35,9915	35,9915	05.11.2003
Лимонна кислота	200	13,1	200	200	05.11.2003
Термаміл	30	12,9	30	30	15.11.2003
Ультрафлор	30	16,6	30	30	15.11.2003
Гіпс	120	120	120	120	15.11.2003

Для визначення обсягів незавершеного виробництва складаються відповідні розрахунки на кожний місяць (табл. 3.20).

Таблиця 3.20. Розрахунок планових обсягів незавершеного виробництва пива на 01 листопада 2003 р.

Залишки молодого пива на 01.10.03, гкл		Залишки в перерахунку на готове пиво, тис. дал		План вир-ва пива на жовтень, тис. дал	Перехідний залишок на листопад, тис. дал	План вир-ва пива на листопад, тис. дал	Обсяг вир-ва суслу на 01.11.2003, тис. дал
Бродильне виділення	Відділ добродж.	Бродильне виділення	Відділ добродж.				
506,5	3 630,6	4,6	34,4	37,0	2,0	35,0	38,2

Для запасів готової продукції завдання мінімізації операційних витрат по їх обслуговуванню стоїть у визначенні оптимального розміру партії виробленої продукції (замість середнього розміру партії постачання). Якщо виробляти певний товар дрібними партіями, то операційні витрати по зберіганню запасів у вигляді готової продукції будуть мінімальними. Разом з тим при такому підході до операційного процесу істотно зростуть операційні витрати, пов'язані з частим переналадженням устаткування, підготовкою виробництва й інші. Використовуючи замість показника обсягу виробничого споживання показник планованого обсягу виробництва продукції, аналогічним способом можемо визначити оптимальний середній розмір партії виробленої продукції й оптимальний середній розмір запасу готової продукції.

Оптимізація загальної суми запасів товарно-матеріальних цінностей, включених до складу оборотних активів

Розрахунок оптимальної суми запасів кожного виду (в цілому і по основних групах їх номенклатури) здійснюється за формулою

$$\begin{array}{l}
 \text{Оптимальна сума} \\
 \text{запасів на кінець} \\
 \text{періоду, що} \\
 \text{аналізується}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Норматив запасів} \\
 \text{поточного збереження} \\
 \text{в днях обороту}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Одноденний обсяг} \\
 \text{виробництва або реалізації} + \\
 \text{в майбутньому періоді}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Запланована сума} \\
 \text{запасів сезонного} \\
 \text{збереження}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Запланована сума запасів} \\
 \text{цільового призначення} \\
 \text{інших видів}
 \end{array}
 \quad (3.15)$$

На ВАТ "Охтирський пивоварний завод" залишки готової продукції на звітний період визначаються, виходячи із триденного обороту готової продукції (3—4 тис. дал), що пов'язано з малою тривалістю терміну стійкості пива.

Виходячи із середньоденного обсягу реалізованої готової продукції та мінімального терміну зберігання продукції, можемо вирахувати оптимальну суму запасів готової продукції на складі підприємства:

$$\frac{2443,5}{273} \cdot 3 = 26,9 \text{ тис. грн.}$$

З даних таблиці випливає, що залишки готової продукції на кінець звітного періоду становили 23,1—26,3 тис. грн, що не перевищує зробленого розрахунку.

Виходячи з середньоденного обсягу реалізованих товарів та середнього терміну зберігання товарів (15 днів), можемо вирахувати оптимальну величину запасів товарів на складі підприємства:

$$\frac{2746,9}{273} \cdot 15 = 150,9 \text{ тис. грн.}$$

З даних таблиці випливає, що залишки товарів на кінець звітного періоду становили від 143,2 тис. грн до 374,0 тис. грн. Значне перевищення залишків в другому та третьому кварталах спричинене сезонністю реалізації товарів та збільшенням товарного кредиту, наданого АТ "Оболонь".

Забезпечення ефективного контролю за рухом запасів можливе на підставі застосування систем контролю, основним завданням яких є контроль за своєчасним розміщенням замовлень на поповнення запасів і залученням в операційний оборот зайво сформованих їхніх видів.

Однією з систем, яка може бути застосована на підприємстві, є "АВС-аналіз". Суть цієї контролюючої системи полягає в поділі всієї сукупності запасів товарно-матеріальних цінностей на три категорії, виходячи з їхньої вартості, обсягу і частоти витрат, негативних наслідків їхньої недостатності для ходу операційної діяльності та фінансових результатів і под.

В категорію "А" включають найбільш дорогі види запасів із тривалим циклом замовлення, що вимагають постійного моніторингу в зв'язку із серйозністю фінансових наслідків, викликаних їх недостатністю (такі, як ячмінь, солод карамельний, хміль, рисова січка, етикетку, кроненкорок). Склад конкретних товарно-матеріальних цінностей, що належать до категорії "А", звичайно обмежений (стратегічна сировина та матеріали) і вимагає щотижневого контролю.

В категорію "В" включають товарно-матеріальні цінності, що мають меншу значущість у забезпеченні безперебійного операційного процесу і формуванні кінцевих результатів фінансової діяльності (такі, як цукор, кислоти, кальцинована сода, пляшка та ін.). Запаси цієї групи необхідно контролювати один раз на місяць.

В категорію "С" включають всі інші товарно-матеріальні цінності з низькою вартістю, які не мають значущої ролі у формуванні кінцевих фінансових результатів. Обсяг закупівель таких матеріальних цінностей може бути досить великим, тому контроль за ними можна здійснювати один раз на квартал.

Таким чином, основний контроль запасів по "АВС-аналіз" концентрується на найбільш важливій їхній категорії з позицій забезпечення безперервності операційної діяльності підприємства і формування кінцевих фінансових результатів.

Іншою системою, що може застосовуватись на підприємстві, є система "XYZ-аналіз". При "XYZ-аналізу" матеріали розподіляються відповідно до структури їх споживання. До групи X відносять матеріали, споживання яких носить постійний характер, до групи Y — сезонний характер, до групи Z — нерегулярний характер. Така класифікація дозволяє підвищити ефективність прийняття рішень при закупівлі та складуванні.

Важливу роль в управлінні запасами відіграє логістика, яка використовується для оптимізації товарних потоків у просторі та часі. Вона координує рух товарів по всьому ланцюгу "постачальник — підприємство — покупець" і гарантує, що необхідні матеріали та продукція будуть надані своєчасно у визначеному місці, у кількості, що вимагається та з гарантованою якістю. Як наслідок, скорочуються витрати на складування, значно зменшується термін перебування капіталу в запасах, що сприяє прискоренню оборотності і підвищенню ефективності функціонування підприємства, його конкурентоспроможності.

В узагальненому вигляді інструментарій управління запасами наведено у *табл. 3.21*.

Таблиця 3.21. Інструментарій для прийняття рішень щодо запасів

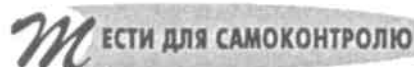
Контрольна точка рішення	Необхідна інформація	Джерело інформації	Інструмент	Оцінка результатів
1	2	3	4	5
Як швидко обертаються запаси?	Собівартість реалізованої продукції (товарів); запаси на початок року та запаси на кінець звітного періоду	Звіт про фінансові результати; Баланс	Коефіцієнт оборотності запасів; Середня тривалість одного обороту запасів	Високий коефіцієнт оборотності запасів і низький коефіцієнт середньої тривалості свідчать про те, що керівництво скорочує суму наявних запасів по відношенню до продажу
Які чинники впливають на суму операційних витрат по розміщенню замовлень?	Обсяг виробничого споживання (сировини, матеріалів); Середній розмір однієї партії постачання запасів; Середня вартість розміщення одного замовлення	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (М-20), лімітно-забірна картка, замовлення	Сума операційних витрат по розміщенню замовлень	Незмінний обсяг виробничого споживання і середньої вартості розміщення одного замовлення мінімізують суму операційних витрат по розміщенню з ростом середнього розміру однієї партії постачання запасів

Продовження табл. 3.21

1	2	3	4	5
Під впливом яких факторів змінюється сума операційних витрат по зберіганню товарів на складі?	Середній розмір однієї партії постачання товарів; Вартість зберігання одиниці товару	Товарно-транспортна накладна (1-ТН); накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (М-20)	Сума операційних витрат по зберіганню товарів	Великий розмір однієї партії постачання призводить до росту операційних витрат на зберігання
Яким чином можна оптимізувати пропорції між операційними витратами на зберігання та по розміщенню замовлень?	Обсяг виробничого споживання (сировини, матеріалів); Середня вартість розміщення одного замовлення; Вартість зберігання одиниці товару	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (М-20), лімітно-забірна картка, замовлення	Модель EOQ — оптимальний розмір партії постачання	Модель EOQ оптимізує пропорції між операційними витратами на зберігання та замовлення таким чином, що сукупна їх сума є мінімальною
Яким чином досягається оптимальна сума запасів на кінець періоду?	Норматив запасів поточного зберігання; Одноразовий обсяг виробництва; Одноденний обсяг реалізації в майбутньому періоді	Нормативи, бюджет обсягу реалізації, бюджет обсягу виробництва, бюджет запасів сезонного зберігання та цільового призначення	Показник оптимальної суми запасів на кінець періоду; Запланована сума запасів сезонного зберігання; Запланована сума запасів цільового призначення інших видів	Врахування зазначених факторів призводить до оптимальної загальної суми запасів, включених до складу оборотних активів

 **К**ОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Що таке запаси?
2. Як класифікують запаси для цілей бухгалтерського обліку?
3. Які критерії визнання запасів?
4. Які фактичні витрати формують первісну вартість запасів, придбаних за плату?
5. Як визначається первісна вартість запасів, виготовлених власними силами підприємства ?
6. Що таке справедлива вартість запасів?
7. В яких випадках використовується справедлива вартість при визначенні первісної вартості запасів?
8. Як визначити первісну вартість запасів, придбаних в результаті обміну на інші (подібні та неподібні) активи?
9. Які витрати не включаються до собівартості запасів, а належать до того періоду, в якому вони були понесені (встановлені) ?
10. У чому полягає сутність методу оцінки собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)?
11. У чому полягає сутність методу оцінки ідентифікованої собівартості запасів?
12. У чому полягає сутність методу оцінки середньозваженої собівартості?
13. У чому полягає сутність методу оцінки нормативних затрат ?
14. У чому полягає сутність методу оцінки ціни продажу?
15. Що таке чиста вартість реалізації запасів?
16. За якою оцінкою відображаються запаси на дату балансу?
17. Які рахунки використовуються для відображення наявності та руху запасів? Дайте загальну характеристику цих рахунків.
18. Якими чинниками характеризується забезпеченість підприємства запасами?
19. Які види аналізу використовуються для управління запасами? Дайте характеристику цих видів.
20. Який інструментарій використовується для прийняття рішень щодо запасів ?

 **М**ЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

3.1

Які з наведених об'єктів не входять до складу запасів підприємства?

- а) товари, що надійшли від іншого підприємства і знаходяться на консигнації;
- б) товари, передані на консигнацію іншому підприємству;
- в) запаси, що знаходяться в дорозі і придбані у іншого підприємства на умовах "ФОБ — станція відвантаження";
- г) жодна із наведених позицій.

3.2	Які з наведених витрат не включаються у первісну вартість запасів, придбаних за плату?	
	а) суми непрямих податків, пов'язаних з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;	б) витрати на заготівлю; в) витрати на збут; г) всі перелічені вище позиції.

3.3	Є така інформація про рух запасів підприємства "Посмішка":		
	Показник	Кількість одиниць	Собівартість (грн)
	Запаси на 01.01.	8 000	11
	Придбано 08.01.	13 000	12
	Придбано 19.01.	5 000	13
	Вибуло 22.01.	17 000	?
	Якщо підприємство використовує метод ФІФО, собівартість залишку запасів станом на 31.01. становитиме:		
	а) 99 000 грн;	в) 113 000 грн;	
	б) 108 000 грн;	г) 117 000 грн.	

3.4

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, які були передані в експлуатацію і знаходились у складі запасів підприємства:

- а) не виключається зі складу активів до повного нарахування суми амортизації;
- б) виключається зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів;
- в) не виключається зі складу активів протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року від дати зарахування;

г) жодна із наведених позицій.

3.5

Витрати в незавершеному виробництві на кінець звітного періоду відображає:

- а) сальдо рахунка 23 "Виробництво";
- б) сальдо рахунка 25 "Напівфабрикати";
- в) дебетовий оборот рахунка 26 "Готова продукція";
- г) дебетовий оборот рахунка 23 "Виробництво".

3.6

Якщо товари обліковуються за цінами продажу, то різниця між купівельною вартістю і цінами продажу відображається на:

- а) рахунку "Торгова націнка";
- б) рахунку "Інші доходи від операційної діяльності";
- в) рахунку "Дохід від реалізації товарів";
- г) рахунку "Інші надзвичайні доходи".

В ПРАВИ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

ВПРАВА 3.1

Підприємство "Енергетичний ряд" має таку інформацію про запаси, надходження їх і видаток за грудень 2003 року:

Показник	Кількість (од)	Ціна (грн)	Сума (грн)
Запаси, 1 грудня	200	4	800
Придбано:			
10 грудня	500	4,50	2 250
20 грудня	400	4,75	1 900
30 грудня	300	5,00	1 500
Вибуло:			
15 грудня	500		
25 грудня	400		

Необхідно:

а) Визначити собівартість запасів, що вибули за грудень, і собівартість запасів на кінець грудня, використовуючи методи:

А. ФІФО.

Б. Середньозваженої собівартості.

б) Скласти відповідні бухгалтерські записи.

ВПРАВА 3.2

Підприємство "Дослідник" виробляє одну модель запчастин. У січні компанія понесла такі витрати (тис. грн):

Зарплата:	
• Основного виробничого персоналу	1 600
• Виробничого персоналу, що обслуговує допоміжне виробництво	50
• Продавців	60
• Апарату управління	30
Матеріали, використані для виробництва	228
Оренда приміщень за січень	30
Амортизація виробничого обладнання	10
Витрати на опалення та освітлення приміщення	16

Додаткова інформація: / Підприємство не має початкових запасів. / За місяць було виготовлено 800 одиниць. / На кінець місяця незавершених одиниць не було. / Реалізовано 600 одиниць за ціною 900 грн за одиницю.

/ 2/3 приміщення використовується для виробництва. Інша частина використовується як приміщення для офісу.

/ 3/4 витрат на опалення та освітлення приміщення припадає на виробничі приміщення.

Необхідно визначити собівартість вироблених одиниць за січень та собівартість одиниці продукції у залишку на кінець звітного періоду.

ВПРАВА 3.3

Підприємство "Новобранець" у квітні 2003 року виробило готову продукцію з фактичною виробничою собівартістю 60 000 грн. Протягом місяця вся вироблена готова продукція на суму 87 500 грн була реалізована покупцям. У кінці березня було повернено покупцями з причини наявності браку готової продукції на суму 600 грн.

Керівництво вирішило виправити брак і реалізувати продукцію.

Необхідно відобразити операції щодо руху готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку

ВПРАВА 3.4

Є така інформація про рух товарів підприємства "Провінціалка" за місяць (грн):

Показник	За собівартістю	За ціною реалізації
Товари на початок місяця	28 000	43 000
Придбані товари впродовж місяця	122 000	157 000
Товари, наявні для продажу	<i>f</i>	?
Чистий продаж		140 000
Запаси на кінець місяця	?	⁹

Необхідно:

- визначити собівартість товарів, реалізованих упродовж місяця та на кінець місяця, застосовуючи метод ціни продажу;
- скласти відповідні бухгалтерські записи.

ВПРАВА 3.5

Підприємство "Поштовх", що здійснює реалізацію товарів через роздрібну мережу, на початок квітня 2003 року має в наявності товари, роздрібна вартість яких становить 1 800 000 грн, в тому числі торгова націнка 450 000 грн.

Протягом місяця були придбані товари за купівельною вартістю на суму 225 000 грн, ПДВ 45 000 грн. Сплачені транспортні витрати по доставці товарів у сумі 1 500 грн, ПДВ 300 грн, витрати на проведення експертизи якості та сертифікації товару 800 грн, ПДВ 160 грн. Торгова націнка на придбаний товар становить 20%.

За квітень товар було реалізовано за ціною продажу за готівку на суму 1 507 500 грн.

Необхідно відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

ВПРАВА 3.6

Є така інформація про запаси підприємства "Мегаполіс" на кінець звітного року (грн):

Вид запасів	Первісна вартість	Чиста вартість реалізації	-----		
			По видах	По групах	Загальних запасів
Книжки в твердій палітурці А Б	60 000 45 000	55 000 52 000	1 ?		
Разом	105 000	107 000		?	
Книжки в м'якій палітурці В Д	48 000 15 000	45 000 14 000	1		
Разом	63 000	59 000		?	
Всього	168 000	166 000	?	?	?

Необхідно визначити оцінку, за якою запаси будуть відображені у звітності на кінець звітного періоду, враховуючи, що одиницею бухгалтерського обліку є їх вид.

ВПРАВА 3.7

На 31 грудня 2003 року є така інформація про статті звітності підприємства-виробника сонцезахисних окулярів "Примха", грн:

/ запаси на кінець року	35 548
/ запаси на початок року	26 200
/ собівартість реалізованої продукції	86 134
/ дохід від продажу	231 934.

Розрахуйте коефіцієнт оборотності запасів і коефіцієнт середньої тривалості одного обороту запасів для підприємства.

ВПРАВА 3.8

Є така інформація про статті звіту підприємства "Рахуба" за 2001, 2002 та 2003 роки, млн. грн:

	2001	2002	2003
Запаси на початок	1 051	853	732
Запаси на кінець	853	732	1 016
Собівартість реалізованої продукції	8 452	8 525	9 330
Дохід від продажу продукції	0 337	20 917	22 348

Розрахуйте коефіцієнт оборотності запасів, коефіцієнт середньої тривалості одного обороту запасів підприємства "Рахуба" за 2001, 2002 та 2003 роки. Прокоментуйте будь-які тенденції.



ОБЛІК ФІНАНСОВИХ АКТИВІВ, ІНШИХ АКТИВІВ І ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНИХ ВАЛЮТАХ

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ ВМІТИ:

- / застосовувати норми П(С)БО щодо визнання, оцінки та обліку грошових коштів, фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості та операцій в іноземних валютах;
- / визначати та відображувати в обліку курсову різницю;
- / розраховувати ефективну ставку відсотка та нараховувати амортизацію премії та дисконту за інвестиціями, що утримуються до погашення;
- / застосовувати метод участі в капіталі;
- / розраховувати резерв сумнівних боргів;
- / розраховувати суму погашення та суму дисконту за отриманими векселями;
- / відображувати на рахунках бухгалтерського обліку операції, пов'язані з фінансовими активами, витратами майбутніх періодів і операціями в іноземних валютах;
- / визначати та інтерпретувати аналітичні показники щодо фінансових активів з метою прийняття управлінських рішень.

"Управляти грошима важче, ніж хижачками. А великими грошима — і набагато небезпечніше".

Лев Дуров

4.1. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ

Грошові кошти підприємства можуть знаходитись:

- / в касі;
- / на рахунках в банках;
- / в дорозі.

Облік коштів в касі

Каса підприємства — це приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів.

Відповідно **касові операції** — це операції підприємств між собою та з підприємцями і фізичними особами, що пов'язані з прийманням і видачею готівки при проведенні розрахунків через касу підприємства.

Здійснення касових операцій регламентується "Положенням про ведення касових операцій в національній валюті в Україні", затвердженим постановою Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637. Це положення регламентує документальне оформлення касових операцій, вимоги до устрою каси на підприємстві, встановлення лімітів залишку готівки в касі та інші вимоги до ведення касових операцій.

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі підприємства використовується рахунок 30 "Каса".

За дебетом рахунка 30 "Каса" відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом — виплата грошових коштів із каси підприємства.

Рахунок 30 "Каса" має наступні субрахунки:

301 "Каса в національній валюті";

302 "Каса в іноземній валюті".

На підприємствах, де працюють операційні каси (продаж квитків, оплата послуг зв'язку, обмін валюти тощо), відкриваються субрахунки 303 "Операційна каса в національній валюті" та 304 "Операційна каса в іноземній валюті".

На субрахунках 302 "Каса в іноземній валюті" та 304 "Операційна каса в іноземній валюті" підприємства здійснюють операції з валютою у перерахунку на національну валюту України окремо за кожним видом валюти.

Приклади відображення касових операцій наведено у **табл. 4.1.**

Таблиця 4.1. Відображення в обліку типових касових операцій

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1 11	Надходження коштів в касу: з банку на заробітну плату, відрадженьня або інші потреби у гривні	301 "Каса в національній валюті"	311 "Поточні рахунки в національній валюті", 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"

Продовження табл. 4.1

1	2	3	4
1.2	Іноземна валюта з валютного рахунку на відрядження або інші потреби	302 "Каса в іноземній валюті"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті"
1.3	Від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	301 "Каса в національній валюті"	70 "Доходи від реалізації"
1.4	Від реалізації інших активів	301 "Каса в національній валюті"	71 "Інший операційний дохід" 74 "Інші доходи"
1.5	Погашення дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги	301 "Каса в національній валюті"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
1.6	Повернення невикористаних підзвітних сум	301 "Каса в національній валюті" 302 "Каса в іноземній валюті"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
1.7	Погашення заборгованості учасників по внесках до капіталу	301 "Каса в національній валюті"	46 "Неоплачений капітал"
1.8	Погашення іншої дебіторської заборгованості	301 "Каса в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
2.	Видаток коштів з каси: Внесена з каси на поточні рахунки готівка:	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	301 "Каса в національній валюті"
2.1	— в національній валюті		
	— в іноземній валюті	312 "Поточний рахунок в іноземній валюті"	302 "Каса в іноземній валюті"
2.2	Виплачена зарплата	611 "Розрахунки за заробітною платою"	301 "Каса в національній валюті"
2.3	Видані кошти підзвітним особам на відрядження, придбання матеріалів тощо	372 "Розрахунки з підзвітними особами"	301 "Каса в національній валюті" 302 "Каса в іноземній валюті"
2.4	Виплачені дивіденди готівкою	67 "Розрахунки з учасниками"	301 "Каса в національній валюті"
2.5	Погашена заборгованість постачальникам	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	301 "Каса в національній валюті"

Продовження табл. 4.1

1	2	3	4
2.6	Погашення іншої кредиторської заборгованості	68 "Розрахунки за іншими операціями"	301 "Каса в національній валюті"
2.7	Сплачено готівкою загально-виробничі, адміністративні та інші витрати	91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 94 "Інші витрати операційної діяльності" 92 "Фінансові витрати"	301 "Каса в національній валюті"

Записи на рахунку 70 "Каса" здійснюються на підставі звітів касира, до яких додаються прибуткові та видаткові касові ордери та інші документи.

Облік коштів на рахунках в банках

Банки відкривають своїм клієнтам рахунки відповідно до інструкції "Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валюті", затвердженої постановою правління

Національного банку України № 492 від 12.11.03 р. Інструкція визначає порядок відкриття, переоформлення та закриття поточних, депозитних (вкладних), рахунків у національній та іноземній валюті, а також бюджетних рахунків у національній валюті України.

Загальні принципи організації безготівкових розрахунків у національній валюті України, їх форми, зразки первинних документів та порядок їх обігу визначає інструкція "Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті", затверджена постановою правління Національного банку України № 22 від 21.01.04 р.

Для обліку наявності та руху грошових коштів на рахунках в банку (в національній та іноземній валютах) призначено **рахунок 31 "Рахунки в банках"**, який має наступні 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".

За дебетом рахунка 31 "Рахунки в банках" відображається надходження грошових коштів, за кредитом — їх використання.

Записи на рахунку 31 "Рахунки в банку" здійснюються на підставі виписок банку і первинних документів, доданих до них. Аналітичний облік ведеться за виписками банку.

Кошти в іноземній валюті обліковуються окремо по кожній валюті, яка перераховується в національну валюту України. Банк надає підприємству виписки у валюті та гривнях, на підставі яких здійснюються записи в бухгалтерському обліку.

Для обліку іноземної валюти на рахунках в банку доречно відкрити до **субрахунка "Поточні рахунки в іноземній валюті"** наступні аналітичні рахунки:

312.1 "Валютний рахунок в країні";

312.2 "Валютний рахунок за кордоном";

312.3 "Транзитний валютний рахунок".

На рахунках 313 "Інші рахунки в банках в національній валюті" та 314 "Інші рахунки в банках в іноземній валюті" відображається наявність на рух коштів підприємства, що знаходяться на особливих рахунках, в акредитивах, ощадні сертифікати, приватизаційні папери, компенсаційні сертифікати, імпорتنний депозит тощо.

Далі наведено приклади відображення операцій на рахунках в банку (табл. 4.2).

Таблиця 4.2. Відображення в обліку типових операцій на рахунках в банку

пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1		3	4
1	Надходження коштів на рахунки в банку: З каси підприємства	31 "Рахунки в банку"	30 "Каса"
1.2	Від реалізації: — товарів, робіт, послуг, — інших активів	31 "Рахунки в банку"	70 "Доходи від реалізації" 71 "Інший операційний дохід" 74 "Інші доходи"
1.3	Від покупців і замовників в погашення заборгованості	31 "Рахунки в банку"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
1.4	Авансові платежі від покупців і замовників	31 "Рахунки в банку"	68 "Розрахунки за авансами одержаними"
1.5	Погашення іншої дебіторської заборгованості	31 "Рахунки в банку"	37 "Розрахунки з іншими дебіторами"
1.6	Цільові надходження (гранти, субсидії тощо)	31 "Рахунки в банку"	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
1.7	Одержані кредити банку	31 "Рахунки в банку"	50 "Довгострокові позики" 60 "Короткострокові позики"
1.8	Внески учасників	31 "Рахунки в банку"	46 "Неоплачений капітал"
2.	Списання коштів з рахунків в банку Видано готівкою до каси	30 "Каса"	31 "Рахунки в банку"
2.1			

Продовження *табл. 4.2*

1	2	3	4
2.2	В погашення кредиторської заборгованості — постачальникам і підрядникам — за податками й платежами — з оплати праці — за іншими операціями	63 "Рахунки з постачальниками та підрядниками" 64 "Розрахунки за податками й платежами" 66 "Розрахунки з оплати праці" 68 "Розрахунки за іншими операціями"	31 "Рахунки в банку"
2.3	Авансові платежі постачальникам і підрядникам	371 "Розрахунки за виданими авансами"	31 "Рахунки в банку"
2.4	В погашення раніше отриманих позик	50 "Довгострокові позики" 60 "Короткострокові позики" 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"	31 "Рахунки в банку"
2.5	Виплати учасникам	67 "Розрахунки з учасниками"	31 "Рахунки в банку"
2.6	В оплату різних витрат	91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" тощо	31 "Рахунки в банку"

Облік інших грошових коштів

Інші грошові кошти — це грошові документи та кошти в дорозі. До грошових документів (у національній та іноземній валюті) належать документи, які знаходяться в касі підприємства, — поштові марки, марки гербового збору, спла-

чені проїзні документи, сплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку й інші грошові документи.

Грошові кошти в дорозі включають: кошти, внесені в каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на розрахункові або інші рахунки підприємства.

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових документів та грошових коштів в дорозі використовується рахунок 33 "Інші кошти". За дебетом рахунка відображаються надходження грошових документів у касу підприємства та коштів у дорозі, за кредитом — вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

Рахунок 33 "Інші кошти" має наступні субрахунки:

331 "Грошові документи в національній валюті";

332 "Грошові документи в іноземній валюті";

333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті";

334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті".

4.2. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

Визначення та класифікація фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції — це активи, які утримуються підприємством із метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості капіталу або отримання інших вигод для інвестора.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції".

Порядок обліку фінансових інвестицій залежить від:

- / строку інвестування;
- / ступеня ліквідності;
- / форми інвестицій;
- / намірів інвестора щодо цих інвестицій;
- / характеру взаємовідносин між інвестором і об'єктом інвестування.

Залежно від строку інвестування та ступеня ліквідності розрізняють довгострокові та поточні фінансові інвестиції.

Поточні фінансові інвестиції — це інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Можливість вільної реалізації означає, що інвестицію можна в будь-який момент перетворити в кошти.

З метою обліку і звітності зі складу поточних інвестицій виділяють еквіваленти грошових коштів.

Еквіваленти грошових коштів — це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Інвестиції, які не є поточними, вважаються довгостроковими інвестиціями.

Отже, *довгострокові фінансові інвестиції* — це фінансові інвестиції на період більше ніж один рік, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент.

Поточні та довгострокові інвестиції можуть бути перетворені у інструменти капіталу (акції, паї, частки тощо), боргові інструменти (облігації, векселі тощо) та похідні фінансові інструменти, які розглянуто у *розділі 9*.

Залежно від намірів інвестора фінансові інвестиції поділяють на інвестиції:

- / призначені для продажу;
- / утримувані до погашення;
- / доступні для продажу.

Залежно від характеру взаємовідносин між інвестором і об'єктом інвестування розрізняють інвестиції пов'язаним і непов'язаним сторонам.

Пов'язані сторони — це особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і операційних рішень іншою стороною.

З цього випливає, що наявність пов'язаних сторін безпосередньо визначається наявністю контролю або суттєвого впливу в стосунках між ними.

Відповідно до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" *контроль* означає вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигід від його діяльності.

Підприємство, яке здійснює контроль над іншим підприємством, називають *материнським (холдинговим)*, а підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства, є його *дочірнім підприємством*. Отже, пов'язаними сторонами є материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Підприємство може перебувати під спільним контролем двох або більше осіб.

Згідно з П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" *спільний контроль* — це розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

У свою чергу, учасників спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю, називають контрольними учасниками. Отже, пов'язаними сторонами є також спільне підприємство та його контрольні учасники.

Відповідно до П(С)БО 12 *суттєвий вплив* — це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта існування без здійснення контролю за цією політикою. Типовим прикладом об'єкта суттєвого впливу є асоційоване підприємство.

П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" визначає *асоційоване підприємство* як підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Свідченням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути:

- 1) володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;
- 2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;
- 3) участь у прийнятті рішень;
- 4) взаємообмін управлінським персоналом;
- 5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

Схематично стосунки між інвестором і об'єктом інвестування наведено *нарис. 4.1*.



Рис. 4.1. Контроль та суттєвий вплив з боку інвестора (учасника)

В узагальненому вигляді класифікацію фінансових інвестицій подано *нарис. 4.2.*



Рис. 4.2. Класифікація фінансових інвестицій

Розглянута класифікація фінансових інвестицій визначає склад рахунків (субрахунків) для їх обліку та деталізацію інформації про них в Балансі (*табл. 4.3*).

Таблиця 4.3. Склад рахунків для обліку дебіторської заборгованості та їх зв'язок із балансом

Види фінансових інвестицій	Рахунок (субрахунок)	Стаття (рядок) балансу
Довгострокові	141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств (040)
	142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам"	Інші довгострокові інвестиції (045)
	143 "Інвестиції непов'язаним сторонам"	
Поточні	351 "Еквіваленти грошових коштів"	Грошові кошти та їх еквіваленти в - національній валюті (230) - іноземній валюті (240)
	352 "Інші поточні фінансові інвестиції"	Поточні фінансові інвестиції (220)

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюється за кожною фінансовою інвестицією.

Первісна оцінка і облік придбання фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції первісно оцінюють та відображають у бухгалтерському обліку за їх собівартістю. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

ПРИКЛАД 4.1

Підприємство "Кмітливий інвестор" стало учасником ВАТ "Гіпербола" шляхом підписки на його акції в сумі 550 000 грн та оплатило витрати, пов'язані з реєстрацією, в сумі 2 000 грн. Половину вартості акцій було сплачено коштами, а решта підлягає сплаті через півроку.

Виходячи з цього, в обліку підприємства "Кмітливий інвестор" слід зробити такий запис, грн:

Дебет 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам "	552 000
Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	227 000
Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами "	225 000.

Собівартість фінансової інвестиції, придбаної шляхом обміну на цінні папери власної емісії, визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

ПРИКЛАД 4.2

ВАТ "Міцний горішок" придбало частку (балансова вартість якої становить 600 тис. грн) — 10% власного капіталу ТОВ "Макар" — в обмін на 10 000 власних акцій (номінальна вартість акції 10 грн), підписка на які здійснюється за ціною 50 грн за акцію.

В обліку ВАТ "Міцний горішок" інвестицію в капітал ТОВ "Макар" слід відобразити у сумі 500 000 грн (10 000 · 50 грн).

При цьому буде зроблено запис, грн:

Дебет 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам "	500 000
Кредит 46 "Неоплачений капітал "	500 000.

Собівартість фінансової інвестиції, придбаної шляхом обміну на інші активи, визначається за справедливою вартістю цих активів.

ПРИКЛАД 4.3

Підприємство придбало облігації (номінальна вартість 100 тис. грн), випущені іншим (непов'язаним) підприємством в обмін на основні засоби (балансова вартість ПО тис. грн, знос 20 тис. грн), ринкова вартість яких становить 90 тис. грн.

У цьому випадку собівартість придбаних облігацій становитиме 90 тис. грн, а в бухгалтерському обліку слід зробити наступні записи, тис. грн:

1. Відображено придбання облігацій в обмін на основні засоби:

Дебет 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам "	90
Кредит 742 "Дохід від реалізації необоротних активів "	90.

2. Списано основні засоби, передані в обмін на облігації:

Дебет 131 "Знос основних засобів"	20
Дебет 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"	ПО
Кредит 10 "Основні засоби"	130.

Оцінка та облік фінансових інвестицій на дату балансу

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю. При цьому сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається відповідно у складі інших доходів або інших витрат інвестора.

ПРИКЛАД 4.4

Фінансові інвестиції підприємства "Галун" на 31 грудня є такими

Інвестиції	Собівартість	Справедлива вартість
Поточні інвестиції в акції ТОВ "Понт"	600 000	700 000
Довгострокові інвестиції в акції ВАТ "Румб"	250 000	200 000
Разом	850 000	900 000

В бухгалтерському обліку підприємства "Галун" переоцінка фінансових інвестицій до їх справедливої вартості буде відображена наступними записами, грн:

- Дооцінка інвестицій в акції ГОВ "Понт" (700 000 - 600 000) Дебет 35 "Поточні фінансові інвестиції" 100 000
Кредит 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" 100 000.*
- Уцінка інвестицій в акції ВАТ "Румб" (900 000 - 850 000) Дебет 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" 50 000 Кредит 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам" 50 000.*

Фінансові інвестиції, справедливую вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються в Балансі за їх фактичною собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

Зменшення корисності означає втрату економічної вигоди в сумі перевищення балансової вартості інвестиції над сумою, яку підприємство очікує отримати за час утримування інвестиції.

Втрати від зменшення корисності відображаються в обліку у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

ПРИКЛАД 4.5

Собівартість довгострокової інвестиції ВАТ "Морок" в капітал ТОВ "Ківі" становить 800 000 грн. Внаслідок зменшення корисності активів ТОВ "Ківі" керівництво ВАТ "Морок" вирішило, що корисність цієї інвестиції зменшилась на 120 000 грн. В бухгалтерському обліку це було відображено записом, грн:

- Дебет 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" 120 000
Кредит 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам" 120 000.*

Облік фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю. **Амортизована собівартість** — це собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (або зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (або премії).

Схематично методику розрахунку цього показника подано на *рис. 4.3*.



Рис. 4.3. Алгоритм визначення амортизованої собівартості

Різниця між собівартістю та вартістю погашення таких фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Метод ефективної ставки відсотка — це метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким 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 — ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка, що підлягає отриманню, і відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

ПРИКЛАД 4.6

1 січня 2003 року ТОВ "Залік" придбало облигації ВАТ "Іспит" номінальною вартістю 100 000 грн за 107 721 грн, тобто з премією в сумі 7 721 грн (107 721 — - 100 000). Номінальна ставка відсотка за облигацією — 12% річних, а термін

погашення настає через 5 років. Виплата відсотків здійснюється двічі на рік (30 червня і 31 грудня). Отже, номінальна сума відсотка становить $100\,000 \cdot 0,06 = 6\,000$ грн.

Виходячи з цього, ефективна ставка відсотка за облігацією дорівнює:

$$\frac{6\,000 - \frac{7\,721}{10}}{\frac{107\,721 + 100\,000}{2}} \cdot 100 = 5\%$$

Розрахунок амортизації премії наведено в табл. 4.4.

Таблиця 4.4. Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн*	Сума амортизації премії, грн (гр.2-гр.3)	Амортизована собівартість інвестиції, грн**
01.01.03				107 721
30.06.03	6 000	5 386	614	107 107
31.12.03	6 000	5 355	645	106 462
30.06.04	6 000	5 323	677	105 785
31.12.04	6 000	5 289	711	105 074
30.06.05	6 000	5 254	746	104 328
31.12.05	6 000	5 216	784	103 544
30.06.06	6 000	5 177	823	102 721
31.12.06	6 000	5 136	864	101 857
30.06.07.	6 000	5 093	907	100 950
31.12.07	6 000	5 050***	950***	100 000

* Визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективною ставки відсотка.

** Визначається як різниця між вартістю інвестицій на попередню дату і сумою амортизації премії за звітний період.

*** з урахуванням округлення.

В бухгалтерському обліку ТОВ "Залік" у 2003 р. було зроблено такі записи:

01.03.2001 року — придбання облігацій:

Дебет 143 "Інвестиції не пов'язаним сторонам" 107 721
Кредит 31 "Рахунки в банку" 107 721.

30.06.2003 року — нарахування відсотків, грн:

Дебет 373 "Розрахунки за нарахованими доходами" 6 000
Кредит 732 "Відсотки одержані" 6 000.

30.06.2003 року — списання суми премії, грн:

Дебет 95 "Фінансові витрати" 614
Кредит 143 "Інвестиції не пов'язаним сторонам" 614.

31.12.2003 року — нарахування відсотків, грн:

Дебет 373 "Розрахунки за нарахованими доходами" 6 000
Кредит 732 "Відсотки одержані" 6 000.

31.12.2003 року — списання суми премії, грн:

Дебет рахунка 95 "Фінансові витрати" 645
Кредит рахунка 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам" 645.

Аналогічні записи щодо нарахування відсотка та списання суми премії слід робити кожного півріччя з використанням даних, наведених у **табл. 4.4.**

ПРИКЛАД 4.7

Припустімо, що у **прикладі 4.6** ТОВ "Залік" придбало облігації ВАТ "Іспит" за 92 976 грн, тобто з дисконтом 7 024 грн (100 000 - 92 976).

Звідси ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$\frac{(100\,000 \cdot 0,06) + \frac{7\,024}{10}}{92\,976 + 100\,000} \cdot 100 = 7\%.$$

Розрахунок амортизації дисконту наведено у **табл. 4.5. Таблиця 4.5.**

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн*	Сума амортизації дисконту, грн (гр. 3 - гр. 2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн**
01.01.2003				92 976
30.06.2003	6 000	6 508	508	93 484
31.12.2003	6 000	6 544	544	94 028
30.06.2004	6 000	6 582	582	94 610
31.12.2004	6 000	6 623	623	95 233
30.06.2005	6 000	6 666	666	95 899
31.12.2005	6 000	6 713	713	96 612
30.06.2006	6 000	6 763	763	97 375
31.12.2006	6 000	6 816	816	98 191
30.06.2007	6 000	6 873	873	99 064
31.12.2007	6 000	6 936***	936***	100 000

* Визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективної ставки відсотка.

** Визначається додаванням вартості інвестицій на попередню дату і суми амортизації дисконту за звітний період

*** з урахуванням округлення.

У цьому випадку в обліку ВАТ "Залік" у 2003 році було зроблено такі записи, грн:
 01.01.2003 року — придбання облігацій, грн:

Дебет 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам" 92 976
Кредит 31 "Рахунки в банку" 92 976.

30.10.2003 року — нарахування відсотків, грн:		
Дебет 373	"Розрахунки за нарахованими доходами"	6 000
Кредит 732	"Відсотки одержані"	6 000.
30.06 2003 року — списання суми дисконту, грн:		
Дебет 143	"Інвестиції непов'язаним сторонам"	508
Кредит 733	"Інші доходи від фінансових операцій"	508.
31.12.2003 року — нарахування відсотків, грн:		
Дебет 373	"Розрахунки за нарахованими відсотками"	6 000
Кредит 732	"Відсотки одержані"	6 000.
31.12.2003 року — списання суми дисконту, грн:		
Дебет 141	"Інвестиції непов'язаним сторонам"	544
Кредит 733	"Інші доходи від фінансових операцій"	544.

Відсоток і амортизація дисконту рахуватимуться і відображатимуться в обліку кожного півріччя, виходячи з даних, наведених в **табл. 4.5**.

Отже (за **табл. 4.4** і **табл. 4.5**), внаслідок застосування методу ефективної ставки відсотка балансова вартість інвестиції на дату погашення дорівнює її номінальній вартості.

Погашення номінальної вартості облигацій буде відображено в обліку інвестора записами:

Дебет 31	"Рахунки в банках"
Кредит 143	"Інвестиції непов'язаним сторонам"

Слід мати на увазі: якщо б в нашому прикладі ТОВ "Залік" і ВАТ "Іспит" були пов'язаними сторонами, то для обліку інвестиції в облигації застосовували б субрахунок 142 "Інші інвестиції пов'язаним сторонам".

Облік фінансових інвестицій методом участі в капіталі

Згідно з П(С)БО 12 фінансові інвестиції в дочірні, асоційовані та спільні підприємства слід обліковувати методом участі в капіталі.

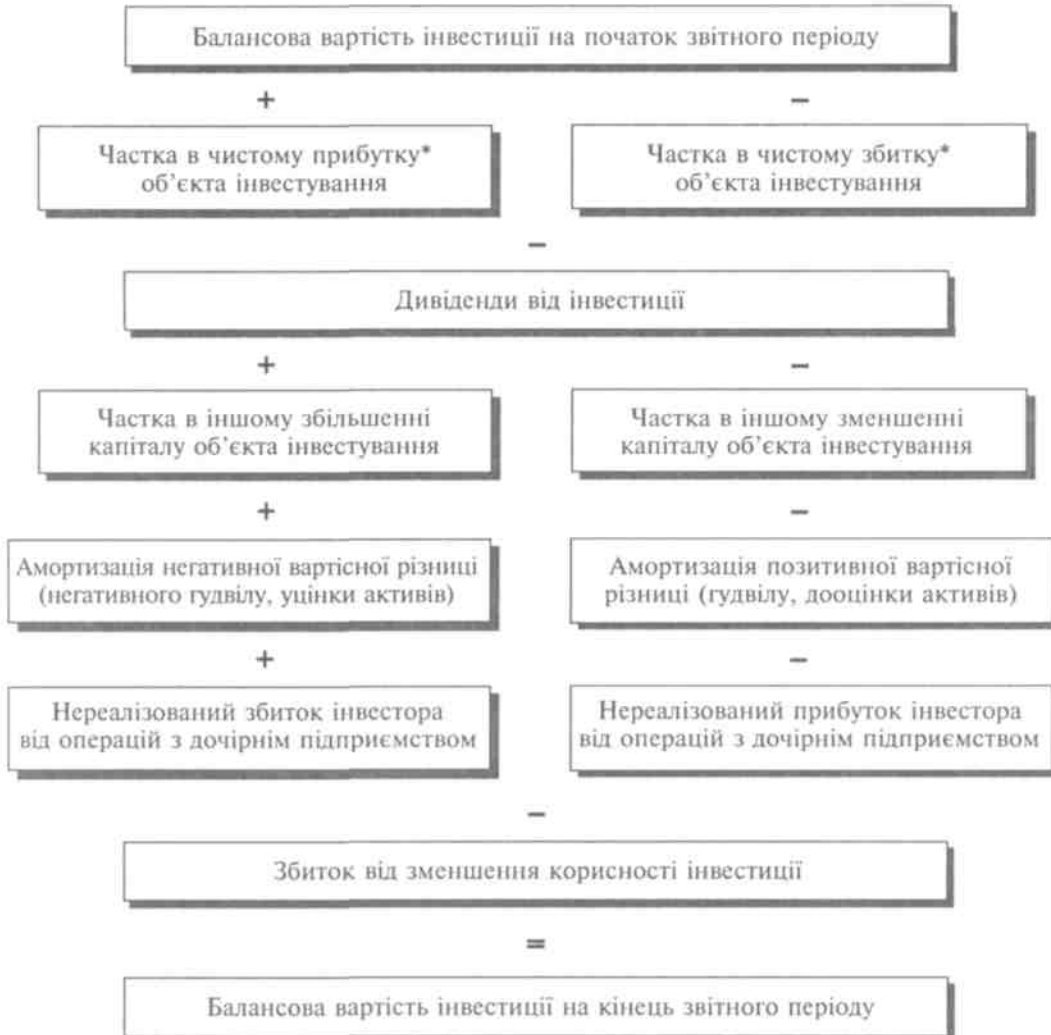
Метод участі в капіталі — метод обліку, згідно з яким балансова вартість фінансової інвестиції відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Це означає, що за методом участі в капіталі балансова вартість фінансових інвестицій:

- / збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період (без урахування нереалізованого прибутку або збитку, отриманого в результаті операцій з інвестором), із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі;
- / зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування;
- / збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі інших змін у власному капіталі об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку або збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до відповідних статей власного капіталу інвестора;
- / зменшується на суму зменшення корисності інвестиції;

</ зменшується (збільшується) на суму амортизації різниці між собівартістю фінансової інвестиції в асоційоване підприємство і часткою інвестора в балансовій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання.

В узагальненому вигляді алгоритм методу участі в капіталі наведено *нарис. 4.4.*



*За винятком нереалізованого прибутку (збитку), що є результатом операцій з інвестором.

Рис. 4.4. Оцінка інвестиції методом участі в капіталі

Частка в чистому прибутку об'єкта інвестування відображається в обліку інвестора (матерінського підприємства, контрольного учасника, інвестора асоційованого підприємства) як дохід від участі в капіталі:

Дебет 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі"

Кредит 721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"

Кредит 722 "Дохід від спільної діяльності"

Кредит 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства".

Відповідно частка в чистому збитку об'єкта інвестування означає втрати від участі в капіталі та відображається записом:

Дебет 961 "Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства "

Дебет 962 "Втрати від спільної діяльності"

Дебет 963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства "

Кредит 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі".

Дивіденди визнаються інвестором в момент їх оголошення і розглядаються як повернення частини інвестицій. Нараховані дивіденди відображаються у обліку інвестора наступним записом:

Дебет 373 "Розрахунки за нарахованими доходами "

Кредит 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі".

Капітал об'єкта інвестування може змінюватися не лише за рахунок чистого прибутку (збитку) звітного періоду або розподілу прибутку, а також у результаті зміни інших елементів капіталу, зокрема внаслідок:

/ переоцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;

/ виправлення суттєвих помилок, допущених у попередніх звітних періодах;

/ викупу раніше випущених акцій (часток) та їх повторного випуску в обіг тощо.

На суму вказаних змін також повинна бути належним чином скоригована балансова вартість інвестицій.

При цьому частку інвестора у зміні в капіталі об'єкта інвестування відображають на субрахунку 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі" у кореспонденції з відповідним рахунком власного капіталу інвестора.

ПРИКЛАД 4.8

Підприємство "Аз" 1 січня 2003 року придбало частку (40 %) у власному капіталі підприємства "Бук" за 1336 тис. грн. Підприємство "Аз" веде облік інвестицій в асоційоване підприємство "Бук" за методом участі в капіталі.

Статті власного капіталу асоційованого підприємства "Бук"	На 01.01.2003 р.	На 31.12.2003 р.	Зміни у власному капіталі
Статутний капітал	2 000	2 000	—
Резервний капітал	500	500	—
Додатковий капітал	600	720*	120
Нерозподілений прибуток	240	360**	120
Разом	3 340	3 580	240

* Зростання додаткового капіталу зумовлено дооцінкою необоротних активів.

** У складі нерозподіленого прибутку на 31.12.2003 прибуток від реалізації товарів підприємству "Аз" становить 20 тис. грн. Придбані підприємством "Аз" товари у 2003 році не реалізовані.

Чистий прибуток за 2003 рік асоційованого підприємства "Бук" становить 220 тис. грн, сума нарахованих дивідендів — 100 тис. грн.

Виходячи з даних прикладу, 31 грудня 2003 року в обліку підприємства "Аз" були зроблені такі записи, тис. грн:

1. Відображено частку підприємства "Аз" в прибутку асоційованого підприємства "Бук" [(220 - 20) ■ 0,4]:

Дебет 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі" 80

Кредит 721 "Дохід від інвестицій в асоційоване підприємство" 80.

2. Відображено частку підприємства "Аз" в сумі дивідендів, оголошених підприємством "Бук" (100-0,4):

Дебет 373 "Розрахунки за нарахованими доходами" 40

Кредит 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі" 40.

3. Відображено частку підприємства "Аз" в сумі дооцінки необоротних активів підприємства "Бук" (120 • 0,4):

Дебет 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі" 48

Кредит 423 "Дооцінка активів" 48.

У результаті балансова вартість інвестицій підприємства "Аз" в асоційоване підприємство "Бук" станом на 31 грудня 2003 року дорівнює, тис. грн:

$$1\ 336 + 80 - 40 + 48 = 1\ 424.$$

Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі інших змін у власному капіталі об'єкта інвестування більша за відповідну статтю власного капіталу інвестора, то на таку різницю зменшується нерозподілений прибуток або відповідно збільшується непокритий збиток.

ПРИКЛАД 4.9

Припустімо, що в 2004 році мали місце такі зміни в капіталі підприємства "Бук":

Статті власного капіталу асоційованого підприємства "Бук"	На 01.01.2004 р.	На 31.12.2004 р.	Зміни у власному капіталі
Статутний капітал	2 000	2 000	—
Резервний капітал	500	500	—
Додатковий капітал	720	520	-200
Нерозподілений прибуток	360	210	-150
Разом	3 580	3 230	-350

Залишок на субрахунок 423 "Дооцінка активів" підприємства "Аз" на 31 грудня 2004 року становить 50 тис. грн.

Частка підприємства "Аз" у зменшенні додаткового капіталу підприємства "Бук" становить 80 тис. грн (200-0,4). Ця сума перевищує залишок дооцінки активів підприємства "Аз" на 30 тис. грн (80 — 50). Тому суму цього перевищення слід списати за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства "Аз", що буде відображено записом, тис. грн:

Дебет 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" 30

Кредит 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі" 30.

Слід мати на увазі, що зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їх балансової вартості досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю.

Якщо після цього капітал асоційованого підприємства зростає, то інвестор відображає відповідне зростання балансової вартості інвестиції лише після того, як його частка в капіталі досягла частки у зменшенні капіталу асоційованого підприємства, яка не була визнана раніше.

Тому доцільно при наявності нульової вартості фінансових інвестицій пов'язаним сторонам, що обліковуються за методом участі в капіталі, вести позабалансовий облік частки інвестора у зміні капіталу об'єкта інвестування.

У разі придбання інвестиції за вартістю, що перевищує її балансову вартість, різницю слід амортизувати згідно з П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств".

ПРИКЛАД 4.10

Припустімо, що в **прикладі 4.8** підприємство "Аз" придбало частку у власному капіталі підприємства "Бук" за 1 360 тис. грн, а справедлива вартість активів останнього дорівнює їх балансовій вартості. Отже, різниця між собівартістю та справедливою вартістю інвестиції підприємства "Аз" становить:

$$1\,360 - 1\,336 = 24 \text{ тис. грн.}$$

Цю різницю слід розглядати як гудвіл і амортизувати упродовж: строку корисного його використання. Якщо цей строк становить 10 років, тоді в нашому прикладі сума щомісячної амортизації становитиме 200 грн. Тоді записи в обліку підприємства "Аз" 31 грудня 2003 року матимуть такий вигляд (рис. 4.5), тис. грн:

141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"		373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	
Сальдо на 01.01.2003 р.	1 360	40	40
		Дивіденди, що підлягають отриманню	
721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"			96 "Втрати від участі в капіталі"
80	80		
Частка в прибутку асоційованого підприємства			
423 "Дооцінка активів"		2,4	2,4
48	48	Річна амортизація гудвілу	
Частка в дооцінці необоротних активів асоційованого підприємства			
Оборот	128	Оборот	42,4
Сальдо на 31.12.2003 р.	1 445,6		

Рис. 4.5. Відображення інвестицій методом участі в капіталі

Підставою для обліку методом участі в капіталі є фінансові звіти або авізо об'єкта інвестування. Зокрема, авізо може застосовуватись для обліку змін частки у капіталі об'єкта інвестування упродовж місяця, а фінансові звіти — щодо змін з початку року станом на кінець кварталу або року.

Фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі, починаючи з останнього місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого спільного або дочірнього підприємства. Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає критеріям асоційованого спільного або дочірнього підприємства.

Метод участі в капіталі не застосовується, якщо:

- або / фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання;
- / об'єкт інвестування здійснює свою діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору (контрольному учаснику) протягом періоду, що перевищує 12 місяців.

У цьому випадку інвестиції пов'язаним сторонам слід обліковувати за справедливою вартістю або (якщо справедливу вартість достовірно визначити неможливо) за собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

Особливості обліку операцій між пов'язаними сторонами

Операції пов'язаних сторін означають передачу активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам.

Найбільш типовими операціями пов'язаних сторін є такі:

- / придбання або продаж готової продукції (товарів, робіт, послуг);
- / придбання або продаж інших активів;
- / операції за агентськими угодами;
- / орендні операції;
- / операції за ліцензійними угодами (передача об'єктів промислової власності тощо);
- / фінансові операції (позики, внески до капіталу тощо);
- / надання та отримання гарантій та застав;
- / операції з провідним управлінським персоналом та з його близькими, членами родини.

Оскільки інвестиції пов'язаним сторонам звичайно обліковуються за методом участі в капіталі, то при відображенні операцій з такими пов'язаними сторонами слід ураховувати, що згідно з П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції", інвестор (контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи спільному або асоційованому підприємству відповідно і передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів дочірнього, спільного, асоційованого підприємства відповідно.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу спільному, асоційованому підприємству активів, що припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів із визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу спільним, асоційованим підприємством цього активу іншим

особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів. Цей актив вважається проданим спільним, асоційованим підприємством у межах кількості й вартості подібних активів, реалізованих ним після його одержання.

Інвестор спільного, асоційованого підприємства відображає всю суму отриманих збитків, якщо внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів.

У свою чергу, якщо інвестор (контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбав активи відповідно в спільного, асоційованого підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, що припадає на частку інвестора, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів. Збитки, які виникли внаслідок зменшення чистої вартості реалізації оборотних активів або зниження корисності необоротних активів, відображаються повністю в період здійснення операції.

Розглянемо кілька прикладів відображення в бухгалтерському обліку операцій з пов'язаними сторонами з урахуванням вимог П(С)БО 12.

ПРИКЛАД 4.11

ЗАТ "Супер" володіє часткою (40 %) у капіталі ТОВ "Мен". У жовтні 2000 р. ЗАТ "Супер" реалізувало ТОВ "Мен" товари на суму 500 тис. грн (звичайна ціна без урахування ПДВ), які були придбані раніше за 450 тис. грн.

Станом на 31 грудня 2000 р. половина цих товарів ще не була реалізована ТОВ "Мен".

В обліку ЗАТ "Супер" ця операція відобразатиметься такими бухгалтерськими записами, тис. грн:

1. На суму продажу товарів з урахуванням ПДВ (100 тис. грн) та частки ЗАТ "Супер" у прибутку від продажу товарів $[(500 - 450) \cdot 0,4]$:

Дебет 36	"Розрахунки з покупцями та замовниками"	600
Кредит 702	"Дохід від реалізації товарів"	580
Кредит 69	"Доходи майбутніх періодів"	20.

Одночасно на суму ПДВ:

Дебет 702	"Дохід від реалізації товарів"	100
Кредит 641	"Розрахунки за податками"	100.

2. Списана собівартість реалізованих товарів:

Дебет 902	"Собівартість реалізованих товарів"	450
Кредит 28	"Товари"	450.

3. Після перепродажу половини цих товарів ТОВ "Мен" іншим (непов'язаним з ЗАТ "Супер") сторонам визнається відповідна частка доходу:

Дебет 69	"Доходи майбутніх періодів"	10
Кредит 702	"Дохід від реалізації товарів"	10.

ПРИКЛАД 4.12

Припустімо, що в прикладі 4.11 товари були реалізовані за 400 тис. грн (без урахування ПДВ). Тоді записи, пов'язані з реалізацією товарів, матимуть такий вигляд, тис. грн:

1. На суму продажу товарів з урахуванням ПДВ (80 тис. грн) та частки $[(400 - 450) \cdot 0,4]$ ЗАТ "Супер" у збитках від продажу товарів:

Дебет 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	480
Кредит 702 "Дохід від реалізації товарів "	480.

 Одночасно на суму ПДВ у продажу (80 тис. грн) і з різниці між ціною продажу та звичайною ціною $[(500 - 400) \cdot 0,2 = 20]$:

Дебет 702 "Дохід від реалізації товарів"	80
Дебет 949 "Інші витрати від операційної діяльності"	20
Дебет 641 "Розрахунки за податками"	100.
2. Списана собівартість реалізованих товарів і відображена частка ЗАТ "Супер" у збитках від продажу товарів $[(450 - 400) \cdot 0,4]$:

Дебет 902 "Собівартість реалізованих товарів"	430
Дебет 39 "Витрати майбутніх періодів"	20
Кредит 28 "Товари"	450.
3. Після перепродажу половини цих товарів ТОВ "Мен" іншим (непов'язаним з ЗАТ "Супер") сторонам визнається відповідна частка витрат:

Дебет 902 "Собівартість реалізованих товарів"	10
Кредит 39 "Витрати майбутніх періодів"	10.

ПРИКЛАД 4.13

Припустімо, що в **прикладі 4.12** товари були реалізовані за 400 тис. грн (без урахування ПДВ) унаслідок падіння цін на ці товари.

Операція продажу товарів (з урахуванням ПДВ) відобразатиметься такими записами:

1. **Дебет 36** "Розрахунки з покупцями та замовниками" 480
Кредит 702 "Дохід від реалізації товарів " 480.
 Одночасно:

Дебет 702 "Дохід від реалізації товарів"	80
Кредит 641 "Розрахунки за податками "	80.
2. **Дебет 946** "Витрати від знецінення запасів" 50
Дебет 902 "Собівартість реалізованих товарів" 400
Кредит 28 "Товари" 450.

ПРИКЛАД 4.14

У грудні 2000 р. ЗАТ "Супер" продало ТОВ "Мен" устаткування за звичайною ціною 200 тис. грн (балансова вартість 300 тис. грн, знос 130 тис. грн). За оцінкою керівництва ТОВ "Мен" термін корисного використання устаткування становить 5 років.

Виходячи з цього, в обліку ЗАТ "Супер" слід зробити такі записи, тис. грн:

1. На суму продажу основних засобів з урахуванням ПДВ (40 тис. грн) та частки ЗАТ "Супер" у прибутку від продажу основних засобів $[(200 - 170) \cdot 0,4]$:

<i>Дебет 377</i>	<i>"Розрахунки з іншими дебіторами"</i>	240
<i>Кредит 742</i>	<i>"Дохід від реалізації необоротних активів"</i>	228
<i>Кредит 69</i>	<i>"Доходи майбутніх періодів"</i>	12.
<i>Одночасно на суму ПДВ:</i>		
<i>Дебет 742</i>	<i>"Дохід від реалізації необоротних активів"</i>	40
<i>Кредит 641</i>	<i>"Розрахунки за податками"</i>	40.
2. Списання з Балансу проданих основних засобів:		
<i>Дебет 972</i>	<i>"Собівартість реалізованих необоротних активів"</i>	170
<i>Дебет 131</i>	<i>"Знос основних засобів"</i>	130
<i>Кредит 104</i>	<i>"Машини та обладнання"</i>	300.
3. Щомісяця протягом шести років визнається відповідна частина відстроченого доходу від продажу основних засобів $\left(\frac{12}{5 \cdot 12}\right)$		
<i>Дебет 69</i>	<i>"Доходи майбутніх періодів"</i>	0,2
<i>Кредит 742</i>	<i>"Дохід від реалізації основних засобів"</i>	0,2.
<i>В обліку ТОВ "Мен" операції, наведені в прикладах 4.11—4.14, будуть відображені як звичайні операції з придбання відповідно товарів і основних засобів.</i>		

У разі придбання активів інвестором у об'єкта інвестування в обліку останнього відображається звичайний продаж активів, а в інвестора — звичайне придбання активів. Проте нереалізовані прибутки або збитки враховуються при визнанні доходу інвестора від участі в капіталі об'єкта інвестування.

ПРИКЛАД 4.15

Припустімо, що в прикладах 4.11—4.14 товари та основні засоби були реалізовані ТОВ "Мен" його інвестору, тобто ЗАТ "Супер". При цьому в кожному прикладі наведена операція була єдиною операцією цих пов'язаних сторін. Чистий прибуток ТОВ "Мен" за 2000 р. становив 100 тис. грн, а дивіденди не оголошувались та не сплачувались. У цьому випадку дохід ЗАТ "Супер" від участі в капіталі за 2000 р. буде відображено так:

Бухгалтерський запис	Приклад та сума, тис. грн			
	4.11	4.12	4.13	4.14
Дебет 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі" Кредит 727 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства"	30	50	40	28,2

Отже, нереалізований прибуток або збиток в операціях пов'язаних сторін регулюється бухгалтерськими записами в обліку тієї сторони, що здійснює контроль або суттєвий вплив та відображає інвестиції за методом участі в капіталі.

Особливості обліку спільної діяльності без створення юридичної особи Згідно з П(С)БО 12 активи, задіяні в спільній діяльності без створення юридичної особи, не відображаються учасниками такої діяльності, як фінансові інвестиції.

У цьому випадку кожен учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності:

- а) активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;
- б) зобов'язання, які він узяв для провадження цієї діяльності;
- в) свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками, щодо цієї діяльності;
- г) витрати, понесені в процесі спільної діяльності, та отриманий від неї дохід.

Також доцільно використовувати позабалансовий рахунок "Спільна діяльність" для визначення фінансових результатів від спільної діяльності.

Частка учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в спільно контрольованих активах відображається в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів.

ПРИКЛАД 4.16

Підприємство "Краб" спільно з підприємством "Морський вовк" з метою подальшої спільної діяльності будують цех з виробництва консервів.

Частка підприємства "Краб" становить 40 %, а його інвестиції в будівництво становили 4 000 000 грн. Тоді в обліку підприємства "Краб" інвестиції в будівництво цеху будуть відображені такими записами, грн:

1. Перераховано кошти для фінансування будівництва цеху (без урахування ПДВ):

Дебет 151 "Капітальне будівництво"	4 000 000
Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	4 000 000.

2. Зарахування на баланс власної частки збудованого цеху:

Дебет 103 "Будинки та споруди"	4 000 000
Кредит 151 "Капітальне будівництво"	4 000 000.

Припустімо, що в процесі експлуатації цеху підприємство "Краб" здійснює ловлю та постачання риби для переробки, а підприємство "Морський вовк" забезпечує її переробку та реалізацію готової продукції. Тоді в обліку підприємства "Краб" витрати на ловлю риби буде відображено як витрати основної діяльності (субрахунок "Витрати спільної діяльності", а в обліку підприємства "Морський вовк" будуть відображені його витрати на виробництво та реалізацію консервів. Прибуток, отриманий підприємством "Краб" від спільної діяльності, буде відображено в його обліку записом:

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	
Кредит 719 "Інші доходи від операційної діяльності"	

4.3. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Визначення і класифікація дебіторської заборгованості *Дебіторська заборгованість* — це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Відповідно дебіторами є юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Методологічні засоби формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість".

П(С)БО 10 слід застосовувати з урахуванням особливості оцінки та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (табл. 4.6).

Таблиця 4.6. Дебіторська заборгованість, особливості обліку якої визначаються окремими П(С)БО

Вид дебіторської заборгованості	П(С)БО, що визначає порядок оцінки дебіторської заборгованості та розкриття інформації про неї
Дебіторська заборгованість, що є фінансовим активом	П(С)БО 13 "Фінансові інструменти"
Дебіторська заборгованість орендаря	П(С)БО 14 "Оренда"
Дебіторська заборгованість з поточного податку на прибуток	П(С)БО 17 "Податок на прибуток"
Дебіторська заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом	П(С)БО 18 "Будівельні контракти"
Дебіторська заборгованість в іноземній валюті	П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів"
Дебіторська заборгованість пов'язаних сторін	П(С)БО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін"

Класифікація дебіторської заборгованості

З метою бухгалтерського обліку дебіторську заборгованість класифікують за різними ознаками, зокрема:

- / терміном погашення;
- / об'єктом виникнення;
- / наявністю забезпечення векселем;
- / належністю до фінансових активів.

За терміном погашення розрізняють довгострокову та поточну дебіторську заборгованість.

Поточна дебіторська заборгованість — це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгострокова дебіторська заборгованість — це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

За об'єктами виникнення дебіторську заборгованість поділяють на:

/ заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги);

/ іншу дебіторську заборгованість.

У свою чергу, дебіторська заборгованість може бути забезпечена або не забезпечена векселем.

Поряд з тим важливим є розподіл дебіторської заборгованості на фінансові ■ та нефінансові активи.

Особливості обліку фінансових активів будуть розглянуті у *розділі 9*.

Визнання дебіторської заборгованості

Відповідно до П(С)БО 10 дебіторська заборгованість визнається активом у разі, якщо виконуються такі умови:

/ існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід;

/ сума дебіторської заборгованості може бути достовірно визначена.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг у разі наявності всіх наведених умов:

/ покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

/ підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

/ сума заборгованості може бути достовірно визначена;

/ існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства.

Оцінка моменту, на який підприємство передає покупцеві ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію, товар, потребує вивчення угоди між підприємством та покупцем і обставин операції.

Угода поставки продукції (товару), укладена між підприємством та покупцем, визначає умови переходу ризиків загибелі або пошкодження продукції (товару) і вигід, пов'язаних з правом власності на підставі ІНКОТЕРМС.

Вивчення обставин операції зумовлено тим, що в більшості випадків передача ризиків та вигід від володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння покупця, наприклад при здійсненні роздрібною торгівлі. Проте в інших випадках передача ризиків та вигід від володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння, наприклад реалізація товару за консигнаційними (комісійними) угодами, коли одержання доходу від певної реалізації залежить від доходу, який отримує покупець від власної реалізації цих товарів.

Критерії визнання дебіторської заборгованості активом подано на *рис. 4.6*.

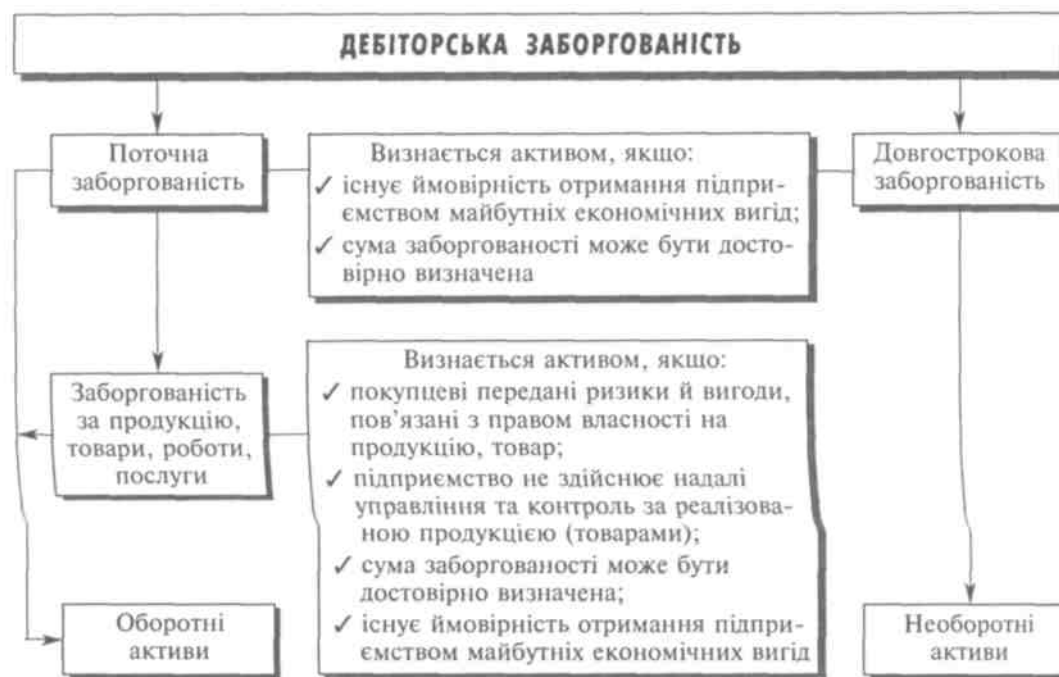


Рис. 4.6. Критерії визнання активом дебіторської заборгованості

Для обліку дебіторської заборгованості Планом рахунків передбачені такі рахунки (*табл. 4.7*).

Таблиця 4.7. Склад рахунків для обліку дебіторської заборгованості та їх взаємозв'язок з Балансом

Вид заборгованості	Рахунок			Баланс (актив)		
	Клас	Синтетичний	Субрахунок	Розділ	Найменування статті	Рядок
1	2	3	4	5	6	7
Довгострокова дебіторська заборгованість	I "Необоротні активи"	16 "Довгострокова дебіторська заборгованість"	161 "Заборгованість за майно, що передане у фінансову оренду" 162 "Довгострокові векселі одержані" 163 "Інша дебіторська заборгованість"	I "Необоротні активи"	"Довгострокова дебіторська заборгованість"	050
Поточна дебіторська заборгованість		—	—	II "Оборотні активи"	—	150— 210

Продовження табл. 4.7

1	2	3	4	5	6	7
Векселі одержані	3 "Кошти, розрахунки та інші активи"	34 "Короткострокові векселі одержані"	341 "Короткострокові векселі, одержані в національній валюті" 342 "Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті"	II "Оборотні активи"	"Векселі одержані"	150
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	3 "Кошти, розрахунки та інші активи"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" 38 "Резерв сумнівних боргів"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями" 362 "Розрахунки з іноземними покупцями"	II "Оборотні активи" II "Оборотні активи"	"Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста реалізаційна вартість, первісна вартість" "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: резерв сумнівних боргів"	160-161 160 161 162
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	6 "Поточні зобов'язання"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	641 "Розрахунки за податками" 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" 643 "Податкові зобов'язання" 644 "Податковий кредит"	II "Оборотні активи"	"Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом"	170
Дебіторська заборгованість за виданими авансами	3 "Кошти, розрахунки та інші активи" 6 "Поточні зобов'язання"	37 "Розрахунки з різними дебіторами" 63 "Розрахунки-з постачальниками та підрядниками" 68 "Розрахунки з ІНШИМИ кредиторами"	371 "Розрахунки за виданими авансами" 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками" 685 "Розрахунки з ІНШИМИ кредиторами"	II "Оборотні активи"	"Дебіторська заборгованість за виданими авансами"	180

Продовження табл. 4.7

1	2	3	4	5	6	7
Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів	3 "Кошти, розрахунки та інші активи"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	II "Оборотні активи"	"Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів"	190
Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	6 "Поточні зобов'язання" 3 "Кошти, розрахунки та інші активи"	68 "Розрахунки за іншими операціями"	682 "Внутрішні розрахунки" 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	II "Оборотні активи"	"Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків"	200
Інша поточна дебіторська заборгованість	3 "Кошти, розрахунки та інші активи"	37 "Розрахунки з іншими дебіторами"	372 "Розрахунки з підзвітними особами" 374 "Розрахунки за претензіями" 375 "Розрахунки за відшкодуваннями завданних збитків" 376 "Розрахунки за позиками членам кредитних спілок" 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	II "Оборотні активи"	"Інша поточна дебіторська заборгованість"	210

Облік довгострокової дебіторської заборгованості

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості призначено рахунок 16 "Довгострокова дебіторська заборгованість". На цьому рахунку відображається дебіторська заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Рахунок 16 "Довгострокова дебіторська заборгованість" має такі субрахунки:

161 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду";

162 "Довгострокові векселі одержані";

163 "Інша дебіторська заборгованість".

За дебетом рахунка 16 "Довгострокова дебіторська заборгованість" відображається виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом — її погашення (списання).

На субрахунку 161 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду" відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, визначені згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 "Оренда".

На субрахунку 162 "Довгострокові векселі одержані" ведеться облік векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості.

Субрахунок 163 "Інша дебіторська заборгованість" призначений для обліку довгострокової дебіторської заборгованості, яка не відображається на інших субрахунках рахунка 16 "Довгострокова дебіторська заборгованість", зокрема розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками тощо, інші види розрахунків.

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

Облік дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги Дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги виникає у разі їх продажу в кредит, тобто з відстрочкою платежу.

Для обліку такої дебіторської заборгованості використовують **рахунок 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"**, який має два субрахунки:

361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями";

362 "Розрахунки з іноземними покупцями".

За дебетом рахунка 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" відображається вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації.

Продаж товарів, робіт або послуг відображається записом:

Дебет 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками "

Кредит 70 "Доходи від реалізації".

На суму ПДВ:

Дебет 70 "Доходи від реалізації"

Кредит 641 "Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки з ПДВ").

Одночасно відображається собівартість реалізованих товарів, робіт або послуг:

Дебет 90 "Собівартість реалізації";

Кредит 26 "Готова продукція ";

Кредит 27 "Продукція сільськогосподарського призначення";

Кредит 28 "Товари ".

За кредитом рахунка 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" відображається погашення дебіторської заборгованості.

Погашення дебіторської заборгованості грошовими коштами відображається записом:

Дебет 30 "Каса " або **31** "Рахунки в банках ";

Кредит 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками ".

У разі погашення дебіторської заборгованості шляхом взаємозаліку:

Дебет 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками " або

68 "Розрахунки за іншими операціями "; Кредит

36 "Розрахунки з покупцями та замовниками ".

Облік дебіторської заборгованості, забезпеченої векселем

Вексель — це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання особи, що видала вексель (векселедавець), сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселеутримувачу).

В практиці застосовують прості та переказні (тратти) векселі, загальна характеристика яких наведена в *табл. 4.8*.

Поточна дебіторська заборгованість, яка забезпечена векселем, обліковується на рахунку **34 "Короткострокові векселі одержані"**, який має наступні субрахунки:

341 "Короткострокові векселі, одержані в національній валюті";

342 "Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті".

За дебетом рахунка 34 "Короткострокові векселі одержані" відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, а за кредитом — отримання коштів у погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж векселя третій стороні тощо.

ПРИКЛАД 4.17

18.06.2003 року підприємством "Куліш" було реалізовано продукцію вітчизняному покупцю на суму 10 000 (у т.ч. ПДВ 1 667 грн).

20.06.2003 р. у забезпечення дебіторської заборгованості було одержано простий вексель строком на три місяці номінальною вартістю 10 000 грн зі ставкою 16% річних. Собівартість реалізованої продукції 8 000 грн. У бухгалтерському обліку підприємства "Куліш " зроблено такі записи, грн.

18.06.2003р. Реалізація продукції:

Дебет 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями" 10 000

Кредит 701 "Дохід від реалізації готової продукції" 10 000.

На суму ПДВ:

Дебет 701 "Дохід від реалізації готової продукції" 1 667

Кредит 641 "Розрахунки за податками " 1 667.

Списана собівартість реалізованої продукції:

Дебет 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" 8 000

Кредит 26 "Готова продукція " 8 000.

20.06.2003 р. Одержано простий вексель в забезпечення дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію:

Дебет 34 "Векселі отримані" 10 000.

Кредит 36 "Розрахунки з вітчизняними покупцями" 10 000.

Таблиця 4.8. Загальна характеристика векселів

№ пор.	Ознака	Вид векселя		Примітки
		Простий	Переказний	
1	2	3	4	5
1	Визначення	Письмовий документ, який містить просту і ніким не обумовлену обіцянку векселедавця сплатити векселеутримувачу зазначену грошову суму у визначений строк і в обумовленому місці	Письмовий документ, який містить простий і нічим не обумовлений наказ векселедавця платнику сплатити певну суму грошей отримувачу в визначений строк і у визначеному місці	Уніфікований закон про переказний і простий вексель (Женевська конвенція від 7 червня 1930 р. № 358)
2	Обов'язкові реквізити	Найменування — “Вексель”. Проста і нічим не обумовлена обіцянка сплатити визначену суму. Зазначення строку платежу. Зазначення місця, де повинен здійснитися платіж. Найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений. Зазначення дати і місця складання векселя. Підпис того, хто видає вексель (векселедавця)	Найменування — “Вексель”. Простий і нічим не обумовлений наказ сплатити певну суму. Найменування того, хто повинен платити. Зазначення строку платежу. Зазначення місця, де повинен здійснитися платіж. Найменування того, за наказом кого платіж повинен бути здійснений. Зазначення дати і місця складання векселя. Підпис того, хто видає вексель	Документ, у якому відсутній будь-який з реквізитів відповідно для простого і переказного векселя, не має сили простого або переказного векселя, за винятком випадків: • вексель, строк платежу в якому не вказаний, розглядається як вексель, що підлягає оплаті за пред'явленням; • за відсутності особливого позначення місце, позначене поряд з найменуванням платника, вважається місцем платежу і водночас місцем проживання платника; • вексель, у якому не вказано місце його складання, вважають підписаним у місці, позначеному поряд з найменуванням векселедавця
3	Учасники складання векселя	<i>Векселедавець</i> — боржник при складанні простого векселя, той, хто отримав цінність і видав вексель	<i>Трасант</i> (векселедавець) — той, хто видав переказний вексель або наказав платити	
		<i>Векселеутримувач</i> — кредитор при складанні простого векселя, той, хто передав цінність та отримав вексель	<i>Трасат</i> (платник) — той, кому наказано платити	
			<i>Ремітент</i> (векселеутримувач) — той, на користь кого видано вексель	

1	2	3	4	5
4	Строк платежу за векселем (день, в який вексель має бути оплачений). Дата або зазначена на векселі, або її можна визначити, виходячи з того, що вказано у векселі	За пред'явленням	За пред'явленням	Оплачується за пред'явленням (має бути пред'явлений протягом одного року з дня складання)
		У визначений час з дня пред'явлення	У визначений час з дня пред'явлення	Строк платежу (наприклад, три місяці з дня пред'явлення) настає у відповідний день того місяця, в якому платіж має бути здійснений. У разі відсутності в даному місяці відповідного дня строк платежу настає в останній день цього місяця. Якщо вексель виданий строком на кілька місяців з половиною з дня пред'явлення, то спочатку відраховуються повні місяці. Вираз "півмісяця" означає строк у п'ятнадцять днів. У разі протесту строк платежу визначається або датою акцепту, або датою протесту
		У визначений час з дня складання	У визначений час з дня складання	Строк платежу за векселем настає у відповідний день того місяця, в якому платіж має бути здійснений. Час платежу визначається одним із таких способів: 1) <i>днями</i> (наприклад, "Київ, 20 червня 2004 р. з дня складання, через 45 днів"). Строк платежу настає в останній із зазначених днів. День складання векселя при розрахунку не враховують. У кожному місяці дні рахують за календарем. 2) <i>тижнями</i> (наприклад, "Київ, 20 червня 2004 р. з дня складання через два тижні"). Строк платежу настає в день, який за назвою відповідає дню складання векселя. 3) <i>місяцями</i> (наприклад, "Київ, 20 червня 2004 р. з цього числа через шість місяців"). Строк платежу за векселем настає у відповідний день того місяця, в якому платіж має бути здійснений і який за числом відповідає дню складання векселя. У разі відсутності в даному місяці відповідного дня строк платежу настає в останній день цього місяця.

1	2		4	5
				4) місяцями з одним або кількома днями (наприклад, "Київ, 20 червня 2004 р. З цього числа через один місяць і десять днів"). Строк платежу настає в останній із зазначених днів, причому місяці рахують за правилами, розглянутими в пункті 3, а дні — в пункті 1
		На визначений день	На визначений день	Строк платежу настає у зазначений день (наприклад, строк погашення векселя — 20 липня 2004 р.)
5	Строк векселя (триваліст) дії векселя в днях)	Максимальний строк векселя один рік	Максимальний строк векселя один рік	Правильний розрахунок строку векселя необхідний для розрахунку відсотка. Наприклад, якщо вексель виданий на строк з 20 червня по 20 серпня, то строк векселя становитиме 61 день: Дні, що залишились у червні (30 - 20) = 10. Кількість днів в липні 31. Кількість днів у серпні 20. Разом 61
6	Відсотки (вартість позики грошей або "винагорода" за надання позики) із визначеною ставкою річного відсотка відсутній або входить до номінальної вартості векселя	Відсотковий	Відсотковий	Розрахунок отримуваних відсотків здійснюється за формулою <i>Відсотки</i> — <i>Номінальна сума векселя</i> x <i>Ставка відсотка</i> x <i>Строк векселя</i> : 12 (360 дн.). Ставка відсотка наводиться у вигляді річної ставки Вартість погашення векселя дорівнює сумі номінальної вартості векселя та суми відсотка На векселі не зазначаються відсотки, а вказується тільки сума, що буде виплачена векселеутримувачу, відповідно сума, яку отримує особа, що виписує вексель, менша. Сума, що виплачується за векселем, дорівнює номінальній сумі векселя
б)		Безвідсотковий	Безвідсотковий	

1	2	3	4	5
7	Аваль (поручительство за векселем)	Платіж за простим векселем може бути забезпечений (повністю або в частині вексельної суми) через аваль	Платіж за переказним векселем може бути забезпечений (повністю або в частині вексельної суми) через аваль	Поручитель (аваліст) бере на себе зобов'язання оплатити вексель у разі його несплати в зазначений термін. <i>Аваліст</i> — особа, яка особливим надписом на векселі, що має назву поручительного авалю, приймає на себе за платника або одного із надписувачів відповідальність щодо оплати всієї або частини вексельної суми. Виражається на векселі словами "Як аваліст за...", "Гарантую ...", "За..."
8	Акцепт (згода платника на оплату переказного векселя)	—	Прийняття переказного векселя до платежу	Прийняття до платежу переказного векселя виражено письмово на лицьовій стороні векселя уперек тексту словами "акцептований" або "прийнятий до платежу" із зазначенням підпису особи, яка приймає вексель (акцептант). З моменту акцепту зобов'язаним за векселем є акцептант. <i>Акцептант</i> — особа, яка приймає на себе платіж за переказним векселем
9	Доміциляція (призначення платником за векселем будь-якої третьої особи за особливим місцем платежу, що відрізняється як від місця складання векселя, так і від місця проживання векселезобов'язаної особи)	Доміцильований	Доміцильований	Зовнішньою ознакою доміцильованих векселів є напис на лицьовому боці векселя "Доміцильовані" або "Платник" — (банк) і підпис доміциліата. <i>Доміциліат</i> — особа, що сплачує по векселю і замінює акцептанта у переказному векселі або векседавця у простому. <i>Доміциліант</i> — особа, яка уповноважує доміциліата здійснити платіж. Право доміцилювати вексель належить винятково векседавцю (в простому векселі) або трасанту (в переказному векселі). Доміциліат сплачує вексель у тому разі, якщо платник вніс йому раніше вексельну суму або якщо на його поточному рахунку достатньо коштів для оплати векселя

Продовження табл. 4.8

1	2	3	4	5
10	Індосація (передача векселя)	Простий вексель може бути переданий у власність іншій особі або для здійснення різних дій за дорученням через передавальний надпис на векселі	Переказний вексель може бути переданий у власність іншій особі або для здійснення різних дій за дорученням через передавальний надпис на векселі	Право передавання векселя належить як першому, так і будь-якому наступному набувачу його. Разом із передаванням векселя передається і право на отримання платежу по ньому. Передавання векселя позначають особливим надписом, що має назву <i>бланк</i> , або <i>жиро</i> , або <i>індосамент</i> . Особу, яка передає вексель, називають <i>бланконадписувачем</i> , або <i>жирантом</i> , або <i>індосантом</i> . Особу, що отримує вексель, — <i>набувачем</i> , або <i>жиратом</i> , або <i>індосатом</i> . Додатковий аркуш паперу до векселя для передаточних підписів називають <i>аллонж</i> . Він використовується у тому випадку, коли зворотна сторона векселя повністю списана
11	Інкасування (інкасо)	Прийняття простого векселя банком від векселсутримувача для пред'явлення його у термін боржникові й отримання належних платежів	Прийняття переказного векселя банком від векселсутримувача для пред'явлення його у строк боржникові й отримання належних платежів	Вексель передається для інкасування з написом про передоручення на ім'я обслуговуючого банку, проставленим на зворотному боці векселя у вигляді "Оплатити наказую ... банку. Валюта на інкасо" і засвідчується підписом векселсутримувача. Такий напис тільки уповноважує банк векселсутримувача отримати платіж за векселем. Банк векселсутримувача, інкасувавши документ, доручає банку платника отримати платіж за векселем, при несплаті векселя — своєчасно його опротестувати
12	Протест (офіційно засвідчена вимога платежу / акцепту) і його неотримання	Своєчасно непоплатений простий вексель не втрачає значення особливого боргового зобов'язання у разі здійснення вчасного <i>протесту</i>	Своєчасно непоплатений і акцептований переказний вексель зберігає силу вексельного права, якщо він вчасно опротестований	Зміст протесту полягає в пред'явленні векселсутримувачем нотаріусу (або судовому виконавцю) непоплатеного або неакцептованого векселя та у вимозі нотаріуса від платника акцепту (по переказних векселях) або платежу (по простих і переказних векселях) і у випадку відмови від акцепту або платежу — у видачі нотаріусом векселсудержателю особливого акта про протест, який має назву протеста у неакцепті або в неплатежі. Усі особи, які видали, акцептували, індосували вексель або поставили на ньому аваль, є солідарно зобов'язаними перед векселсутримувачем

30.06.2003р. Нараховано відсотки за векселем I ----- ух. ----- = 44,44у.

Дебет 373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	44,44
Кредит 732 "Відсотки одержані"	44,44.
Одночасно на суму податкових зобов'язань у ПДВ, грн:	
Дебет 732 "Відсотки одержані"	7,4
Кредит 641 "Розрахунки за податками"	7,4.

20.09.2003р. Погашення векселя:

Дебет 31 "Поточні рахунки в національній валюті"	10 400
Кредит 34 "Векселі отримані"	10 000
Кредит 373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	44,44
Кредит 732 "Відсотки одержані"	355,56*

* Розрахунок відсотків:

$$\frac{10\,000 \cdot 0,16 \cdot 3}{12} = 400 \text{ грн} \quad 400 \text{ грн} - 44,44 \text{ грн} = 355,56 \text{ грн.}$$

Відображення податкових зобов'язань з ПДВ:

Дебет 732 "Відсотки одержані"	59,26
Кредит 641 "Розрахунки за податками "	59,26.

Якщо підприємство отримує безвідсотковий вексель, то вартість погашення дорівнює номінальній вартості і вже включає відсотки.

ПРИКЛАД 4.18

18.06.2003року ТОВ "Каштан" відвантажило продукцію вітчизняним покупцям на суму 9 600 грн (зокрема, ПДВ 1 600).

20.06.2003 року в забезпечення дебіторської заборгованості було одержано переказний вексель строком на три місяці номінальною вартістю 12 000 грн без зазначення відсотків.

У бухгалтерському обліку ТОВ "Каштан" операції, пов'язані з векселем, відображені такими записами:

18.06.2003р. отримання векселя, грн:

— на вартість реалізованих товарів

Дебет 34 "Векселі отримані"	9 600
Кредит 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками "	9 600

— на різницю між номінальною сумою векселя і дебіторською заборгованістю

Дебет 34 "Векселі отримані"	600
Кредит 69 "Доходи майбутніх періодів"	600.

30.06.2003р. На дату балансу нараховано відсотки за 10 днів червня | — • ю\:

Дебет 69 "Доходи майбутніх періодів"	66,67
Кредит 732 "Відсотки одержані"	66,67.

<i>Одночасно на суму податкових зобов'язань з ПДВ:</i>		
Дебет 732	<i>"Відсотки одержані"</i>	11,11
Кредит 641	<i>"Розрахунки за податками"</i>	11,11.
20.09.2003р. <i>Погашення векселя:</i>		
— на суму векселя Дебет 31	<i>"Грошові кошти"</i>	12 000
Кредит 34	<i>"Векселі отримані"</i>	12 000
— на суму відсотків: Дебет 69	<i>"Доходи майбутніх періодів"</i>	533,33
Кредит 732	<i>"Відсотки одержані"</i>	533,33
— відображення податкових зобов'язань за ПДВ: Дебет 732	<i>"Відсотки одержані"</i>	88,89
Кредит 641	<i>"Розрахунки за податками"</i>	88,89.

Одержані векселі зберігаються у касі підприємства або передаються на зберігання банку. На всі векселі, що зберігаються на підприємстві, складаються описи, де вказуються назва платника, сума і строк погашення заборгованості по векселю. При погашенні заборгованості, забезпеченої векселями, в опису робиться відповідна помітка і вказуються дата виписки банку або іншого належного документа.

Якщо одержані підприємством векселі передаються на зберігання банку, то в реєстрах аналітичного обліку робиться помітка про відповідний документ, одержаний від банку. Винагороди, сплачені банку за послуги по зберіганню векселів, відносяться на рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності".

Бланки векселів є бланками суворої звітності, для обліку використовується позабалансовий рахунок 08 "Бланки суворого обліку". Аналітичний облік на цьому рахунку ведеться за видами бланків.

Облік іншої дебіторської заборгованості

Поточну дебіторську заборгованість, яка пов'язана з реалізацією товарів, робіт та послуг, обліковують на рахунок 37 "Розрахунки з іншими дебіторами".

За дебетом цього рахунка відображається виникнення дебіторської заборгованості, а за кредитом — її погашення чи списання.

Рахунок 37 "Розрахунки з іншими дебіторами" має наступні субрахунки:

- 371** "Розрахунки за виданими авансами";
- 372** "Розрахунки з підзвітними 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".

Аналітичний облік на цих субрахунках ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

Розрахунки за виданими авансами

Для обліку розрахунків за авансами, наданими іншим підприємствам, використовується субрахунок 371 "Розрахунки за виданими авансами".

За дебетом субрахунка 371 "Розрахунки за виданими авансами" обліковуються суми даних авансів, а також суми, сплачені по рахунках за виконані роботи по проміжних рахунках.

Авансові платежі постачальникам відображаються наступними записами:

Дебет 371 "Розрахунки за виданими авансами ";

Кредит 30 "Каса ", або

Кредит 31 "Рахунки в банках", або

Кредит 33 "Інші кошти ".

За кредитом субрахунка 371 обліковуються суми, погашені заліками при розрахунках за поставлені матеріали, товари, виконані роботи, суми авансів, які повернені постачальниками та підрядниками як невикористані, тощо. Ці операції відображаються в бухгалтерському обліку наступними записами:

Дебет 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками ", або

Дебет 30 "Каса ", або

Дебет 31 "Рахунки в банках ";

Кредит 371 "Розрахунки за виданими авансами".

Розрахунки з підзвітними особами

В процесі діяльності підприємства його працівники отримують грошові кошти на закупку канцтоварів, відрядження тощо.

Видача під звіт грошових коштів працівникам підприємства, строки звіту перед підприємством регламентуються "Порядком ведення касових операцій у національній валюті України", затвердженим постановою правління Національного банку, а норми відшкодування витрат на відрядження встановлені Кабінетом Міністрів.

Для обліку підзвітних сум використовується субрахунок 92 "Розрахунки з підзвітними особами". За дебетом цього субрахунка обліковуються суми, видані під звіт, а за кредитом — витрачені суми, підтверджені звітами та документами, а також повернені невикористані суми.

Видача готівки проводиться з каси підприємства за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами, та відображається записом:

Дебет 372 "Розрахунки з підзвітними особами";

Кредит 30 "Каса ".

Підзвітна особа складає звіт про витрачені кошти. На підставі звіту, затвердженого керівником підприємства, здійснюються записи в бухгалтерських регістрах.

Придбання матеріальних цінностей за рахунок підзвітних сум відображається наступним записом:

Дебет 20 "Виробничі запаси ";

Дебет 21 "Тварини на вирошуванні та відгодівлі";

Дебет 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети ";

Дебет 28 "Товари";

Дебет 15 "Капітальні інвестиції";

Кредит 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

Сплата витрат, пов'язаних із виробництвом, збутом, управлінням та відрядженням:

Дебет 91 "Загальновиробничі витрати";

Дебет 92 "Адміністративні витрати";

Дебет 93 "Витрати на збут";

Дебет 94 "Інші витрати операційної діяльності";

Кредит 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

Повернення невитрачених підзвітних сум відображається записом:

Дебет 30 "Каса";

Дебет 31 "Рахунки в банках";

Кредит 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

У разі утримання неповернених підзвітних сум із заробітної плати працівника робиться запис:

Дебет 66 "Розрахунки з оплати праці"

Кредит 372 "Розрахунки з підзвітними особами".

Аналітичний облік на субрахунок 372 "Розрахунки з підзвітними особами" ведеться за кожною підзвітною особою та кожним отриманим авансом. Сальдо субрахунка 372 "Розрахунки з підзвітними особами" може бути як дебетовим, так і кредитовим. В балансі сальдо субрахунка 372 відображається розгорнуто. Дебетове сальдо — у складі оборотних активів у рядку 210 "Інша поточна дебіторська заборгованість", кредитове сальдо — у складі поточних зобов'язань у рядку 610 "Інші поточні зобов'язання".

Розрахунки за нарахованими доходами

На субрахунок 373 "Розрахунки за нарахованими доходами" ведеться облік нарахованих дивідендів, відсотків, роялті, які підлягають сплаті. По дебету субрахунка відображається нарахування дебіторської заборгованості, по кредиту — її погашення.

Нарахування доходів відображається записом:

Дебет 373 "Розрахунки за нарахованими доходами";

Кредит 73 "Інші фінансові доходи";

Кредит 74 "Інші доходи".

Отримання нарахованих доходів:

Дебет 30 "Каса", або 31 "Рахунки в банках";

Кредит 373 "Розрахунки за нарахованими доходами".

Розрахунки за претензіями

Розрахунки за претензіями виникають унаслідок нестачі товарів при постачанні, отримання товарів невідповідної якості, помилкового списання банком грошових коштів з поточного рахунку підприємства тощо.

Облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм та визнаними штрафами, пенею, неустойками, ведеться на субрахунок 374 "Розрахунки за претензіями".

Претензії до постачальників та підрядників, транспортних організацій по виявленим розбіжностям цін, тарифів, які були оговорені в договорах, помилок в розрахунках щодо якості поставлених запасів, яка не відповідає умовам договору, нестач при постачанні, втрат від простоїв автотранспорту та браку з вини постачальників відображаються в обліку наступним записом:

Дебет 374 "Розрахунки за претензіями";

Кредит 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками".

На суму штрафу, пені та неустойки, яка стягується з постачальників та замовників за невиконання договірних зобов'язань, в розмірах, обумовлених договором або присуджених арбітражним судом, складається запис:

Дебет 374 "Розрахунки за претензіями";

Кредит 715 "Одержані штрафи, пені, неустойки".

Претензія щодо помилково списаних грошових коштів з розрахункових рахунків підприємства установами банків відображається записом:

Дебет 374 "Розрахунки за претензіями";

Кредит 31 "Рахунки в банках".

Претензії щодо виданих авансів при порушенні умов договорів поставок тощо:

Дебет 374 "Розрахунки за претензіями";

Кредит 371 "Розрахунки за виданими авансами".

Списання сум претензій відображається за кредитом субрахунка 374 "Розрахунки за претензіями" в кореспонденції з рахунками:

/ грошових коштів при зарахуванні претензійних сум

Дебет 30 "Каса";

Дебет 31 "Рахунки в банках";

Кредит 374 "Розрахунки за претензіями";

/ витрат, якщо постачальники відмовляються від претензійних сум або суд відхиляє претензії:

Дебет 949 "Інші витрати операційної діяльності";

Кредит 374 "Розрахунки за претензіями".

Підставою для записів операцій на субрахунок 374 "Розрахунки за претензіями" є акти прийомки вантажів, рішення арбітражних органів, письмові погодження постачальників на задоволення претензій, а також виписки банку на суми, що надійшли в порядку задоволення претензій. Аналітичний облік розрахунків за претензіями ведеться по кожному дебітору окремо.

Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків

Оцінка збитків від нестач, пошкоджень та крадіжок здійснюється згідно з Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення матеріальних цінностей, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96. №116 зі змінами та доповненнями, а також

Законом України від 06.06.95 р. №217/95-ВР "Про визначення збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням, нестачею або втраченою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей".

Розрахунки за відшкодуванням збитків, завданих підприємству у результаті нестачі і втрат від псування цінностей, нестачі та розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено, обліковуються на субрахунок 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків". За дебетом цього субрахунка відображаються суми виявлених нестач, що підлягають відшкодуванню, а за кредитом — погашені заборгованості за виявленими нестачами.

При виявленні нестачі і втрат здійснюють запис:

Дебет 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей";

Кредит рахунків грошових коштів або матеріальних цінностей.

Одночасно суми невідшкодованих нестач обліковуються на позабалансовому рахунку 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей", на якому ведеться аналітичний облік за кожним боржником окремо.

Після встановлення конкретних винуватців суми списуються з позабалансового рахунка з одночасним записом в бухгалтерському обліку:

Дебет 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків";

Кредит 716 "Відшкодування раніше списаних активів".

Якщо нестачі відшкодовуються винуватцем грошовими коштами:

Дебет 30 "Каса";

Дебет 31 "Рахунки в банках";

Кредит 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків".

Якщо нестачі утримуються із заробітної плати винуватця:

Дебет 66 "Розрахунки з оплати праці";

Кредит 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків".

Аналітичний облік розрахунків по відшкодуванню завданих збитків ведеться за кожним дебітором окремо.

Розрахунки за позиками членам кредитних спілок

Облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках здійснюється на субрахунок 376 "Розрахунки за позиками членам кредитних спілок". За дебетом цього субрахунка відображаються суми наданих позик членам кредитних спілок, а за кредитом повернення наданих позик.

Розрахунки з іншими дебіторами

На субрахунок 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" ведеться облік дебіторської заборгованості, яка не знайшла свого відображення на інших рахунках та субрахунках, а саме: усі види розрахунків із працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), розрахунки по орендних операціях, розрахунки, пов'язані зі здійсненням спільної діяльності, розрахунки з реалізації необоротних активів та запасів (крім реалізації, пов'язаної з основною діяльністю) та інші розрахунки.

За дебетом рахунка 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом — її погашення чи списання.

Продаж (відступлення) дебіторської заборгованості

Передача дебіторської заборгованості іншій стороні оформляється договором факторингу.

Згідно з Цивільним кодексом України за договором факторингу (фінансування під відступлення права грошової вимоги) одна сторона (фактор) передає або зобов'язується передати грошові кошти в розпорядження другій стороні (клієнта) за плату, а клієнт відступає або зобов'язується відступити факторові своє право грошової вимоги до третьої особи (боржника).

Отже, сторонами у договорі факторингу є фактор і клієнт.

Клієнтом у договорі факторингу може бути фізична або юридична особа, яка є суб'єктом підприємницької діяльності.

Фактором може бути банк або фінансова установа, а також фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності, яка відповідно до закону має право здійснювати факторингові операції.

Якщо відповідно до умов договору факторингу фінансування клієнта здійснюється шляхом купівлі у нього фактором права грошової вимоги, фактор набуває права на всі суми, які він одержить від боржника на виконання вимоги, а клієнт не відповідає перед фактором, якщо одержані ним суми є меншими за суму, сплачену фактором клієнтові.

Боржник зобов'язаний здійснити платіж факторові за умови, що він одержав від клієнта або фактора письмове повідомлення про відступлення права грошової вимоги факторові, і в цьому повідомленні визначена грошова вимога, яка підлягає виконанню, а також названий фактор, якому має бути здійснений платіж.

В узагальненому вигляді відносини сторін в операції факторингу мають такий вигляд (рис. 4.7):



Рис. 4.7. Відносини сторін в операції факторингу

Факторингова угода дозволяє клієнту отримати кошти достроково і передати фактору ризик, пов'язаний з сумнівною заборгованістю. У свою чергу, фактор отримує дохід у вигляді різниці між номінальною сумою придбаної дебіторської заборгованості і сумою, сплаченою клієнту. Відображення факторингової операції в бухгалтерському обліку розглянемо на прикладі.

ПРИКЛАД 4.19

Підприємство "Барс" уклало договір факторингу з підприємством "Фактор-плюс". Згідно з договором підприємство "Барс" передає підприємству "Фактор-плюс" право вимоги щодо дебіторської заборгованості на суму 500 000 грн (чиста реалізаційна вартість 480 000 грн) в сумі 450 000 грн. В обліку підприємства "Барс" операція буде відображена такими записами, грн:

<i>Находження грошових коштів від підприємства "Фактор-плюс":</i>		
<i>Дебет 311 "Поточнірахунки в національній валюті"</i>		<i>450 000</i>
<i>Кредит 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"</i>		<i>450 000.</i>
<i>Списання дебіторської заборгованості фактору:</i>		
<i>Дебет 949 "Інші витрати операційної діяльності"</i>		<i>500 000</i>
<i>Кредит 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками "</i>		<i>500 000.</i>
<i>Списується сума резерву сумнівної дебіторської заборгованості:</i>		
<i>Дебет 38 "Резерв сумнівних боргів"</i>		<i>20 000</i>
<i>Кредит 719 "Інші доходи від операційної діяльності"</i>		<i>20 000.</i>

У результаті збиток підприємства від продажу дебіторської заборгованості становить 30 000 грн (500 000 - 450 000 - 20 000).

В обліку підприємства "Фактор-плюс" придбана дебіторська заборгованість буде відображена такими записами:

<i>Дебет 352 "Інші поточні фінансові інвестиції"</i>		<i>500 000</i>
<i>Кредит 311 "Поточнірахунки в національній валюті"</i>		<i>450 000</i>
<i>Кредит 733 "Інші доходи від фінансових операцій "</i>		<i>50 000.</i>

Припустімо, що підприємство "Фактор-плюс" отримало від боржника лише 490 000 грн, а решта є безнадійною заборгованістю. Тоді слід зробити наступний запис:

<i>Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті"</i>		<i>490 000</i>
<i>Дебет 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"</i>		<i>10 000</i>
<i>Кредит 352 "Інші поточні фінансові інвестиції"</i>		<i>500 000.</i>

Отже, реальний прибуток фактора від цієї операції становить 40 000 грн (50 000 - 10 000).

Клієнт може відступити фактору свою грошову вимогу до боржника з метою забезпечення виконання зобов'язання клієнта перед фактором. У цьому випадку фактор зобов'язаний надати клієнтові звіт і передати суму, що перевищує суму боргу клієнта, який забезпечений відступленням права грошової вимоги, якщо інше не встановлено договором факторингу.

Якщо сума, одержана фактором від боржника, виявилася меншою за суму боргу клієнта перед фактором, який забезпечений відступленням права вимоги, клієнт зобов'язаний сплатити фактору залишок боргу.

ПРИКЛАД 4.20

Підприємство "Барс" уступає фактору дебіторську заборгованість на суму 300 000 грн в погашення кредиторської заборгованості фактору в сумі 280 000 грн. В обліку клієнта ця операція буде відображена записом:

<i>Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"</i>		<i>20 000</i>
<i>Дебет 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками "</i>		<i>280 000</i>
<i>Кредит 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками "</i>		<i>300 000.</i>

Після інкасації дебіторської заборгованості фактором надійшла сума, що перевищує суму боргу клієнта:

<i>Дебет 311 "Поточнірахунки в національній валюті"</i>		<i>20 000</i>
<i>Кредит 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"</i>		<i>20 000.</i>

Підприємство може також продати вексель фінансовій установі або банку достроково, до закінчення терміну його сплати. Таку операцію називають дисконтуванням векселя.

Дисконтування векселя дає можливість векселеутримувачу раніше отримати кошти за реалізовані товари, та утворює умовне зобов'язання перед третьою стороною. Це означає, що векселеутримувач бере на себе зобов'язання щодо сплати по векселю третій стороні, якщо векседавець не зможе вчасно його погасити.

Умовні зобов'язання обліковуються на позабалансовому рахунку 05 "Гарантії та забезпечення отримані" і розкриваються підприємством в Примітках до фінансових звітів.

ПРИКЛАД 4.21

Підприємство отримало вексель за реалізовану продукцію на суму 16 000 грн. Через 30 днів вексель було облічено у банку за 15 400 грн. Отже, вексель було продано з дисконтом в сумі 600 грн (16 000 — 15 400). Дисконтування векселя буде відображено таким записом, грн:

— надходження коштів від банку в оплату векселя:

Дебет 31	"Рахунки в банках"	15 400
Кредит 712	"Дохід від реалізації інших оборотних активів"	15 400.

Одночасно списується вартість векселя:

Дебет 949	"Інші витрати операційної діяльності"	16 000
Кредит 34	"Векселі отримані"	16 000.

Оцінка дебіторської заборгованості на дату балансу

Оцінка поточної дебіторської заборгованості на дату балансу значною мірою залежить від ступеня визначеності її погашення.

Залежно від платоспроможності дебіторів можуть мати місце сумнівна або безнадійна дебіторська заборгованість.

Сумнівний борг — це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржником.

Безнадійною дебіторською заборгованістю вважається поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у її неповерненні боржником або за якою минув строк позовної давності.

Наявність сумнівного боргу обумовлює можливість втрати доходу і зменшення прибутку.

Для достовірної оцінки поточної дебіторської заборгованості на дату балансу згідно з принципом обачності слід виключати сумнівну дебіторську заборгованість із складу поточної дебіторської заборгованості.

Тому поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбанної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу) відображається в Балансі за чистою реалізаційною вартістю.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості — це сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Величина сумнівних боргів визначається, виходячи з:

- класифікації дебіторської заборгованості;
- / питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати;
- / платоспроможності окремих дебіторів.

Розрахунок величини сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості передбачає групування дебіторської заборгованості за термінами її погашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи.

Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за попередні звітні періоди. При цьому підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості та періоди спостереження.

Коефіцієнт сумнівності (Кс) відповідної групи дебіторської заборгованості визначається за формулою

$$K_c = \frac{\sum B_{zn}}{\sum D_{zn}},$$

де B_{zn} — безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи в складі дебіторської заборгованості цієї групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді;

D_{zn} — дебіторська заборгованість відповідної групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді. Коефіцієнт сумнівності звичайно зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості. Величина сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

І ПРИКЛАД 4.22

ТОВ "Млин" визначає величину сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги на 31 грудня 2003 року становить 355 000 грн з наступним розподілом за строками її непогашення:

<i>група 1 (до 30 днів)</i>	<i>300 000</i>
<i>група 2 (31-60 днів)</i>	<i>40 000</i>
<i>група 3 (більше ніж 60 днів)</i>	<i>15 000.</i>

Залишок резерву сумнівних боргів до складання Балансу на 31 грудня 2003 року становить 6 400 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості на 31 грудня 2003 року підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки (табл. 4.9).

Таблиця 4.9. Дані про дебіторську заборгованість (за товари, роботи, послуги) ТОВ "Млин" за попередні три роки

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи (грн)			Заборгованість, що визнана безнадійною в наступному році, у складі сальдо дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи на кінець попереднього року		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
I	2	3	4	5	6	7
31.12.2000	82 000	12 000	7 000	1 500	600	700
31.12.2001	168 000	18 000	5 000	2 500	500	800
31.12.2002	150 000	20 000	8 000	4000	400	500
Разом	400 000	50 000	20 000	8 000	1 500	2 000

Використовуючи дані таблиці, визначимо, що коефіцієнт сумнівності групи дебіторської заборгованості становить:

$$\text{групи 1} \quad 8\,000 : 400\,000 = 0,02$$

$$\text{групи 2} \quad 1\,500 : 50\,000 = 0,03$$

$$\text{групи 3} \quad 2\,000 : 10\,000 = 0,1.$$

Виходячи з цього, величина резерву сумнівних боргів на 31 грудня 2003 року має становити:

$$(300\,000 - 0,02) + (40\,000 - 0,03) + (15\,000 - 0,1) = 8\,700.$$

З урахуванням залишку резерву сумнівних боргів слід донарахувати ще 2 300 грн (8 700 — 6 400) з включенням до витрат грудня 2003 року.

Для обліку резерву сумнівних боргів застосовується рахунок 38 "Резерв сумнівних боргів". Цей рахунок є контррахунком до рахунка 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками".

За кредитом рахунка 38 "Резерв сумнівних боргів" відображається створення резерву, за дебетом — списання сумнівної заборгованості та безнадійних боргів.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у складі інших операційних витрат.

Списання безнадійної дебіторської заборгованості здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійна дебіторська заборгованість списується на інші операційні витрати.

Сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості обліковується на позабалансовому субрахунку 071 "Списана дебіторська заборгованість" протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника. Дебіторська заборго-

ваність остаточно списується за субрахунком 071 "Списана дебіторська заборгованість" у разі відшкодування суми, яка раніше була визнана безнадійною або у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості.

ПРИКЛАД 4.23

Припустімо, що безнадійна дебіторська заборгованість ТОВ "Млин" упродовж 2003 року становила 1 300 грн. Тоді записи на рахунку резерву сумнівних боргів в 2003 році будуть таким, грн:

Списання безнадійної дебіторської заборгованості:

Дебет 38 "Резерв сумнівних боргів" 1 300
Кредит 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" 1 300.

Одночасно суму 1 300 грн буде відображено на позабалансовому субрахунку 071 "Списана дебіторська заборгованість".

Нарахування резерву сумнівних боргів на 31.12.03р.:

Дебет 944 "Сумнівні та безнадійні борги" 2 300
Кредит 38 "Резерв сумнівних боргів" 2 300.

Сума відшкодування раніше списаної дебіторської заборгованості відображається у складі інших операційних доходів.

ПРИКЛАД 4.24

В липні 2004 року ТОВ "Млин" отримало інформацію, що в результаті санації боржник готовий сплатити суму 500 грн, яку було списано в 2003 році як безнадійну заборгованість. В обліку ТОВ "Млин" це було відображено наступними записами:

Відновлення в обліку дебіторської заборгованості, яка буде погашена, грн:

Дебет 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" 500
Кредит 716 "Відшкодування раніше списаних активів" 500.

Одночасно дебіторська заборгованість у сумі 500 грн списується з позабалансового субрахунку 071 "Списана дебіторська заборгованість".

Погашення відновленої дебіторської заборгованості грошовими коштами:

Дебет 31 "Рахунки в банку" 500
Кредит 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" 500.

У разі визначення величини сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації, залишок на рахунку резерву сумнівних боргів не враховують для обчислення суми відрахування до резерву сумнівних боргів за звітний період.

ПРИКЛАД 4.25

ВАТ "Комар" визначає величину сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати.

За 2003 рік чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати становить 10 000 000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання Балансу на 31 грудня 2003 року становить 3 000 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки (табл. 4.10).

Таблиця 4.10. Дані про дебіторську заборгованість ВАТ "Комар" за попередні три роки

Рік	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною
1	2	3
2000	10 000 000	8 000
2001	20 000 000	10 000
2002	25 000 000	12 000
Разом	55 000 000	30 000

Виходячи з даних табл. 4.10, коефіцієнт сумнівної дебіторської заборгованості становить 0,0005 (30 000 : 55 000 000).

Звідси відрахування до резерву сумнівних боргів за 2003 рік дорівнюють 5 000 грн (10 000 000 • 0,0005), що було відображено записом:

Дебет 944 "Сумнівні та безнадійні борги" 5 000

Кредит 38 "Резерв сумнівних боргів" 5 000.

У результаті залишок резерву сумнівних боргів на 31 грудня 2003 року буде 8 000 грн (3 000 + 5 000).

Величину сумнівних боргів на основі платоспроможності окремих дебіторів звичайно визначають у разі незначної кількості покупців (замовників) або щодо дебіторської заборгованості, не пов'язаної з реалізацією товарів, робіт, послуг.

ПРИКЛАД 4.26

На 31 грудня 2003 року в Балансі ТОВ "Млин" в складі статті "Векселі одержані" (сума за якою 100 000 грн) відображено вексель, виданий векселедавцем 6 червня 2003 року на суму 40 000 грн за реалізовані основні засоби. Товариство отримало інформацію про порушення судом справи про банкрутство векселедавця. На підставі цієї інформації погашення векселя є сумнівним. Величина сумнівних боргів на 31 грудня 2003 року за статтею "Векселі одержані" має бути визнана в сумі 40 000 грн. На цю суму створюється резерв сумнівних боргів з одночасним збільшенням витрат у грудні 2003 року:

Дебет 944 "Сумнівні та безнадійні борги" 40 000

Кредит 38 "Резерв сумнівних боргів" 40 000.

У Балансі сума резерву щодо сумнівної заборгованості за товари, роботи, послуги показується в активі наступним рядком (162) після первісної вартості дебіторської заборгованості (161). При підрахунку суми Балансу сума резерву вираховується із суми первісної вартості дебіторської заборгованості.

Показники іншої дебіторської заборгованості у разі створення щодо неї резерву сумнівних боргів наводяться у Балансі за чистою реалізаційною вартістю, тобто без відображення первісної вартості заборгованості та резерву сумнівних боргів (табл. 4.11).

Таблиця 4.11. Фрагмент Балансу ТОВ "Млин" на 31 грудня 2003 року

Стаття	Код рядка	Сума, тис. грн
Векселі одержані	150	60
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	160	346,3
чиста реалізаційна вартість первісна вартість резерв	161	355
сумнівних боргів	162	(8,7)

Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено, у разі визнання її безнадійною списується з Балансу з відображенням у складі інших операційних витрат.

Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються проценти, відображається в Балансі за їхньою теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

Частина довгострокової дебіторської заборгованості, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати Балансу, відображається на ту саму дату в складі поточної дебіторської заборгованості.

4.4. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНИХ ВАЛЮТАХ

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів".

Іноземна валюта — це валюта інша, ніж валюта звітності, якою є грошова одиниця України.

Операція в іноземній валюті — це господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Згідно з П(С)БО 21 операції в іноземній валюті відображаються при їх первісному визнанні в грошовій одиниці України шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції.

Валютним курсом є встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Статті Балансу в іноземній валюті перераховуються у грошову одиницю України залежно від того, чи є ці статті монетарними або немонетарними (табл. 4.12).

Монетарні статті — це статті грошових коштів, а також інших активів та зобов'язань, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

До монетарних статей звичайно належать грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторська і кредиторська заборгованість, що будуть погашені грошовими коштами (або їх еквівалентами), і фінансові інвестиції.

Усі статті Балансу, що не відповідають визначенню монетарних статей, є немонетарними статтями.

До немонетарних статей звичайно належать основні засоби, нематеріальні активи, запаси, дебіторська і кредиторська заборгованість за бартерними операціями або по яких здійснюється взаємозалік, сплачені та отримані аванси за матеріальні цінності, витрати і доходи майбутніх періодів, статті власного капіталу тощо.

Таблиця 4.12. Відображення балансових статей в іноземній валюті

Стаття в іноземній валюті	-----!-----
Монетарні статті	Валютний курс на дату балансу
Немонетарні статті, що відображені за історичною собівартістю	Валютний курс на дату операції
Немонетарні статті, що відображені за справедливою вартістю	Валютний курс на момент визначення вартості

Унаслідок зміни валютних курсів виникає курсова різниця.

Курсова різниця — це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Курсові різниці відображаються в обліку на дату розрахунку із застосуванням монетарних статей на дату балансу.

Курсові різниці, що виникають при перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей операційної діяльності, відображаються у складі інших доходів або інших витрат операційної діяльності.

Курсові різниці, що є наслідком перерахунку монетарних статей інвестиційної або фінансової діяльності, відображаються у складі інших доходів або інших витрат звичайної діяльності, за винятком курсових різниць щодо фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України.

Господарська одиниця за межами України — це дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ, який знаходиться або здійснює діяльність за межами України.

Курсові різниці, які виникають щодо фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України, відображаються у складі іншого додаткового капіталу. Від'ємна сума курсової різниці наводиться зі знаком "мінус" та вираховується із суми власного капіталу підприємства.

При ліквідації господарської одиниці за межами України накопичена сума курсових різниць, які відображені у складі іншого додаткового капіталу, включається до складу доходу або витрат того звітного періоду, в якому визнається прибуток або збиток від реалізації фінансової інвестиції.

Слід мати на увазі, що таке правило обліку курсових різниць стосується лише фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України, які відповідають усім наведеним нижче ознакам класифікації, кількісні характеристики яких визначаються власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) підприємства відповідно до законодавства та установчих документів:

- 1) операції з підприємством становлять незначну частку в обсязі діяльності господарської одиниці;
- 2) основним джерелом фінансування діяльності господарської одиниці є доходи від власних операцій або місцеві позики;

- 3) витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи операційних витрат господарської одиниці сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;
- 4) оплата реалізованої господарською одиницею продукції (робіт, послуг) здійснюється переважно в іноземній валюті;
- 5) рух грошових коштів підприємства відокремлено від поточної діяльності господарської одиниці за межами України і не зазнає прямого впливу її господарської діяльності.

Курсові різниці, пов'язані з господарськими одиницями за межами України, які не відповідають вищенаведеним критеріям, слід відображати у загальному порядку, тобто у складі доходів і витрат.

В узагальненому вигляді порядок обліку курсових різниць наведено в *табл. 4.13*.

Таблиця 4.13. Рахунки з обліку курсових різниць

Стаття в іноземній валюті	.....
	Дохід	Втрати
Заборгованість унаслідок придбання або продажу оборотних активів	714 "Дохід від операційних курсових різниць"	945 "Втрати від операційних курсових різниць"
Валютні кошти в касі та на поточних рахунках	714 "Дохід від операційних курсових різниць"	945 "Втрати від операційних курсових різниць"
Заборгованість унаслідок придбання або продажу необоротних активів і фінансових інвестицій	744 "Дохід від необоротних курсових різниць"	974 "Втрати від неопераційних курсових різниць"
Фінансові інвестиції в господарській одиниці за межами України	Кредит 425 "Інший додатковий капітал"	Дебет 425 "Інший додатковий капітал"

Розглянемо кілька прикладів визначення та відображення курсових різниць.

ПРИКЛАД 4.27

Станом на 20.06.XX року підприємство має наступні залишки по субрахунках:
 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" — 5 330 грн (1 000 доларів США по курсу НБУ 5,33 грн), 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками" — 3 198 грн (600 доларів США по курсу НБУ 5,33 грн).

30.06.XX курс НБУ змінився і дорівнює 5,30 грн за 1 долар США. Виходячи з цього, на дату складання квартальної звітності слід зробити наступні записи, грн:

1. Визнання курсової різниці на залишки по субрахунку 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" $\$1\,000 \cdot (5,33 - 5,3) = 30$ грн:

Дебет 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	30
Кредит 714 "Дохід від операційної курсової різниці"	30
2. Визнання курсової різниці на залишки по субрахунку 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками" $\$600 - (5,33 - 5,3) = 18$ грн:

Дебет 945 "Втрати від операційної курсової різниці"	18
Кредит 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	18

ПРИКЛАД 4.28

Українське підприємство придбало акції компанії "Дженерал Моторе" на суму \$10 000 (\$1 = 5,5 грн). На дату балансу ринкова вартість акцій зросла до \$10 500 (\$1 = 5,4 грн).

Придбання акцій буде відображено записом (10 000 • 5,5) грн:

Дебет 143 "Інвестиції не пов'язаним сторонам"	55 000
Кредит 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	55 000.

З урахуванням зростання вартості акцій та зниження валютного курсу на дату балансу слід зробити запис, грн:

Дебет 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць"	1 000
Дебет 143 "Інвестиції не пов'язаним сторонам"	1 700
Кредит 746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	2 700.

Отже, дооцінка інвестиції в сумі 1 700 грн (500 • 5,4) є наслідком доходу від дооцінки в сумі 2 700 грн (500 ■ 5,4) та втрат від зниження валютного курсу 1 000 грн (10 000-0,1).

ПРИКЛАД 4.29

Підприємство придбало основні засоби за \$20 000 (\$1 = 5,0 грн). Основні засоби були дооцінені до 120 000 грн, коли валютний курс становив \$1 = 5,5 грн.

Придбані основні засоби слід відобразити записом:

Дебет 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	100 000
Кредит 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	ЮЮЮЮЮ.

Відповідно прийняті в експлуатацію основні засоби:

Дебетів "Основні засоби"	ЮЮЮЮЮ
Кредит 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	100 000.

На момент дооцінки ніяких курсових різниць не виникає, оскільки основні засоби є немонетарною статтею, яку обліковують та переоцінюють у національній валюті.

ПРИКЛАД 4.30

Українське підприємство має представництво за кордоном. Основні засоби представництва (їх було придбано за 10 000 дол., коли курс становив 1 дол. = 5,1 грн) було дооцінено до 12 000 дол. (коли курс становив 1 дол. = 5,5 грн). Оскільки основні засоби дооцінено в іноземній валюті, для відображення цієї операції в обліку українського підприємства слід поряд з дооцінкою відобразити курсову різницю в сумі 4 000 грн (10 000 • 0,4).

При цьому слід мати на увазі, що курсові різниці, пов'язані зі статтями, відображеними у складі власного капіталу, також слід відображати у складі власного капіталу.

Тому якщо в прикладі 4.30 дооцінка основних засобів відображена у складі власного капіталу, то курсову різницю також слід відображати у складі власного капіталу. Це стосується також курсових різниць, пов'язаних із внесками учасників.

ПРИКЛАД 4.31

Відповідно до установчих документів іноземний інвестор має внести до статутного капіталу СП 100 000 дол. США. Валютні курси були наступними:

5,4 грн за дол. — на дату підписання установчих документів;

5,45 грн — на дату балансу;

5,48 грн — на дату погашення заборгованості по внесках іноземного учасника СП.

Виходячи з цього, слід зробити такі записи:

1. Виникнення заборгованості іноземного інвестора за внесками до статутного капіталу СП, грн:

Дебет 46 "Неоплачений капітал" 540 000

Кредит 40 "Статутний капітал" 540 000.

2. Курсова різниця на дату балансу, грн: Дебет 46 "Неоплачений капітал" 5 000
Кредит 425 "Інший додатковий капітал" 5 000.

3. Погашення заборгованості іноземним учасникам СП, грн:

Дебет 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" 548 000

Кредит 46 "Неоплачений капітал" 545 000

Кредит 425 "Інший додатковий капітал" 3 000.

У разі зниження валютного курсу курсову різницю слід відобразити за дебетом субрахунку 425 "Інший додатковий капітал" або (у разі недостатності його величини) як зменшення нерозподіленого прибутку.

Певні особливості має також облік авансових платежів в іноземних валютах.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг), перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу.

ПРИКЛАД 4.32

12 листопада підприємство сплатило аванс за матеріали в сумі \$10 000 (\$1 = 5,4 грн). 14 грудня надійшли матеріали на суму \$20 000 (\$1 = 5,5 грн).

На 31 грудня кредиторська заборгованість за матеріали становила \$10 000 (\$1 = 5,45 грн).

Наведені операції слід відобразити такими записами:

- 21.11.XXр. Сплачено авансом за матеріали, грн:

Дебет 371 "Розрахунки за виданими авансами" 54 000

Кредит 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" 54 000.

- 14.12.XXр. На суму отриманих матеріалів

Дебет 201 "Сировина і матеріали" 109 000

Кредит 371 "Розрахунки за виданими авансами" 54 000

Кредит 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками" 55 000.

31.12.XXр. Відображено курсову різницю щодо кредиторської заборгованості за матеріали 10 000 (5,5 — 5,45), грн:

<i>Дебет 632</i>	<i>"Розрахунки з іноземними постачальниками"</i>	500
<i>Кредит 714</i>	<i>"Дохід від операційних курсових різниць "</i>	500.

ПРИКЛАД 4.33

Керівник підприємства отримав аванс на відрядження за кордон в сумі \$1 000 (\$1 = 5 грн). Після повернення з відрядження був затверджений авансовий звіт на суму \$900 (\$1 = 5,3 грн). Невикористаний аванс (\$100) було повернуто в касу, коли курс становив \$1 = 5,35 грн.

Далі наведено бухгалтерські записи, що відображують операції, пов'язані з відрядженням.

Видача авансу, грн:

<i>Дебет 372</i>	<i>"Розрахунки з підзвітними особами"</i>	5 000
<i>Кредит 302</i>	<i>"Каса в іноземній валюті"</i>	5 000.

Затверджено авансовий звіт керівника (900 • 5) грн:

<i>Дебет 92</i>	<i>"Адміністративні витрати"</i>	4 500
<i>Кредит 372</i>	<i>"Розрахунки з підзвітними особами"</i>	4 500.

Повернуто в касу суму невикористаного авансу, грн:

<i>Дебет 302</i>	<i>"Каса в іноземній валюті"</i>	535
<i>Кредит 372</i>	<i>"Розрахунки з підзвітними особами"</i>	500
<i>Кредит 714</i>	<i>"Дохід від операційної курсової різниці"</i>	35.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконання робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу.

ПРИКЛАД 4.34

Підприємство отримало аванс від іноземного покупця на суму \$200 000 (\$1 = 4,5 грн). Товари були повністю відвантажені, коли курс становив \$1 = 4,52 грн.

Для відображення цих операцій необхідно зробити такі записи:

Отримання авансу, грн:

<i>Дебет 312</i>	<i>"Поточні рахунки в іноземній валюті"</i>	900 000
<i>Кредит 681</i>	<i>"Розрахунки за одержаними авансами "</i>	900 000.

Визнання доходу від продажу, грн:

<i>Дебет 681</i>	<i>"Розрахунки за одержаними авансами"</i>	900 000
<i>Кредит 712</i>	<i>"Дохід від реалізації товарів "</i>	900 000.

У випадку здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

Відповідно у разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

ПРИКЛАД 4.35

У січні підприємство уклало угоду з іноземною фірмою на поставку товарів. Згідно з угодою розрахунки за товар та поставки відбуваються таким чином:

01.02.XXр. — перший авансовий платіж в сумі 10 000 дол. США.

(курс НБУ на дату перерахування — 5,30 грн/дол. США).

08.02.XXр. — отримання першої партії товару на суму 7 000 дол. США.

(митна вартість — 37 240 грн (7 000 • 5,32)).

10.02.XXр. — другий авансовий платіж в сумі 10 000 дол. США.

(курс НБУ на дату перерахування — 5,40 грн/дол. США).

15.02.XXр. — отримання другої партії товару на суму 7 000 дол. США.

(митна вартість — 37 310 грн (7 000 • 5,33)). 21.02.XXр. —

отримання останньої партії товару на суму 6 000 дол. США.

(митна вартість — 32 100 грн (6 000 • 5,35)).

Відображення наведених операцій узагальнено в табл. 4.14.

Таблиця 4.14. Облік операцій з придбання товарів у разі авансових платежів в іноземній валюті

пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
		Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5-
1	01.02.XXр. Перший авансовий платіж на суму 10 000 дол. США (10 000-5,3)	371 "Розрахунки за виданими авансами"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	53 000
2	08.02.XX р. Отримання першої партії товару (7 000-5,38)	281 "Товари на складі"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	37 100
3	10.02.XX р. Другий авансовий платіж на суму 10 000 дол. США (10 000-5,4)	371 "Розрахунки за виданими авансами"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	54 000
4	15.02.XX р. Отримання другої партії товару (3 000 -5,3 + 4 000 • 5,4)	281 "Товари на складі"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	37 500
5	20.02.XX р. Отримання третьої партії товару (6 000-5,4)	281 "Товари на складі"	371 "Розрахунки за виданими авансами"	32 400

ПРИКЛАД 4.36

Для придбання 10 000 дол. США перераховано уповноваженому банку 57 050 грн. Курс придбання становив 5,6 грн за 1 дол. Курс НБУ на дату зарахування валюти на рахунок підприємства був 5,54 грн за 1 дол. Витрати, пов'язані з купівлею валюти, становили:

/ комісійна винагорода банку 252 грн;

/ збір до Пенсійного фонду 560 грн.

Відображення операцій, пов'язаних із придбанням іноземної валюти, наведено в **табл. 4.15**.

Таблиця 4.15. Облік операцій з придбання іноземної валюти за національну валюту

№ лор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків -----		
		Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Перераховано уповноваженому банку для придбання 10 000 дол. США (у т.ч. збір до Пенсійного фонду та комісійні банку)	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	57 050
2	Зарахована придбана валюта на валютний рахунок підприємства	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	55 400
3	Включено до складу витрат збір до Пенсійного фонду та комісійну винагороду банку	92 "Адміністративні витрати"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	812
	Відображена різниця між курсом НБУ на дату придбання та курсом придбання	949 "Інші витрати операційної діяльності"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	600
4	Повернення на поточний рахунок надлишку перерахованих грошових коштів (57 050 — - 55 400 - 812 - 600)	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	238

ПРИКЛАД 4.37

Підприємство продає валюту в сумі 20 000 дол. США. Курс НБУ на дату:

/ перерахунку валюти банку становив 5,5 грн;

/ продажу валюти — 5,54 грн. Курс продажу валюти 5,6 грн за 1 дол.

Комісійна винагорода банку 250 грн. Відображення операцій з продажу іноземної валюти наведено у **табл. 4.16**.

Таблиця 4.16. Облік операцій з продажу іноземної безготівкової валюти

пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
		Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Перераховані дол. США для продажу	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	110 000
2	Зарахування гривень на поточний рахунок від реалізації іноземної валюти (20 000 • 5,6 - 250)	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	711 "Дохід від реалізації іноземної валюти"	111 750
3	Комісійна винагорода банку	942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти"	711 "Дохід від реалізації іноземної валюти"	250
4	Відображення різниці між курсом НБУ на дату продажу та курсом на дату перерахунку валюти банку (5,5 - 5,54) • 20 000	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	714 "Дохід від операційної курсової різниці"	800
5	Собівартість проданої валюти	942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	110 800
6	Фінансовий результат від продажу іноземної валюти	711 "Дохід від реалізації іноземної валюти"	791 "Результат операційної діяльності"	112 000
		791 "Результат операційної діяльності"	942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти"	111 050
		791 "Результат операційної діяльності"	441 "Нерозподілений прибуток"	950

4.5. ОБЛІК ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ

Витрати майбутніх періодів — це витрати, які здійснені у звітному періоді, але відносяться до наступного (або наступних) облікових періодів. Прикладом витрат майбутніх періодів є витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості, з освоєнням нових виробництв та агрегатів, сплачена авансом орендна плата, наперед сплачена страховка, рекламні послуги, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Для обліку таких витрат використовується рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів".

За дебетом рахунка 39 "Витрати майбутніх періодів" відображаються понесені витрати майбутніх періодів, за кредитом — їх списання (розподіл) та включення до складу відповідних витрат звітного періоду.

ПРИКЛАД 4.38

Підприємство "Янук" орендує приміщення для офісу. Згідно з договором орендна плата за місяць становить 7 200 грн (у т.ч. ПДВ — 1 200 грн). 05.06.2004 року авансом була сплачена орендна плата за 3 місяці.

В бухгалтерському обліку підприємства було зроблено наступні записи.

01.06.2004 року

Сплата грошових коштів за оренду ($7\,200 \cdot 3 = 21\,600$) грн:

Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	21 600
Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	21 600.

Відображена сума податкового кредиту з ПДВ ($1\,200 \cdot 3 = 3\,600$) грн:

Дебет 641 "Розрахунки з податками"	3 600
Кредит 644 "Податковий кредит "	3 600.

30.06.2004 року

Відображені витрати на оренду за червень, грн:

Дебет 92 "Адміністративні витрати"	6 000
Дебет 644 "Податковий кредит "	1 200
Кредит 377 "Розрахунки з іншими дебіторами "	7 200.

Сплачені авансом орендні платежі визнані витратами майбутніх періодів ($21\,600 - 7\,200 = 14\,400$) грн:

Дебет 39 "Витрати майбутніх періодів"	14 400
Кредит 377 "Розрахунки з іншими дебіторами "	14 400.

31.07.2004 року

Відображені витрати на оренду за липень, грн:

Дебет 92 "Адміністративні витрати"	6 000
Дебет 644 "Податковий кредит "	1 200
Кредит 39 "Витрати майбутніх періодів "	7 200.

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.

Витрати майбутніх періодів можуть охоплювати як оборотні, так і необоротні активи залежно від періоду, до якого відносяться ці витрати.

У Балансі витрати майбутніх періодів відображаються в третьому розділі активу "Витрати майбутніх періодів".

4.6. АНАЛІЗ І ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ФІНАНСОВІ АКТИВИ

Фінансові активи є найбільш ліквідною частиною активів підприємства. Тому інформація про такі активи є дуже важливою для забезпечення стабільної діяльності підприємства та його поточної платоспроможності. Для аналізу та прийняття рішень використовують дані фінансової звітності (табл. 4.17) і аналітичного обліку.

Таблиця 4.17. Інформація про грошові кошти, дебіторську заборгованість і фінансові інвестиції, наведена у фінансовій звітності

Показник	Звіт	Розділ	Рядок
1	2	3	4
1. Грошові кошти та їх еквіваленти	Баланс (ф. №1)		230 240
1.1. Залишок на початок і кінець року в:	Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5)	II Активу	640
/ національній валюті	Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)	VI	650 660
/ іноземній валюті		I—III	670 680
1.2. Склад на кінець року:			691 010-430
Каса Поточний рахунок банку			
Інші рахунки в банку Грошові кошти в дорозі			
Еквіваленти грошових коштів Грошові кошти, використання яких обмежено			
1.3. Рух грошових коштів за рік в розрізі видів діяльності			
2. Дебіторська заборгованість:	Баланс (ф. № 1)	I Активу	
2.1. Залишок на початок і кінець року:	Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5)	II Активу	050
Довгострокова дебіторська заборгованість		IX	150
Поточна дебіторська заборгованість			160
Векселі одержані			161
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			162
чиста реалізаційна вартість			170
первісна вартість			180
резерв сумнівних боргів Дебіторська заборгованість за розрахунками:			190
з бюджетом			250
за виданими авансами			210
з нарахованих доходів			940
із внутрішніх розрахунків Інша поточна заборгованість			950
2.2. Стан поточної дебіторської заборгованості на кінець року за строками непогашення:			951
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги			
Інша поточна дебіторська заборгованість			
Списана у звітному році безнадійна дебіторська заборгованість			

Продовження табл. 4.17

	2	3	4
3. Фінансові інвестиції			
3.1. Залишок на початок і кінець року	Баланс (ф. № 1)	I Активу	
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств			040
інші фінансові інвестиції			045
Поточні фінансові інвестиції		II Активу	220
3.2. Склад фінансових інвестицій на кінець року:	Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5)	IV	
Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:			
асоційовані підприємства			350
дочірні підприємства			360
спільну діяльність			370
Інші фінансові інвестиції в:			
частки і паї у статутному капіталі інших підприємств			380
акції			390
облігації			400
інші			410
3.3. Доходи і втрати від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі:	Звіт про фінансові результати (ф. №2)	I	
Доходи			ПО
Втрати			150
3.4. Рух коштів щодо фінансових інвестицій	Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)	II	
Придбання фінансових інвестицій			240
Реалізація фінансових інвестицій			180

Аналіз грошових коштів та їх еквівалентів

Аналіз грошових коштів та їх еквівалентів дозволяє перш за все визначити їх доступність для використання в поточній діяльності підприємства і достатність для своєчасного здійснення розрахунків.

Підприємство може мати кошти, обмежені для використання в процесі поточної діяльності. Такі кошти виключаються зі складу оборотних активів та відображаються в Балансі у статті "Інші необоротні активи" (ряд. 070). У Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5) інформація про грошові кошти, використання яких обмежено, наводиться додатково у розділі VI (ряд. 691). Інформацію про такі грошові кошти слід враховувати в процесі планування очікуваних грошових потоків підприємства та оцінці його платоспроможності.

Важливу роль в управлінні грошовими коштами відіграє бюджет грошових коштів, який відображає очікувані надходження та видаток коштів і дозволяє заздалегідь визначити можливі проблеми, пов'язані з їх дефіцитом. Приклад такого бюджету наведено у *табл. 4.18*.

Таблиця 4.18. Бюджет грошових коштів ВАТ "Охтирський пивоварний завод" на 2003 рік

тис. грн

Стаття надходжень та витрат	Прогноз на 2003 рік	В т.ч. по кварталах			
		I	II	III	IV
1	2	3	4	5	6
Дохід — всього	12 827	2 115	3 678	4 257	2 777
Реалізація власної продукції	7 688	1 295	2 165	2 547	1 681
Реалізація товарного солоду	169	—	—	—	169
Реалізація продукції АТ "Оболонь"	4 207	709	1 345	1 438	715
Інші надходження	573	111	168	172	122
Кредити банку	190	—	—	100	90
Витрати — всього	12 827	2 115	3 678	4 257	2 777
Заробітна плата з нарахуваннями	1 300	250	300	420	330
Платежі до бюджету	2 542	388	713	895	546
Платежі за енергоносії	838	209	208	212	209
Послуги сторонніх організацій	1055	149	230	442	234
Придбання паливно-мастильних матеріалів	243	50	65	73	55
Автопослуги	265	50	80	90	45
Закупка сировини та матеріалів	1 095	132	262	408	293
Закупка ячменю	504	90	168	91	155
Фінансування оргтехзаходів	738	109	284	131	217
Удосконалення управлінського обліку	18	8	8	1	1
Розрахунки ЗАТ "Оболонь",	4 229	683	1 361	1 493	692
в т.ч. за продукцію	3 825	645	1 223	1 307	650
повернення боргів	404	38	138	186	42
Резерв коштів	—	—	—	—	—
Дефіцит коштів	—	—	—	—	—

Як випливає з наведених даних, "пік" надходжень та витрат припадає на літній період, що пов'язано з сезонністю реалізації пивної продукції. Бюджет є бездефіцитним, страховий резерв коштів не планується. Операційний залишок грошових коштів, необхідний для здійснення поточної діяльності, на підприємстві встановлюється на рівні фактичного на початок року.

На основі фінансового плану розробляються помісячні графіки витрат грошових коштів в розрізі окремих статей витрат (платежі до бюджету, погашення кредиторської заборгованості за продукцію, закупка сировини і матеріалів, фінансування оргтехзаходів і под.).

Проте, економічній службі підприємства необхідно контролювати фактичні показники надходжень і дані фінансового плану для прийняття необхідних оперативних рішень.

Проаналізуємо виконання підприємством фінансового плану з фактичними показниками за 9 місяців поточного року (табл. 4.19).

Таблиця 4.19. Виконання бюджету грошових коштів ВАТ "Охтирський пивоварний завод" за 9 місяців 2003 року

тис. грн

Стаття надходжень та витрат	План	Факт	Відхилення
1	2	3	4
Дохід — всього	10 050	1 0252,4	+202,4
Реалізація власної продукції	6 007	5 610,8	-396,2
Реалізація продукції АТ "Оболонь"	3 492	3 626,2	+ 134,2
Інші надходження	451	625,4	+ 174,4
Кредити банку	100	390,0	+290
Витрати — всього	10 050	10 252,4	+202,4
Заробітна плата з нарахуваннями	970	970,2	+0,2
Платежі до бюджету	1 996	1 638,3	-357,7
Платежі за енергоносії	629	616,9	-12,1
Послуги сторонніх організацій	838	972,9	+ 134,9
Придбання паливно-мастильних матеріалів	188	251,4	+63,4
Автопослуги	220	227,0	+7,0
Закупка сировини та матеріалів	802	1 018,5	+216,5
Закупка ячменю	349	560,0	+211,0
Фінансування оргтехзаходів	521	657,8	+ 136,8
Розрахунки ВАТ "Оболонь"	3 537	2 959,2	-577,8
Благодійні витрати	—	21,3	+21,3
Повернення позики	—	267,0	+267,0
Резерв коштів	—	—	
Дефіцит коштів	—	4,1	

Як впливає з наведених даних, дефіцит коштів становив 4,1 тис. грн і був перекритий за рахунок залишку коштів на початок року. В цілому доходи підприємства більші від запланованих на 202,4 тис. грн. Доходи підприємства збільшились за рахунок отримання кредиту, оскільки доходи від реалізації продукції на 87,6 тис. грн менші від запланованих. Витрати підприємства виросли на

206,5 тис. грн. Значну частку збільшення витрат спричинило збільшення витрат на закупівлю сировини та матеріалів (у т.ч. ячменю), що не було враховано в плані в зв'язку з сезонним збільшенням ціни закупки ячменю, а також збільшення фінансування оргтехзаходів та вартості послуг сторонніх організацій, погашення кредиту банку (що не було передбачене фінансовим планом).

Важливим аспектом управління грошовими коштами є оцінка їх достатності. Показниками достатності грошових коштів, зокрема, є:

- / інтервал захищеності;
- / вільний потік грошових коштів.

Інтервал захищеності — це час (у днях), упродовж якого підприємство може здійснювати поточну господарську діяльність за рахунок наявних грошових коштів та їх еквівалентів, не залучаючи додаткові джерела фінансування.

$$\text{Інтервал захищеності} = \frac{\text{Грошові кошти та їх еквіваленти}}{\text{Щоденні грошові витрати}}$$

Щоденні грошові витрати визначаються за формулою

$$\text{Щоденні грошові витрати} = \frac{\text{Річні операційні витрати} - \text{Амортизація}}{365}$$

Результати розрахунку інтервалу захищеності наведено у *табл. 4.20*.

Таблиця 4.20. Розрахунок інтервалу захищеності ВАТ "Охтирський пивоварний завод"

Показник	2000	2001	2002
1. Середній залишок грошових коштів та їх еквівалентів, тис. грн	34,7	31,2	31,5
2. Середньоденні грошові витрати, тис. грн	19,7	26,0	33,2
3. Інтервал захищеності, днів	1,8	1,2	0,9

Отже, підприємство має дуже незначний інтервал захищеності, а у 2002 році він взагалі негативний, оскільки середній залишок грошових коштів менший за односторонню потребу в них.

Вільний потік грошових коштів — це сума коштів, яку можна використати для здійснення фінансових інвестицій, погашення позик або яка збільшує ліквідність підприємства.

$$\text{Вільний потік грошових коштів} = \text{Чисті грошові надходження від операційної діяльності} - \text{Капітальні інвестиції} - \text{Сплачені дивіденди}$$

Для розрахунку вільного потоку грошових коштів використаємо дані Звіту про рух грошових коштів (*табл. 4.21*).

Таблиця 4.21. Розрахунок вільного потоку грошових коштів ВАТ "Охтирський пивоварний завод"

тис. грн

Показник	2000	2001	2002
Чисте надходження грошових коштів від операційної діяльності	230,1	417,4	650,6
Придбання необоротних активів	(237,7)	(410,9)	(803,3)
Сплачені дивіденди	(15,4)	(28,8)	(38,9)
Вільний потік грошових коштів	(23)	(22,3)	(191,6)

Результати розрахунку свідчать, що у підприємства недостатньо власних коштів для капітальних інвестицій, що призводить до відволікання оборотних активів і залучення позикових коштів.

В узагальненому вигляді інструментарій управління грошовими коштами наведено у табл. 4.22.

Таблиця 4.22. Інструментарій для прийняття рішень щодо грошових коштів

Контрольна точка рішення	Необхідна інформація	Джерело інформації	Інструмент	Оцінка результатів
Чи всі грошові кошти підприємства доступні для використання	Інформація про грошові кошти, використання яких обмежено	Баланс і Примітки до фінансових звітів	Чи є будь-які обмеження щодо використання коштів?	Обмеження щодо використання грошових коштів слід враховувати при оцінці ліквідності
Чи здатне підприємство забезпечити заплановані потреби у коштах	Інформація про заплановані надходження і витрати коштів	Бюджет грошових коштів	Дефіцит або резерв коштів	Чи є оцінки керівництва обґрунтованими? Чи є можливість отримати (позичити) кошти із зовнішніх джерел у разі потреби?
Чи має підприємство достатньо коштів для задоволення щоденних потреб?	Середній залишок грошових коштів та їх еквівалентів. Середньоденні грошові витрати	Баланс. Звіт про фінансові результати. Дані аналітичного обліку	Інтервал захищеності	Короткий інтервал захищеності може свідчити про необхідність додаткового фінансування
Чи має підприємство вільні грошові кошти	Інформація про: • чистий рух коштів від операційної діяльності; / придбання непоточних активів; / сплачені дивіденди	Звіт про рух грошових коштів	Вільний потік грошових коштів	Вільний потік грошових коштів дозволяє здійснювати фінансові інвестиції, погасити позики або збільшити ліквідність підприємства

Аналіз дебіторської заборгованості

Для аналізу дебіторської заборгованості доцільно скласти наступну аналітичну таблицю (**табл. 4.23**).

Таблиця 4.23. Дані про стан дебіторської заборгованості ВАТ "Охтирський пивоварний завод" за 2000—2002 рр.

тис. грн

1	Усього на кінець року	У т.ч. по строках непогашеная		
		до 3-х міс.	від 3 міс. до 6 міс.	від 6 міс. і більше
2	3	4	5	
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи / 2000 рік	395,2	213,6	127,9	53,7
/ 2001 рік /	216,0	99,4	68,0	48,6
2002 рік	231,3	93,3	76,1	61,9
Резерв сумнівних, боргів:	(75,6)	—	(53,9)	(21,7)
/ 2000 рік / 2001 рік / 2002 рік	(53,9)		(31,4)	(22,5)
	(38,3)		(21,1)	(17,2)
Заборгованість по розрахунках з бюджетом:				
/ 2000 рік	142,4	21,4	—	121,0
/ 2001 рік	116,4	34,3	—	82,1
/ 2002 рік	4,7	4,7	—	—
Аванси видані:				
/ 2000 рік	—	—	—	—
/ 2001 рік	20,4	20,4	—	—
/ 2002 рік	10,0	10,0	—	—
Інша заборгованість по розрахунках з постачальниками:				
/ 2000 рік	3,9	3,9	—	—
/ 2001 рік	18,9	18,9	—	—
/ 2002 рік	50,5	50,5	—	—
Всього дебіторська заборгованість: / 2000 рік	465,9	217,5	74,0	174,4
/ 2001 рік	317,8	138,7	36,6	142,5
/ 2002 рік	258,2	158,5	55,0	44,7

Щомісячне ведення даної таблиці дозволяє менеджеру скласти чітку картину стану розрахунків з дебіторами і звертає увагу на прострочену заборгованість. Для щомісячних таблиць доцільно оцінювати склад дебіторської заборгованості по більш детальних "вікових групах" (до 5 днів, 6—10 днів, 11 — 15 днів, 15—30 днів, більше ніж 30 днів) та формувати відповідні графіки питомої ваги дебіторської заборгованості по кожній із груп.

Як впливає з даних *табл. 4.23*, чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи (послуги) в 2002 році в порівнянні з 2000 роком зменшилась на 126,6 тис. грн, її питома вага в загальному обсязі оборотних активів зменшилась з 20,6% до 16,1%.

Відсутність оперативного реагування на прострочену заборгованість покупців призвела до значних сум заборгованості терміном непогашення від 6 місяців і більше. Це в кінцевому результаті призводить до необхідності створення резерву сумнівних боргів та відповідного списання даної заборгованості на збитки підприємства. Так, за період 2000—2002 рр. було списано на збитки підприємства 167,8 тис. грн безнадійної дебіторської заборгованості.

Аналіз дебіторської заборгованості за три квартали 2003 року (*табл. 4.24*) свідчить, що в II кварталі ріст дебіторської заборгованості викликаний в основному ростом дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи (послуги).

Так, в II кварталі 2003 року дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи (послуги) зросла на 152,2 тис. грн, або на 51,7% в порівнянні з I кварталом, в III кварталі 2003 року дебіторська заборгованість зросла на 442,6 тис. грн, або 99% в порівнянні з II кварталом. Усього з початку року дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи (послуги) виросла на 658,1 тис. грн, або в 3,8 раза. Однією з причин різкого зростання заборгованості є "штучне" її збільшення за рахунок дооцінки зворотної тари (кег) до реальної ринкової вартості на суму 387,6 тис. грн.

Таблиця 4.24. Дані про стан дебіторської заборгованості ВАТ "Охтирський пивоварний завод" за 3 квартали 2003 року

тис. грн

	На початок року	I квартал	II квартал	III квартал	Зміни до поч. року (+,-)
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи	231,3	294,6	446,8	889,4	+658,1
Резерв сумнівних боргів	38,3	16,1	16,1	16,1	-22,2
Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості за продукцію	193,0	278,5	430,7	873,3	+680,3
Заборгованість по розрахунках з бюджетом	4,7	4,1	—	9,6	+4,9
Аванси видані	10,0	36,7	29,9	92,9	+82,9
Інша поточна заборгованість	50,5	20,7	22,0	26,1	-24,4
Всього дебіторська заборгованість	258,2	340,0	482,6	1 001,9	+743,7

Для аналізу дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги) звичайно використовують наступні показники:

- / коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості;
- / період погашення дебіторської заборгованості;
- / частка дебіторської заборгованості в оборотних активах;
- / коефіцієнт кредитного ризику.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (К.о.д.з.) розраховують за формулою

$$\text{К.о.д.з.} = \frac{\text{Чистий дохід від реалізації продукції в кредит}}{\text{Середня дебіторська заборгованість}}$$

Цей коефіцієнт показує, скільки разів у середньому упродовж звітного періоду ця заборгованість перетворювалась на грошові кошти.

В нашому прикладі цей коефіцієнт має такі значення:

$$\text{2000 рік} \quad \frac{8\,042,5}{(442,3 + 319,6) : 2} = 21,1,$$

$$\text{2001 рік} \quad \frac{9\,658,1}{(319,6 + 162,0) : 2} = 40,1,$$

$$\text{2002 рік} \quad \frac{11\,540,7}{(162,0 + 193,0) : 2} = 64,9.$$

Отже, оборотність дебіторської заборгованості зростала, що є позитивним явищем. Проте цей показник доцільно розглядати у порівнянні з середнім у галузі або показником конкурентів, які обрані за еталон.

Популярним варіантом коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості є перетворення його у середній період погашення дебіторської заборгованості у днях (П.д.з.):

$$\text{П.д.з.} = \frac{365}{\text{К.о.д.з.}}$$

У нашому випадку період погашення дебіторської заборгованості становить:

/ 2000 рік - 17 днів (365 : 21,1);

/ 2001 рік - 9 днів (365 : 40,1);

/ 2002 рік - 6 днів (365 : 64,9).

Цей показник доцільно порівняти з періодом погашення кредиторської заборгованості постачальникам (П.к.з.):

$$\text{П.к.з.} = \frac{365}{\left(\frac{\text{Собівартість реалізованої продукції}}{\text{Середня заборгованість постачальникам}} \right)}$$

Виходячи з даних фінансової звітності, середній період погашення кредиторської заборгованості становить:

/ 2000 рік - 365 : (4 413,3 • 1 885,8) = 156 днів;

/ 2001 рік - 365 : (4 805,1 • 1 802,9) = 137 днів;

/ 2002 рік - 365 : (6 116,3 • 1 565,0) = 93 дні.

Отже, період погашення кредиторської заборгованості значно перевищує період погашення дебіторської заборгованості підприємства. Це позитивний факт в межах короткострокового періоду, але в довгостроковому періоді цей показник є

негативним, оскільки кредиторську заборгованість слід погашати, що призведе до відтоку коштів.

Чиста дебіторська заборгованість в загальному обсязі оборотних активів дорівнює:

$$/ 2000 \text{ рік } (319,6 : 1\,552,0) \cdot 100\% = 20,6\%;$$

$$/ 2001 \text{ рік } (162,0 : 1\,334,9) \cdot 100\% = 12,1\%;$$

$$/ 2002 \text{ рік } (193,0 : 1\,199,2) \cdot 100\% = 16,1\%.$$

Альтернативним показником, що характеризує частку дебіторської заборгованості, є коефіцієнт відволікання оборотних активів в поточну дебіторську заборгованість (К.в.о.а.):

$$\text{К.в.о.а.} = \frac{\text{Первісна вартість дебіторської заборгованості}}{\text{Загальна сума оборотних активів}}.$$

У нашому випадку цей коефіцієнт становить:

$$/ 2000 \text{ рік } 395,2 : 1\,550,2 = 0,25;$$

$$/ 2001 \text{ рік } 216,0 : 1\,334,9 = 0,16;$$

$$/ 2002 \text{ рік } 231,3 : 1\,193,2 = 0,19.$$

Коефіцієнт кредитного ризику (К.к.р.) характеризує співвідношення сумнівної та загальної дебіторської заборгованості:

$$\text{К.к.р.} = \frac{\text{Сумнівна дебіторська заборгованість}}{\text{Первісна вартість дебіторської заборгованості}}.$$

У нашому прикладі (табл. 4.23) коефіцієнт кредитного ризику становить:

$$/ 2000 \text{ рік } 19,1\% (75,6 : 395,2);$$

$$2001 \text{ рік } 25,0\% (53,9 : 216,0);$$

$$/ 2002 \text{ рік } 16,6\% (38,3 : 231,3).$$

Хоча у 2002 році спостерігається зменшення значення цього коефіцієнта, порушення строків оплати за реалізовану продукцію на строк більше ніж 3 місяці повинно викликати занепокоєння відповідних служб підприємства. Дані табл. 4.23 свідчать, що частка дебіторської заборгованості терміном непогашення більше 3 місяців в чистій реалізаційній вартості дебіторської заборгованості постійно зростає:

$$/ 2000 \text{ рік } 33,2\% (106,0 : 319,6);$$

$$/ 2001 \text{ рік } 38,7\% (62,7 : 162,1);$$

$$/ 2002 \text{ рік } 51,6\% (99,7 : 193,0).$$

Даний показник характеризує "якість" дебіторської заборгованості. Тенденція його росту за попередні періоди свідчить про зниження ліквідності. Частка дебіторської заборгованості терміном непогашення більше ніж 3 місяці в 2002 році становить 51,6% загальної суми заборгованості. Це свідчить про незадовільний контроль за порушенням строків погашення дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію. Як наслідок — упродовж трьох років було списано значну суму (167,8 тис. грн) безнадійної дебіторської заборгованості на збитки підприємства, що відчутно погіршило фінансовий стан підприємства.

Результати аналізу свідчать, що стан розрахунків з покупцями погіршився, незважаючи на позитивні показники оборотності і періоду погашення дебіторської заборгованості, які пов'язані в першу чергу зі збільшенням доходу від реалізації продукції за рахунок росту цін. Враховуючи, що частка дебіторської заборгованості в загальному обсязі оборотних активів зменшилась, а сумнівна заборгованість має значну питому вагу, можна очікувати зниження ліквідності оборотних активів підприємства і, отже, погіршення його фінансового стану.

Виходячи з цього, підприємству слід здійснити відповідні кроки, спрямовані на покращення управління дебіторською заборгованістю, зокрема:

- / щомісячно контролювати стан розрахунків з покупцями по просторічних платежах;
- / стежити за співвідношенням дебіторської та кредиторської заборгованості;
- / своєчасно проводити претензійно-позовну роботу;
- / розробити стандарти оцінки покупців;
- / провести аналіз доцільності використання сучасних форм рефінансування поточної дебіторської заборгованості;
- / розробити систему контролю динаміки та погашення поточної дебіторської заборгованості.

Процедури інкасації дебіторської заборгованості мають передбачати терміни і форми попереднього і наступного нагадувань покупцям про дату платежів, можливість й умови пролонгування боргу по наданому кредиту, умови порушення справи про банкрутство неплатоспроможних дебіторів.

Для підвищення ефективності системи контролю поточної дебіторської заборгованості доцільно використовувати метод АВС. При цьому до категорії "А" включають найбільш великі і сумнівні види поточної дебіторської заборгованості (проблемні дебітори), до категорії "В" — кредити середніх розмірів, а до категорії "С" — інші види дебіторської заборгованості, які суттєво не впливають на результати фінансово-господарської діяльності підприємства.

В узагальненому вигляді інструментарій управління дебіторською заборгованістю наведено у *табл. 4.25*.

Таблиця 4.25. Інструментарій для прийняття рішень щодо дебіторської заборгованості

Контрольна точка рішення	Необхідна інформація	Джерело інформації	Інструмент	Оцінка результатів
1	2	3	4	5
Чи зростає дебіторська заборгованість? Які рахунки потребують уваги керівництва?	Перелік дебіторської заборгованості та дати її виникнення	Дані аналітичного обліку	Аналітична таблиця, яка відображає дебіторську заборгованість за терміном погашення	Категорії заборгованості та рахунки, що потребують реагування, зокрема: листи, дзвінки, пролонгування тощо
Чи зростає кредитний ризик?	Сумнівна дебіторська заборгованість і первісна вартість дебіторської заборгованості на певну дату	Баланс	Коефіцієнт кредитного ризику	Зростання цього коефіцієнта може призвести до зростання кредитного ризику, що вимагає оцінки кредитної політики

Продовження табл. 4.25

1	2	3	4	.....5
Чи має підприємство значну концентрацію кредитного ризику?	Концентрація кредитного ризику	Примітки до фінансових звітів	Якщо визначено кредитні ризики покупців, слід оцінити фінансовий стан цих покупців і потенціальну можливість суттєвих кредитних збитків	Якщо існує ймовірність суттєвих збитків, слід оцінити їх можливий вплив на підприємство та розглянути адекватність залишку сумнівної дебіторської заборгованості
Наскільки швидко надходять кошти від покупців?	Чистий дохід від реалізації продукції в кредит та середній залишок дебіторської заборгованості	Баланс Звіт про фінансові результати	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості. Середній період погашення дебіторської заборгованості	Середній період погашення дебіторської заборгованості має узгоджуватись з кредитною політикою підприємства. Зростання цього показника може свідчити про погіршення фінансового стану покупця

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Дайте визначення касових операцій та вкажіть рахунки, які використовують для їх обліку.
2. Які рахунки використовуються для обліку грошових коштів у банках? Укажіть основні господарські операції, які відображаються з використанням цих рахунків.
3. Що таке фінансові інвестиції? Як їх класифікують?
4. Які фінансові інвестиції вважаються поточними?
5. Які фінансові інвестиції є довгостроковими ?
6. Що таке еквіваленти грошових коштів та в якій статті Балансу вони відображаються ?
7. Як визначається собівартість фінансових інвестицій?
8. За якою оцінкою відображаються в обліку та фінансовій звітності фінансові інвестиції?
9. Дайте визначення термінів "суттєвий вплив" та "контроль" та поясніть їх значення для бухгалтерського обліку фінансових інвестицій.
10. Які рахунки використовуються для обліку фінансових інвестицій в асоційовані та спільні підприємства ?
11. Дайте визначення методу участі в капіталі. Які фінансові інвестиції обліковуються за цим методом ?
12. В яких випадках застосовують облік фінансових інвестицій за справедливою вартістю?
13. Дайте характеристику методів оцінки довгострокових фінансових інвестицій до погашення.
14. Дайте визначення дебіторської заборгованості.
15. Що таке чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості?

16. Які рахунки використовуються для обліку дебіторської заборгованості?
17. Поясніть, що таке резерв сумнівних боргів? Які методи застосовуються для розрахунку резерву сумнівних боргів? У чому їх сутність?
18. У чому сутність факторингу та як цю операцію слід відображати в бухгалтерському обліку?
19. Дайте визначення векселів отриманих. Що таке простий та переказний вексель?
20. Які рахунки використовуються для обліку векселів отриманих?
21. Поясніть різницю між відсотковим та безвідсотковим векселем.
22. Що таке дисконт векселя? З якою метою здійснюються дисконтні операції?
23. Дайте характеристику іншій дебіторській заборгованості та вкажіть, які рахунки використовуються для її відображення.
24. Які господарські операції може здійснювати підприємство через підзвітних осіб та як вони відображаються в бухгалтерському обліку?
25. Які статті є монетарними, а які немонетарними? Наведіть приклади.
26. Що таке курсові різниці? Внаслідок чого вони виникають?
27. Які рахунки використовують для обліку курсових різниць?
28. У чому особливості обліку авансових платежів в іноземних валютах?
29. Як слід відображати в Балансі статті в іноземній валюті?
30. Які витрати відносять до витрат майбутніх періодів? Як такі витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності?
31. Які показники характеризують ефективність використання грошових коштів і погашення дебіторської заборгованості?



4.1

Відшкодування витрат працівника на відрядження за кордон буде відображено записом:

- а) Дебет 68 "Розрахунки за іншими операціями"
Кредит 301 "Каса в національній валюті";
- б) Дебет 372 "Розрахунки з підзвітними особами"
Кредит 301 "Каса в національній валюті";
- в) Дебет 372 "Розрахунки з підзвітними особами"
Кредит 302 "Каса в іноземній валюті";
- г) Дебет 371 "Розрахунки за виданими авансами"
Кредит 302 "Каса в іноземній валюті".

4.2

Підприємство придбало товари 20 листопада 2003 року на суму 10 000 дол. США, коли курс становив 1 дол. = 5 грн. Товари були реалізовані 1 січня 2004 р. за 60 000 грн, коли курс становив 1 дол. = 5,5 грн. На 31 грудня курс був 1 дол. = 5,4 грн. Курсова різниця внаслідок операцій з товаром становила, грн:

- а) 0; б) прибуток — 4 000; в) збиток - 4 000; г) прибуток — 5 000.

4.3

При складанні фінансової звітності, якщо на 31.12 курс валют зріс, курсові різниці, пов'язані із залишком валютних коштів на рахунку банку, будуть відображені з використанням рахунку:

- а) 714 "Дохід від операційної курсової різниці";
- б) 733 "Інші доходи від фінансових операцій";
- в) 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці";
- г) 425 "Інший додатковий капітал";
- г) 423 "Дооцінка активів".

4.4

Дохід від реалізації продукції в кредит становив 20 000 грн. У забезпечення заборгованості було отримано вексель на суму 20 000 грн терміном на 60 днів та ставкою 10%. На дату погашення векселя підприємство отримає відсотки на суму, грн:

- а) 200; б) 600; в) 333; г) 66.

4.5

Підприємство придбало облигації з дисконтом 20 000 грн. Пізніше ці облигації було продано з премією 28 000 грн. Упродовж періоду володіння облигаціями амортизація дисконту становила 3 000 грн. Прибуток від продажу облигацій дорівнює, грн:

- а) 23 000; б) 45 000; в) 48 000; г) 51 000.

4.6

Підприємство володіє 40% простих акцій ВАТ "Орава", що дає можливість здійснювати суттєвий вплив. Упродовж звітного періоду ВАТ "Орава" отримало чистий прибуток в сумі 100 000 грн та оголосило дивіденди в сумі 30 000 грн. Як вплине на прибуток підприємства, результати діяльності та розподіл прибутку ВАТ "Орава":

- а) збільшиться на 28 000; б) зменшиться на 12 000;
- в) збільшиться на 40 000; г) збільшиться на 12 000.

4.7

Є така інформація про дебіторську заборгованість підприємства на 31.12.2002 року.

Чиста реалізаційна вартість	95 000 грн
Первісна вартість	100 000 грн
Резерв сумнівних боргів	5 000 грн.

Упродовж 2003 року списано безнадійних боргів на суму 3 500 грн.

На 31.12.2003 року дебіторська заборгованість становить 90 000 грн. Визначити суму нарахування резерву сумнівних боргів за 2003 рік, якщо коефіцієнт сумнівності на 31.12.2003 року становить 2%:

- а) 1 800 грн; б) 1 700 грн; в) 1 500 грн; г) 300 грн.

4.8

Є такі дані про грошові потоки підприємства, тис. грн:

Надійшло від покупців	10 000 грн
Сплачено постачальникам	2 000 грн
Виплачено зарплату	500 грн
Сплачено податки	1 000 грн
Надійшло від продажу основних засобів	150 грн
Витрачено на будівництво нового цеху	3 000 грн
Виплачено дивіденди	400 грн
Викуплено акції власної емісії	100 грн

Вільний грошовий потік дорівнює:

а) 3 150; б) 3 100; в) 6 500; г) 8 000.

4.9

Чистий дохід від реалізації товарів в кредит за звітний рік становив 1 600 000 грн, а собівартість реалізованої продукції становить 1 000 000 грн. Залишок дебіторської заборгованості покупців на початок і кінець року був відповідно 200 000 грн і 300 000 грн. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості дорівнює:

а) 6,4; б) 8,0; в) 5,3; г) 4,0.

4.10

Підприємство реалізує продукцію на умовах 2/10 п/30 (кредитний період становить 30 днів, а у разі оплати протягом 10 днів покупець отримує знижку 2%). Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості дорівнює 7. Середній період погашення дебіторської заборгованості становить, днів:

а) 2,555; б) 30; в) 52; г) 210.

**ВПРАВА 4.1**

На кінець року підприємство, зокрема, мало такі записи на рахунках, грн:

	Дебет	Кредит
Дебіторська заборгованість	144 000	
Резерв сумнівних боргів		1 092
Чистий дохід від реалізації продукції (зокрема, 75% в кредит)		576 000

Необхідно:

- визначити витрати по сумнівних боргах за звітний рік, якщо резерв сумнівних боргів становить:
 - 1,5% продажу в кредит;
 - 3% дебіторської заборгованості;
- скласти відповідні бухгалтерські засоби.

ВПРАВА 4.2

Компанія отримала від покупців 6 векселів, з яких три (А, Б, В) були дисконтовані (продані банку з дисконтом). Дані про векселі наведені нижче.

Вексель	Дата	Основна сума	Ставка відсотка	Термін	Дата дисконту	Ставка дисконту
А	12.07	12,000	10%	3 місяці	12.08	15%
Б	4.09	8,000	11%	90 днів	30.09	13%
В	21.10	5,000	15%	60 днів	3.11	18%
Г	30.11	12,000	12%	6 місяців	—	—
Д	7.12	6,000	10%	30 днів	—	—
Е	23.12	15,000	9%	1 рік	—	—

Необхідно:

- 1) визначити дату та суму погашення кожного векселя;
- 2) для кожного дисконтованого векселя визначити суму дисконту та суму надходження від продажу векселя;
- 3) скласти бухгалтерські записи, пов'язані з дисконтуванням векселів А і Б, нарахуванням відсотків по векселях Г, Д, Е на 31 грудня та погашенням векселя Е.

При розрахунках виходити з річного періоду, що дорівнює 360 днів.

ВПРАВА 4.3

1 січня 2003 року підприємство придбало 20% простих акцій ВАТ "Едра", сплативши 1 200 000 грн за 50 000 акцій. Чистий прибуток ВАТ "Едра" у 2003 році становив 700 000 грн, а сума оголошених дивідендів була 0,8 грн на акцію.

Необхідно скласти бухгалтерські записи, пов'язані з інвестицією в акції ВАТ "Едра" для двох варіантів:

- а) підприємство має суттєвий вплив на ВАТ "Едра";
- б) підприємство не має суттєвого впливу на ВАТ "Едра".

ВПРАВА 4.4

20 грудня 2003 року ТОВ "Каштан" придбало 20 облігацій ВАТ "Улан" номінальною вартістю 20 000 грн за 22 000 грн. Відсотки за облігаціями сплачуються кожного року 31 грудня за ставкою 6%. Облігації мають бути погашені через 5 років — 31 грудня 2008 року.

Необхідно:

1. Зробити розрахунок амортизації премії облігацій до моменту їх погашення.
2. Визначити балансову вартість облігацій на 31 грудня 2005 року.
3. Скласти записи, пов'язані з обліком облігацій за 2004 рік.

ВПРАВА 4.5

Українське підприємство експортує товар за договором купівлі-продажу.

10 червня придбано на території України товари, що підлягають подальшій реалізації на експорт. Вартість придбання становила 120 000 грн, у тому числі ПДВ - 20 000 грн.

12 червня здійснена оплата українському постачальнику в сумі 120 000 грн, у тому числі ПДВ - 20 000 грн.

15 червня відвантажені на експорт товари нерезиденту, оформлена вантажна митна декларація. Контрактна вартість товарів становить 40 000 дол. США.

Курс на 15.06: 1 дол. США = 5,5 грн.

Митний збір — 500 грн.

30 червня курс був 1 дол. США = 5,4 грн.

20 липня зарахована валюта на рахунок в сумі 40 000 дол. США.

Курс на 20.07: 1 дол. США = 5,45 грн.

Необхідно скласти бухгалтерські записи, пов'язані з експортом товарів і зміною валютного курсу.

ВПРАВА 4.6

Далі наведені дані з фінансових звітів двох підприємств за 2004 рік, тис. грн:

	"Алдон"	"Канон"
Чистий дохід від реалізації продукції	9 553,1	3 224,6
Резерв сумнівних боргів:		
на 1 січня	57,2	44,0
на 31 грудня	71,4	47,4
Дебіторська заборгованість (первісна вартість):		
на 1 січня	1 811,3	605,7
на 31 грудня	1 745,8	565,2

Необхідно:

- 1) визначити коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості та середній період її погашення для кожного з підприємств;
- 2) розрахувати (на початок і кінець року) коефіцієнт кредитного ризику;
- 3) надати коментар щодо різниці в підходах підприємств до інкасації дебіторської заборгованості та кредитної політики.



ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ:

- / знати склад і зміст статей власного капіталу;
- / знати порядок формування статутного капіталу;
- / вміти пояснити особливості формування статутного капіталу на підприємствах різних організаційних структур;
- / знати порядок обліку статутного капіталу;
- / вміти відображати в обліку зміни статутного капіталу;
- / знати порядок відображення у фінансовій звітності зміни статутного капіталу;
- / вміти пояснити доцільність і порядок формування резервного капіталу;
- / знати порядок формування і розподілу суми нерозподіленого прибутку;
- / пояснити порядок відображення в обліку неоплаченого і вилученого капіталу;
- / аналізувати прибутковість власного капіталу за даними фінансової звітності.

*"Капітал — це частина багатства,
якою ми жертвуємо для того, щоб
примножити своє багатство".*

А. Маршалл, англ. економіст

5.1. СТРУКТУРА ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЙОГО СКЛАДОВІ

Необхідною умовою здійснення господарської діяльності підприємств є наявність початкового капіталу. Такий капітал у розпорядженні підприємства надають його засновники (учасники), зазвичай без будь-яких часових обмежень.

Капітал, внесений засновниками, — це вкладений капітал, який у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності відображається як складова власного капіталу.

Згідно з П(С)БО 2 "Баланс", **власний капітал** — це частка в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язання.

Тому економічну суть власного капіталу можемо відобразити у вигляді рівняння:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання.}$$

Рівняння вказує на частку активів, яка належить власникам за умови розрахунків за зобов'язаннями підприємства. В момент створення підприємства сума активів, яка належить власникам, дорівнює сумі вкладеного ними капіталу. В процесі господарської діяльності капітал власників зростає завдяки доходам від підприємницької діяльності й зменшується в результаті понесених витрат. Крім того, власний капітал зростає за рахунок додатково вкладеного капіталу, безкоштовно отриманих активів, дооцінки необоротних активів та зменшується в результаті розподілу (виплати дивідендів тощо) накопиченого капіталу між засновниками (учасниками).

У зв'язку з необмеженим терміном використання власний капітал є джерелом довгострокового фінансування господарської діяльності підприємства. Крім функції довгострокового фінансування власний капітал свідчить про відповідальність засновників за ризики підприємницької діяльності в межах належної їм частки в статутному капіталі. Сума власного капіталу зацікавить кредиторів підприємства перш за все як свідчення фінансової стабільності підприємства.

Отже, власний капітал формується за рахунок двох основних джерел, а саме: капіталу, внесеного засновниками, і капіталу, накопиченого в результаті господарської діяльності (рис. 5.1).

Кожна складова (стаття) власного капіталу відображається на окремих рахунках бухгалтерського обліку і відповідно у окремих статтях фінансової звітності.

Власний капітал відповідно до П(С)БО 2 "Баланс" включає статті, зміст яких розкрито в *табл. 5.1*.

Для накопичення інформації про джерела створення власного капіталу Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств передбачені рахунки класу 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань" (*табл. 5.2*). Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про стан та зміни у статтях власного капіталу.



Рис. 5.1. Складові власного капіталу

Таблиця 5.1. Зміст статей власного капіталу

Назва статті	Код рядка	Визначення
1	2	3
Статутний капітал	300	Зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства
Пайовий капітал	310	Сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами
Додатково вкладений капітал	320	Сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість
Інший додатковий капітал	330	Сума дооцінки необоротних активів, вартість активів, безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу
Резервний капітал	340	Сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	Сума прибутку або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу
Неоплачений капітал	360(-)	Сума заборгованості власників за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу

Продовження табл. 5.1

1	2	3
Вилучений капітал	370 (-)	Фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу

Таблиця 5.2. Рахунки, призначені для обліку власного капіталу

Рахунок	Призначення	Зміст запису на рахунках
40 "Статутний капітал"	Облік і узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу	За кредитом — збільшення статутного капіталу, за дебетом — зменшення (вилучення)
41 "Пайовий капітал"	Облік і узагальнення інформації про суми пайових внесків	За кредитом — збільшення пайового капіталу, а також зростання вартості майна протягом діяльності підприємства, за дебетом — зменшення
42 "Додатковий капітал"	Узагальнення інформації про суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про суми дооцінки активів та вартість безкоштовно отриманих необоротних активів	За кредитом — збільшення додаткового капіталу, за дебетом — його зменшення
43 "Резервний капітал"	Узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів	За кредитом відображається створення резервів, а за дебетом — їх використання
44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"	Облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку	За кредитом — збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом — збитки та використання прибутку
45 "Вилучений капітал"	Облік вилученого капіталу у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу)	За дебетом відображається фактична собівартість акцій емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом — вартість анульованих або перепроданих акцій
46 "Неоплачений капітал"	Узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу	За дебетом відображається заборгованість засновників господарського товариства за внесками до статутного капіталу. За кредитом — погашення заборгованості

5.2. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ І ОБЛІК СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ

Порядок формування статутного капіталу залежить від організаційно-правової форми юридичної особи. Відповідно до Цивільного кодексу, юридична особа — це організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку. Юридичні особи залежно від порядку створення поділяються на юридичні особи приватного права та юридичні особи публічного права. Юридична особа приватного права створюється на підставі установчих документів, які розробляються її учасниками (засновниками), викладаються письмово і підписуються всіма засновниками. Для створення юридичної особи публічного права залежно від їх статусу та підпорядкованості приймається нормативний документ чи розпорядчий акт Президента України, органу державної влади. Юридичні особи можуть створюватися у формі товариств, установ та у інших формах, передбачених законом.

Товариство — це організація, створена шляхом об'єднання осіб (учасників), які мають право участі у цьому товаристві. Господарські товариства можуть бути створені у формі повного, командитного товариства з обмеженою чи додатковою відповідальністю, акціонерного товариства. Господарське товариство, крім повного і командитного, може бути створене однією особою.

В Україні найпоширенішою формою підприємницької діяльності є господарські товариства. Вони створюються відповідно до Цивільного кодексу України, Закону України "Про господарські товариства". Господарське товариство — це юридична особа (підприємство, установа, організація), створена на засадах угоди юридичними особами і громадянами шляхом об'єднання їх майна та підприємницької діяльності з метою одержання прибутку. Для окремих видів діяльності законодавством встановлено обмеження щодо організаційно-правової форми та порядку внесення коштів при формуванні статутного капіталу. Як правило, обмеження стосуються інвестиційних компаній, банків і фінансових установ, страхових компаній. Важливим питанням при створенні господарського товариства є формування статутного капіталу. Господарським товариствам заборонено використовувати для формування статутного капіталу бюджетні і позикові кошти, а також кошти, отримані під заставу. Відповідно до законодавства України порядок формування статутного капіталу залежить від виду та сфери діяльності товариства і має відповідати певним вимогам (*табл. 5.3*).

Таблиця 5.3. Особливості формування статутного капіталу підприємств різних форм власності

Форма власності	Порядок формування статутного капіталу
1	2
1. Акціонерні товариства	/ Статутний капітал поділений на певну кількість акцій однакової номінальної вартості. / Мінімальний розмір статутного капіталу — 1 250 мінімальних заробітних плат на дату реєстрації
2. Товариство з обмеженою відповідальністю	Статутний капітал поділений на частки, розмір яких визначається установчими документами. Розмір статутного капіталу — не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам
3. Товариство з додатковою відповідальністю	Статутний капітал поділений на частки, розмір яких визначається установчими документами.

Продовження табл. 5.3

1	2
	Розмір статутного капіталу не менше суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам. Учасники такого товариства відповідають за його борги своїми вкладами до статутного капіталу, а при недостатності цих сум — додатково належним їм майном в однаковому для всіх учасників розмірі, кратному вкладу кожного учасника Мінімальний розмір статутного капіталу не обмежений. Усі учасники товариства несуть солідарну відповідальність за зобов'язаннями товариства усім своїм майном
4. Командитне товариство	Статутний капітал не обмежений. Визнається товариство, в якому поряд з одним або більше учасниками, які здійснюють від імені товариства підприємницьку діяльність і несуть відповідальність за зобов'язаннями товариства всім своїм майном, є один або більше учасників, відповідальність яких обмежується вкладом у майно підприємства
5. Підприємство з іноземними інвестиціями	Підприємство будь-якої організаційно-правової форми, іноземна інвестиція у статутному капіталі якого складає не менше 10% і оцінюється в іноземній валюті, конвертованій у валюту України

Порядок формування статутного капіталу, оцінки внесків засновників і відображення в обліку залежить від виду господарського товариства. Розглянемо особливості формування статутного капіталу в акціонерних товариствах.

Акціонерне товариство — це товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки своїм майном. Акціонери не відповідають за зобов'язаннями товариства і несуть ризик збитків, пов'язаних із діяльністю товариства у межах належних їм акцій. **Акція** — це цінний папір без установленого строку обігу, що засвідчує дольову участь у статутному капіталі акціонерного товариства, підтверджує членство в акціонерному товаристві та право на участь в управлінні ним, дає право його власникові на одержання частини прибутку у вигляді дивіденду, а також на участь у розподілі майна при ліквідації акціонерного товариства. Акціонери відкритого акціонерного товариства можуть продати акції на вторинному ринку чи своєму товариству (якщо це передбачено статутом). Акціонери мають право здійснювати контроль за фінансово-господарською діяльністю, приймати управлінські рішення, а також отримувати частину прибутку. При створенні відкритого акціонерного товариства акції можуть розповсюджуватися шляхом відкритої підписки та купівлі-продажу на біржах. При створенні закритого акціонерного товариства акції розподіляються між засновниками і не можуть розповсюджуватися шляхом підписки, купівлі-продажу на фондовій біржі.

Для створення акціонерного товариства засновники повинні:

- / зробити повідомлення про намір створити акціонерне товариство;
- / здійснити підписку на акції;
- / провести установчі збори і державну реєстрацію акціонерного товариства.

Засновниками та учасниками товариства можуть бути підприємства, установи, організації і фізичні особи. Відповідно до вимог Цивільного кодексу України,

статутний капітал акціонерного товариства утворюється з вартості вкладів акціонерів, внесених внаслідок придбання ними акцій. Статутний капітал товариства визначає мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів, а тому законом і встановлено мінімальний розмір статутного капіталу.

Внесками засновників і учасників акціонерного товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті. Фінансовий стан засновників (крім фізичних осіб) відкритих акціонерних товариств щодо їх спроможності зробити відповідні внески до статутного капіталу повинен бути перевірений аудитором.

В Україні випуск акцій дозволений лише акціонерним товариствам. Згідно з законодавством України акції класифікуються за різними ознаками (рис. 5.2).



Рис. 5.2. Класифікація акцій акціонерного товариства

Відповідно до вимог Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, акції, які випущені в документарній формі, оформляються сертифікатом акцій. Акції, випущені у бездокументарній формі, загальний обсяг яких оформлено глобальним сертифікатом, передаються на зберігання депозитарію, який обраний товариством.

Акції можуть бути іменні — із зазначенням власника, якому належать права, засвідчені в цінному папері. Акції на пред'явника надають права, зазначені в акції, пред'явнику цінного папера.

Необхідно визначити відмінності між двома найбільш поширеними видами акцій: привілейованими і простими. Всі акціонерні товариства мають право випускати прості акції, які надають право голосу і часто називаються залишковим капіталом. При сплаті дивідендів і при розподілі майна в разі ліквідації товариства власники простих акцій йдуть після власників привілейованих акцій. Привілейовані акції випускаються рідше, однак вони мають ряд переваг. Права, які мають власники привілейованих акцій, визначаються статутом товариства. Як правило, це:

- а) пріоритет перед власниками звичайних акцій на повернення їм капіталу в разі ліквідації компанії;
- б) привілейовані акції не дають права голосу;
- в) дивіденди є фіксованими і не залежать від результатів діяльності;
- г) якщо привілейовані акції є кумулятивними, то дивіденди за попередні роки накопичуються.

Набагато частіше в Україні випускають прості акції. Вони не дають права на фіксовані дивіденди, однак дозволяють одержати частину прибутку після виплати дивідендів по привілейованих акціях. Як правило, по простих акціях розподіляється тільки частина прибутку, а решта суми реінвестується в підприємство. Сума дивідендів по простих акціях залежить від фінансового результату — прибутку звітного року, і по простих акціях можуть сплачуватися більш високі дивіденди, що приводить і до зростання ринкової вартості акцій. Підсумовуючи, зазначимо, що привілейовані акції надають власнику переваги щодо можливості виплат дивідендів і розподілу активів. Проте привілейовані акції мають недоліки, такі як відсутність права голосу і можлива обмеженість дивідендів. На відміну від них, прості акції надають власнику право голосу, не мають обмежень при виплаті дивідендів. Якщо акціонерне товариство прибуткове, то прості акції більш вигідні.

Статутний капітал є показником прав засновників товариства по відношенню один до одного і до кредиторів. Від частки в статутному капіталі кожного засновника залежить право голосу на прийняття управлінських рішень, право на одержання дивідендів і частину активів при ліквідації товариства.

В обліку необхідно спочатку відобразити надходження активів від засновників як внесків до статутного капіталу кредиторів. Облік формування статутного капіталу ведеться на рахунку 40 "Статутний капітал". Залишок по кредиту рахунка "Статутний капітал" повинен відповідати сумі статутного капіталу, зафіксованого в статуті й установчих документах.

На етапі формування внесків до статутного капіталу статутний капітал ще не затверджений установчими документами, а тому спочатку внески відображаються як інший додатковий капітал чи заборгованість кредиторам.

Таблиця 5.4. Відображення в обліку формування статутного капіталу

Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
	Дебет		Кредит	
Фактичне надходження активів від засновників акціонерного товариства після підписання установчого договору (або від засновників та учасників відкритого акціонерного товариства з підписки на акції після реєстрації інформації про їх випуск)	10 12 14 20 30 31 35	Основні засоби Нематеріальні активи Довгострокові фінансові інвестиції Виробничі запаси Каса Рахунки в банках Поточні фінансові інвестиції	425 685	Інший додатковий капітал "Розрахунки з іншими кредиторами"
Відображений зареєстрований статутний капітал	46	Неоплачений капітал	40 421	Статутний капітал Емісійний дохід
Списання сум, отриманих за підпискою, на зменшення неоплаченого капіталу	425 чи 685	Інший додатковий капітал Розрахунки з іншими кредиторами	46	Неоплачений капітал (аналітичні рахунки відносно засновників (акціонерів))
Погашення заборгованості акціонерів за підпискою	31	Рахунки в банках	46	Неоплачений капітал

ПРИКЛАД 5.1

Фізичними особами Іваненко І, Сидоренко П та юридичною особою підприємством "Світлячок" прийнято рішення створити відкрите акціонерне товариство "Маяк". Засновниками проведена необхідна процедура щодо випуску та реєстрації акцій, оголошено передплату терміном на 6 місяців. Сума статутного капіталу становить 400 000 грн, кількість акцій — 400 000 шт., номінал — 1 грн. На дату реєстрації засновниками внесено:

/ фізичною особою Іваненко І. — 20 000 грошовими коштами і 40 000 грн — основні засоби;

/ до статутного капіталу Сидоренко П. — нематеріальних активів (авторське право) на суму 10 000 грн і товарів на суму 30 000 грн;

/ підприємством "Світлячок" виробничих матеріалів на суму 40 000 грн та грошових коштів в іноземній валюті — 15 000 дол. США, перерахованих у національну валюту по курсу 5,0 грн за 1 дол. США.

Відображення в обліку:

Внесок засновників до статутного капіталу:

Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	20 000
Дебет 10	"Основні засоби"	40 000
Кредит 685	"Розрахунки з іншими кредиторами"	
	(аналітичний облік "Засновник Іваненко")	60 000
Дебет 125	"Авторські та суміжні з ними права"	10 000
Дебет 28	"Товари"	30 000
Кредит 685	"Розрахунки з іншими кредиторами"	
	(аналітичний облік "Засновник Сидоренко")	40 000
Дебет 201	"Сировина і матеріали"	50 000
Дебет 312	"Поточні рахунки в іноземній валюті"	75 000
Кредит 685	"Розрахунки з іншими кредиторами"	
	(аналітичний облік "Підприємство "Світлячок")	125 000.

За період передплати підписка здійснена на 50 000 акцій (крім акцій засновників), передплатниками внесено 50 000 грошовими коштами.

Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	50 000
Кредит 685	"Розрахунки з іншими кредиторами"	500 000.

Відображено формування статутного капіталу на підставі рішення установчих зборів та реєстрації випуску акцій:

Дебет 46	"Неоплачений капітал"	400 000
Кредит 40	"Статутний капітал"	400 000
Дебет 685	"Розрахунки з іншими кредиторами"	225 000
Кредит 46	"Неоплачений капітал"	225 000.

Після цього Баланс відкритого акціонерного товариства буде мати такий вигляд (табл. 5.5):

Таблиця 5.5. Баланс ВАТ "МАЯК"

Активи	Сума	Пасиви	Сума
Основні засоби	40 000	Статутний капітал	400 000
Нематеріальні активи	10 000	Неоплачений капітал	(175 000)
Виробничі запаси	50 000		
Грошові кошти в національній валюті	70 000		
Грошові кошти в іноземній валюті	75 000		
Баланс	225000	Баланс	225 000

В Балансі підприємства у статті "Статутний капітал" відображується сума, яка зафіксована в установчих документах. Поняття статутного капіталу означає, що мова не обов'язково йде про суму оплаченого капіталу. Статутний капітал швидше можна розглядати як формальну величину, яка вказує на суму внесків засновників чи номінальну вартість акцій, дозволених до випуску. Звідси впливає різниця між встановленим і оплаченим статутним капіталом, яка відображається в Балансі окремо по статті "Неоплачений капітал".

Сума неоплаченого капіталу є заборгованістю акціонерів перед акціонерним товариством. Крім того, суму неоплаченого статутного капіталу, з економічної точки зору, можна розглядати як економічний потенціал підприємства, а з облікової — як коригуючу статтю до статутного капіталу.

Для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу призначений рахунок 46 " Неоплачений капітал". За дебетом рахунка відображається заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства, а також номінальна вартість розміщених неоплачених акцій. За кредитом — погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу і номінальна вартість сплачених акцій. Сальдо рахунка відображає заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства на кінець звітної періоду.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій по кожному засновнику (учаснику) підприємства. У Балансі акціонерного товариства сума неоплаченого капіталу наводиться в дужках і вираховується при визначенні загальної суми власного капіталу.

Облік збільшення статутного капіталу акціонерного товариства

Згідно з Законом України "Про господарські товариства" та Цивільним кодексом, акціонерні товариства мають право збільшувати розмір статутного капіталу. Збільшення статутного капіталу здійснюється в установленому законодавством порядку з урахуванням вимог Державної комісії з цінних паперів, встановлених "Положенням про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного капіталу акціонерного товариства". Вказане положення розроблено відповідно до Законів України "Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні" та "Про цінні папери і фондову біржу". Положення регулює порядок збільшення (зменшення) розміру статутного капіталу акціонерного товариства, за винятком ви-

падків збільшення розміру статутного капіталу, яке здійснюється в порядку обміну облігацій на акції, та збільшення розміру статутного капіталу у зв'язку з індексацією основних засобів (дооцінкою необоротних активів), які регулюються іншими актами Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Збільшення статутного капіталу здійснюється за рішенням загальних зборів акціонерів. Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства не більше як на 1/3 може бути здійснено за рішенням правління, за умови, що це передбачено статутом.

Усі акціонери товариства мають рівне переважне право на придбання акцій, що випускаються додатково у кількості, пропорційній їх частці у статутному капіталі на дату прийняття рішення про емісію акцій.

Відкритим акціонерним товариствам під час проведення підписки на акції забороняється визначати переваги одних інвесторів перед іншими на придбання акцій, що випускаються додатково.

При збільшенні розміру статутного капіталу акціонерного товариства додатковими внесками можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (у тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, у тому числі в іноземній валюті.

При збільшенні розміру статутного капіталу акціонерного товариства не допускається поєднувати джерела збільшення розміру статутного капіталу одночасно за рахунок внесків і реінвестицій дивідендів.

Порядок збільшення розміру статутного капіталу акціонерного товариства подано на *рис. 5.3*.



Рис. 5.3. Шляхи та джерела збільшення статутного капіталу акціонерного товариства

Збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості можливе, коли всі раніше випущені акції повністю викуплені не нижче номінальної вартості. При прийнятті рішення про збільшення статутного капіталу додаткові акції з тією самою номінальною вартістю не випускаються. На придбання додатково випущених акцій переважним правом користуються акціонери акціонерного товариства.

Для реалізації свого переважного права на придбання акцій, що випускаються додатково, протягом встановленого для цього терміну подається заява і здійснюється оплата акцій відповідно до умов випуску.

Під час реалізації акціонерами свого переважного права акціонерне товариство не має права обмежувати використання грошових коштів як форми оплати акцій.

Збільшення статутного капіталу можливо здійснити шляхом збільшення номінальної вартості акцій товариства. При цьому випуск попередніх акцій анулюється і вони обмінюються на акції нового випуску з новою (збільшеною) номінальною вартістю. При прийнятті рішення про збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків засновників необхідно виконати процедурні питання, які встановлені Державною комісією з цінних паперів і фондового ринку, що включають таку послідовність:

- / прийняття рішення про збільшення розміру статутного капіталу акціонерного товариства та оформлення протоколу згідно з чинним законодавством України;
- / реєстрація в Державній комісії з цінних паперів та фондового ринку інформації про емісію акцій;
- / публікація інформації про емісію акцій;
- / оформлення та депонування тимчасового глобального сертифіката (у разі бездокументарної форми випуску акцій);
- / здійснення підписки на акції та подання звіту до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку про результати підписки на акції;
- / прийняття загальними зборами акціонерів рішення щодо затвердження результатів підписки на акції (у разі недосягнення або перевищення запланованого рівня підписки та у разі прийняття рішення про збільшення розміру статутного капіталу правлінням товариства), а також внесення до статуту товариства змін, пов'язаних зі збільшенням розміру статутного капіталу;
- / реєстрація змін до статуту акціонерного товариства, пов'язаних зі збільшенням розміру статутного капіталу;
- / реєстрація випуску акцій в Державній комісії з цінних паперів та фондового ринку;
- / оформлення та депонування нового глобального сертифіката випуску акцій (у разі бездокументарної форми випуску акцій);
- / внесення інформації до системи реєстру власників іменних цінних паперів (у разі документарної форми випуску акцій);
- / виготовлення бланків та видача акціонерам сертифікатів акцій (у разі документарної форми випуску акцій).

З метою упорядкування питань з бухгалтерського обліку операції з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах та відповідно до Плану заходів якості управління державним сектором економіки на 2003 рік Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку ухвалила "Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акці-

онерних товариствах". Порядок обліку збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків узагальнено в *табл. 5.6*.

Таблиця 5.6. Відображення в обліку збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків

Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
	Дебет		Кредит	
1 Відображення збільшення статутного капіталу	46	Неоплачений капітал	40	Статутний капітал
2 Погашення заборгованості за внесками в статутний капітал	31	Рахунки в банках	46	Неоплачений капітал
3 Сума перевищення ціни придбання акцій над їх номінальною вартістю	46	Неоплачений капітал	42	Емісійний дохід

ПРИКЛАД 5.2

Припустімо, що у прикладі 5.1 засновниками акціонерного товариства "Маяк" прийнято рішення збільшити розмір статутного капіталу за рахунок додаткових внесків засновників на суму 100 000 грн. Ними зареєстровано інформацію про додатковий випуск у кількості 100 000 шт., номінал — / грн. Внески засновників здійснені в повному обсязі грошовими коштами, акції придбано по ціні, вищій за номінал, — за 1,50 грн. На момент прийняття рішення про збільшення розміру статутного капіталу погашена заборгованість передплатників акцій товариства (див. приклад 5.1).

Відображення в бухгалтерському обліку:

- 1. Погашення заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу (попередня емісія):*

Дебет 31 "Рахунки в банках" 175 000
Кредит 46 "Неоплачений капітал" 175 000.

- 2. Відображено збільшення статутного капіталу на підставі рішення засновників:*

Дебет 46 "Неоплачений капітал" 100 000
Кредит 40 "Статутний капітал" 100 000.

- 3. Погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу:*

Дебет 31 "Рахунки в банках" 100 000
Кредит 46 "Неоплачений капітал" 100 000.

- 4. Відображення перевищення ціни придбання акцій над їх номінальною вартістю:*

Дебет 31 "Рахунки в банках" 50 000
Кредит 42 "Емісійний дохід" 50 000.

Таким чином, статутний капітал збільшено на 100 000 грн, а сума власного капіталу збільшена на 150 000 грн, у т.ч. за рахунок емісійного доходу — 50 000 грн.

Загальними зборами акціонерів може бути прийнято рішення збільшити розмір статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку чи за рахунок реінвестування нарахованих дивідендів. Порядок збільшення розміру статутного капіталу акціонерного товариства за рахунок реінвестиції дивідендів (виплати дивідендів акціями) включає таку послідовність дій:

- / прийняття рішення про збільшення розміру статутного капіталу акціонерного товариства та оформлення протоколу згідно з чинним законодавством України;
- / публікація в органах преси Верховної Ради України або офіційному виданні фондової біржі повідомлення про збільшення розміру статутного капіталу товариства;
- / надання протоколу рішення про збільшення розміру статутного капіталу та копії надрукованого повідомлення до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку не пізніше 10 днів після його опублікування;
- / надання акціонерами заяв товариству щодо їх згоди на направлення нарахованої кожному з них суми дивідендів на збільшення розміру статутного капіталу;
- / внесення та реєстрація змін до статуту товариства, пов'язаних зі збільшенням розміру статутного капіталу;
- / реєстрація випуску акцій;
- / оформлення та депонування нового глобального сертифіката випуску акцій (у разі бездокументарної форми випуску акцій);
- / внесення інформації до системи реєстру власників іменних цінних паперів (у разі документарної форми випуску акцій);
- / виготовлення бланків та видача акціонерам сертифікатів акцій (у разі документарної форми випуску акцій).

У разі збільшення статутного капіталу акціонерного товариства за рахунок реінвестиції дивідендів інформація про випуск акцій реєстрації не підлягає, відкрита підписка на акції не здійснюється.

Правління акціонерного товариства може прийняти рішення про збільшення розміру статутного капіталу на суму, що не перевищує 1/3 розміру статутного капіталу (якщо таке передбачено статутом товариства), за рахунок реінвестиції дивідендів лише за умови, що загальними зборами акціонерів було прийнято рішення про порядок розподілу прибутку.

При прийнятті рішення про реінвестицію дивідендів збільшення статутного капіталу здійснюється на пропорційній основі. Тому збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестиції дивідендів відбувається здебільшого за рахунок збільшення номінальної вартості акцій. Збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестиції дивідендів має певні вигоди як для акціонерного товариства, так і для акціонерів. Першочерговими вигодами можна вважати дивідендну політику щодо регулярності виплати дивідендів. Зазвичай більшість акціонерних товариств вважають за необхідне виплачувати дивіденди щорічно. Але не завжди прибуток звітного року співпадає з наявністю грошових коштів, а тому сплата дивідендів може бути вирішена шляхом додаткової емісії акцій. Дивіденди, спрямовані на збільшення статутного капіталу, позбавляють необхідності мати готівку чи інші активи, але водночас дивідендна політика приваблива для акціонерів.

Порядок і бухгалтерський облік збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування дивідендів наведено в *табл. 5.7*.

Таблиця 5.7. Відображення в обліку збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування дивідендів

Зміст операції		Кореспонденція рахунків			
		Дебет		Кредит	
1	Нарахування фіксованих дивідендів за привілейованими акціями за рахунок нерозподіленого прибутку	441	Прибуток нерозподілений	443	Прибуток, використаний у звітному році (нарахований фонд дивідендів)
2	Нарахування оголошених дивідендів за привілейованими акціями за рахунок резервного капіталу	43	Резервний капітал	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами (аналітичні рахунки відносно отримувачів дивідендів)
3	Нарахування персоніфікованих дивідендів за акціонерами на початок виплати (за реєстром власників привілейованих акцій)	443	Прибуток, використаний у звітному році (нарахований фонд дивідендів)	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами (аналітичні рахунки відносно отримувачів дивідендів)
4	Реєстрація випуску додаткових акцій та збільшення статутного капіталу на номінальну вартість випущених акцій	46	Неоплачений капітал	40	Статутний капітал
5	Сума перевищення ціни придбання акцій над їх номінальною вартістю	46	Неоплачений капітал	421	Емісійний дохід
6	Списання сум нарахованих дивідендів на зменшення заборгованості акціонерів із формування власного капіталу товариства	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами (аналітичні рахунки відносно акціонерів товариства)	46	Неоплачений капітал (аналітичні рахунки в розрізі акціонерів товариства)
7	Сплата грошової частки дивідендів наявними грошовими коштами безготівковим розрахунком	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами (аналітичні рахунки відносно отримувачів дивідендів)	31	Рахунки в банках

ПРИКЛАД 5.3

За звітний період чистий прибуток відкритого акціонерного товариства "Маяк" становить 600 000 грн. Зборами акціонерів прийнято рішення про нарахування дивідендів в сумі 100 000 грн; направлено на збільшення статутного капіталу — 40 000 грн.

Відображення в бухгалтерському обліку:

1. Використання нерозподіленого прибутку на виплату дивідендів:

Дебет 441 "Прибуток нерозподілений "	100 000
Кредит 443 "Прибуток, використаний у звітному році"	100 000.
2. Нархування дивідендів акціонерам на підставі рішення загальних зборів:

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному році"	100 000
Кредит 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами "	100 000.
(аналітичний облік в розрізі акціонерів)	100 000.
3. Відображення збільшення розміру статутного капіталу і реєстрація випуску додаткових акцій (по номінальній вартості)

Дебет 46 "Неоплачений капітал"	40 000
Кредит 40 "Статутний капітал "	40 000.
4. Погашення заборгованості по внесках до статутного капіталу за рахунок нарахованих дивідендів:

Дебет 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами "	40 000
(аналітичний облік в розрізі акціонерів)	40 000
Кредит 46 "Неоплачений капітал "	40 000.
(аналітичний облік в розрізі акціонерів)	40 000.
5. Виплата дивідендів акціонерам грошовими коштами:

Дебет 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"	60 000
Кредит 301 "Каса в національній валюті"	60 000.

При збільшенні статутного капіталу за рахунок реінвестування дивідендів загальна сума власного капіталу не змінюється, але збільшується частка акціонерів, що розширює їх права на управління компанією та одержання прибутку. На суму власного капіталу впливає виплата дивідендів, а тому акціонерне товариство може оголосити дивіденди, які сплачуються акціями з метою збільшення статутного капіталу, економії оборотних коштів підприємства, мінімізації податкових платежів.

Збільшення статутного капіталу за рахунок індексації балансової вартості основних засобів Одним із джерел збільшення статутного капіталу є додатковий капітал, який накопичений підприємством у результаті індексації вартості основних засобів і переоцінки необоротних активів. Додатковий капітал, одержаний в результаті індексації основних засобів, обліковується в складі власного капіталу акціонерного товариства. Індексація балансової вартості основних засобів проведена акціонерним товариством відповідно до постанов Кабінету Міністрів. Крім того, Положеннями (стандартами) бухгалтерського об-

ліку передбачено переоцінку необоротних активів, що призводить до збільшення додаткового капіталу. В межах додаткового капіталу від індексації основних засобів (переоцінки необоротних активів) акціонерне товариство може прийняти рішення про збільшення статутного капіталу. Збільшення статутного капіталу здійснюється шляхом випуску додаткової кількості акцій або збільшенням номінальної вартості акцій.

При збільшенні статутного капіталу за рахунок збільшення оцінки необоротних активів відкритий продаж акцій не здійснюється. В бухгалтерському обліку збільшення статутного капіталу за рахунок індексації балансової вартості основних засобів відображається при видачі додаткових акцій або при обміні попередніх акцій на акції з новою номінальною вартістю записом на рахунках:

Дебет 423 "Дооцінка активів"

Кредит 40 "Статутний капітал "

(аналітичні рахунки акціонерів та видів акцій).

У результаті даної операції загальна сума власного капіталу не змінюється, а тому акції додаткової емісії в даному випадку розподіляються між акціонерами і не підлягають продажу на ринку.

Збільшення статутного капіталу за рахунок конвертації облігацій в акції

Акціонерне товариство з метою залучення позикового капіталу може здійснити емісію конвертованих облігацій, які на дату погашення будуть обмінені на акції. З економічного погляду, випуск конвертованих облігацій надає можливість збереження обігових коштів, збільшення власного капіталу, за рахунок вказаної операції змінюється структура Балансу і співвідношення власного та позикового капіталу.

о бухгалтерському обліку необхідно відобразити збільшення статутного капіталу на підставі рішення загальних зборів акціонерів. Бухгалтерський запис аналогічний попереднім записам щодо збільшення статутного капіталу. Після відображення збільшення статутного капіталу на підставі договору про продаж і порядок погашення конвертованих облігацій відображається обмін конвертованих облігацій на акції. Бухгалтерські записи наведено в *табл. 5.8.*

Таблиця 5.8. Відображення в обліку збільшення статутного капіталу шляхом конвертації облігацій в акції

Зміст операції	Дебет	Назва рахунка	Кредит	Назва рахунка
1	2	3	4	5
Сума збільшення зареєстрованого статутного капіталу	46	Неоплачений капітал	40	Статутний капітал
Сума перевищення ціни реалізації акцій над їх номінальною вартістю	46	Неоплачений капітал (аналітичні рахунки власників облігацій, які стали акціонерами товариства)	421	Емісійний дохід
Списання сум зобов'язань товариства за	521	Зобов'язання за облігаціями (аналітичні)	46	Неоплачений капітал (аналітичні рахунки)

Продовження табл. 5.8

1	2	3	4	5
облігаціями, поданими до обміну, на зменшення заборгованості власників облігацій з формування власного капіталу товариства		рахунки власників облігацій)		власників облігацій, які стали акціонерами товариства)

ПРИКЛАД 5.4

Відкритим акціонерним товариством здійснено емісію 10 000 конвертованих облігацій: номінальна вартість — 5 грн, термін обігу — 5 років. На момент погашення облігацій, згідно з договором купівлі-продажу облігацій, передбачено обмін облігацій на акції у співвідношенні 5 облігацій : 1 акція. На момент конвертації облігацій акціонерним товариством здійснено додатковий випуск 20 000 акцій номіналом 1 грн.

Відображення в обліку:

1. Збільшення статутного капіталу:

Дебет 46 "Неоплачений капітал" (у розрізі власників облігацій, які стали акціонерами товариства)	20 000
Кредит 40 "Статутний капітал"	20 000.

2. Відображення емісійного доходу в результаті перевищення ціни реалізації акцій над їх номінальною вартістю:

Дебет 46 "Неоплачений капітал" (у розрізі власників облігацій, які стали акціонерами товариства)	30 000
Кредит 421 "Емісійний дохід"	30 000.

3. Відображення результату конвертації облігацій в акції:

Дебет 521 "Зобов'язання за облігаціями" (в розрізі власників облігацій)	50 000
Кредит 46 "Неоплачений капітал" (у розрізі власників облігацій, які стали акціонерами товариства)	50 000.

Таким чином, статутний капітал збільшено за рахунок зменшення зобов'язань

Облік зменшення

статутного капіталу акціонерного товариства Акціонерне товариство може прийняти рішення про зменшення розміру статутного капіталу. У разі наявності у акціонерного товариства намірів зменшити розмір статутного капіталу виконавчий орган товариства публікує в органах преси Верховної Ради України або Кабінету Міністрів чи офіційному виданні фондової біржі повідомлення для кредиторів та акціонерів про намір зменшити розмір статутного капіталу товариства. Повідомлення повинно містити: найменування та місцезнаходження товариства, номери телефону або факсу, мотиви, спосіб та розмір зменшення статутного капіталу акціонерного товариства, дані про кіль-

кількість акцій, що вилучаються, і їх загальну вартість, термін вилучення акцій та наслідки відмови акціонера від обміну акцій у зв'язку зі зменшенням статутного капіталу шляхом зменшення номінальної вартості акцій, а також строк подання заперечень кредиторів, який не може бути менший ніж 30 днів з дати опублікування повідомлення. Кредитори акціонерного товариства, які мають заперечення щодо зменшення розміру статутного капіталу товариства, в строк, установлений для подання заперечень, надають копію заперечень до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку. Зменшення розміру статутного капіталу за наявності заперечень кредиторів акціонерного товариства не допускається. Тому необхідно наголосити на обмеженнях щодо зменшення розміру статутного капіталу:

/ наявність заперечень кредиторів (зокрема, власників облігацій);

/ незареєстрований попередній випуск акцій;

• зменшення можливе не менше мінімального розміру статутного капіталу.

Зменшення розміру статутного капіталу можливо здійснити двома шляхами:

/ зменшенням номінальної вартості акцій;

/ зменшенням кількості акцій існуючої номінальної вартості.

При зменшенні розміру статутного капіталу акціонерного товариства поєднувати зазначені способи зменшення розміру статутного капіталу не дозволяється. Відображення зменшення статутного капіталу в обліку наведено в *табл. 5.9*.

Таблиця 5.9. Відображення в обліку зменшення статутного капіталу

Зміст операції		Дебет	Назва рахунка	Кредит	Назва рахунка
1		2	3	4	5
1	Зменшення статутного капіталу на номінальну вартість анульованих акцій	40	Статутний капітал	451	Вилучені акції
2	Списання суми перевищення ціни викупу над номінальною вартістю за рахунок власного емісійного доходу: а) ціна викупу вища за номінальну вартість; б) ціна викупу нижча за номінальну вартість	421 451	Емісійний дохід Вилучені акції	451 421	Вилучені акції Емісійний дохід
3	Сума зменшення статутного капіталу за рахунок зменшення номінальної вартості акцій	40	Статутний капітал	672	Розрахунки за іншими виплатами
4	Сплачена компенсація власникам акцій	672	Розрахунки за іншими виплатами	30 31	Каса Рахунки в банках

Продовження табл. 5.9

1	2	3	4	5	
5	Викуп повністю оплачених акцій у акціонерів акціонерним товариством	451	Вилучені акції	672	Розрахунки за іншими виплатами (викуп акцій — за аналітичними рахунками відносно відповідних акціонерів)
6	Здійснення розрахунку за викуплені товариством акції власного випуску	672	Розрахунки за іншими виплатами (викуп акцій — за аналітичними рахунками відносно відповідних акціонерів)	30 31	Каса Рахунки в банках

ПРИКЛАД 5.5

Статутний капітал відкритого акціонерного товариства, згідно з установчими документами, — 600 000 грн, номінальна вартість акцій — 1 грн. Загальними зборами акціонерів прийнято рішення про зменшення статутного капіталу на суму 30 000 грн шляхом викупу акцій у акціонерів із подальшим їх анулюванням. У акціонерів викуплено 30 000 акцій по ціні 1,5 грн.

Відображення в обліку:

1. Викуп акцій у акціонерів

Дебет 451 "Вилучені акції"	45 000
Кредит 672 "Розрахунки за іншими виплатами "	45 000
Дебет 672 "Розрахунки за іншими виплатами "	45 000
Кредит 301 "Каса в національній валюті"	45 000.

2. Відображення зменшення розміру статутного капіталу на підставі рішення зборів акціонерів у результаті анулювання викуплених акцій:

/ на суму номінальної вартості акцій

Дебет 40 "Статутний капітал"	30 000
Кредит 451 "Вилучені акції"	30 000

/ на суму перевищення ціни придбання акцій над їх номінальною вартістю в межах наявного емісійного доходу

Дебет 421 "Емісійний дохід"	15 000
Кредит 451 "Вилучені акції"	15 000.

Таким чином, зменшення статутного капіталу здійснено за рахунок зменшення кількості акцій шляхом викупу їх у акціонерів і подальшого анулювання.

Структура статутного капіталу акціонерного товариства може змінюватися внаслідок обміну привілейованих акцій на прості, а також акціонерне товариство може прийняти рішення про зміну номінальної вартості та кількості випущених акцій в результаті дроблення або консолідації акцій.

Акціонерне товариство має право провести консолідацію або дроблення розміщених ним акцій шляхом випуску акцій нової номінальної вартості та конвертації (обміну) акцій попередніх випусків на акції нової номінальної вартості тих самих категорій та типу. Реєстрація випуску акцій акціонерних товариств при дробленні або консолідації акцій без зміни розміру статутного капіталу здійснюється Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку або її територіальними органами згідно з "Положенням про порядок реєстрації випуску акцій акціонерного товариства при зміні номінальної вартості та кількості акцій без зміни розміру статутного фонду" № 125 від 14.09.2000 року. У положенні наведені терміни та поняття, зокрема: *деномінація акцій* — зміна номінальної вартості всіх випущених одним емітентом акцій, що супроводжується дробленням або консолідацією акцій.

Дроблення акцій — зменшення номінальної вартості акцій шляхом ділення на визначений уповноваженим органом емітента коефіцієнт. При цьому кількість акцій збільшується пропорційно коефіцієнту дроблення, а сумарна номінальна вартість акцій не змінюється.

Консолідація акцій — зменшення загальної кількості акцій відповідно до заданого коефіцієнта водночас із пропорційним збільшенням номінальної вартості всіх випущених емітентом акцій. Операція консолідації не призводить до зміни сумарної номінальної вартості акцій.

Консолідація або дроблення акцій не повинні призводити до зміни розміру статутного капіталу товариства. Якщо до моменту прийняття рішення про дроблення акцій одному із акціонерів належить 10% загальної кількості акцій, то і після їх дроблення йому буде належати 10% акцій, але при цьому кількість акцій збільшиться відповідно до коефіцієнта дроблення акцій. Дроблення акцій, як правило, проводять з метою підвищення попиту на акції за рахунок нижчої ціни.

При випуску акцій нової номінальної вартості без зміни розміру статутного капіталу відкритий продаж акцій не здійснюється, інформація про випуск акцій реєстрації не підлягає.

Для зміни номінальної вартості акцій без зміни розміру статутного капіталу акціонерне товариство: а) приймає рішення про випуск акцій нової номінальної вартості; б) направляє до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку і держателям іменних акцій персонально (способом, передбаченим статутом) повідомлення про деномінацію. Повідомлення про деномінацію друкується в місцевій пресі за місцезнаходженням акціонерного товариства і в одному з офіційних друкованих видань Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України чи Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку; в) вносить зміни до статуту щодо нової номінальної вартості та кількості акцій, реєструє такі зміни відповідно до чинного законодавства; г) реєструє в органах Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку випуск акцій нової номінальної вартості. Рішення про зміну номінальної вартості акцій без зміни розміру статутного капіталу акціонерного товариства приймається загальними зборами акціонерів.

При випуску акцій нової номінальної вартості акції попередніх випусків обмінюються на акції нової номінальної вартості відповідно до співвідношення сумарної номінальної вартості акцій до нової номінальної вартості акції.

При проведенні консолідації акцій необхідно забезпечити виконання умов обміну акцій старої номінальної вартості на всі акції нової номінальної вартості. Обмеження терміну обміну акцій не допускається. Реєстрація випуску акцій здійснюється протягом 30 днів з дати подання заяви та необхідних документів до

органу реєстрації. Дроблення і консолідація акцій відображається лише в аналітичному обліку (в реєстрі власників іменних цінних паперів) і на позабалансових рахунках з обліку бланків цінних паперів.

Особливості формування і обліку капіталу товариства з обмеженою відповідальністю

Відповідно до Цивільного кодексу України і Закону України "Про господарські товариства" товариством з обмеженою відповідальністю визнається товариство, заснова-

не одним або кількома особами, статутний капітал якого поділений на частки, розмір яких встановлюється статутом. Установчими документами встановлюється розмір часток кожного з учасників, склад і порядок внесення вкладів кожного із учасників. Учасники товариства з обмеженою відповідальністю не відповідають за його зобов'язаннями і несуть ризик збитків, пов'язаних із діяльністю товариства, у межах вартості своїх вкладів.

Учасники товариства, які не повністю внесли вклади, несуть солідарну відповідальність за його зобов'язаннями і у межах вартості невнесеної частини вкладу кожного з учасників.

Розмір статутного капіталу товариства повинен бути не меншим за суму, еквівалентну 100 мінімальним заробітним платам на момент створення товариства.

До моменту реєстрації товариства кожен учасник повинен внести не менше ніж 50% зазначеного в установчих документах вкладу, що підтверджується документами, виданими банківською установою. Для внесення вкладів учасників відкривається спеціальний тимчасовий рахунок у банку. Частина статутного капіталу, що залишається несплаченою, підлягає сплаті протягом першого року діяльності товариства. На момент реєстрації формування статутного капіталу відображається в обліку бухгалтерськими записами:

1. Відображено внески засновників:

Дебет 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті" чи

Дебет 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті"

Кредит 46 "Неоплачений капітал".

2. Відображено суму статутного капіталу згідно з установчими документами:

Дебет 46 "Неоплачений капітал"

Кредит 40 "Статутний капітал".

Вклади засновників можуть бути зроблені грошовими коштами, матеріальними і нематеріальними активами. Вклади оцінюються засновниками за справедливою вартістю, яка визначається за домовленістю учасників і оформляється протоколом засідання засновників та актом оцінки майна.

ПРИКЛАД 5.6

Засновниками прийнято рішення про створення товариства з обмеженою відповідальністю. При формуванні статутного капіталу в розмірі 36 000 грн визначено частку кожного із засновників, а саме:

1. Юридична особа ТОВ "Веселка" — 20% в статутному капіталі, вклади становлять: / грошовими коштами: 3 000 грн; / основними засобами: 4 200 грн.

Витрати на монтаж внесеного до статутного капіталу об'єкта основних засобів: 1 000,0 грн.

2. Фізична особа: Петренко В.М. — 25% статутного капіталу. Вклади становлять:
S виробничі матеріали — 6 300 грн; S
грошові кошти — 2 700 грн.

3. Фізична особа: Голінський О.Я. — 30% статутного капіталу. Вклад становить 10 800 грн, а саме:

У грошовими коштами: 3 800 грн;

У основними засобами — 7 000 (верстат, який оцінено за справедливою вартістю — 9 000 грн).

4. Юридична особа: ПП "Барвінок" вклад 25%, становить 9 000 грн. Внесено:

У грошові кошти — 2 700 грн;

/ нематеріальні активи (авторське право), які оцінено за справедливою вартістю, — 8 000 грн.

На момент реєстрації ТОВ ПП "Барвінок" внесло вклад лише грошовими коштами.

Відображення в обліку:

1. Формування статутного капіталу:

Дебет 46	"Неоплачений капітал" (аналітичний облік в розрізі учасників товариства)	36 000
Кредит 40	"Статутний капітал"	36 000.

2. Відображення в обліку внесків учасників:

2.1. Внески ТОВ "Веселка":

Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	3 000
Кредит 46	"Неоплачений капітал"	3 000
Дебет 104	"Машини та обладнання"	4 200
Кредит 46	"Неоплачений капітал"	4 200.

"Якщо об'єкт основних засобів надходить на підприємство у вигляді вкладу до статутного капіталу, його первісна вартість дорівнює справедливій вартості, узгодженій засновниками.

Витрати на монтаж основних засобів:

Дебет 152	"Придбання основних засобів"	1 000
Кредит 685	"Розрахунки з іншими кредиторами"	1 000.

2.2. Внески фізичних осіб:

У внески Петренко **В.М.**

Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	2 700
Дебет 201	"Сировина і матеріали"	6 300
Кредит 46	"Неоплачений капітал"	9 000

У внески Голінського **О.Я.**

Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	3 800
Дебет 152	"Придбання основних засобів"	7 000
Кредит 46	"Неоплачений капітал"	10 800.

У на суму перевищення справедливої вартості верстата над сумою внеску до статутного капіталу

Дебет 152 "Придбання основних засобів " 2 000

Кредит 422 "Інший вкладений капітал " 2 000.

2.3 Внески ПП "Барвінок "

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 2 700

Кредит 46 "Неоплачений капітал" 2 700.

Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю в Балансі відображається за двома статтями, зокрема в рядку Балансу "Статутний капітал " відображається сума, яку повинні внести засновники і яка зафіксована в установчих документах. За рядком "Неоплачений капітал " — сума заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу, яка вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Згідно з умовами **прикладу 5.6** результати операцій по формуванню статутного капіталу будуть відображені в Балансі наступним чином (**табл. 5.10**):

Таблиця 5.10. Баланс ТОВ "Барвінок"

Активи	Сума	Пасиви	Сума
1. Необоротні активи	14 200	Статутний капітал	36 000
2. Виробничі запаси	6 300	Додатково внесений капітал	2 000
3. Грошові кошти	12 200	Неоплачений капітал	(6 300)
		Розрахунки з кредиторами	1 000
Баланс	32 700	Баланс	32 700

У разі прийняття рішення про зменшення суми статутного капіталу згідно з вимогами Цивільного кодексу України товариство повинно зареєструвати відповідні зміни до статуту у встановленому порядку або прийняти рішення про ліквідацію товариства, якщо учасники товариства протягом першого року його діяльності не сплатили повністю суму своїх вкладів. Якщо після закінчення другого чи кожного наступного фінансового року вартість чистих активів товариства з обмеженою відповідальністю виявиться меншою за статутний капітал, товариство зобов'язане оголосити про зменшення статутного капіталу і зареєструвати відповідні зміни до статуту в установленому порядку, якщо учасники не прийняли рішення про внесення додаткових вкладів. Якщо вартість чистих активів товариства стає меншою від визначеного законом мінімального розміру статутного капіталу, товариство підлягає ліквідації. Як відомо, вартість чистих активів визначається на підставі Балансу як різниця між сумою активів і зобов'язань. Сума чистих активів може бути меншою за суму статутного капіталу, якщо результат діяльності товариства — непокріті збитки, які не покриваються додатковим капіталом. Зменшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю допускається після повідомлення про прийняте рішення всіх кредиторів.

Учасники товариства з обмеженою відповідальністю можуть прийняти рішення про збільшення статутного капіталу. Збільшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю допускається після внесення усіма його учасниками вкладів у повному обсязі. Статутний капітал збільшується за рахунок додаткових внесків учасників (розширення кола учасників) чи за рахунок нероз-

поділеного прибутку. При цьому необхідно рішення зборів учасників оформити протоколом і внести зміни в статут і установчі документи. В бухгалтерському обліку збільшення додаткового капіталу за рахунок додаткових внесків відображається аналогічно первинному формуванню статутного капіталу:

Дебет 46 "Неоплачений капітал "

Кредит 40 "Статутний капітал ".

При збільшенні статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку:

Дебет 441 "Прибуток нерозподілений "

Кредит 46 "Неоплачений капітал ".

Статутний капітал ТОВ зменшується у зв'язку з вибуттям (виходом) одного або кількох учасників та прийняттям рішення про зменшення статутного капіталу. При виході одного із учасників його доля в статутному капіталі пропонується іншим учасникам товариства чи третім особам (якщо немає обмежень в статуті). При виході учаснику виплачується вартість частини майна підприємства пропорційно його частці у статутному капіталі, а також належна йому частка прибутку, одержаного товариством до моменту його виходу.

Операції, пов'язані з виплатою учаснику належної йому частки, відображаються такими записами:

Дебет 40 "Статутний капітал "

Кредит 672 "Розрахунки за іншими виплатами ".

На суму нерозподіленого прибутку, що належить учаснику:

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному році"

Кредит 672 "Розрахунки за іншими виплатами ".

При виплаті учаснику суми нарахованих зобов'язань за належною йому часткою власного капіталу в бухгалтерському обліку робимо запис:

Дебет 672 "Розрахунки за іншими виплатами

Кредит 301 "Каса в національній валюті "чи рахунки по обліку інших активів залежно від складу активів, які повертаються засновнику.

Передавання частки учасника або її частини іншим учасникам або третім особам можливе тільки після повного внесення вкладу учасником, який її уступає. Одночасно з часткою до третьої особи переходять всі права і обов'язки, що належать учаснику товариства.

Особливості обліку статутного капіталу виникають при організації підприємства з іноземними інвестиціями. В даному випадку при формуванні статутного капіталу необхідно керуватися Цивільним кодексом України, Законом України "Про господарські товариства" для визначення організаційної структури юридичної особи і, крім того, для визначення порядку і оцінки іноземної інвестиції Законом України "Про режим іноземного інвестування". Підприємство з іноземними інвестиціями — це підприємство будь-якої організаційно-правової форми, створене відповідно до законодавства України, іноземна інвестиція у статутному капіталі якого складає не менше ніж 10% .

Внески до статутного капіталу іноземного інвестора оцінюються в іноземній валюті з перерахунком у національну валюту України по курсу, зафіксованому в статуті і установчих документах. При фактичному надходженні внесків до статутного капіталу курс іноземної валюти може відрізнятись від курсу, зафіксованого в установчих документах. Якщо заборгованість іноземного інвестора, виражена в іноземній валюті, є

монетарною статтею, то згідно з порядком обліку монетарних статей на дату проведення операції виникають курсові різниці. Облік курсових різниць здійснюється згідно з вимогами П(С)БО 21 "Вплив курсових різниць". Курсові різниці від перерахунку монетарних статей в іноземній валюті в бухгалтерському обліку відображаються як доходи чи витрати від іншої звичайної діяльності підприємства.

Проілюструємо на прикладі облік формування статутного капіталу підприємства з іноземними інвестиціями і визначення курсових різниць по неоплаченому капіталу засновників товариства.

ПРИКЛАД 5.7

Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю "Ромашка" становить 60 000 грн. Засновниками товариства є:

- 1) українське підприємство "Квітка", якому належить 30% статутного капіталу. Згідно зі статутом вкладами до статутного капіталу є грошові кошти в сумі 18 000 грн;
- 2) іноземний інвестор — фізична особа, якій належить 70% статутного капіталу, що становить 8 400 дол. США. Курс 1 дол., який зафіксовано в статуті, товариства дорівнює 5 грн. Внески, за погодженням засновників, становлять: виробниче обладнання, справедлива вартість визнана за рішенням засновників і становить 6 000 дол. США, що в перерахунку в національну валюту становить 30 000 грн. Крім того, грошові кошти — 2 400 дол. США, в перерахунку в національну валюту — 12 000 грн.

Валютний курс НБУ на дату надходження вкладу становить 5,5 грн за 1 дол. США.

В бухгалтерському обліку формування статутного капіталу відображено записом:

1. Відображено суму статутного капіталу після реєстрації підприємства:

Дебет 46 "Неоплачений капітал"		
(аналітичний облік "Підприємство "Квітка")		18 000
Кредит 40 "Статутний капітал"		18 000
Дебет 46 "Неоплачений капітал"		
(аналітичний облік "Іноземний інвестор")		8 400/42 000
Кредит 40 "Статутний капітал"		8 400/42 000.

2. Відображено внески засновника:

- 2.1. Українського підприємства "Квітка":

Дебет 311 "Поточний рахунок в національній валюті"		18 000
Кредит 46 "Неоплачений капітал"		18 000.

- 2.2. Вклади іноземного інвестора на дату фактичного надходження вкладу підлягають перерахунку за валютним курсом НБУ, який зафіксовано на момент здійснення операції:

Дебет 46 "Неоплачений капітал" 8 460 (5,5—5,0)		4 200
Кредит 422 "Інший вкладений капітал" 8 460 (5,5—5,0)		4 200
Дебет 152 "Придбання основних засобів"	6 000 дол./33 000,0	
Кредит 46 "Неоплачений капітал"	6 000 дол./33 000,0	
Дебет 312 "Поточний рахунок в іноземній валюті"	2 400 дол./13 200	
Кредит 46 "Неоплачений капітал"	2 400 дол./13 200.	

Таким чином, відмінності при формуванні статутного капіталу товариства з іноземними інвестиціями полягають в первинній оцінці вкладу іноземного інвестора в іноземній валюті і перерахунку суми вкладу в національну валюту. Крім того, в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності необхідно визнати доходи (втрати) від курсових різниць по монетарним статтям.

5.3. ОБЛІК НЕРОЗПОДІЛЕНОГО ПРИБУТКУ

Власний капітал підприємства збільшується на суму нерозподіленого прибутку і зменшується на суму непокритих збитків. Фінансовий результат звітного періоду — чистий прибуток чи збиток відображається у Звіті про фінансові результати, а в Балансі наводиться сума нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) як прибуток (збиток), накопичений за період діяльності підприємства. Чистий прибуток звітного періоду спрямовується за рішенням власників на: поповнення резервного капіталу; збільшення статутного капіталу; виплату дивідендів. Розподіл прибутку здійснюється у порядку, передбаченому установчим договором чи статутом.

Облік нерозподіленого прибутку поточного та минулих періодів ведеться на рахунку 44 "Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)". За кредитом відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом — збитки та використання прибутку. **Рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)"** має такі субрахунки:

- / **441** "Прибуток нерозподілений", на якому обліковується наявність та рух нерозподіленого прибутку.
- / **442** "Непокріті збитки" — відображається сума непокритого збитку минулого року. Списання такого збитку здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного чи додаткового капіталу.
- / **443** "Прибуток, використаний у звітному періоді" — відображається розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів тощо), відрахування до резервного капіталу, використання прибутку в поточному році.

Залежно від результату діяльності підприємства за поточний і минулі звітні періоди сальдо на рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)" може бути кредитовим — нерозподілений прибуток чи дебетовим — непокрітий збиток. Кожний із цих показників по-різному впливає на суму власного капіталу, зокрема: сума нерозподіленого прибутку збільшує суму власного капіталу, а сума непокритих збитків зменшує суму власного капіталу. Якщо в результаті зменшення сума власного капіталу є від'ємною, це свідчить про те, що зобов'язання перевищують активи підприємства.

Розглянемо порядок відображення в обліку нерозподіленого прибутку.

1) Закриття рахунків фінансових результатів звітного року за видами діяльності залежить від результату діяльності за звітний період:

- а) Якщо фінансовий результат звітного періоду — чистий прибуток, то бухгалтерські проводки наступні:

Дебет 791 "Результат фінансової діяльності"

Кредит 441 "Прибуток нерозподілений "

Дебет 792 "Результат фінансових операцій "

Кредит 441 "Прибуток нерозподілений "

Дебет 793 "Результат від іншої звичайної діяльності"

Кредит 441 "Прибуток нерозподілений "

Дебет 794 "Результат надзвичайних подій "

Кредит 441 "Прибуток нерозподілений ".

Якщо результатом діяльності є збитки, то суми, відображені на рахунку 79 "Результат діяльності", списуються в дебет 442 "Непокриті збитки".

Чистий прибуток звітного періоду, розподілений на підставі рішення зборів акціонерів чи згідно з нормами, встановленими установчими документами, в бухгалтерському обліку відображається такими записами:

а) на формування резервного капіталу:

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному році"

Кредит 43 "Резервний капітал ";

б) на виплату дивідендів:

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному році"

Кредит 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами ";

в) на збільшення статутного капіталу:

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному році"

Кредит 40 "Статутний капітал ";

г) виправлення помилок минулих звітних періодів:

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному році"

Кредит Рахунків активів чи зобов'язань або

Дебет Рахунків активів чи зобов'язань

Кредит 443 "Прибуток, використаний у звітному році".

ПРИКЛАД 5.8

На 31.12. 2002 р. в Балансі ТОВ "Світлячок" відображено суму нерозподіленого прибутку 12 000 грн. За звітний період результати діяльності були такими: прибуток від операційної діяльності — 5 000 грн, збиток від фінансової діяльності — в сумі 2 000 грн, результат інвестиційної діяльності (прибуток) — 7 000 грн.

Згідно з установчими документами відрахування до резервного капіталу становлять 1 500 грн, а на виплату дивідендів — 3 000 грн.

1. Відображення в бухгалтерському обліку:

Дебет 791 "Результат операційної діяльності"	5 000
Кредит 441 "Нерозподілений прибуток "	5 000
Дебет 442 "Непокриті збитки"	2 000
Кредит 792 "Результат фінансових операцій "	2 000
Дебет 793 "Результат іншої звичайної діяльності"	7 000
Кредит 441 "Нерозподілений прибуток "	7 000.

2. Розподіл прибутку:

/ відрахування до резервного капіталу:

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному році"	1 500
Кредит 43 "Резервний капітал"	1 500.

С нарахування дивідендів:

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному році" 3 000
Кредит 67 "Розрахунки за нарахованими дивідендами" 3 000.

3. Визначення нерозподіленого прибутку на 31.12.2003р.:

Дебет 441 "Нерозподілений прибуток" 2 000
Кредит 442 "Непокриті збитки" 2 000
Дебет 441 "Нерозподілений прибуток" 4 500
Кредит 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" 4 500.

Розподіл прибутку відображається в системі рахунків бухгалтерського обліку і вплине на інформацію, яка відображається в Звіті про фінансові результати.

Таблиця 5.11. Взаємозв'язок Звіту про фінансові результати та Балансу

	Нерозподілений прибуток (покритий збиток) на початок звітнього періоду	12 000
"+"	Чистий прибуток звітнього року	10 000
"-"	Збиток звітнього року	
"-"	Використаний прибуток звітнього року	4 500
"="	Нерозподілений прибуток на кінець звітнього періоду	17 500

ПРИКЛАД 5.9

На 31.12. 2002р. нерозподілений прибуток ТОВ "Світлячок" становив 17 500 грн. Статутний капітал — 20 000 грн. Чистий прибуток за 2003 рік — 10 500 грн.

На 31.12 2003 р. один із засновників (частка в статутному капіталі 30%) виходить зі складу засновників з припиненням корпоративних відносин і відступає частку в статутному капіталі іншим засновникам.

Згідно з установчими документами за підсумками результатів господарської діяльності за звітний період нараховуються дивіденди — 10 % чистого прибутку. При виході одного з учасників йому повертається належна йому частка власного капіталу.

Відображення в обліку:

1. Відображено результат звітнього року:

Дебет 441 "Нерозподілений прибуток" 10 500
Кредит 79 "Результат діяльності" 10 500.

2. Нараховано дивіденди і перераховано в бюджет податок на дивіденди (ставка 25%):

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" 1 050
Кредит 671 "Розрахунки за дивідендами" 1 050
Дебет 641 "Розрахунки з бюджетом" 262,5
Кредит 311 "Поточнірахунки в національній валюті" 262,5.

3. Відображено нарахування частини прибутку, що належить засновнику при виході зі складу засновників:

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді" 8 006
Кредит 672 "Розрахунки за іншими виплатами" 8 006.

$$17\,500 + (10\,500 - 1\,050 - 262,5) \cdot 30\% = 8\,006.$$

4. Повернення частки статутного капіталу:

Дебет 45 "Вилучений капітал"	6 000
Кредит 672 "Розрахунки за іншими виплатами"	6 000.

За умовами наведеного прикладу при виході одного із засновників сума власного капіталу зменшується за відповідними статтями, зокрема: сума нерозподіленого прибутку зменшиться на 9 318,5 і загальна сума статутного капіталу — на суму вилученого капіталу, тобто на 6 000.

Таким чином, сума нерозподіленого прибутку зменшується на суму нарахованих дивідендів, відрахування на збільшення статутного капіталу — на суму прибутку, яка належить до виплати засновникам товариства, які виходить зі складу засновників, а також на суму відрахувань до резервного капіталу.

Порядок нарахування і облік дивідендів

Нерозподілений прибуток, одержаний підприємством у результаті господарської діяльності, збільшує власний капітал засновників. Рішення про викорис-

тання прибутку приймається зборами акціонерів чи учасників товариства. Власники мають право суму нерозподіленого прибутку, що залишається після проведення відрахувань до резервного капіталу, направити на виплату дивідендів.

Відповідно до Закону України "Про цінні папери і фондову біржу" основним джерелом нарахування дивідендів є чистий прибуток підприємства.

Дивіденди — це частина прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до часток їхньої участі у власному капіталі підприємства. Необхідно зауважити, що періодичність виплати дивідендів законодавством не встановлено. Але, виходячи з економічної суті, фінансовий результат визначається за звітний період — рік, тому виплата дивідендів здійснюється по закінченні фінансового року.

Цивільним кодексом України встановлено такі обмеження щодо оголошення та виплати дивідендів:

- / неповна сплата статутного капіталу;
- / зменшення вартості чистих активів акціонерного товариства до розміру меншого, ніж розмір статутного капіталу.

Для відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності нарахування і виплати дивідендів необхідно звернути увагу на дати:

- / прийняття рішення про виплату дивідендів;
- / реєстрації акціонерів;
- / початку виплати дивідендів.

Рішення про виплату дивідендів затверджується загальними зборами акціонерів на підставі установчих документів.

Наприклад, в установчих документах вказано, що на виплату дивідендів направляється до 10% чистого прибутку. Бухгалтер підприємства при визначенні фінансового результату за звітний період одночасно визначає і можливу суму для виплати дивідендів по простих акціях у встановлених межах. Пропозиції щодо суми дивідендів для виплати готуються завчасно до розгляду на зборах спостережною радою товариства або правлінням. Розрахункова сума дивідендів, яка пропонується до затвердження, відображається в III розділі Звіту про фінансові результати "Розрахунок показників прибутковості акцій" по статті 340 "Дивіденди на одну просту акцію".

Вказана розрахункова сума відображається і в Примітках до фінансової звітності згідно з вимогами П(С)БО 6 як події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу.

Після ухвалення рішення про затвердження фінансової звітності і відповідно до суми нарахування дивідендів в бухгалтерському обліку відображається розподіл прибутку і зобов'язання засновникам по дивідендах.

Нараховані оголошені дивіденди за рахунок нерозподіленого прибутку:

Дебет 441 "Прибуток нерозподілений "

Кредит 443 "Прибуток, використаний у звітному році"
(нарахований фонд дивідендів)

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному році"
(нарахований фонд дивідендів)

Кредит 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами "
(субрахунки отримувачів дивідендів).

Згідно з податковим законодавством (п. 7.8 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств") емітент корпоративних прав, який приймає рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує і вносить в бюджет авансовий внесок по податку на прибуток по ставці оподаткування прибутку (з 1.01.2004 р. — 25%). Авансовий платіж перераховується в бюджет до/або одночасно з виплатою дивідендів.

Тому одночасно з нарахуванням дивідендів необхідно відобразити перерахування авансового платежу в бюджет податку на прибуток:

Дебет 641 "Розрахунки по податках "

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Сплачено дивіденди грошовими коштами:

Дебет 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами "
(аналітичні рахунки отримувачів дивідендів)

Кредит 30 "Каса"

Кредит 31 "Рахунки в банках".

Звертаємо увагу, що між нарахованими і сплаченими дивідендами є відмінність. Рішення про нарахування дивідендів приймається на підставі інформації про суму чистого прибутку звітного року. Рішення про виплату може бути прийняте лише при наявності грошових коштів. При відсутності грошових коштів дивіденди можуть сплачуватись іншими активами або акціями товариства. В цьому випадку вибуття відповідних активів, спрямованих на сплату дивідендів в бухгалтерському обліку, відображається як їх реалізація з одночасним зарахуванням взаємної заборгованості між акціонерним товариством і акціонером. Згідно з п. 7.8.2 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" у разі виплати дивідендів у формі активів (крім грошових коштів і акцій) базою для нарахування авансового платежу податку на прибуток є вартість даної виплати, розрахованої по звичайних цінах.

Наприклад:

Сплачено дивіденди активами (готовою продукцією):

1. Визначено дохід від реалізації:

Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"

Кредит 701 "Дохід від реалізації готової продукції"

Дебет 701 "Дохід від реалізації готової продукції"

Кредит 641 "Розрахунки за податками "

(аналітичний рахунок "Податок на додану вартість").

2. Списання собівартості активів, які використано на погашення заборгованості за дивідендами:

Дебет 901 "Собівартість реалізованої готової продукції"

Кредит 26 "Готова продукція "

Взаємозарахування заборгованості:

Дебет 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами "

Кредит 377 "Розрахунки з іншими дебіторами".

Як зазначалось раніше, акціонерне товариство крім простих акцій може випускати і привілейовані акції. По привілейованих акціях встановлюються, як правило, фіксовані дивіденди, а тому їх виплата не залежить від фінансового результату.

При недостатності прибутку додатковим джерелом виплати дивідендів є резервний капітал.

Нарахування оголошених дивідендів по привілейованих акціях за рахунок резервного капіталу відображається записом:

Дебет 43 "Резервний капітал "

Кредит 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами "

Виплата дивідендів по привілейованих акціях за рахунок нерозподіленого прибутку відображається в бухгалтерському обліку аналогічно виплаті дивідендів по простих акціях.

Необхідно звернути увагу на розкриття інформації про нарахування дивідендів у фінансовій звітності.

У фінансовій звітності поточного звітного періоду розкривається інформація про нараховані дивіденди за минулий звітний період:

- а) інформація про нараховані дивіденди відображається в Балансі і в Звіті про власний капітал, а саме: в Балансі відображається зменшення нерозподіленого прибутку (стаття 350) або зменшення резервного капіталу (стаття 340) з одночасним збільшенням поточних зобов'язань по розрахунках з учасниками (стаття 590). Звіт про власний капітал, стаття 140 "Виплати власникам" (дивіденди);
- б) інформація про виплачені дивіденди:
Баланс: зменшення поточних зобов'язань по розрахунках з учасниками (стаття 590) з одночасним зменшенням відповідних активів.

Якщо дивіденди сплачено грошовими коштами, то в Звіті про рух грошових коштів відображається інформація по статті 350 розділу III "Рух коштів в результаті фінансової діяльності".

5.4. ОБЛІК РЕЗЕРВНОГО КАПІТАЛУ

Резервний капітал створюється відповідно до вимог Закону України "Про господарські товариства", згідно з правилами, встановленими статутом і установчим договором, за рахунок нерозподіленого прибутку і призначений покривати можливі збитки від діяльності підприємства. Розмір щорічних відрахувань вста-

новлюється засновниками самостійно і становить не менше ніж 5% чистого прибутку. Загальна сума резервного капіталу також встановлюється документами, але повинна становити не менше ніж 25% статутного капіталу.

Облік резервного капіталу здійснюється на рахунку 43 "Резервний капітал", який призначений для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства. Цей рахунок є пасивним, за кредитом відображається створення резервів, а за дебетом — їх використання. Кредитове сальдо цього рахунка відображає суму резервів, наявних на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами, джерелами їх утворення та напрямками використання. Сума нарахованого резервного капіталу використовується на покриття збитків, на виплату дивідендів по привілейованих акціях, якщо недостатньо інших джерел.

ПРИКЛАД 5.10

На 31.12.2002 року в Балансі підприємства відображено суму нерозподіленого прибутку — 60,0 тис. грн. За 2003 рік чистий прибуток становить 20,0 тис. грн. Щорічні відрахування до резервного капіталу встановлено в розмірі 5% чистого прибутку.

Відображення в обліку:

1. Закриття рахунка фінансових результатів:

Дебет 79 "Фінансові результати"	20 000
Кредит 441 "Нерозподілений прибуток"	20 000.
2. Розподіл прибутку звітного періоду:

Дебет 441 "Нерозподілений прибуток"	1 000
Кредит 443 "Прибуток, використаний у звітному році"	1 000.
3. Формування резервного капіталу:

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному році"	1 000
Кредит 43 "Резервний капітал"	1 000.

Таким чином, на 31.12.2003 року в Балансі сума нерозподіленого прибутку становитиме 79,0 тис. грн (60,0 + 20,0 — 1,0), але в складі власного капіталу відображено резервний капітал — 1,0 тис. грн.

Резервний капітал може залишатися незмінним або використовуватися за рішенням власників на передбачені цілі.

Зокрема, кошти резервного капіталу, спрямовані на покриття збитків звітного періоду, відображаються записом:

Дебет 43 "Резервний капітал"	
Кредит 442 "Непокриті збитки"	

При використанні коштів резервного капіталу на виплату дивідендів по привілейованих акціях складається запис:

Дебет 43 "Резервний капітал"	
Кредит 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами"	

5.5. ОБЛІК ДОДАТКОВОГО КАПІТАЛУ

Додатковий капітал поділяється на дві складові: додатковий вкладений капітал та інший додатковий капітал. За рахунок додаткового капіталу збільшується сума власного капіталу, і підприємство стає менш залежним від кредиторів.

Облік додаткового вкладеного капіталу здійснюється на відповідних субрахунках рахунка 42 "Додатковий капітал": 421 "Емісійний дохід", 422 "Інший вкладений капітал", 423 "Дооцінка активів", 424 "Безоплатно одержані необоротні активи", 425 "Інший додатковий капітал".

Для акціонерних товариств *додатковий вкладений капітал* — це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість. У акціонерних товариствах додатковий вкладений капітал називають емісійним доходом, який обліковується на субрахунку 421 "Емісійний дохід". Інші господарські товариства до складу додаткового вкладеного капіталу відносять суму внесків засновників, яка перевищує їх частку в статутному капіталі. Облік додатково вкладеного капіталу ведеться на субрахунку 422 "Інший вкладений капітал".

Сума, яка відображається за статтею "Інший додатковий капітал", розкриває інформацію про вартість активів, безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, про суму дооцінки необоротних активів та інші види додаткового капіталу.

В разі безоплатного отримання підприємством необоротних активів від інших фізичних чи юридичних осіб на субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи" відображається сума додаткового капіталу в сумі справедливої вартості цих активів.

Розглянемо порядок формування і бухгалтерський облік додаткового капіталу. Додатковий вкладений капітал в акціонерному товаристві формується за умови реалізації акцій вище за номінальну вартість. Це можливо при первинній емісії акцій, але здебільшого ринкова вартість акцій вища за номінальну при розміщенні акцій наступних випусків. Ринкова вартість акцій товариства підвищується, як правило, при зростанні показника прибутковості акцій, що відображається в Звіті про фінансові результати.

При підписці на акції за ціною вище за номінальну облік розрахунків після реєстрації статутного капіталу буде мати додаткове відображення різниці між номінальною вартістю розміщених акцій та ціною їх придбання акціонерами.

Сума емісійного доходу згідно з договорами із засновниками (передплатниками) відображується записом:

Дебет 46 "Неоплачений капітал "

Кредит 421 "Емісійний дохід".

Емісійний дохід зменшується при повторному продажу вилученого капіталу нижче за номінальну вартість акцій.

ПРИКЛАД 5.11

За рішенням загальних зборів відкритого акціонерного товариства збільшується статутний капітал на суму 200 000 грн. Акціонерним товариством зареєстрована інформація про випуск акцій та оголошено передплату на 200 000 акцій номінальною вартістю однієї акції 1 грн із розміщенням акцій за вартістю, яка дорівнює 1,8 грн.

Внески засновників в оплату акцій було здійснено в повному обсязі.

За період передплати було підписано всі акції. Передплатниками акцій було внесено на момент підписки акцій грошові кошти в національній валюті (360 000 грн) безготівковим розрахунком.

На суму отриманих грошових коштів від передплатників, грн:

Дебет 311	<i>"Поточні рахунки в національній валюті"</i>	360 000
Кредит 685	<i>"Розрахунки з іншими кредиторами "</i> <i>(в розрізі передплатників)</i>	360 000.

Після проведення зборів акціонерів та реєстрації випуску акцій та статуту товариства із зазначенням фактично сформованого статутного капіталу в сумі 2 000 000 в обліку було відображено збільшення статутного капіталу ВАТ.

На суму збільшення зареєстрованого статутного капіталу ВАТ, грн:

Дебет 46	<i>"Неоплачений капітал "</i> <i>(в розрізі засновників (акціонерів) товариства)</i>	200 000
Кредит 40	<i>"Статутний капітал"</i>	200 000.

Різниця між номінальною вартістю розміщених акцій та ціною їх придбання акціонерами відображена як емісійний дохід.

Сума емісійного доходу згідно з договорами із засновниками (передплатниками), грн:

Дебет 311	<i>"Поточні рахунки в національній валюті"</i>	160 000
Кредит 421	<i>"Емісійний дохід "</i>	160 000.

Списання сум, отриманих по підписці, на зменшення неоплаченого капіталу, грн:

Дебет 685	<i>"Розрахунки з іншими кредиторами "</i> <i>(в розрізі засновників (акціонерів))</i>	200 000
Кредит 46	<i>"Неоплачений капітал " (в розрізі засновників (акціонерів))</i>	200 000.

Засновниками акціонерного товариства погашено заборгованість за підписаними акціями (в сумі 200 000 грн) грошовими коштами безготівковим розрахунком і при цьому сформовано додатковий капітал в сумі 160 000 грн.

Сума дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, яка здійснюється у випадках, передбачених законодавством та Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, відображається на субрахунку 423 "Дооцінка активів". Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності.

В інших господарських товариствах (крім акціонерних товариств) додатково вкладений капітал може виникати в тому випадку, коли засновники вносять до статутного капіталу товарно-матеріальні цінності, основні засоби, справедлива вартість яких перевищує частку засновника в статутному капіталі, а також у випадку, коли фактичні внески перевищують частку в статутному капіталі.

ПРИКЛАД 5.12

Засновниками товариства з обмеженою відповідальністю встановлено розмір статутного капіталу — 500 000 грн. Вклади засновників становлять:

1. Засновник 1: юридична особа, частка в статутному капіталі — 40%, вклад, грошові кошти — 200 000 грн.

2. **Засновник 2:** юридична особа, частка в статутному капіталі — 50%, вклад, основні засоби — 250 000 грн, справедлива вартість — 300 000 грн.
3. **Засновник 3:** фізична особа, частка в статутному капіталі — 10%, вклад, виробничі запаси — 50 000 грн, справедлива вартість — 60 000 грн.

У бухгалтерському обліку формування статутного і додатково вкладеного капіталу відображено записом:

Дебет 46	"Неоплачений капітал "	
	(в розрізі засновників товариства)	500 000
Кредит 40	"Статутний капітал "	500 000
Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	200 000
Кредит 46	"Неоплачений капітал "	200 000
Дебет 152	"Придбання (виготовлення) основних засобів "	250 000
Кредит 46	"Неоплачений капітал "	250 000
Дебет 152	"Придбання (виготовлення) основних засобів"	50 000
Кредит 422	"Інший вкладений капітал "	50 000
Дебет 201	"Сировина і матеріали "	50 000
Кредит 46	"Неоплачений капітал "	50 000
Дебет 201	"Сировина і матеріали"	10 000
Кредит 422	"Інший вкладений капітал "	10 000.

Таким чином, при формуванні статутного капіталу в сумі 500 000 грн, засновниками внесено додатковий капітал в сумі 60 000 грн. Дивіденди засновникам виплачуються згідно з установчим договором, як правило, пропорційно частці в статутному капіталі.

Інший додатковий капітал формується в процесі господарської діяльності і відображається за окремою статтею Балансу.

До складу іншого додаткового капіталу включається сума безоплатно одержаних необоротних активів. Згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" безоплатно одержані активи первісно оцінюються по справедливій вартості. В бухгалтерському обліку операція по безкоштовному надходженню необоротних активів призводить до збільшення суми відповідних активів і власного капіталу. В момент оприбуткування активів у бухгалтерському обліку робиться запис:

Дебет відповідного рахунка класу I "Необоротні активи "

Кредит 424 "Безоплатно одержані необоротні активи ".

Безоплатно одержані активи використовуються в господарській діяльності підприємства і приносять економічну вигоду, як правило, упродовж періоду більше ніж один рік. Тому протягом періоду експлуатації необоротного активу нараховується амортизація (згідно з амортизаційною політикою) і по мірі визнання витрат визнаються доходи в сумі нарахованої амортизації.

ПРИКЛАД 5.13

Підприємством безоплатно одержано вантажний автомобіль, справедлива вартість якого — 50 000 грн. Очікуваний термін експлуатації — 10 років, метод нарахування амортизації прямолінійний.

Відображення в бухгалтерському обліку:

Дебет 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" 50 000
Кредит 424 "Безоплатно одержані необоротні активи" 50 000.

Відображено суму нарахованої амортизації:

Дебет відповідного рахунка класу 9 "Витрати діяльності" 5 000
Кредит 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" 5 000.

Визнано дохід від безоплатно одержаних основних засобів в сумі нарахованої амортизації:

Дебет 424 "Безоплатно одержані необоротні активи" 5 000
Кредит 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" 5 000.

Таким чином, безкоштовно отримані активи збільшують власний капітал засновників, але зменшення залишкової вартості одержаних активів призводить до зменшення за статтею "Інший додатковий капітал".

На статтю "Інший додатковий капітал" впливає сума дооцінки необоротних активів. Порядок проведення переоцінки необоротних активів і відображення їх результатів в бухгалтерському обліку було розглянуто в розділі "Облік матеріальних і нематеріальних необоротних активів". Звертаємо увагу на те, що дооцінка необоротних активів, які раніше не уцінювалися, збільшує суму додаткового капіталу і відображається записом:

Дебет відповідного рахунка класу 1 "Необоротні активи"
Кредит 423 "Дооцінка активів".

Сума додаткового капіталу може зменшуватися в результаті подальших уцінок, відображається записом:

Дебет 423 "Дооцінка активів"
Кредит відповідного рахунка класу 1 "Необоротні активи".

При списанні з Балансу необоротного активу (у зв'язку з продажем, безоплатною передачею, невідповідністю критеріям активу), необхідно суму додаткового капіталу, одержаного в результаті дооцінки даного об'єкта, включити до складу нерозподіленого прибутку і відобразити записом:

Дебет 423 "Дооцінка активів"
Кредит 44 "Нерозподілений прибуток".

Крім того, відповідно до вимог П(С)БО 7 "Основні засоби", "Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів 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. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку основних засобів".

Таким чином, сума додаткового капіталу свідчить про збільшення вартості необоротних активів і відповідно впливає на суму власного капіталу — при зменшенні їх вартості зменшується і сума додаткового капіталу.

За кредитом рахунка "Додатковий капітал" відображається збільшення додаткового капіталу, а за дебетом — його зменшення. Інші види додаткового капіталу відображаються на субрахунку 425 "Інший додатковий капітал". Підприємства, які формують пайовий капітал (у тому числі шляхом випуску пайових цінних паперів (крім акцій), показують вкладений засновниками капітал та інші внески понад розмір визначеного пайового капіталу на субрахунку 425 "Інший додатковий капітал".

5.6. ОБЛІК ВИЛУЧЕНОГО КАПІТАЛУ

Вилучений капітал — це вартість акцій власної емісії, викуплених товариством у своїх акціонерів, або частки, викуплені товариством у його учасників. Викуплені власні акції обліковуються за фактичною собівартістю їх придбання.

Вимоги до порядку придбання, реалізації та анулювання відкритими та закритими акціонерними товариствами власних акцій визначає Положення про придбання, реалізацію та анулювання акціонерними товариствами власних акцій, затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19.04.2000 № 42. Згідно з цим положенням товариство не має права: здійснювати придбання власних акцій до повної оплати всіх раніше випущених акцій, а також приймати рішення про зменшення статутного капіталу товариства шляхом придбання частини акцій з метою їх анулювання, якщо сумарна номінальна вартість акцій, що залишаться в обігу, стане нижчою від мінімального розміру статутного капіталу, передбаченого чинним законодавством для акціонерних товариств на дату прийняття такого рішення.

Товариство має право придбати в акціонерів (за їх згодою) оплачені ними акції для їх наступного перепродажу, розповсюдження серед своїх працівників або анулювання. Процедура придбання товариством власних акцій передбачає:

- / прийняття уповноваженим органом управління товариства рішення про придбання власних акцій;
- / повідомлення товариством акціонерів стосовно рішення про придбання власних акцій;
- / прийняття акціонерним товариством пропозицій від акціонерів щодо реалізації акцій;
- / укладання цивільно-правових угод з придбання товариством власних акцій та їх виконання.

Не пізніше ніж за 30 днів до початку терміну, протягом якого буде здійснюватися придбання акцій, товариство зобов'язане повідомити про це акціонерів. Повідомлення акціонерів здійснюється шляхом надання їм персонального письмового повідомлення, а також шляхом загального повідомлення у спосіб, передбачений законом. Кожний акціонер товариства, якщо уповноваженим органом товариства прийнято рішення про викуп акцій, має право реалізувати зазначені акції, а товариство зобов'язане придбати їх. Якщо загальна кількість акцій, запропонованих акціонерами до реалізації, перевищує кількість акцій, яку має намір придбати товариство, товариство здійснює придбання цілого числа акцій у кожного акціонера пропорційно його частці в загальному обсязі заявлених пропозицій. Акціонер, який має намір реалізувати товариству належні йому акції, повинен протягом встановленого рішенням про придбання акцій терміну надати товариству письмову заяву про реалізацію акцій із зазначенням свого прізвища,

імені та по батькові (найменування), місця проживання (місцезнаходження), кількості, типу та категорії акцій, запропонованих до реалізації. Ціна придбання акцій визначається в рішенні про придбання акцій органом управління товариства, уповноваженим приймати відповідне рішення. Придбання акцій здійснюється товариством тільки за рахунок сум, що перевищують розмір статутного капіталу. Термін оплати акцій визначається в рішенні про придбання акцій органом управління товариства, уповноваженим приймати відповідне рішення.

Сума викуплених акцій відображається в Балансі як вилучений капітал. Облік викуплених акцій власного випуску здійснюється товариством за дебетом субрахунка 451 "Вилучені акції" рахунка 45 "Вилучений капітал". Рахунок 45 "Вилучений капітал" ніколи не має кредитового сальдо. Дебетове сальдо цього рахунка показує собівартість придбання акцій, якими продовжує володіти товариство, на дату складання бухгалтерського Балансу і відображається в Балансі від'ємними числами. Аналітичний облік вилученого капіталу в цьому випадку ведеться за видами акцій.

ПРИКЛАД 5.14

На підставі рішення зборів акціонерним товариством викуплено акції у акціонерів товариства. Згідно з угодою, викуплено 20 000 акцій номінальною вартістю 1,0 грн по ціні 1,5 грн. Оплата здійснена безготівковим розрахунком. При викупі акцій оплачено послуги з викупу акцій — 1 000 грн.

Відображення в обліку:

1. Відображено викуп акцій у акціонерів:

Дебет 451	"Вилучені акції"	30 000
Кредит 672	"Розрахунки за іншими виплатами "	
	(Викуп акцій — за аналітичним рахунком засновника)	30 000
	(Розрахунок суми $20\,000 \cdot 1,50$ грн = 30 000 грн).	

2. Відображення витрат, понесених А Т при здійсненні викупу акцій:

Дебет 451	"Вилучені акції"	1 000
Кредит 685	"Розрахунки з іншими кредиторами "	1 000.

3. Здійснення розрахунку з акціонером:

а) викуплені акції:

Дебет 672	"Розрахунки за іншими виплатами "	20 000
Кредит 31	"Рахунки в банках"	20 000;

б) оплата за здійснення процедури викупу акцій:

Дебет 685	"Розрахунки з іншими кредиторами"	1 000
Кредит 31	"Рахунки в банках"	1 000.

Таким чином сума вилучених акцій обліковується за собівартістю і становить 31 000 грн (20 000 акцій $-1,50 + 1\,000$ грн).

Вилучені акції повинні бути анульовані чи перепродані в термін не більше одного року. Анулювання вилучених акцій свідчить про зменшення статутного капіталу і призводить відповідно до зменшення власного капіталу.

ПРИКЛАД 5.15

*Згідно з рішенням акціонерного товариства 10 000 вилучених акцій анульовано.
Відображення в обліку:*

1. Відображення зменшення статутного капіталу акціонерного товариства на номінальну вартість анульованих акцій:

Дебет 40 "Статутний капітал" 10 000
Кредит 451 "Вилучені акції"
(10 000 акцій • 1,0 грн (номінальна вартість)) 10 000.

2. Різниця між фактичною собівартістю і номінальною вартістю анульованих акцій зменшує емісійний дохід:

Дебет 421 "Емісійний дохід" 5 500
Кредит 451 "Вилучені акції"
(31 000 грн : 20 000 акцій) • 10 000 акцій - 10 000 грн) 5 500.

Акції, придбані товариством, можуть бути реалізовані акціонерам у термін не більше одного року з моменту їх придбання. Протягом цього періоду розподіл прибутку, а також голосування і визначення кворуму на загальних зборах акціонерів проводиться без урахування придбаних товариством акцій. Реалізація товариством придбаних акцій здійснюється шляхом їх перепродажу або розповсюдження серед працівників товариства. Реалізація товариством придбаних акцій здійснюється на підставі рішення уповноваженого органу управління товариства. У рішенні про реалізацію акцій повинно бути визначено спосіб, порядок та умови реалізації придбаних акцій. Умови перепродажу придбаних товариством власних акцій керівнику і членам виконавчого органу товариства та розповсюдження акцій серед працівників товариства (у тому числі керівнику і членам виконавчого органу) повинні бути визначені відповідним рішенням загальних зборів акціонерів або ради (спостережної ради) товариства. Проілюструємо на прикладі можливі варіанти вилучення і продажу акцій.

ПРИКЛАД 5.16

1.01.2004 р. відкритим акціонерним товариством реалізовано 6 000 простих акцій номінальною вартістю 5 грн за ціною 6 грн.

За звітний період акціонерним товариством здійснено наступні операції:

Кількість	Ціна акцій (грн)	Сума (грн)
1 000	6	6 000
2 000	8	16 000
1 500	4	6 000

/ Вкуплено в акціонерів 4 500 простих акцій, у тому числі:

/ Вкуплені акції частково реалізовано і частково анульовано в зв'язку з прийняттям рішення про зменшення статутного капіталу. Зокрема:

	Кількість	Ціна акцій (грн)	Сума (грн)
	1 600	7	11 200
	400	5,5	7 700
	1 000	9	9 000
	1 000	Анульовано	

1. Відображення в обліку реалізації акцій власної емісії:

Дебет 46 "Неоплачений капітал"	30 000
Кредит 40 "Статутний капітал"	30 000
Дебет 46 "Неоплачений капітал"	6 000
Кредит 421 "Емісійний дохід"	6 000
Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	36 000
Кредит 46 "Неоплачений капітал"	36 000.

2. Відображення в обліку вилучення власних акцій:

Дебет 451 "Вилучені акції"	28 000
Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	28 000.

3. Відображення в обліку повторного випуску акцій в обіг:

У на суму номінальної вартості:

Дебет 46 "Неоплачений капітал" (3 000 акцій • 5 грн)	15 000
Кредит 451 "Вилучені акції" (номінальна вартість)	15 000

/ на суму перевищення собівартості акцій в межах наявного емісійного доходу:

Дебет 421 "Емісійний дохід"	6 000
Кредит 451 "Вилучені акції"	6 000

У на суму перевищення збитку від продажу над сумою емісійного доходу:

Дебет 441 "Нерозподілений прибуток"	1 400
Кредит 451 "Вилучені акції"	1 400

С одержано кошти від акціонерів:

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	15 000
Кредит 46 "Неоплачений капітал"	15 000.

4. Відображення в обліку анулювання акцій

Дебет 40 "Статутний капітал"	5 000
Кредит 451 "Вилучені акції" (за номінальною вартістю)	5 000.

Таким чином, викуплені акції обліковуються і відображаються в Балансі як вилучений капітал за фактичною собівартістю, і сума вилученого капіталу зменшує суму власного капіталу. При повторному продажу вилучених акцій чи при їх анулюванні необхідно відобразити в обліку зменшення суми емісійного доходу чи суми нерозподіленого прибутку. Повторний випуск або анулювання викуплених акцій не впливає на фінансовий результат звітного періоду, а лише на суму власного капіталу.

5.7. АНАЛІЗ І ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

В акціонерних товариствах найбільш розповсюдженими показниками щодо власного капіталу є коефіцієнт виплати дивідендів, коефіцієнт дивідендів на акцію, співвідношення ціна — прибуток, прибутковість власного капіталу. Аналіз ефективності фінансування бізнесу і використання власного капіталу здійснюється на основі показників Звіту про фінансові результати і Балансу (табл. 5.12).

Таблиця 5.12. Інформація про показники власного капіталу, наведена у фінансовій звітності

Показник	Звіт	Розділ	Рядок
Власний капітал	Баланс (ф. № 1)	1 пасиву	380
Чистий прибуток	Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	1	220 чи 225
Чистий дохід від реалізації	Звіт про фінансові результати	1	035
Вартість активів	Баланс	Підсумок активу	280
Позикові кошти	Баланс	2—5 пасиву	430 + 480 + 620 + 630
Дивіденди, оголошені за простими акціями	Звіт про фінансові результати	III	340
Дивіденди, виплачені за простими акціями	Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3)	III	350

Для інвестора при виборі об'єкта вкладення коштів найбільш популярним показником є показник прибутковості власного капіталу. Цей показник вимірює віддачу коштів, вкладених у компанію акціонерами (власниками), і розраховується за формулою

$$\text{Прибутковість власного капіталу} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний прибуток}}$$

Приклад розрахунку прибутковості власного капіталу наведено в табл. 5.13.

Таблиця 5.13. Показники прибутковості капіталу
ВАТ "Охтирський пивоварний завод"

Показник	2000	2001	2002
Чистий прибуток	837,8	1 088,5	1 260,7
Власний капітал	105,4	280,8	368,7
Прибутковість власного капіталу	7,9	3,9	3,4

Отже, показник прибутковості капіталу ВАТ "Охтирський пивоварний завод" за період 2000—2002 роки зменшився, а сума чистого прибутку і власного капіталу зросла. Збільшення власного капіталу відбулося за рахунок збільшення суми нерозподіленого прибутку.

Для того щоб визначити, які фактори впливають на прибутковість власного капіталу і чому змінюється цей показник, необхідно зробити математичне розкладання та відобразити прибутковість власного капіталу (ПВК) як добуток трьох співмножників.

$$\text{Прибутковість власного капіталу} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Обсяг продажу}} \times \frac{\text{Дохід від продажу}}{\text{Вартість активів}} \times \frac{\text{Вартість активів}}{\text{Власний капітал}}$$

Таке розкладання називається дюпонівською системою фінансового контролю, або формулою Дюпона. Даний підхід до аналізу дозволяє одержати уявлення про три чинники:

- / сприйнятливність ринку до продукції компанії;
- / ефективність використання активів компанії;
- / участь власного капіталу у фінансуванні активів компанії.

Сприйнятливність ринку до продукції компанії характеризує перший співмножник — показник прибутку в одній гривні продажу (прибутковість продажу). При виборі об'єкта інвестування важливо, щоб цей показник не мав тенденції до зниження. Менеджери підприємства, як правило, роблять усе можливе, щоб запобігти цьому. Хоча в умовах конкуренції це буває дуже складно, тому що збільшити цей показник можна головним чином за рахунок збільшення ціни або зниження витрат на виробництво. Проте збільшення ціни може призвести до падіння попиту. При вирішенні питання інвесторів про потенційне вкладення коштів не завжди вдалою буде орієнтація на підприємство з достатньо високим рівнем прибутковості. Необхідно зважати на закон вирівнювання норми прибутку, суть якого полягає в тому, що в результаті забезпечення можливості вільного руху капіталу прибутковість продукції прямує до середньогалузевого рівня. З огляду на це може бути більш привабливим об'єкт, де прибутковість продукції поки не дуже висока, але заплановане потенційним інвестором технічне переозброєння, ефективне використання вкладених коштів і управління активами. Скласти уявлення про ці процеси можна на підставі аналізу другого співмножника — оборотності активів, що дає інформацію, яку суму доходу від реалізації формують кожна гривня активів. За змістом і порядком розрахунків цей показник близький до показника фондовіддачі (відмінність в тому, що показник оборотності характеризує використання всіх активів, а показник фондовіддачі — тільки основних засобів). Чим вище значення цього показника, тим більше продукції приносить кожна гривня вкладених коштів, більш ефективними є структура активів, їх використання і, можливо, застосовується більш технологічне обладнання.

Добуток перших двох співмножників характеризує прибутковість активів. Очевидно, що збільшення кожного із співмножників збільшує результат (чого завжди прагне менеджмент підприємства). Проте важливо підкреслити, що той самий рівень ефективності активів може бути забезпечений різними шляхами.

Особливий інтерес в інвестора повинен викликати третій співмножник у дюпонівському розкладанні — фінансовий важіль (Ф.В.). У англомовній економічній літературі він одержав назву левередж і виражається формулою

$$\begin{aligned} \text{Ф.В.} &= \frac{\text{Вартість активів}}{\text{Власний капітал}} = \frac{\text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання}}{\text{Власний капітал}} = \\ &= 1 + \frac{\text{Зобов'язання}}{\text{Власний капітал}} \end{aligned}$$

У математичному розкладанні показник прибутковості власного капіталу характеризує співвідношення власних і позикових коштів, тобто чим вище співвідношення позикового та власного капіталу, тим більше прибутку припадає на гривню власного капіталу (табл. 5.14). Чим вище коефіцієнт залежності, тим за інших рівних умов вище ризик інвестування в компанію.

Таблиця 5.14. Показники фінансової стійкості ВАТ "Охтирський пивоварний завод"

Показник	2000	2001	2002
Зобов'язання	2 211,5	2 012,7	2 271,5
Власний капітал	837,8	1 088,5	1 260,7
Коефіцієнт фінансової стійкості	3,6	2,8	2,8

Таким чином, кожний інвестор, зробивши аналіз, повинний вирішити, чому віддати перевагу — більш високому прибутку і відповідно більш високому ризику або меншому ризику і, отже, меншому прибутку. Крім того, інвестори приймають рішення щодо розподілу прибутку, зокрема, яку суму направити на виплату дивідендів і яку — на розвиток діяльності підприємства. Інвестори зазвичай зацікавлені в дивідендах і рівневі прибутковості власного капіталу.

Тому одним із основних показників для інвесторів є коефіцієнт виплати дивідендів, який розраховується за формулою

$$\text{Коефіцієнт виплати дивідендів} = \frac{\text{Дивіденди, виплачені за простими акціями}}{\text{Чистий прибуток}}$$

Даний показник розкриває інформацію про співвідношення суми чистого прибутку і суми дивідендів, виплачених за простими акціями. Як правило, підприємства виплачують дивіденди один раз на рік. Причиною несплати дивідендів є те, що для багатьох акціонерних товариств нерозподілений прибуток є важливим джерелом фінансування. Тому власники можуть мати вигоди від нерозподіленого прибутку через дивіденди і через джерело фінансування бізнесу. Оскільки чистий прибуток вже був проаналізований, розглянемо суму дивідендів, виплачених за простими акціями (табл. 5.15).

Таблиця 5.15. Показники виплати дивідендів ВАТ "Охтирський пивоварний завод"

Показник	2000	2001	2002
Дивіденди, виплачені за простими акціями	15,4	28,8	38,9
Чистий прибуток	105,4	280,8	368,7
Коефіцієнт виплати дивідендів (%)	14,6	10,2	10,5

Показник виплати дивідендів показує, яку частину чистого прибутку спрямовано на виплату дивідендів. За даними табл. 5.16 спостерігаємо зменшення коефіцієнту виплати дивідендів, що призводить до накопичення суми нерозподіленого прибутку. Тобто сума чистого прибутку як джерело фінансування діяльності товариства збільшується.

Показником прибутковості акції для її власника є також коефіцієнт урожайності акції, який обчислюють за формулою

$$\text{Коефіцієнт урожайності акції} = \frac{\text{Дивіденди, оголошені на акцію}}{\text{Ринкова ціна акції на кінець року}}$$

Досить часто для оцінки власного капіталу використовують показник прибутковості власного капіталу, який розраховується як співвідношення (чистий прибуток — дивіденди за привілейованими акціями) і суми середнього власного капіталу, що належить власникам простих акцій.

Показник прибутковості власного капіталу показує, що в 2000 році на кожній гривні власного капіталу товариством зароблено 13 копійок, а в 2002 році — 31 копійка. Кожний акціонер товариства може порівняти цей показник з альтернативними показниками потенційного прибутку — відсотками за депозитами, за цінними паперами.

Таблиця 5.16. Показники прибутковості власного капіталу
ВАТ "Охтирський пивоварний завод"

Показник	2000	2001	2002
Чистий прибуток — дивіденди за привілейованими акціями	105,4	280,8	368,7
Середній власний капітал	785,1	963,2	1174,6
Прибутковість власного капіталу	0,13	0,29	0,31

В узагальненому вигляді інструментарій прийняття рішень щодо власного капіталу наведено в *табл. 5.17*.

Таблиця 5.17. Інструментарій для прийняття рішень щодо власного капіталу

Контрольна точка рішення	Необхідна інформація	Джерело інформації	Інструмент	Оцінка результатів
1	2	3	4	5
1. Яку частину прибутку компанія сплачує у вигляді дивідендів?	Чистий прибуток і загальна сума дивідендів, сплачених за простими акціями	Звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, примітки в частині інформації про виплату дивідендів	Коефіцієнт виплати дивідендів	Низький коефіцієнт свідчить, що підприємство залишає прибуток для інвестицій у подальше зростання
2. Який рівень прибутку може бути отриманий у формі дивідендів?	Ринкова ціна акції та дивіденди, сплачені на просту акцію	Інформація фондового ринку про котировку акцій, рішення про виплату дивідендів, кількість простих акцій	Коефіцієнт урожайності акції	Високе значення цього коефіцієнта є привабливим для тих інвесторів, які зацікавлені в стабільному потоці прибутку від інвестицій, а не в зростанні ціни акцій
3. Як фондовий ринок оцінює перспективи підприємства щодо майбутніх прибутків?	Прибуток на акцію і ринкова ціна акції	Звіт про фінансові результати, інформація фондового ринку про котировку акцій	Співвідношення "ціна — прибуток"	Високий показник свідчить про позитивні зміни прибутку, хоча це також може свідчити про завищену ціну акції

Продовження табл. 5.17

1	2	3	4	5
4. Якою є прибутковість власного капіталу, що належить власникам простих акцій?	Прибуток, що належить власникам простих акцій, і середнє значення капіталу	Звіт про фінансові результати. баланс, примітки	Прибутковість власного капіталу	Високе значення показника свідчить про значний фінансовий результат з позиції власників простих акцій

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Вкажіть джерела формування і складові власного капіталу.
2. Поясніть економічний зміст рівняння "Власний капітал = Активи — Зобов'язання".
3. Які рахунки використовують для обліку власного капіталу?
4. Вкажіть статті власного капіталу, які є коригуючими.
5. Дайте визначення статутного капіталу.
6. Які особливості формування статутного капіталу акціонерного товариства?
7. Поясніть відмінності між простими і привілейованими акціями.
8. Наведіть ознаки класифікації акцій і поясніть особливості кожної групи.
9. Який порядок збільшення статутного капіталу?
10. Назвіть джерела збільшення статутного капіталу.
11. Яким чином зменшується статутний капітал акціонерного товариства?
12. Як відображається в обліку збільшення та зменшення статутного капіталу?
13. Поясніть поняття "вилучений капітал".
14. Розкрийте сутність статті "Неоплачений капітал". Яка, на Вашу думку, відмінність між неоплаченим капіталом і дебіторською заборгованістю?
15. З якою метою акціонерне товариство здійснює викуп акцій у акціонерів?
16. Який термін погашення неоплаченого капіталу засновниками?
17. Які вимоги встановлені щодо терміну погашення статті "Вилучений капітал"?
18. Дайте визначення додаткового капіталу.
19. Вкажіть відмінності між статтями "Додатково вкладений капітал" та "Інший додатковий капітал".
20. Дайте визначення емісійного доходу і поясніть порядок його використання.
21. Поясніть, чому безкоштовно отримані необоротні активи збільшують власний капітал підприємства.
22. Поясніть сутність статті нерозподіленого прибутку. Вкажіть відмінність між чистим прибутком і нерозподіленим прибутком.
23. Який порядок формування резервного капіталу підприємств України?
24. Вкажіть, на які цілі можливо використати резервний капітал.
25. Який порядок нарахування дивідендів за простими акціями?
26. Який порядок нарахування дивідендів за привілейованими акціями?
27. Поясніть методу обліку реінвестованих дивідендів.
28. Які показники характеризують прибутковість та використання власного капіталу?



5.1

Власний капітал акціонерного товариства це:

- а) внески засновників до статутного капіталу;
- б) сума нерозподіленого прибутку, направлено на виплату дивідендів;
- в) це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування зобов'язань;
- г) ринкова вартість прав власників.

5.2

Неоплачений капітал відображає:

- а) суму нарахованих, але не виплачених дивідендів;
- б) суму заборгованості підприємству третіх сторін;
- в) суму зменшення статутного капіталу за рішенням засновників;
- г) заборгованість власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

5.3

Нерозподілений прибуток це:

- а) результат діяльності підприємства за звітний період;
- б) результат діяльності підприємства за звітний період мінус податок на прибуток;
- в) результат діяльності підприємства за звітний період мінус витрати по податку на прибуток і нараховані дивіденди;
- г) сума прибутку, яка реінвестована у підприємство.

5.4

Джерелом виплати дивідендів по простих акціях є:

- а) власний капітал;
- б) емісійний дохід і резервний капітал;
- в) нерозподілений прибуток;
- г) чистий прибуток звітного року.

5.5

Переоцінка основних засобів підприємства, яка проводиться вперше, вплине на статтю:

- а) доходи звітного періоду;
- б) нерозподілений прибуток;
- в) інший додатковий капітал;
- г) резервний капітал.

5.6.

Джерелами створення резервного капіталу є:

- а) додаткові внески засновників;
- б) відрахування від суми чистого прибутку звітного року;

- в) реінвестовані дивіденди;
- г) нерозподілений прибуток після сплати податків і нарахованих дивідендів.

5.7

Акціонерне товариство може збільшити статутний капітал за рахунок:

- а) лише додаткових внесків;
- б) лише за рахунок нерозподіленого прибутку;
- в) додаткового капіталу, одержаного в результаті переоцінки необоротних активів;
- г) відповіді а, б, в.

5.8

Вкладами засновників до статутного капіталу акціонерного товариства можуть бути:

- а) грошові кошти;
- б) необоротні активи;
- в) необоротні і оборотні активи, які можуть бути реалізовані в будь-який момент;
- г) оборотні, необоротні активи, грошові кошти.

5.9

У 2002 році ВАТ "Улан" випустило 5 000 простих акцій (номінал 10 грн) і розповсюдило їх за ціною 100 грн за акцію. В 2003 році товариство викупило 2 000 акцій за ціною 150 грн за акцію та негайно ліквідувало їх.

Викуп акцій слід відобразити за дебетом рахунків:

	"Емісійний дохід"	"Нерозподілений прибуток"
а)	20 000	280 000
б)	100 000	180 000
в)	180 000	100 000
г)	280 000	-0-

5.10

Є така інформація про акціонерне товариство:

	2003	2004
Статутний капітал:		
Привілейовані акції (номінальна вартість 100 грн, фіксований дивіденд 8%)	125 000	125 000
Прості акції	3 000 000	3 000 000
Нерозподілений прибуток	750 000	1 850 000
Дивіденди, сплачені за привілейованими акціями за звітний рік	10 000	10 000
Чистий прибуток за рік	600 000	1 200 000.

Прибутковість акціонерного капіталу у 2004 році становить (з округленням до цілих відсотків):

- а) 40%;
- б) 25%;
- в) 28%;
- г) 24%.

В ПРАВИ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

ВПРАВА 5.1

Відкритим акціонерним товариством здійснено емісію 150 000 простих акцій:

- 10 січня Реалізовано 40 000 простих акцій за грошові кошти по ціні 0,6 грн за акцію.
 20 січня Реалізовано 80 000 простих акцій в рахунок оплати послуг юридичної фірми зі створення товариства. Вартість послуг — 45 000 грн.
 30 січня Реалізовано 20 000 акцій за грошові кошти по ціні 0,8 грн.

Необхідно:

- а) Відобразити бухгалтерські записи операцій з формування статутного капіталу акціонерного товариства. Номінальна вартість акції — 0,5 грн.
 б) Заповнити дані про власний капітал станом на 1 лютого

Стаття власного капіталу	Сумма
Статутний капітал	
Додатково вкладений капітал	
Неоплачений капітал	
Нерозподілений прибуток (збиток)	

ВПРАВА 5.2

Чистий прибуток звітного періоду — 100 000 грн. За рішенням зборів акціонерного товариства 10% чистого прибутку розподілено на виплату дивідендів. Нараховані дивіденди в сумі 6 000 грн сплачено акціонерам, а 4 000 — направлено на збільшення статутного капіталу.

Необхідно відобразити операції по нарахуванню і виплаті дивідендів на рахунках бухгалтерського обліку.

ВПРАВА 5.3

Підприємством станом на 31.12 проведено переоцінку основних засобів.

Склад основних засобів	Залишкова вартість	Справедлива вартість
Будівля офісу	50 000	80 000
Виробниче обладнання	30 000	15 000

Крім того, безкоштовно отримано автомобіль за справедливою вартістю 60 000 грн.

Необхідно відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції, які впливають на суму додаткового капіталу, і вказати його суму.

ПАВА 5.4

Загальними зборами акціонерів ВАТ "Весна" прийнято рішення про виплату дивідендів за підсумками 200X року. На дату прийняття рішення про виплату дивідендів в обігу знаходилися всі випущені товариством акції — 10 000 простих акцій, в тому числі:

- Акціонер "А" — 2 500 акцій;
- Акціонер "В" — 4 500 акцій;
- Акціонер "С" — 3 000 акцій.

Нерозподілений прибуток товариства на звітну дату становив 15 000 грн, в тому числі чистий прибуток звітного року — 10 000 грн.

Відрахування до резервного капіталу становлять 5%, на виплату дивідендів — 10% чистого прибутку.

Дивіденди виплачено безготівковим розрахунком. Податок на дивіденди нараховано за ставкою 25%.

Необхідно визначити:

1. Суму прибутку, направлено на виплату дивідендів, і джерело нарахування дивідендів.
2. Суми дивідендів, призначені до сплати конкретним акціонерам.

Складіть бухгалтерські записи, необхідні для відображення в обліку здійснених операцій.

ВПРАВА 5.5

Відкритим акціонерним товариством прийнято рішення про збільшення статутного капіталу за рахунок обміну 1 000 конвертованих облігацій загальною номінальною вартістю 2 000 грн.

Умови конвертації облігацій в акції визначені при їх випуску в співвідношенні 2 облігації на 1 просту акцію (2:1).

На момент погашення облігацій статутний капітал становив 10 000 грн. ВАТ було здійснено додатковий випуск акцій номінальною вартістю 1 грн для обміну їх на облігації та зареєстровано збільшення статутного капіталу.

Необхідно визначити:

1. Кількість акцій, випущених для обміну на облігації.
2. Розмір статутного капіталу товариства після здійснення розрахунку з власниками облігацій.

Складіть бухгалтерські записи, необхідні для відображення в обліку здійснених операцій.

ВПРАВА 5.6

На дату балансу відкритим акціонерним товариством "Надія" викуплено в акціонерів 50 000 простих акцій номінальною вартістю 1,5 грн за ринковою вартістю 2 грн за акцію.

Статутний капітал становить 900 000 грн.

Загальними зборами ВАТ "Надія" прийнято рішення про зменшення статутного капіталу товариства й анулювання 10 000 викуплених акцій. Крім того, здійснено повторне розміщення викуплених акцій в кількості 30 000 акцій новим акціонерам за грошові кошти безготівковим розрахунком.

Повторне розміщення акцій здійснено наступним чином: 10 000 акцій за ринковою ціною, яка дорівнює ціні викупу, та 20 000 акцій за ціною, яка дорівнює номінальній вартості акцій.

Оплата повторно розміщуваних акцій отримана своєчасно.

Необхідно:

/ визначити розмір власного капіталу;

/ відобразити на рахунках бухгалтерського обліку зміни власного капіталу; / відобразити власний капітал у Балансі.

ВПРАВА 5.7

Визначити прибутковість власного капіталу на основі даних:

Показник	2002	2003
Чистий прибуток	820,9	1 545,1
Власний капітал	25 939,8	28 092,2
Прибутковість власного капіталу		

Поясніть причини зміни показника прибутковості власного капіталу і прокоментуйте ваші висновки.

ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ:

- / знати визначення зобов'язання, умови визнання, порядок оцінки зобов'язання;
- / вміти відображати в обліку забезпечення наступних витрат та платежів;
- / вміти відображати в обліку зобов'язання за кредитами банків;
- / вміти відображати в обліку зобов'язання за облігаціями;
- / вміти відображати в обліку кредиторську заборгованість перед постачальниками та інші види поточної заборгованості.

"У кредиторів нам 'ять краща, ніж в дебіторів, і всі вони дуже заобонні — надзвичайно ретельно слідкують за днями та часами".

Бенджамін Франклін

6.1. ВИЗНАННЯ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Визначення зобов'язань та порядок визнання

Здійснення господарської діяльності обумовлює виникнення у підприємства перед іншими суб'єктами господарювання господарського зобов'язання.

У ст. 173 Господарського кодексу (ГК) України господарським визнається зобов'язання, що виникає між суб'єктом господарювання та іншим учасником (учасниками) відносин у сфері господарювання з підстав, передбачених кодексом, в силу якого один суб'єкт (зобов'язана сторона, у тому числі боржник) зобов'язаний вчинити певну дію господарського чи управлінсько-господарського характеру на користь іншого суб'єкта (виконати роботу, передати майно, сплатити гроші, надати інформацію тощо) або утриматися від певних дій, а інший суб'єкт (управнена сторона, у тому числі кредитор) має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку.

Господарські зобов'язання можуть виникати:

- / безпосередньо із закону або іншого нормативно-правового акта, що регулює господарську діяльність;
- / з акта управління господарською діяльністю;
- / з господарського договору та інших угод, як передбачених законом, так і не передбачених законом, але таких, які йому не суперечать;
- / внаслідок заподіяння шкоди суб'єкту або суб'єктом господарювання, придбання або збереження майна суб'єкта або суб'єктом господарювання за рахунок іншої особи без достатніх на те підстав;
- У результаті створення об'єктів інтелектуальної власності та інших дій суб'єктів, а також унаслідок подій, з якими закон пов'язує настання правових наслідків у сфері господарювання.

Основними видами господарських зобов'язань є:

- / майново-господарські зобов'язання та
- / організаційно-господарські зобов'язання.

Майново-господарськими визнаються цивільно-правові зобов'язання, що виникають між учасниками господарських відносин при здійсненні господарської діяльності, в силу яких зобов'язана сторона повинна вчинити певну господарську дію на користь другої сторони або утриматися від певної дії, а управнена сторона має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку.

Суб'єктами майново-господарських зобов'язань можуть бути:

- / **суб'єкти господарювання** (господарські організації) — юридичні особи, державні, комунальні та інші юридичні особи, громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку, та філії, представництва, інші відокремлені підрозділи господарських організацій, утворені ними для здійснення господарської діяльності,

/ **негосподарюючі суб'єкти** — юридичні особи, а також органи державної влади, органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією.

Проте зобов'язання майнового характеру, що виникають між суб'єктами господарювання та негосподарюючими суб'єктами — громадянами, не є господарськими зобов'язаннями.

Майново-господарські зобов'язання, які виникають між суб'єктами господарювання, і негосподарюючими суб'єктами — юридичними особами на підставі господарських договорів, є господарсько-договірними зобов'язаннями. Укладення господарського договору є обов'язковим для сторін, якщо він заснований на державному замовленні.

При укладенні господарського договору сторони зобов'язані погодити предмет, ціну та строк дії договору.

Господарський договір за загальним правилом укладається у формі єдиного документа, підписаного сторонами та скріпленого печатками. Допускається укладення господарських договорів у спрощений спосіб, тобто шляхом обміну листами, факсограмами, телеграмами, шляхом підтвердження прийняття до виконання замовлень, якщо законом не встановлено спеціальних вимог до форми та порядку укладення даного виду договорів.

Організаційно-господарськими визнаються господарські зобов'язання, що виникають у процесі управління господарською діяльністю між суб'єктом господарювання та суб'єктом організаційно-господарських повноважень, в силу яких зобов'язана сторона повинна здійснити на користь другої сторони певну управлінсько-господарську (організаційну) дію або утриматися від певної дії, а управнена сторона має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку.

Укладення господарського договору на основі вільного волевиявлення сторін може відбуватися у спрощений спосіб або у формі єдиного документа, з дотриманням загального порядку укладення договорів.

Суб'єкти господарювання та інші учасники господарських відносин повинні виконувати господарські зобов'язання належним чином відповідно до закону, інших правових актів, договору, а за відсутності конкретних вимог щодо виконання зобов'язання — відповідно до вимог, що у певних умовах звичайно ставляться.

Організаційно-господарські зобов'язання можуть виникати між:

- / суб'єктом господарювання та власником, який є засновником даного суб'єкта, або органом державної влади, органом місцевого самоврядування, наділеним господарською компетенцією щодо цього суб'єкта;
- / суб'єктами господарювання, які разом організують об'єднання підприємств чи господарське товариство, та органами управління цих об'єднань чи товариств;
- / суб'єктами господарювання, у разі якщо один із них є щодо іншого дочірнім підприємством;
- / суб'єктами господарювання в інших випадках, передбачених законодавчими актами або установчими документами.

Організаційно-господарські зобов'язання суб'єктів можуть виникати з договору та набувати форми договору.

Господарське зобов'язання припиняється у разі (*табл. 6.1*):

- / виконання, проведеного належним чином;
- / зарахування зустрічної однорідної вимоги або страхового зобов'язання;

- / поєднання управненої та зобов'язаної сторін в одній особі;
- / згоди сторін;
- / неможливості виконання зобов'язання;
- / розірвання зобов'язання або визнання його недійсним за рішенням суду;
- / виникнення інших випадків, передбачених законами.

Таблиця 6.1. Умови та підстави припинення господарських зобов'язань

Умови припинення господарського зобов'язання	Підстава припинення господарського зобов'язання	Примітки
Виконання, проведене належним чином	Виконання прийнято управненою стороною	На вимогу зобов'язаної сторони управнена сторона, приймаючи виконання зобов'язання, повинна видати письмове посвідчення виконання зобов'язання повністю або його частин
Зарахування зустрічної односторонньої вимоги	Зарахування за заявою однієї сторони	Зустрічна вимога, строк якої не зазначений чи визначений моментом витребування
Зарахування страхового зобов'язання	Зарахування відповідно до закону або змісту основного чи страхового зобов'язання	
Згода сторін	Укладання угоди про заміну одного зобов'язання іншим між тими самими сторонами	Заміна не суперечить обов'язковому акту, на підставі якого виникає попереднє зобов'язання
Поєднання управненої та зобов'язаної сторін в одній особі	Укладання угоди про об'єднання	
Неможливість виконання зобов'язання	Виникнення обставин, за які жодна зі сторін не відповідає (у разі ліквідації суб'єкта господарювання, якщо не допускається правонаступництво за цим зобов'язанням)	Зобов'язана сторона повинна негайно повідомити про неможливість виконання управнену сторону
Розірвання зобов'язання	Надсилання пропозиції про необхідність змінити або розірвати договір стороною договору другій стороні за договором	Зміна та розірвання господарських договорів в односторонньому порядку не допускається, якщо інше не передбачено законом або договором
Недійсність зобов'язання	Визнання судом недійсним повністю або в частині зобов'язання на вимогу однієї зі сторін або відповідного органу державної влади Недійсною може бути визнано нікчемну угоду господарського зобов'язання, яка порушує права та інтереси другої сторони або третіх осіб	Нікчемними визнаються умови типових договорів і договорів приєднання, що виключають або обмежують відповідальність виробника продукції, виконавця робіт (послуг) або взагалі не покладають на зобов'язану сторону певних обов'язків; допускають односторонню відмову від зобов'язання з боку виконавця; вимагають від одержувача товару (послуги) сплати непропорційно великого розміру санкцій у разі відмови його від договору і не встановлюють аналогічні санкції для виконавця

Не допускається зарахування вимог, щодо яких за заявою другої сторони належить застосовувати строк позивної давності і строк цей минув, а також в інших випадках, передбачених законом.

Отже, основна характеристика господарського зобов'язання полягає в тому, що суб'єкт господарювання — підприємство — набуває теперішню заборгованість.

Господарське зобов'язання — це обов'язок чи відповідальність діяти певним чином. Майново-господарські зобов'язання та організаційно-господарські зобов'язання можуть мати юридичну силу внаслідок контрактних зобов'язань або законодавчих вимог. Наприклад, коли виникає кредиторська заборгованість за отримані товари та послуги. Але такий вид зобов'язань може виникати у результаті бажання підтримувати належні ділові стосунки. Якщо підприємство, наприклад, вирішує змінити політику і виправити недоліки власної продукції, які виявилися після закінчення гарантійного строку, суми очікуваних витрат щодо вже реалізованої продукції вважатимуться зобов'язанням. Майново-господарські зобов'язання виникають у результаті минулих операцій або інших минулих подій. Так, наприклад, придбання товарів і отримання послуг призводить до виникнення кредиторської заборгованості (якщо вони не були попередньо сплачені або сплачені після доставки), а одержання позики банку призводить до зобов'язання повернути її.

Організаційно-господарські зобов'язання виникають у результаті участі у прийнятті управлінських рішень в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства, взаємообміні управлінським персоналом, забезпеченні необхідною техніко-економічною інформацією тощо. Характерною ознакою організаційно-господарських зобов'язань є відсутність вартісної оцінки таких зобов'язань. У той самий час такий вид господарських зобов'язань може призвести до виникнення непередбачених зобов'язань.

Крім розглянутих майново-господарських зобов'язань та організаційно-господарських зобов'язань у суб'єкта господарювання можуть виникати соціально-комунальні зобов'язання та публічні зобов'язання.

Виникнення соціально-комунальних зобов'язань обумовлено тим, що суб'єкти господарювання зобов'язані за рішенням місцевої ради за рахунок своїх коштів відповідно до закону створювати спеціальні робочі місця для осіб з обмеженою працездатністю та організувати їх професійну підготовку.

Публічні зобов'язання суб'єктів господарювання полягають у тому, що суб'єкт господарювання, який відповідно до своїх установчих документів зобов'язаний здійснити виконання робіт, надання послуг або продаж товарів кожному, хто до нього звертається на законних підставах, не має права відмовити у виконанні робіт, наданні послуг, продажу товару за наявності у нього такої можливості або надавати переваги одному споживачеві перед іншими.

Соціально-комунальні зобов'язання та публічні зобов'язання не мають вартісної оцінки.

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

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 11 "Зобов'язання".

Питання щодо обліку зобов'язань розглядаються також у таких Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі — П(С)БО):

- / П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" — дається визначення зобов'язання, визначаються вимоги до визнання розкриття зобов'язань;
- / П(С)БО 2 "Баланс" — зобов'язання поділяються на довгострокові й поточні, визначаються умови їх відображення в Балансі, розкривається зміст статей Балансу, у тому числі "За зобов'язаннями";
- / П(С)БО 13 "Фінансові інструменти" — наводиться визначення фінансових інструментів, фінансових зобов'язань, які включають фінансові зобов'язання для перепродажу та інші фінансові зобов'язання, умови їх визнання, оцінки та розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності;
- / П(С)БО 14 "Оренда" — наводиться порядок оцінки мінімальних орендних платежів з обліку зобов'язання орендаря за фінансовою орендою;
- / П(С)БО 17 "Податок на прибуток" — стандарт визначає умови визнання зобов'язань підприємства з податку на прибуток, їх оцінку та відображення у фінансовій звітності;
- / П(С)БО 26 "Виплати працівникам" — наводяться порядок формування та оцінки зобов'язань з виплати працівникам, які включають поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства та інші довгострокові виплати та розкриття інформації про них у Примітках до фінансової звітності.

Зобов'язання містять у собі ймовірність майбутнього вилучення коштів підприємства і втрати економічної вигоди внаслідок прийнятих у минулому обов'язків. Водночас підприємство може мати обов'язок діяти певним чином, але це не обов'язково приводить до відображення у його бухгалтерському обліку і фінансовій звітності певного зобов'язання.

Обов'язки підприємства розглядаються як його зобов'язання, якщо вони:

- / існують на даний момент і є наслідком минулих господарських операцій (наприклад, придбання товарів чи послуг) або подій (понесені чи такі, що передбачають збитки, за які підприємство несе відповідальність);
- / пов'язані з необхідністю майбутніх платежів з метою збереження господарських зв'язків підприємства або із здійсненням нормальної підприємницької діяльності;
- / мають бути виконані неминуче. Економічні наслідки невиконання зобов'язання, наприклад у зв'язку зі штрафними санкціями, не дадуть підприємству можливості уникнути вибуття ресурсів на користь іншої сторони;
- / мають визначений строк виконання, хоча точна дата може бути невідомою;
- / прийняті відносно суб'єктів (юридичних чи фізичних осіб або їх групи), які можуть бути ідентифіковані якщо не в момент прийняття зобов'язання, то в момент його виконання.

Зобов'язання визнається і відображається у бухгалтерському обліку за умови, якщо:

- / його оцінка може бути достовірно визначена;
- / існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення.

Виходячи з цього, в бухгалтерському обліку визнаються лише майново-господарські зобов'язання.

Відсутність достатніх умов для визнання тих зобов'язань, які обліковувались раніше на балансі підприємства, означає необхідність їх списання з одночасним визнанням доходів звітного періоду (тобто зобов'язання не підлягає погашенню).

Класифікація зобов'язань

У бухгалтерському обліку зобов'язання поділяються на:

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

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

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

Характеристику статей довгострокових зобов'язань наведено у *табл. 6.2*.

Таблиця 6.2. Характеристика довгострокових зобов'язань

Стаття	Код рядка	Зміст
Довгострокові кредити банків	440	Сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням
Інші довгострокові зобов'язання	450	Сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язань із залучених позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки
Відстрочені податкові зобов'язання	460	Сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковими базами оцінки
Інші довгострокові зобов'язання	470	Сума довгострокових зобов'язань, які не можуть бути включені до наведених статей

Слід зазначити, що ПСБО 11 передбачені певні особливі випадки віднесення зобов'язань до категорії довгострокових. Так, зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

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

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

Характеристика поточних зобов'язань наведена у *табл. 6.3.*

Таблиця 6.3. Характеристика статей поточних зобов'язань

Стаття	Код рядка	Зміст
Короткострокові кредити банків	500	Сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	Сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу
Векселі видані	520	Сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт) постачальників, підрядників та інших кредиторів
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	Сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями)
Поточні зобов'язання за одержаними авансами	540	Сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг)
Поточні зобов'язання із розрахунків з бюджетом	550	Заборгованість підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства
Поточні зобов'язання з позабюджетних платежів	560	Заборгованість за внесками до позабюджетних фондів
Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	580	Заборгованість з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату
Поточні зобов'язання зі страхування	570	Заборгованість за відрахуваннями до Пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників
Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками	590	Заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), яка пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формуванням статутного капіталу
Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків	600	Заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків
Інші поточні зобов'язання	610	Зобов'язання, які не включені до наведених статей

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

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

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

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

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

Статті забезпечень узагальнені у II розділі пасиву Балансу. Характеристики статей забезпечень подано у **табл. 6.4**.

Таблиця 6.4. Характеристика статей забезпечень наступних витрат і платежів

Стаття	Код рядка	Зміст
Забезпечення виплат персоналу	400	Нараховані у звітному періоді майбутні витрати на оплату майбутніх відпусток, додаткове пенсійне зобов'язання, величина яких на дату складання Балансу визначена шляхом попередніх оцінок
Інші забезпечення	410	Нараховані у звітному періоді майбутні витрати на виконання гарантійних зобов'язань, реструктуризацію, виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо, величина яких на дату складання Балансу визначена шляхом попередніх оцінок

До зобов'язань належать також суми, які отримані підприємством для виконання певних цільових програм — цільове фінансування. Списання заборгованості по цільовому фінансуванню завжди залежить від витрат, які понесені при виконанні відповідних програм. Так, отримане цільове фінансування під створення необоротних активів списується у міру амортизації створених (придбаних) та введених в експлуатацію за рахунок такого фінансування об'єктів. Визнання зобов'язань по цільовому фінансуванню здійснюється шляхом нарахування за наявності впевненості підприємства в отриманні таких коштів. Тобто ці зобов'язання можуть виникати ще до моменту отримання грошових надходжень по цільовому фінансуванню. При цьому якщо певні витрати на реалізацію програм вже понесені, відповідні суми цільового фінансування нараховуються одночасно з дебіторською заборгованістю по коштах цільового фінансування і одразу списуються із визнанням доходів (при створенні необоротних активів списання на доходи здійснюється лише в межах амортизації, нарахованої на ці об'єкти).

Залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел, відображаються у II розділі пасиву Балансу "Забезпечення наступних витрат і платежів" по статті 420 "Цільове фінансування".

Непередбачене зобов'язання — це:

- 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;
- 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

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

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

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

Доходи майбутніх періодів — доходи, отримані протягом поточного або попередніх періодів, які належать до наступних періодів.

Доходи майбутніх періодів, узагальнені в V розділі пасиву Балансу "Доходи майбутніх періодів".

До доходів майбутніх періодів належать, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручка за вантажні перевезення, виручка від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних підприємств, абонентська плата за користування засобами зв'язку тощо.

Залежно від порядку оцінки зобов'язання можна поділити на:

- / реальні (теперішні) зобов'язання;
- / потенційні (оціночні та умовні) зобов'язання.

Потенційні зобов'язання — це обов'язок чи відповідальність діяти певним чином внаслідок контрактних зобов'язань або законодавчих вимог. Як правило, сума заборгованості по них є конкретною, відомою і прямо зазначеною у відповідних документах або розраховується на підставі встановлених правил (норм, ставок, тарифів тощо).

Прикладами *реальних* (теперішніх) зобов'язань можуть бути: поточні зобов'язання за одержаними авансами; кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги; поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; поточна заборгованість за розрахунками, довгострокові зобов'язання за кредитами банку тощо.

Окремі зобов'язання можуть вимірюватися тільки із застосуванням значною мірою попередніх оцінок або саме визнання зобов'язання залежатиме від того, відбудеться чи не відбудеться одне чи більше невизначених подій, над якими підприємство не має контролю. Такі зобов'язання слід назвати потенційними. їх можна поділити на оціночні та умовні. *Оціночні зобов'язання* — це такі зобов'яз-

зання, точна оцінка яких буде визначена тоді, коли здійсниться визначена подія. Прикладом оціночних зобов'язань є зобов'язання на виплату відпусток працівникам; зобов'язання з виконання гарантійних зобов'язань; зобов'язання з реструктуризації; зобов'язання з додаткового пенсійного забезпечення.

Прикладами умовних зобов'язань можуть бути непередбачені зобов'язання: судовий позов, за яким не винесено рішення. Класифікацію зобов'язань подано нарис. 6.1.

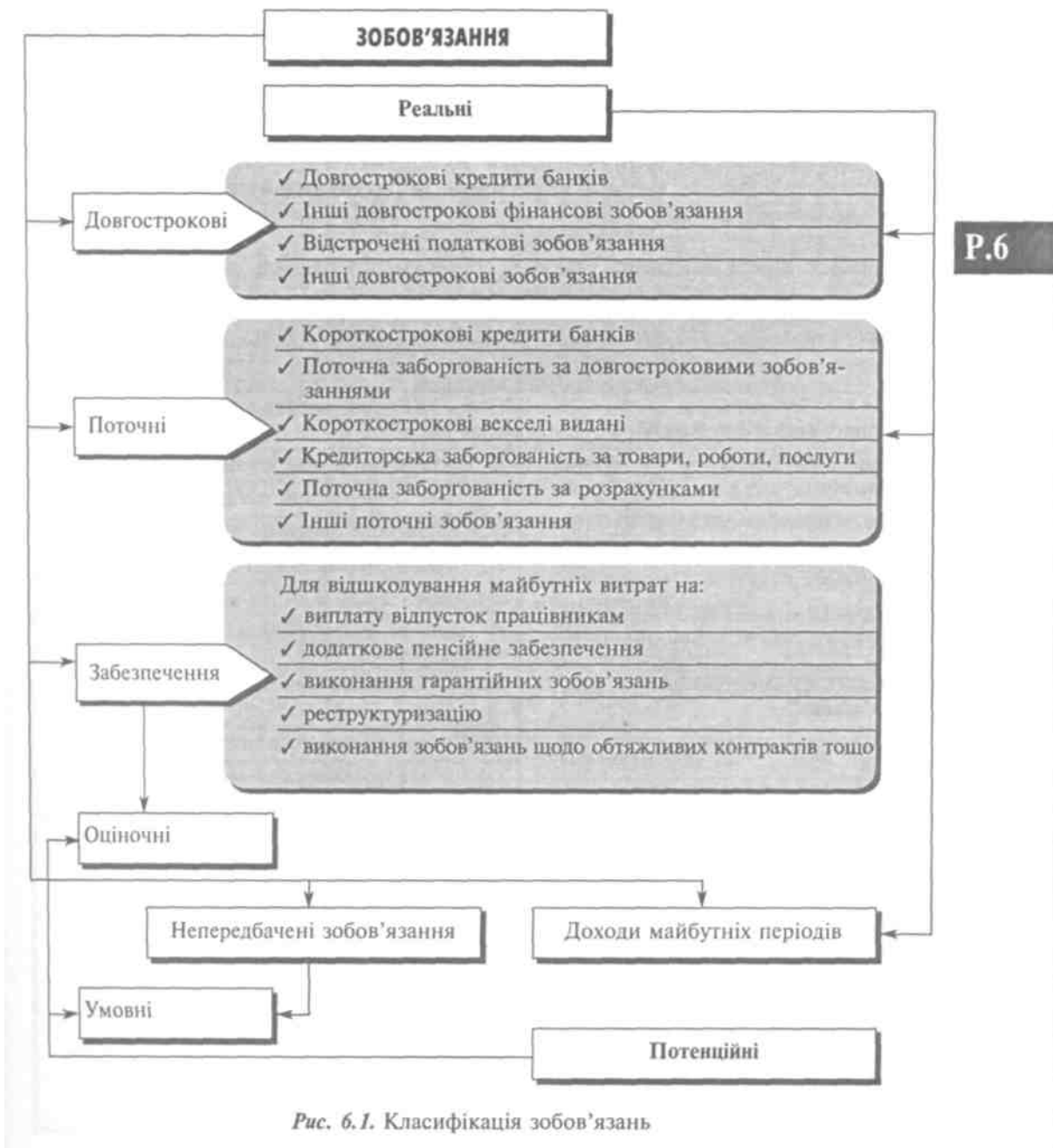


Рис. 6.1. Класифікація зобов'язань

Для накопичення інформації про зобов'язання підприємства та відображення операцій з ними у Плані рахунків передбачені рахунки:

- / класу 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань";
- / класу 5 "Довгострокові зобов'язання";
- / класу 6 "Поточні зобов'язання".

Ці рахунки об'єднуються у відповідні статті, які відображаються у Балансі за встановленою П(С)БО 2 формою.

Крім того, для обліку окремих видів зобов'язань використовуються позабалансові рахунки:

- / 03 "Контрактні зобов'язання",
- / 04 "Непередбачені активи й зобов'язання",
- / 05 "Гарантії та забезпечення надані".

Взаємозв'язок між видами зобов'язань та рахунками бухгалтерського обліку показано в **табл. 6.5**.

Таблиця 6.5. Відповідність між статтями зобов'язань у Балансі та рахунками бухгалтерського обліку

Розділ і найменування статті	Рядок	Найменування класів рахунків (субрахунків)
1	2	3
Розділ II. "Забезпечення наступних витрат і платежів"		Клас 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань"
Забезпечення виплат персоналу	400	47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" 471 "Забезпечення виплат відпусток" 472 "Додаткове пенсійне забезпечення"
Інші забезпечення	410	473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань" 474 "Забезпечення інших витрат і платежів"
Цільове фінансування	420	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
Розділ III. "Довгострокові зобов'язання"		Клас 5. "Довгострокові зобов'язання"
Довгострокові кредити банків	440	50 "Довгострокові позики" 501 "Довгострокові кредити банків у національній валюті" 502 "Довгострокові кредити банків в іноземній валюті" 503 "Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті" 504 "Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті"
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	50 "Довгострокові позики" 505 "Інші довгострокові позики в національній валюті" 506 "Інші довгострокові позики в іноземній валюті"

Продовження табл. 6.5

1	2	----- _ -----, -----
		51 "Довгострокові векселі видані"
		511 "Довгострокові векселі, видані в національній валюті"
		512 "Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті"
		52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями"
		521 "Зобов'язання за облігаціями"
		522 "Премія за випущеними облігаціями"
		523 "Дисконт за випущеними облігаціями"
Відстрочені податкові зобов'язання	460	54 "Відстрочені податкові зобов'язання"
Інші довгострокові зобов'язання	470	53 "Довгострокові зобов'язання з оренди"
		531 "Зобов'язання з фінансової оренди"
		532 "Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів"
		55 "Інші довгострокові зобов'язання"
IV. Поточні зобов'язання		Клас 6. "Поточні зобов'язання"
Короткострокові кредити банків	500	60 "Короткострокові позики"
		601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті"
		602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"
		603 "Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті"
		604 "Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті"
		605 "Прострочені позики в національній валюті"
		606 "Прострочені позики в іноземній валюті"
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями"
		611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"
		612 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті"
Векселі видані	520	62 "Короткострокові векселі видані"
		621 "Короткострокові векселі, видані в національній валюті"
		622 "Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті"

Продовження табл. 6.5

1	i*	п	«J	
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	63	"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	
		631	"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	
		632	"Розрахунки з іноземними постачальниками"	
Поточні зобов'язання за розрахунками: • з одержаних авансів • з бюджетом • з позабюджетних платежів • зі страхування • з оплати праці • з учасниками • із внутрішніх розрахунків • інші поточні зобов'язання	540	681	"Розрахунки за авансами одержаними"	
		550	641 "Розрахунки за податками"	
		560	642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"	
		570	65	"Розрахунки за страхуванням"
			651	"За пенсійним забезпеченням"
			652	"За соціальним страхуванням"
			653	"За страхуванням на випадок безробіття"
			654	"За індивідуальним страхуванням"
		570	655	"За страхуванням майна"
			580	66 "Розрахунки з оплати праці"
		580	661	"Розрахунки за заробітною платою"
			662	"Розрахунки з депонентами"
			590	67 "Розрахунки з учасниками"
		590	671	"Розрахунки за нарахованими дивідендами"
			672	"Розрахунки за іншими виплатами"
			600	682 "Внутрішні розрахунки"
		600	683	"Внутрішньогосподарські розрахунки"
			610	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"
		610	685	"Розрахунки з іншими кредиторами"
			V. Доходи майбутніх періодів	630	69 "Доходи майбутніх періодів"

Оцінка зобов'язань

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

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

Поточні зобов'язання відображаються в Балансі за сумою погашення.

Приклад оцінки поточних зобов'язань за сумою погашення: підприємство оформило заборгованість постачальнику за отриману від нього продукцію на суму 90 тис. грн векселем на суму 100 тис. грн, який воно повинно погасити через 6 місяців. Сума погашення векселя буде 100 тис. грн.

Підприємство отримало банківську позику на суму 1 500 тис. грн строком на 3 роки під 20% річних. Сума погашення зобов'язання за банківським кредитом дорівнюватиме в даному випадку основній сумі боргу без урахування відсотків, тобто становитиме 1 500 тис. грн. Зобов'язання за відсотками становитиме при цьому окремий вид зобов'язань, сума погашення яких визначатиметься шляхом постійного (щомісячного) нарахування за відповідні звітні періоди.

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

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

Теперішня вартість визначається так:

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

де PV — теперішня вартість;

FV — вартість майбутніх платежів;

i — ставка відсотка;

n — кількість періодів.

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

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

де A — ануїтет.

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

Види зобов'язання за відповідною оцінкою відображення їх у Балансі подано у *табл. 6.6*.

Таблиця 6.6. Оцінка зобов'язань на дату Балансу

Вид зобов'язання	Оцінка
1	2
Забезпечення	Облікова оцінка ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання. Забезпечення на реструктуризацію оцінюється за сумою прямих витрат
Цільове фінансування	Оцінка за сумою коштів цільового фінансування
Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки	Оцінка за теперішньою вартістю — дисконтованою сумою майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання

Продовження *табл. 6.6*

1	2.
Поточні зобов'язання	Оцінка за сумою погашення — недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку, як очікується, буде сплачено для погашення зобов'язання
Доходи майбутніх періодів	Оцінка за справедливою вартістю активів, що отримані або підлягають отриманню

Виконання та забезпечення виконання господарських зобов'язань

Погашення реального зобов'язання означає, що підприємство віддає ресурси, які втілюють економічні вигоди, з метою задоволення претензій іншої сторони. Погашення реального зобов'язання може здійснюватися різними способами, наприклад шляхом:

- / сплати грошових коштів;
- / передачі інших активів;
- / надання послуг;
- / заміни зобов'язання іншим зобов'язанням (наприклад, постачальникові, перед яким виникла кредиторська заборгованість, виписується вексель);
- / перетворення зобов'язання на капітал (конвертація облігацій на акції підприємства);
- / відмови кредитора від своїх прав або їх позбуття.

Значна частина зобов'язань підприємства виникає при нарахуванні витрат. Підприємство визнає — нараховує витрати, і у відповідних сумах одночасно повинно визнати зобов'язання. Зобов'язання за рахунками зі сплати податків, обов'язкових платежів, заробітної плати, створення забезпечень — все це типові приклади визнання зобов'язань разом із нарахуванням витрат. У випадках нарахування фінансових витрат, що відносяться до звітного періоду та підлягають сплаті у наступних періодах, виникає зобов'язання щодо нарахованих відсотків.

Відповідно до ст. 546 Цивільного кодексу України виконання зобов'язання може забезпечуватися:

- / неустойкою;
- / порукою;
- / гарантією;
- / заставою;
- / притриманням;
- / завдатком.

Договором або законом можуть бути встановлені інші види забезпечення виконання зобов'язання.

Неустойка

Неустойкою (штрафом, пенею) є грошова сума або інше майно, які боржник повинен передати кредиторі у разі порушення своїх зобов'язань.

Штрафом є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання.

Пенею є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання.

Предметом неустойки може бути грошова сума, рухоме і нерухоме майно.

Якщо предметом неустойки є грошова сума, її розмір встановлюється договором або актом цивільного законодавства.

Розмір неустойки, встановлений законом, може бути збільшений у договорі.

Сторони можуть домовитися про зменшення розміру неустойки, встановленого актом цивільного законодавства, крім випадків, передбачених законом.

Розмір неустойки може бути зменшений за рішенням суду, якщо він значно перевищує розмір збитків та за наявності інших обставин, які мають істотне значення.

Наявність у кредитора збитків, завданих невиконанням або неналежним виконанням зобов'язання, не є підставою для виникнення права на неустойку.

Сплата (передання) неустойки не звільняє боржника від виконання свого обов'язку в натурі та не позбавляє кредитора права на відшкодування збитків, і завданих невиконанням або неналежним виконанням зобов'язання.

Порука

За договором *поруки* поручитель поручається перед кредитором боржника за виконання ним свого обов'язку.

Поручитель відповідає перед кредитором за порушення зобов'язання боржником.

Порукою може забезпечуватися виконання зобов'язання частково або у повному обсязі.

Поручителем може бути одна або кілька осіб.

У разі порушення боржником зобов'язання, забезпеченого порукою, боржник і поручитель відповідають перед кредитором як солідарні боржники, якщо договором поруки не встановлено додаткову (субсидіарну) відповідальність поручителя.

Поручитель відповідає перед кредитором у такому самому обсязі, що і боржник, включаючи сплату основного боргу, процентів, неустойки, відшкодування збитків, якщо інше не встановлено договором поруки.

Після виконання поручителем зобов'язання, забезпеченого порукою, кредитор повинен вручити йому документи, які підтверджують цей обов'язок боржника.

До поручителя, який виконав зобов'язання, забезпечене порукою, переходять усі права кредитора у цьому зобов'язанні, в тому числі й ті, що забезпечували його виконання.

Поручитель має право на отримання оплати послуг, наданих ним боржникові.

Гарантія

За *гарантією* банк, інша фінансова установа, страхова організація (гарант) гарантує перед кредитором (бенефіціаром) виконання боржником (принципалом) свого обов'язку.

Гарант відповідає перед кредитором за порушення зобов'язання боржником.

Зобов'язання гаранта перед кредитором не залежить від основного зобов'язання (його припинення або недійсності), зокрема і тоді, коли в гарантії міститься посилання на основне зобов'язання.

У разі порушення боржником зобов'язання, забезпеченого гарантією, гарант зобов'язаний сплатити кредиторів грошову суму відповідно до умов гарантії.

Обов'язок гаранта перед кредитором обмежується сплатою суми, на яку видано гарантію.

У разі порушення гарантом свого обов'язку його відповідальність перед кредитором не обмежується сумою, на яку видано гарантію, якщо інше не встановлено у гарантії.

Гарант має право на оплату послуг, наданих ним боржникові.

Застава

В силу застави кредитор (заставодержатель) має право у разі невиконання боржником (заставадавцем) зобов'язання, забезпеченого заставою, одержати належне за рахунок заставленого майна переважно перед іншими кредиторами цього боржника, якщо інше не встановлено законом (право застави).

Застава виникає на підставі договору, закону або рішення суду.

Видами застави можуть бути:

- / іпотека;
- заклад.

Іпотекою є застава нерухомого майна, що залишається у володінні заставодавця або третьої особи.

Закладом є застава рухомого майна, що передається у володіння заставодержателя або за його наказом — у володіння третій особі.

Предметом застави можуть бути:

- / будь-яке майно (зокрема, річ, цінні папери, майнові права), що може бути відчужене заставодавцем і на яке може бути звернене стягнення;
- / майно, яке заставодавець набуде після виникнення застави (майбутній урожай, приплід худоби тощо).

Право застави поширюється на плоди, продукцію та доходи, одержані від використання заставленого майна, у випадках, встановлених договором.

Предмет застави залишається у заставодавця.

Оцінка предмета застави здійснюється заставодавцем разом із заставодержателем відповідно до звичайних цін, що склалися на момент виникнення права застави, якщо інший порядок оцінки предмета застави не встановлений договором або законом.

Право застави виникає з моменту укладення договору застави, а у випадках, коли договір підлягає нотаріальному посвідченню, — з моменту його нотаріального посвідчення.

Якщо предмет застави відповідно до договору або закону повинен перебувати у володінні заставодержателя, право застави виникає в момент передання йому предмета застави. Якщо таке передання було здійснене до укладення договору застави, право застави виникає з моменту його укладення.

Щодо користування та розпорядження предметом застави, то заставодержатель має право користуватися переданим йому предметом застави лише у випадках, встановлених договором. За договором на заставодержателя може бути покладений обов'язок здобувати з предмета застави плоди та доходи.

Притримання

Кредитор, який правомірно володіє речю, що підлягає передачі боржникові або особі, вказаній боржником, у разі невиконання ним у строк зобов'язання щодо оплати цієї речі або відшкодування кредитором пов'язаних із нею витрат та інших збитків, має право притримати її у себе до виконання боржником зобов'язання.

Притриманням речі можуть забезпечуватись інші вимоги кредитора, якщо інше не встановлено договором або законом.

До кредитора, який притримує у себе річ боржника, не переходить право власності на неї.

Боржник, річ якого кредитор притримує, має право розпорядитися нею, повідомивши набувача про притримання речі і права кредитора.

Вимоги кредитора, який притримує річ у себе, задовольняються з її вартості.

Завдаток

Завдатком є грошова сума або рухоме майно, що видається кредитором боржником у рахунок належних з нього за договором платежів, на підтвердження зобов'язання і на забезпечення його виконання. Якщо не буде встановлено, що сума, сплачена в рахунок належних з боржника платежів, є завдатком, вона вважається авансом.

У разі порушення зобов'язання настають правові наслідки, встановлені договором або законом, зокрема:

- 1) припинення зобов'язання внаслідок односторонньої відмови від зобов'язання, якщо це встановлено договором або законом, або розірвання договору;
- 2) зміна умов зобов'язання;
- 3) сплата неустойки;
- 4) відшкодування збитків та моральної шкоди.

Якщо порушення зобов'язання сталося з вини боржника, завдаток залишається у кредитора.

Якщо порушення зобов'язання сталося з вини кредитора, він зобов'язаний повернути боржникові завдаток та додатково сплатити суму у розмірі завдатку або його вартості.

Сторона, винна у порушенні зобов'язання, має відшкодувати другій стороні збитки в сумі, на яку вони перевищують розмір (вартість) завдатку, якщо інше не встановлено договором.

У разі припинення зобов'язання до початку його виконання або внаслідок неможливості його виконання завдаток підлягає поверненню.

Право кредитора має позитивний захист в межах визначеного законодавством терміну (3 роки).

6.2. ОБЛІК ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ НАСТУПНИХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ

У господарській діяльності суб'єкта господарювання через події чи операції, які вже відбулися, можуть виникати умовні зобов'язання, щодо яких сума і час майбутніх платежів не визначені (наприклад, оплата відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань за випущеною продукцією тощо).

Перетворення цих умовних зобов'язань на реальні зобов'язання залежить від того, чи відбудуться у майбутньому певні дії. Так, не всі працівники підприємства

отримують відпускні через плинність кадрів, не вся випущена продукція потребуватиме гарантійного ремонту. Зобов'язання, які виникають у таких випадках, визначаються із застосуванням попередніх оцінок. Такі зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу називають забезпеченням.

Методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про забезпечення визначає П(С)БО 11 "Зобов'язання".

Визнання, класифікація та оцінка забезпечень

Відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання" забезпечення створюються при виникненні в результаті минулих подій теперішньої заборгованості підприємства, погашення якої, ймовірно, призведе до вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Таким чином, забезпечення виникають лише тоді, коли підприємство має теперішню заборгованість, яка виникла внаслідок минулих подій.

На відміну від інших зобов'язань, забезпечення передбачають існування невизначеності щодо терміну або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення зобов'язань.

Забезпечення слід визнавати, якщо:

- / підприємство має теперішню заборгованість (юридичну або конструктивну) внаслідок минулої події;
- / ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде потрібним для погашення заборгованості;
- / можна достовірно оцінити суму заборгованості.

Основною характеристикою забезпечення є існування теперішньої заборгованості, яка може мати юридичну силу внаслідок контрактних зобов'язань або законодавчих вимог, наприклад кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги. Проте заборгованість може виникати у результаті повсякденної практики, бажання суб'єкта господарювання підтримувати намічені ділові стосунки.

Наприклад, якщо підприємство вирішує змінити політику і виправляти вади своєї продукції, суми очікуваних витрат щодо реалізованих товарів вважатимуться зобов'язанням.

У зв'язку з цим слід розрізняти юридичну та конструктивну заборгованість.

Юридична заборгованість — це зобов'язання, яке виникає внаслідок:

- / контракту (його явних чи неявних умов);
- / законодавства;
- / іншої дії закону.

Якщо новий закон створює юридичне зобов'язання і деталі запропонованого нового закону ще остаточно не визначені, заборгованість виникає лише тоді, коли закон буде фактично прийнято і якщо він буде таким самим, як і проект. Існування проекту закону не дає підстав розглядати таке зобов'язання як юридичне зобов'язання або конструктивне зобов'язання, оскільки здебільшого фактична впевненість у набранні законом чинності буде неможливою, доки закон не набере чинності.

Прикладами юридичних зобов'язань є зобов'язання щодо: / ремонту або заміни дефектної продукції, коли підприємство гарантує здійснення такого ремонту або заміну за умовами контракту про реалізацію;

/ здійснення компенсаційних виплат при звільненні по закінченню дії угод із службовцями;

/ очищення забрудненої ділянки, якщо закон вимагає таких дій.

Конструктивна заборгованість — це зобов'язання, яке є наслідком дій підприємства, коли:

/ підприємство вказало іншим сторонам, що воно візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, установленим практикою, опублікованою політикою чи достатньо конкретною поточною заявою;

/ як наслідок підприємство створило в інших сторін обґрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання.

Приклади конструктивних зобов'язань включають:

/ політику (швидше, ніж контрактні зобов'язання) повернення вартості, сплаченої за повернені товари, продукцію;

/ публічне проголошення, конкретний план закриття підприємства або іншого учасника господарської діяльності;

/ політику (швидше, ніж юридичне зобов'язання) охорони довкілля.

Якщо підприємство не має теперішньої заборгованості, воно не має і не визнає зобов'язання. Якщо підприємство має теперішню заборгованість, зобов'язання може існувати і визнаватися за умови дотримання інших критеріїв визнання.

Теперішня заборгованість виникає в результаті минулих подій. Так, наприклад, придбання товарів і отримання послуг призводить до виникнення кредиторської заборгованості (якщо вони не були попередньо сплачені після доставки). Забезпечення може виникнути лише у результаті минулої події.

Теперішня заборгованість не може виникнути в результаті майбутніх подій, таких як майбутній продаж або укладання угоди. Наприклад, зобов'язання не може бути визнаним для гарантійного ремонту щодо товарів, які ще не були вироблені і продані, або для реструктуризації, для якої ще не існує офіційного плану і не оголошено цього плану.

Таким чином, зобов'язання, які виникають в результаті минулих подій, існують незалежно від майбутніх дій підприємства. Зобов'язання сплатити штрафи є теперішньою заборгованістю, яка виникла внаслідок минулої події і не залежить від майбутніх дій підприємства (підприємство не може уникнути штрафів).

Навпаки, внаслідок комерційного тиску чи юридичних вимог підприємство може мати намір понести видатки для продовження конкретної діяльності в майбутньому (наприклад, установлення протидимових фільтрів на підрозділі певного типу). Оскільки підприємство може уникнути майбутніх видатків унаслідок своїх майбутніх дій (наприклад, змінюючи спосіб діяльності), воно не має жодної теперішньої заборгованості за цими майбутніми видатками, а отже, забезпечення не визнається.

Забезпечення (як зобов'язання) відповідає вимогам лише у випадку, коли існує ймовірність вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, для погашення заборгованості. Вибуття ресурсів розглядається як ймовірне, якщо, ймовірніше, подія відбудеться, ніж не відбудеться (тобто ймовірність того, що подія відбудеться, перевищує ймовірність того, що подія не відбудеться).

Вибуття ресурсів є звичайно платежами грошових коштів або їх еквівалентів, проте може бути передача інших активів.

Наприклад, у випадку гарантій підприємство може понести витрати при здійсненні ремонту або може замінити товари з наявних запасів. Оскільки сума заоєпле-

ня. Проте П(С)БО 11 "Зобов'язання" відокремлює забезпечення від непередбачених зобов'язань.

Відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання" *непередбачене зобов'язання* — це:

- 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться чи не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;
- 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Непередбачені зобов'язання не визнаються як зобов'язання в Балансі, а відображаються поза Балансом за обліковою оцінкою.

Нормами П(С)БО 11 передбачено створення забезпечення для відшкодування наступних (операційних) витрат на:

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

Проте це Положення (стандарт) 11 застосовується з урахуванням особливостей оцінки щодо зобов'язань, установлених іншими П(С)БО. Так, певні типи забезпечень розглядаються у інших стандартах, зокрема:

- / виплати працівникам (П(С)БО 26 "Виплати працівникам");
- / оренда (П(С)БО 14 "Оренда"). Проте оскільки П(С)БО 14 не містить жодних вимог по розгляду обтяжливої угоди про операційну оренду, то в таких випадках застосовується П(С)БО 11;
- / зобов'язання у зв'язку з припиненням діяльності (П(С)БО 27 "Діяльність, що припиняється").

Сферу застосування П(С)БО 11 подано на *рис. 6.2*.

Для обліку руху коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій передбачено пасивний рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів". За кредитом рахунка відображається нарахування забезпечень, за дебетом — їх використання.

Рахунок 47 має такі субрахунки:

- 471** "Забезпечення виплат відпусток";
- 472** "Додаткове пенсійне забезпечення";
- 473** "Забезпечення гарантійних зобов'язань";
- 474** "Забезпечення інших витрат і платежів".

На субрахунку 471 "Забезпечення виплат відпусток" відображається:

- / залишок та рух коштів на оплату чергових відпусток працівникам;
- / інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на збори на обов'язкове державне пенсійне стра-

хування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо.



Рис. 6.2. Сфера застосування П(С)БО щодо забезпечень

На субрахунку 472 "Додаткове пенсійне забезпечення" ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення.

На субрахунку 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань" ведеться облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо.

На субрахунку 474 "Забезпечення інших витрат і платежів" ведеться облік забезпечення інших витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів".

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

Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та (у разі потреби) коригується. При відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Розглянуті типи забезпечень, величина яких на дату складання Балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок, відображаються у II розділі пасиву Балансу "Забезпечення наступних витрат і платежів". У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображаються також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел.

Цільове фінансування і цільові надходження — це кошти, отримані суб'єктом господарювання для здійснення заходів цільового призначення, що зумовлює необхідність організації їх окремого обліку і контролю за використанням.

Кошти цільового фінансування можуть надходити як асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо.

Напрямами використання цільових надходжень можуть бути такі: утримання дитячих установ, підготовка кадрів, науково-дослідницькі роботи, винахід-

ництво та інші цілі. Цільові кошти повинні використовуватись тільки за призначенням і відповідно до встановлених кошторисів.

Облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога), ведеться на рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" за окремими об'єктами фінансування.

За кредитом рахунка 48 "Цільове фінансування і цільові надходження" відображаються кошти цільового призначення для фінансування певних заходів, за дебетом — використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Взаємозв'язок рахунків, на яких відображаються забезпечення наступних витрат і платежів, зі статтями Балансу показано у *табл. 6.7*.

Таблиця 6.7. Узагальнення інформації на рахунках обліку забезпечення у статтях Балансу

Пасив	Код рядка	Рахунок
1	2	3
II. Забезпечення наступних витрат і платежів		
Забезпечення виплат персоналу	400	471 "Забезпечення виплат відпусток" 472 "Додаткове пенсійне забезпечення"
Інші забезпечення	410	473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань" 474 "Забезпечення інших витрат і платежів"
Цільове фінансування	420	48 "Цільове фінансування і цільові надходження"

Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу.

Така сума визначається з урахуванням попереднього досвіду подібних операцій, висновків незалежних експертів (юристів тощо), додаткових свідчень, які є наслідком подій після дати балансу.

Для розрахунку суми забезпечення слід враховувати усі ризики та невизначеності, очікувані майбутні події, суму компенсації від третіх сторін.

При розрахунку суми забезпечення довгострокових зобов'язань слід дисконтувати очікувані витрати, оскільки такі зобов'язання визнаються у сумі їх теперішньої вартості.

Складність оцінки забезпечення обумовлена невизначеністю майбутніх подій, що впливають на діяльність підприємства. Невизначеність, у свою чергу, зумовлює ризик, тобто можливість відхилення фактичних витрат від очікуваних. Тому для оцінки забезпечення слід враховувати ймовірність тих чи інших майбутніх подій.

Забезпечення, яке охоплює значну кількість зобов'язань, оцінюється з використанням очікуваної вартості.

Очікувана вартість — це сума можливих значень змінної величини, зважених за допомогою ймовірності їх. Очікувану вартість обчислюють за формулою

$$\bar{A} = \sum_{i=1}^n A_i P_i,$$

де \bar{A} – очікувана вартість;

A_i – значення змінної величини для певної події (i);

P_i – ймовірність певної події (i).

ПРИКЛАД 6.2

Підприємство "Меридіан" продає товари з гарантією, яка становить бмісяців після придбання. Якби незначні дефекти були виявлені в усіх проданих виробах, витрати на ремонт становили б 100 000 грн. Якби значні дефекти були виявлені в усіх проданих виробах, витрати на ремонт становили б 600 000 грн.

Минулий досвід підприємства і майбутні очікування свідчать, що протягом наступного року 80% проданих товарів не матимуть жодних дефектів, 15% проданих товарів матимуть незначні дефекти і 5% проданих товарів матимуть значні дефекти.

Виходячи з наведеної інформації, очікувана вартість витрат на гарантійний ремонт дорівнює:

$$(80\% \cdot 0) + (15\% \cdot 100\,000) + (5\% \cdot 600\,000) = 15\,000 + 30\,000 = 45\,000 \text{ грн.}$$

На підставі цього розрахунку в бухгалтерському обліку буде зроблено запис:

Дебет 93	"Витрати на збут"	45 000
Кредит 474	"Забезпечення гарантійних зобов'язань"	45 000.

У випадках коли існує постійний діапазон можливих результатів і кожне значення в цьому діапазоні є так само ймовірним, як будь-яке інше, застосовують середнє значення діапазону.

Коли оцінюють одне зобов'язання, окремим найімовірнішим результатом може бути найкраща оцінка зобов'язання. Проте навіть у такому випадку підприємство розглядає інші можливі результати. У випадках коли інші можливі результати або здебільшого вищі, або здебільшого нижчі, ніж найімовірніший результат, найкращою оцінкою буде вища або нижча сума.

ПРИКЛАД 6.3

На підприємстві "Зрошувач" очікується, що витрати на відновлення довілля становитимуть суму між 300 000 грн і 500 000 грн. При цьому існує однакова ймовірність для кожного значення витрат у цьому діапазоні. В цьому випадку очікувана вартість витрат на відновлення довілля дорівнюватиме:

$$\frac{300\,000 + 500\,000}{2} = 400\,000 \text{ (грн).}$$

2

Незважаючи на те що забезпечення виникають внаслідок минулих подій, майбутні події є важливими при оцінці забезпечень. Наприклад, оцінка забезпечення гарантійного ремонту може базуватися на сумі очікуваних майбутніх витрат, які будуть понесені при ремонті, минулих витрат або майбутньої собівартості заміненних товарів.

Компенсації від третіх сторін слід ураховувати при визначенні суми забезпечення.

Іноді підприємство може очікувати від іншої сторони сплати частини чи всіх витрат, необхідних для погашення забезпечення (наприклад, через страхові контракти, пункт угоди контракту про відповідальність або гарантії постачальників). Інша сторона може компенсувати суми, сплачені підприємством, або прямо сплатити ці суми. Будь-яку таку компенсацію слід визнавати тільки тоді, коли фактично визначено, що компенсація буде отримана, якщо підприємство погасить зобов'язання. Сума, визнана для компенсації, не повинна перевищувати суму забезпечення.

У більшості випадків підприємство залишиться відповідальним за всю розглянуту суму, і йому треба буде погасити повну суму, якщо третя сторона не змогла сплатити її з будь-якої причини. У такій ситуації забезпечення компенсації визнається, коли відомо, що компенсація буде отримана напевно, якщо підприємство погасить зобов'язання.

§J| ПРИКЛАД 6.4

Дочірнє підприємство корпорації "Nissan" спеціалізується в Україні на розробці та виробництві ексклюзивних спортивних автомобілів. Упродовж поточного фінансового року було вироблено і продано 90 спортивних автомобілів. Під час випробувань спортивного автомобіля виявлено значний дефект у рульовому механізмі.

Всі 90 клієнтів були письмово проінформовані про дефект, і їм було запропоновано привезти свої автомобілі для усунення дефекту безплатно. Всі клієнти зазначили, що їхні автомобілі потребують такого врегулювання. Оцінка витрат на усунення дефекту становить 900 000 грн.

Виробник рульового механізму — підприємство злістингом зі значним капіталом — прийняв на себе відповідальність за дефект і гарантував відшкодування підприємству "Nissan" всієї суми витрат, що будуть понесені при вирішенні цього питання.

Конструктивне зобов'язання виникає внаслідок листів, направлених підприємством, і обґрунтованих очікувань клієнтів, що дефекти будуть усунені.

Видаток ресурсів, що втілюють економічні вигоди, не викликає жодних обґрунтованих сумнівів.

Отже, забезпечення визнається. Проте фактично відсутні сумніви, що всі очікувані витрати будуть відшкодовані підприємством-постачальником рульового механізму. Сума компенсації як окремий актив визнається в Балансі. У Звіті про фінансові результати витрати, пов'язані із забезпеченням, можуть бути показані за чистою сумою, визнаною для відшкодування.

Щодо забезпечення довгострокових зобов'язань, то воно має бути оцінено у суму, яку підприємство сплатило б для погашення зобов'язання. Якщо платіж здійснюється через деякий час у майбутньому, будь-який платіж на дату балансу буде меншим, ніж платіж на майбутню дату. Тому забезпечення гарантійного ремонту протягом 12 місяців з дати продажу продукції звичайно не дисконтується, а забезпечення гарантійного ремонту упродовж терміну більше ніж один рік слід дисконтувати.

Ставка дисконту має бути ставкою до оподаткування, яка відображає поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризиків, характерних для зобов'язання.

Ставка дисконту не має відображати ризики, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.

ПРИКЛАД 6.5

Наприкінці 2004 року підприємство "Бриз" визнало зобов'язання щодо відновлення морського довкілля, якому було завдано шкоду внаслідок аварії танкера. Очікується, що основні витрати, пов'язані з цим зобов'язанням, будуть понесені через два роки і становитимуть 10 млн грн. Вважається, що ставка дисконту 16% є найбільш доречною у цьому випадку. Виходячи з цього, теперішня вартість забезпечення витрат на відновлення довкілля дорівнюватиме:

Забезпечення на виплату відпусток працівникам

$$\frac{10\,000\,000}{(1 + 0,16)^2} = 7\,431\,629 \text{ грн.}$$

Сума теперішньої вартості забезпечення буде відображена таким записом, грн:

Дебет 977	"Інші витрати від звичайної діяльності"	7 431 629
Кредит 474	"Забезпечення інших витрат і платежів"	7 431 629.

Якщо ставка дисконту 31 грудня 2005 року зросте до 17%, то теперішня вартість забезпечення станом на 31 грудня 2005 року дорівнюватиме:

$$\frac{10\,000\,000}{(1 + 0,17)} = 8\,547\,009 \text{ грн.}$$

Збільшення балансової вартості забезпечення відображають як витрати на відсотки таким записом, грн:

Дебет 95	"Фінансові витрати"	1 115 380
Кредит 474	"Забезпечення інших витрат і платежів"	1 115 380.

Таким чином, коли застосовується дисконтування, балансову вартість забезпечення збільшують у кожному періоді для відображення плин часу.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, визначено у П(С)БО 26 "Виплати працівникам".

Виплати працівникам — це всі форми компенсації, які працедавець надає працівникам в обмін на їхні послуги підприємству.

П(С)БО 26 "Виплати працівникам" поділяє виплати працівникам на такі категорії:

- / поточні виплати працівникам;
- / виплати при звільненні;
- / виплати по закінченні трудової діяльності;
- / інші виплати працівникам.

Поточні виплати працівникам — це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

точні виплати працівникам включають:

- / заробітну плату за тарифами, інші нарахування з оплати праці;
- / премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу;
- / виплати за невідпрацьований час, насамперед щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час.

Для оцінки поточних виплат не застосовують жодних актуарних припущень та дисконтування. **Актуарні припущення** — демографічні та фінансові припущення, що використовуються для обчислення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою. Тому недисконтована сума, що підлягає сплаті працівникам за послуги, надані ними підприємству, відображається як зобов'язання за врахуванням будь-якої несплаченої суми.

Облік виплат за невідпрацьований час залежить від того, чи є вони накопиченими чи ні.

Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню (виплати за невідпрацьований час, право на які не поширюється на майбутні періоди), визнаються зобов'язанням у тому періоді, у якому час відсутності працівника на роботі підлягає сплаті.

Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню (виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах), визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді.

Таким чином, виплати на щорічні відпустки визнаються зобов'язанням через створення відповідного забезпечення у звітному періоді.

Сума забезпечення визначається щомісячно і складається із двох складових (формула 6.1):

- / суми забезпечення оплати відпусток;
- / суми забезпечення відрахувань на соціальні заходи.

$$\text{Загальна сума забезпечення на виплату відпусток} = \text{Сума забезпечення оплати відпусток} + \text{Сума забезпечення відрахувань на соціальні заходи} \quad (6.1)$$

Забезпечення оплати відпусток розраховується за формулою

$$\text{Сума забезпечення оплати відпусток} = \text{Фактичний фонд оплати праці} \times \text{Відсоток відрахувань для розрахунку суми забезпечення} \quad (6.2)$$

Відсоток відрахування для розрахунку суми забезпечення розраховується так:

$$\text{Відсоток відрахування для розрахунку суми забезпечення} = \frac{\text{Річна планова сума на оплату відпусток}}{\text{Річний плановий фонд оплати праці}} \quad (6.3)$$

Сума забезпечення відрахувань на соціальні заходи розраховується за формулою

$$\text{Сума забезпечення відрахувань на соціальні заходи} = \text{Сума забезпечення оплати відпусток} \times \text{Сумарний розмір страхових внесків і зборів} \quad (6.4)$$

ПРИКЛАД 6.6

По виробничому об'єднанню, що спеціалізується на виробництві устаткування, є така інформація про оплату праці виробничих працівників:

Показник	Сума
1	2
Річний плановий фонд оплати праці виробничих робітників становить, тис. грн	450
Загальний річний фонд оплати праці, тис. грн	800
Річна планова сума на оплату відпусток виробничим робітникам дорівнює, тис. грн	54
Загальна річна планова сума на оплату відпусток усіх працівників, тис. грн	80
Фонд оплати праці виробничих робітників у звітному місяці: в тому числі:	42
— виробничого персоналу, зайнятого в процесі основного виробництва, тис. грн	35
— апарату управління цехами та дільницями, тис. грн	7
Фактичний фонд оплати праці, тис. грн	60
Загальна сума нарахованих відпускних у звітному місяці, в тому числі, тис. грн	9,25
— сума відпускних, нарахованих виробничим робітникам, із них:	6,1
— виробничому персоналу основного процесу виробництва	5
— апарату управління цехами та дільницями	1,1
Залишок забезпечення на оплату відпусток на початок місяця, тис. грн	10,5
Відрахування на соціальні заходи, які нараховують на суму відпускних, усього, %:	40 32
— збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, %	2,5
— страховий внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами, пов'язаними з народженням і похованням, %	2,5
— страховий внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, %	9
— страховий внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які призвели до втрати працездатності, %	
Цей внесок нараховують у розмірі від 0,2% до 13,8% залежно від класу професійного ризику	

Примітка. Відповідно до облікової політики підприємства прийнято рішення про облік суми нарахованих відпускних і нарахованого забезпечення виплат відпусток виробничим робітникам на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати".

Необхідно розрахувати суму забезпечення на оплату відпускних у звітному місяці.

1. Відсоток відрахувань для розрахунку суми забезпечення становить (6.3)

$$\frac{54\,000}{450\,000} \cdot 100\% = 12\%.$$

2. Забезпечення оплати відпусток за звітний місяць (6.2)

$$\frac{42\,000 \cdot 12\%}{100\%} = 5\,040 \text{ грн.}$$

3. Забезпечення відрахувань на соціальні заходи (6.4)

$$\frac{5\,040 \cdot 40\%}{100\%} = 2\,016 \text{ грн.}$$

4. Загальна сума забезпечення на оплату відпусток за звітний місяць (6.1)

$$5\,040 + 2\,016 + = 7\,056 \text{ грн.}$$

На рахунках бухгалтерського обліку нарахування, здійснені за звітний період, будуть відображені так, як показано у **табл. 6.8**.

Таблиця 6.8. Облік забезпечення на виплату відпусток і нарахування відпускних персоналу підприємства

№ пор.	Зміст бухгалтерського запису	Бухгалтерський облік		
		Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5 і
1.	Нарахування у звітному місяці			
1.1	забезпечення оплати відпусток виробничих робітників	91 "Загальнови-робничі витрати"	471 "Забезпечення виплат відпусток"	5 040
1.2	забезпечення відрахувань на соціальні заходи	91 "Загальнови-робничі витрати"	471 "Забезпечення виплат відпусток"	2 016
1.3	разом нараховано забезпечення	—	—	7 056
2.	Списання у звітному місяці на відповідні рахунки обліку витрат діяльності фактично нарахованих відпускних."			
2.1	виробничим робітникам	471 "Забезпечення виплат відпусток"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	6 100
2.2	робітникам-будівельникам	151 "Капітальне будівництво"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	5 000
2.3	загальнови-робничом у персоналу	91 "Загальнови-робничі витрати"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	1 100

Продовження табл. 6.8				
1	2	3	4	5
2.4	апарату управління підприємством	92 "Адміністративні витрати"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	
2.5	персоналу підрозділів, що забезпечують збут	93 "Витрати на збут"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	
3.	Списання у звітному місяці на відповідні рахунки обліку витрат діяльності зборів та внесків на соціальне страхування, фактично нарахованих на відпускні:			
3.1	виробничим робітникам	471 "Забезпечення виплат відпусток"	65 "Розрахунки за страхуванням"	976
3.2	робітникам-будівельникам	151 "Капітальне будівництво"	65 "Розрахунки за страхуванням"	200
3.3	загальновиробничому персоналу	91 "Загальновиробничі витрати"	65 "Розрахунки за страхуванням"	440
3.4	апарату управління підприємством	92 "Адміністративні витрати"	65 "Розрахунки за страхуванням"	
3.5	персоналу підрозділів, що забезпечують збут	93 "Витрати на збут"	65 "Розрахунки за страхуванням"	
4.	Разом нарахування у звітному періоді:			
4.1	відпускних	15, 91-94	661 "Розрахунки за заробітною платою"	9 250
4.2	відрахувань на соціальні заходи	15, 91-94	65 "Розрахунки за страхуванням"	3 700

Залишок забезпечення на виплату відпусток на кінець року становить $= 10\,500 + 7\,056 - 6\,100 - 976 = 10\,480$.

Отже, враховуючи, що відпустки працівникам надаються впродовж року нерівномірно та з метою запобігання впливу фактично нарахованої заробітної плати за період відпустки на витрати і фінансовий результат звітного періоду, суб'єкт господарювання може створювати забезпечення на виплату відпусток з нарахуванням нарахувань на соціальне страхування. Наприкінці року слід проводити інвентаризацію забезпечення, в результаті якої сума забезпечення буде коригуватися (сторнування або донарахування).

Додаткове пенсійне забезпечення Виплати працівникам у вигляді пенсій відображаються у складі виплат по закінченню трудової діяльності. **Виплати по закінченню трудової діяльності**, відповідно до П(С)БО 26 "Виплати працівникам" — це виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

Крім пенсій, до виплат по закінченні трудової діяльності можуть включатися:

- / страхування життя;
- / медичне обслуговування;
- / інші виплати по закінченні трудової діяльності.

Порядок і сума таких виплат, насамперед пенсій, визначаються умовами програм виплат по закінченні трудової діяльності.

Програми виплат по закінченні трудової діяльності — це офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими підприємство надає виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам.

Залежно від економічної сутності програми виплат по закінченні трудової діяльності поділяються на програми з визначеним внеском і програми з визначеною виплатою.

Програми з визначеним внеском — це програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємство сплачує визначені відрахування фонду (окремій юридичній особі) і не матиме зобов'язання (юридичного чи конструктивного) сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаним з виконанням робіт у звітному та попередніх періодах.

Отже, сума виплат, яку отримує працівник за такою програмою, визначається сумою відрахувань, сплачених підприємством. У результаті актуарний та інвестиційний ризики в цьому випадку припадають на працівника. Актуарний ризик полягає в тому, що фактичні виплати можуть бути меншими за очікувані. У свою чергою, інвестиційний ризик означає, що інвестованих активів буде недостатньо для забезпечення очікуваних виплат.

Програми з визначеною виплатою — це всі інші програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

За програмою з визначеною виплатою підприємство зобов'язане здійснювати узгоджені виплати існуючим та колишнім працівникам. По суті, це означає, що актуарний та інвестиційний ризики несе підприємство.

Програми з визначеною виплатою можуть бути нефінансованими, тобто без створення фонду, або повністю чи частково фінансованими шляхом внесків до окремої юридичної одиниці — фонду.

У програмах виплат по закінченні трудової діяльності можуть брати участь один або кілька працедавців.

Відповідно до П(С)БО 26 "Виплати працівникам" *програми за участю кількох працедавців* — це недержавні програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою, які:

- а) об'єднують внесені різними підприємствами активи, які не перебувають під спільним контролем;
- б) використовують сукупність внесених різними підприємствами активів для здійснення виплат працівникам більше ніж одного підприємства.

Програми з визначеною виплатою за участю кількох працедавців передбачають, що підприємство обліковуватиме свою пропорційну частку зобов'язання за визначеними виплатами активів програми та витрат, пов'язаних з програмою, так само, як і будь-яку іншу програму з визначеною виплатою. Якщо підприємство не має достатньої інформації для застосування такого обліку до програми за

участю кількох працедавців, яка є програмою з визначеною виплатою, йому слід вести облік такої програми так, ніби вона є програмою з визначеним внеском.

Державні програми виплат по закінченні трудової діяльності відображаються в обліку підприємства як програми за участю кількох працедавців. Державна програма звичайно є програмою з визначеним внеском, хоча іноді може бути програмою з визначеною виплатою.

**Додаткове пенсійне
забезпечення за програмою
з визначеним внеском**

Облік програм з визначеним внеском передбачає визнання зобов'язання та витрат у сумі внеску, що підлягає сплаті у період, протягом якого працівник надав послуги підприємству. При цьому зобов'язання звичайно оцінюється на недисконтованій основі.

На суму внеску за програмою складається запис:

Дебет відповідних рахунків витрат за функціями
Кредит 472 "Додаткове пенсійне забезпечення".

Якщо вже сплачена сума перевищує недисконтовану суму виплат, то сума такого перевищення відображається в активі Балансу як витрати майбутніх періодів, якщо авансом сплачена сума призведе до зменшення майбутніх платежів або буде повернута підприємству.

Облік пенсійного забезпечення за програмою з визначеним внеском є простим, оскільки:

- / зобов'язання визначаються сумами, які слід внести до програми за кожний період;
- / в рахунок не приймаються актуарні припущення;
- / якщо зобов'язання погашається в поточному періоді (не пізніше дванадцяти місяців після закінчення звітного періоду), відсутня необхідність дисконтування.

ПРИКЛАД 6.7

Відповідно до програми пенсійного забезпечення 10% суми витрат на заробітну плату слід нараховувати для пенсійного забезпечення працюючого управлінського персоналу. В 2004 році витрати на оплату праці склали 1 500 тис. грн. На кінець 2004 року було перераховано до програми і виплачено за рахунок пенсійного забезпечення 100 тис. грн. Залишок суми буде сплачено в лютому 2005 року. Необхідно визначити залишок додаткового пенсійного забезпечення на 31 грудня 2004 року.

Рішення.

1. Сума додаткового пенсійного забезпечення за 2004 рік:

$$\frac{1\,500 \cdot 10\%}{100\%} = 150 \text{ тис. грн.}$$

2. Залишок пенсійного забезпечення на кінець 2004 року:

Залишок на початок	+	Нарахування за звітний період	-	Використання впродовж звітного періоду	=	Залишок на кінець
150 000 грн		-		100 000 грн		= 50 000 грн.

На рахунках бухгалтерського обліку будуть здійснені такі записи:

/ Нарахування за програмою з визначеним внеском:

Дебет 92	"Адміністративні витрати"	150 000
Кредит 472	"Додаткове пенсійне забезпечення "	150 000.

/ Перерахунок відрахувань до програми:

Дебет 472	"Додаткове пенсійне забезпечення "	100 000
Кредит 31	"Рахунки в банках"	100 000.

Здійснення виплати пенсій на рахунках обліку підприємства не відображається.

Додаткове пенсійне забезпечення за програмами з визначеною виплатою Програми з визначеною виплатою можуть бути нефінансовані або фінансовані повністю чи частково внесками підприємства (а інколи його працівників) до господарської одиниці або фонду, який є юридично відокремленим від суб'єкта господарювання та з якого здійснюються виплати працівникам.

Здійснення фінансових виплат тоді, коли настає строк сплати, залежить не лише від фінансового стану та результатів інвестиційної діяльності фонду, а й від спроможності підприємства відшкодувати будь-яку нестачу активів фонду. Таким чином, підприємство бере на себе актуарні та інвестиційні ризики, пов'язані з програмою. Отже, витрати, визнані для програми з визначеною виплатою, не обов'язково будуть сумою внеску, який підлягає сплаті за певний період.

Облік програм із визначеною виплатою є досить складним, оскільки для оцінки зобов'язань та витрат необхідні дисконтування та актуарні припущення, а також існує можливість виникнення актуарних прибутків і збитків.

Облік програм із визначеною виплатою включає такі послідовні процедури:

- Процедура 1. Визначення суми виплат, зароблених працівниками в обмін на виконання робіт у звітному та попередньому періодах.
- Процедура 2. Дисконтування сум виплат, тобто визначення їх теперішньої вартості.
- Процедура 3. Визначення справедливої вартості активів програми.
- Процедура 4. Визначення загальної суми актуарних прибутків і збитків та суми тих актуарних прибутків і збитків, які слід визнавати.
- Процедура 5. Визначення остаточної вартості раніше наданих постуг, якщо програму впроваджують або змінюють.
- Процедура 6. Визначення остаточного прибутку або збитку в разі скорочення або остаточного розрахунку за програмою.
- Процедура 1. Визначення суми виплат, зароблених працівниками в обмін на виконання робіт у звітному та попередньому періодах.

Для проведення достовірної попередньої оцінки суми виплат, зароблених працівниками, підприємству слід віднести виплати до періодів виконання робіт та здійснити актуарні попередні оцінки (актуарні припущення) відносно демографічних та фінансових змінних.

Для визначення вартості поточних робіт, виконаних працівниками, а за необхідності — і вартості раніше виконаних працівниками робіт, загальна сума зобов'язань за програмою з визначеною виплатою розподіляється між періодами

виникнення такого зобов'язання (тобто між періодами, у яких працівники виконували роботу, за які вони отримують право на виплати при звільненні). Для розподілу застосовується прийнята підприємством методика розрахунку суми виплат за програмою з визначеною виплатою.

Якщо виконання працівниками робіт у наступні роки призведе до зростання суми виплат порівняно з попередніми роками, підприємство відображає такі виплати на прямолінійній основі з дати, з якої виконана працівниками робота приведе до виплат за програмою з визначеною виплатою (незалежно від впливу подальшого виконання ними робіт на розмір виплат), до дати, з якої подальше виконання робіт не приведе до значної суми майбутніх виплат за програмою з визначеною виплатою, крім випадків підвищення заробітної плати в майбутньому.

Вартість раніше виконаних працівниками робіт визнається рівномірно протягом середнього періоду до дати, з якої виплати стають гарантованими за умовами програми з визначеною виплатою. У разі започаткування програми з визначеною виплатою або внесення змін до неї вартість раніше виконаних працівниками робіт, яким виплати вже гарантовано, визнається у періоді, у якому започатковується така програма або набувають чинності зміни до неї.

Актуарні припущення охоплюють демографічні та фінансові припущення, зміст яких наведено на *рис. 6.3*.



Рис. 6.3. Основні актуарні припущення

Фінансові припущення повинні базуватися на ринкових прогнозах на дату балансу щодо періоду, протягом якого зобов'язання за програмою підлягають погашенню. Зокрема, ставку дисконту, що використовується для оцінки зобов'язання, слід визначати за допомогою ринкової прибутковості (на дату балансу) високоліквідних корпоративних облігацій. У разі відсутності активного ринку таких облігацій використовують ринкову прибутковість (на дату балансу) державних облігацій. Валюта та терміни погашення корпоративних або державних облігацій повинні відповідати валюті та прогнозованому терміну погашення зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності.

Оцінки майбутніх підвищень заробітної плати враховують інфляцію, трудовий стаж, просування по службі та інші доречні фактори, такі як пропозиції та попит на ринку зайнятості.

Оцінки майбутніх витрат на медичне обслуговування враховують і прогнозовані майбутні зміни вартості медичних послуг, зумовлені інфляцією, і конкретні зміни витрат на медичне обслуговування під впливом досягнень сучасних технологій, зміни схем використання і надання медичних послуг, зміни стану здоров'я учасників програми тощо.

Процедура 2. Дисконтування визначених сум виплат, тобто визначення їх теперішньої вартості.

Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою — теперішня вартість (без вирахування активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті виконання робіт працівниками у звітному та попередніх періодах. Таким чином, зобов'язання за визначеними виплатами враховує вартість поточних та минулих робіт.

Вартість поточних робіт, виконаних працівником, — це збільшення **теперішньої** вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті виконання робіт працівником у звітному періоді.

Вартість раніше виконаних працівником робіт — це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою щодо робіт, виконаних працівником у попередніх періодах, яке виникає у звітному періоді в результаті запровадження виплат по закінченні трудової діяльності (чи інших довгострокових виплат працівникам) або в результаті їх змін.

Для оцінки теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою слід застосовувати **метод нарахування прогнозованих одиниць**, який розглядає кожен період виконання робіт як такий, що веде до виникнення права на додаткову одиницю виплат та оцінює кожен одиницю окремо з метою формування остаточного зобов'язання.

Згідно з методом нарахування прогнозованих одиниць підприємство має відносити виплати до поточного періоду (з метою визнання вартості поточних виконаних робіт) та до поточного і попередніх періодів (з метою визначення теперішньої вартості зобов'язання з визначеними виплатами). Підприємство відносить виплати до періодів, коли виникає зобов'язання надавати виплати по закінченні трудової діяльності. Таке зобов'язання виникає під час виконання робіт працівником в обмін на виплати по закінченні трудової діяльності, що їх підприємство очікує сплатити в майбутніх звітних періодах. Актuarні методи дають змогу підприємству оцінювати таке зобов'язання зі ступенем достовірності, достатнім для визнання зобов'язання.

ПРИКЛАД 6.8

Припустімо, загальна одноразова сума, що підлягає сплаті працівнику після закінчення трудової діяльності, становить 1,2% його кінцевої заробітної плати за кожен рік виконання робіт цим працівником підприємства. 2001 року зарплата працівника становить 10 000 грн і очікується, що вона зростатиме на 5% щорічно. Працівник повинен вийти на пенсію наприкінці 2005 року. Ставка дисконту, що застосовується, дорівнює 10%.

Виходячи з цього, визначимо майбутню (кінцеву) заробітну плату працівника через чотири роки:

$10\,000 \cdot (1 + 0,05)^4 = 10\,000 \cdot 0,2155 = 12\,155$. Звідси
недисконтована сума щорічних нарахувань становить:

$$12\,155 - 0,012 = 146.$$

Використовуючи дод. 1.2, визначимо теперішню вартість цієї суми на кінець кожного року окремо:

Рік	Теперішня вартість майбутніх виплат, грн
2004	$146 - 0,9091 = 133$
2003	$146 - 0,8264 = 121$
2002	$146 - 0,7513 = \text{ПО}$
2001	$146 - 0,6830 = 98$.

Якщо припустити, що в актуарних припущеннях не відбудеться жодних змін, то формування зобов'язання щодо виплат працівнику по закінченні його трудової діяльності можна представити так, як показано у табл. 6.9.

Таблиця 6.9. Розрахунок зобов'язання щодо виплати працівникам по закінченні трудової діяльності

Показник	Рік				
	2001	2002	2003	2004	2005
Виплати, що належать до:					
— попередніх років	0	146	292	438	584
— поточного року	146	146	146	146	146
(1,2% кінцевої заробітної плати)	146	292	438	584	730
Зобов'язання на початок року	—	98	218	361	530
Відсотки 10%	—	10	22	36	53
Вартість поточних послуг (теперішня вартість майбутніх витрат)	98	ПО	121	133	146
Зобов'язання на кінець року	98	218	361	530	729

Слід урахувати, що:

1. Зобов'язання на початок року є теперішньою вартістю виплат, що їх розподіляють на попередні роки.
2. Вартість поточних послуг є теперішньою вартістю виплат, що їх розподіляють на поточний рік.
3. Зобов'язання на кінець року є теперішньою вартістю виплат, що їх розподіляють на звітний та попередні роки.

Процедура 3. Визначення справедливої вартості активів програми.

При визначенні суми зобов'язання за програмою враховують справедливу вартість активів такої програми. Активи програми включають активи фонду та кваліфікований страховий поліс.

Активи фонду — це активи (окрім фінансових інструментів без права передачі, що емітовані платником внесків) юридичної особи (далі — фонд), діяльність

якої спрямована на здійснення виплат її учасникам, які призначені тільки для довгострокових виплат її учасникам, на які не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону; які не повертають платнику внесків, крім випадків, якщо залишки активів фонду перевищують зобов'язання за програмою з визначеною виплатою або повертаються платнику внесків для погашення вже здійснених ним виплат учасникам фонду.

Кваліфікований страховий поліс — виданий страховиком, який не є пов'язаною стороною страхувальника, страховий поліс, на який не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону, страхові виплати (надходження) за яким (полісом) використовуються для виплати працівникам страхувальника за програмами з визначеною виплатою та не повертаються страхувальнику, крім випадків, якщо такі виплати (надходження) перевищують зобов'язання працівникам за умовами поліса або повертаються страхувальнику для погашення вже здійснених ним виплат працівникам.

Справедлива вартість активів програми визначається, виходячи з їхньої ринкової ціни на дату балансу. У разі відсутності ринкової ціни справедливу вартість активів програми оцінюють, наприклад, шляхом дисконтування очікуваного майбутнього руху грошових коштів із застосуванням ставки дисконту, яка відображає і ризик, пов'язаний з активами програми, і термін погашення або очікувану дату вибуття цих активів (або, якщо вони не мають терміну погашення, очікуваний період, що залишився до погашення відповідного зобов'язання).

Якщо до складу програми входять кваліфіковані страхові поліси, які точно відповідають сумі та часу деяких або всіх виплат, що підлягають сплаті згідно з програмою, справедливою вартістю таких страхових полісів визнається теперішня вартість пов'язаних із ними зобов'язань.

Процедура 4. Визначення загальної суми актуарних прибутків і збитків та суми тих актуарних прибутків і збитків, які слід визнавати.

Актуарні прибутки (збитки) — прибутки (збитки), які є різницею між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося, з урахуванням зміни актуарних припущень. Причинами виникнення актуарних прибутків і збитків можуть бути, зокрема:

- / неочікувано високі або низькі рівні плинності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітної плати та виплат (якщо умови програми передбачають збільшення виплат унаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;
- / вплив змін в оцінках майбутньої плинності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітної плати та виплат (якщо умови програми передбачають збільшення виплат унаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;
- / вплив змін ставки дисконту;
- / вплив змін різниці між фактичним доходом від активів програми та очікуваним доходом від активів програми.

Згідно з П(С)БО 26 "Виплати працівникам", актуарні прибутки (збитки) визнаються за кожною програмою з визначеною виплатою, виходячи з перевищення накопичених за період з початку програми невизнаних актуарних прибутків (збитків) на кінець попереднього звітного періоду над більшою з таких величин:

- а) 10 відсотків теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою на цю дату;
- б) 10 відсотків справедливої вартості активів програми на цю дату.

Сума актуарних прибутків (збитків) звітного періоду визначається діленням цієї величини на очікуваний середній строк роботи, що залишився до досягнення працівниками, охопленими цією програмою, пенсійного віку.

Процедура 5. Визначення остаточної вартості раніше наданих послуг, якщо програму впроваджують або змінюють.

Вартість раніше наданих послуг розглядається тоді, коли підприємство заводить програму з визначеною виплатою або змінює розмір майбутніх виплат за існуючою програмою.

Вартість раніше наданих послуг є позитивною, якщо виплати впроваджуються чи збільшуються, та негативною, коли існуючі виплати зменшуються.

Відповідно до П(С)БО 26 вартість раніше наданих послуг слід визнавати як витрати на прямолінійній основі протягом середнього періоду до того моменту, коли виплати працівникам стають гарантованими.

Гарантовані виплати працівникам — це такі виплати працівникам, які не залежать від майбутньої трудової діяльності. У міру того як виплати стають гарантованими після введення або внесення змін до програми, вартість раніше наданих послуг повинна визнаватися негайно.

ПРИКЛАД 6.9

На підприємстві діє пенсійна програма, яка надає пенсії розміром 1% кінцевої заробітної плати за кожний рік виконання робіт. Ці виплати стають гарантованими після п'яти років виконання робіт. 1 січня 2005 року підприємство збільшило розмір пенсій до 1,5% кінцевої заробітної плати за кожний рік виконання робіт, починаючи з 1 січня 2001 року. На дату такого збільшення теперішня вартість додаткових виплат за виконання робіт починаючи з 1 січня 2001 року до 1 січня 2005 року становить для працівників, грн:

<i>/ стаж роботи яких більше п'яти років на 01.01.2005</i>	<i>50</i>
<i>/ стаж роботи яких менше п'яти років на 01.01.2005 (середній період до гарантування — три роки)</i>	<i>40</i>
<i>Разом</i>	<i>90.</i>

Підприємство буде визнавати суму 50 грн негайно, оскільки ці виплати є гарантованими. Суму 40 грн підприємство визнає на прямолінійній основі протягом трьох років починаючи з 01.01.2005.

Процедура 6. Визначення остаточного прибутку або збитку в разі скорочення або остаточного розрахунку за програмою.

Скорочення програми є наслідком певної події і закриття підприємства, припинення діяльності, реструктуризації тощо.

Остаточний розрахунок за програмою з визначеною виплатою — дія підприємства, якою анулюються всі подальші зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат за програмою з визначеною виплатою, зокрема одноразова сплата грошовими коштами учасникам програм в обмін на їхні права щодо отримання визначених виплат по закінченні трудової діяльності.

Результатом скорочення програми з визначеною виплатою або остаточного розрахунку за нею можуть бути прибутки та збитки, які включають:

- / остаточну зміну теперішньої вартості зобов'язань за визначеними виплатами;
- / остаточну зміну справедливої вартості активів програми;
- / відповідні актуарні прибутки та збитки і вартість раніше наданих послуг, які не були визнані раніше.

Прибутки або збитки при скороченні програми з визначеною виплатою або при остаточному розрахунку за нею визнаються тоді, коли таке скорочення або остаточний розрахунок відбуваються. При цьому перед визначенням впливу скорочення або остаточного розрахунку підприємству слід переоцінити зобов'язання та пов'язані з ними активи програми, застосовуючи поточні актуарні припущення (включаючи поточні ринкові ставки відсотка та інші поточні ринкові ціни).

В Балансі сума, визнана як зобов'язання за визначеними виплатами, розраховується за таким алгоритмом:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Теперішня вартість} & & \\
 \text{зобов'язання на дату} & + & \text{Невизнані} \\
 \text{балансу} & & \text{актуарні} \\
 & & \text{прибутки} \\
 & & - \\
 & & \text{Невизнані} \\
 & & \text{актуарні} \\
 & & \text{збитки} \\
 & & - \\
 & & \text{Невизнана} \\
 & & \text{вартість раніше} \\
 & & \text{наданих послуг} \\
 & & - \\
 & & \text{Справедлива вартість активів} \\
 & & \text{програми на дату балансу, якими} \\
 & & \text{буде погашатися зобов'язання} \\
 & = & \text{Зобов'язання} \\
 & & \text{за визначеними} \\
 & & \text{виплатами}
 \end{array} \quad (6.5)$$

Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою та справедлива вартість активів цієї програми визначаються з такою регулярністю, щоб відображені у фінансовій звітності суми, пов'язані з такою програмою, суттєво не відрізнялися від сум, визначених на дату балансу з урахуванням змін в актуарних припущеннях.

Якщо за розрахунком отримана від'ємна величина, то вона визнається активом за меншою з двох величин:

- / у сумі, визначеній за формулою (6.5);
- / у сумі невизначених актуарних збитків, вартості раніше виконаних працівниками робіт і теперішньої вартості економічних вигід у формі відшкодувань з програми або зменшень майбутніх внесків до програми.

У Звіті про фінансові результати витрати за пенсійною програмою з визначеною виплатою визнаються у сумі, яка розраховується за такою формулою:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Вартість} & & \\
 \text{поточних робіт,} & + & \\
 \text{виконаних} & & \\
 \text{працівниками} & & \\
 & & \text{Витрати на} \\
 & & \text{відсотки за} \\
 & & \text{програмою} \\
 & & - \\
 & & \text{Очікуваний} \\
 & & \text{прибуток} \\
 & & \text{від активів} \\
 & & \text{програми} \\
 & & + \\
 & & \text{Визнані} \\
 & & \text{актуарні} \\
 & & \text{збитки} \\
 & & - \\
 & & \text{Визнані} \\
 & & \text{актуарні} \\
 & & \text{прибутки} \\
 & & + \\
 & & \text{Вартість визнаних} \\
 & & \text{раніше виконаних} \\
 & & \text{працівниками} \\
 & & \text{робіт} \\
 & + & \\
 & & \text{Збиток (за вирахуванням} \\
 & & \text{прибутку) від скорочення} \\
 & & \text{програми або остаточних} \\
 & & \text{розрахунків за програмою} \\
 & = & \\
 & & \text{Чисті витрати} \\
 & & \text{(дохід) за програмою} \\
 & & \text{з визначеною} \\
 & & \text{виплатою}
 \end{array} \quad (6.6)$$

Протягом звітного року витрати на відсотки за програмою обчислюються як добуток ставки дисконту, визначеної на початок звітного року, та теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою.

Очікуваний прибуток від активів програми з визначеною виплатою дорівнює зміні справедливої вартості цих активів, утримуваних протягом звітного періоду, з урахуванням фактичних внесків і виплат.

Очікуваний прибуток від активів програми буде включати: відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом із реалізованими та нереалізованими іншими прибутками та збитками від активів програми за вирахуванням витрат на управління програмою та податку, сплачуваного безпосередньо програмою.

Розрахунок очікуваного прибутку від активів програми здійснюється за формулою

$$\begin{array}{r}
 \text{Відсотки, дивіденди} \\
 \text{та інший дохід,} \\
 \text{отриманий від активів} \\
 \text{програми}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{r}
 \text{Інші реалізовані} \\
 \text{та нереалізовані} \\
 \text{прибутки від} \\
 \text{активів програми}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{r}
 \text{Інші реалізовані та} \\
 \text{нереалізовані} \\
 \text{збитки від активів} \\
 \text{програми}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{r}
 \text{Витрати на} \\
 \text{управління} \\
 \text{програмою} \\
 \text{(фондом)}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{r}
 \text{Податок,} \\
 \text{сплачуваний} \\
 \text{безпосередньо} \\
 \text{програмою (фондом)}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{r}
 \text{Очікуваний прибуток} \\
 \text{від активів програми}
 \end{array}
 \quad (6.7)$$

Прибуток (збиток) від скорочення програми з визначеною виплатою та остаточного розрахунку за такою програмою визнається після переоцінки зобов'язань і пов'язаних з ними активів програми з урахуванням актуарних припущень на дату скорочення програми чи остаточного розрахунку і визначається в сумі зміни теперішньої вартості зобов'язання за програмою зміни справедливої вартості активів програми, невизнаних актуарних прибутків (за вирахуванням невизнаних актуарних збитків) і невизнаної вартості раніше виконаних працівниками робіт.

Облік програми з визначеною виплатою розглянемо на комплексному прикладі.

ПРИКЛАД 6.10

Є така інформація про програму підприємства з визначеною виплатою:

Очікуваний прибуток від активів програми	12% на рік
Ставка дисконту 2003—2005 роки	10% на рік
Теперішня вартість зобов'язання на початок 2003 року	500 тис. грн
Справедлива вартість активів програми на початок 2003 року	500 тис. грн
Чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки на початок 2003 року	60 тис. грн
Середній залишковий термін надання послуг працівниками	10 років**

Крім того, є такі дані за програмою, тис. грн:

	2003	2004	2005
Вартість поточних виконаних робіт	70	75	75
Надані виплати	60	70	75
Внески підприємства	55	60	60
Теперішня вартість зобов'язання на кінець року	600	800	850
Справедлива вартість активів програми на кінець року	625	725	805.

** Ці цифри можуть бути різними у кожному році.

Виходячи з наведених даних, послідовно здійснимо процедури обліку програм із визначеною виплатою.

Спочатку розрахуємо актуарні прибутки та збитки, які є балансуючою цифрою в наведених далі розрахунках, тис. грн:

Теперішня вартість зобов'язання	2003	2004	2005
Теперішня вартість зобов'язання на початок року	500	600	800
Витрати на відсотки (10%)	50	60	80
Вартість поточних виконаних робіт	70	75	75
Надані виплати	(60)	(70)	(75)
Актуарний (прибуток) збиток	40	135	(30)
Теперішня вартість зобов'язання на кінець року	<u>600</u>	<u>800</u>	<u>850</u>
Справедлива вартість активів програми	2003	2004	2005
Справедлива вартість на початок року	500	625	725
Очікуваний дохід від активів програми (12%)	60	75	87
Внески	55	60	60
Надані виплати	(60)	(70)	(75)
Актуарний (прибуток) збиток	70	35	8
Справедлива вартість активів програми на кінець року	<u>625</u>	<u>725</u>	<u>805</u>

Наступним кроком є визначення, чи перевищують актуарні прибутки та збитки допустимий ліміт 10% коридору. Цей ліміт на 10% перевищує теперішню вартість зобов'язання (до вирахування активів програми) та активів програми (на 1 січня 2003 року 10% вище за 60 тис. грн та 62,5 тис. грн):

	2003	2004	2005
Чисті кумулятивні невизнані актуарні прибутки (збитки) на 1 січня	60	89	(13,65)
Обмеження коридору на 1 січня	50	62,5	80
Перевищення (а)	<u>10</u>	<u>26,5</u>	<u>—</u>
	2003	2004	2005
Середній очікуваний залишковий час роботи (років) (б)	10	10	10
Актуарний прибуток (збиток), який буде визнаний (а/б)	1	2,65	—
	2003	2004	2005
Невизнаний актуарний прибуток (збиток)	60	89	(13,65)
Актуарний прибуток (збиток) за рік: зобов'язання	(40)	(1 351)	30
Актуарний прибуток (збиток) за рік: активи програми	70	35	8
Проміжний підсумок	90	(11)	24,35
Визнаний актуарний прибуток (збиток)	(1)	(2,65)	—
Невизнані актуарні прибутки (збитки)	<u>89</u>	<u>(13,65)</u>	<u>24,35</u>

	2003	2004	2005
<i>Розрахунок зобов'язання у Балансі</i>	600	800	850
<i>Теперішня вартість зобов'язання на 31 грудня</i>	(625)	(725)	(805)
<i>Справедлива вартість активів програми на 31 грудня</i>	(25)	75	45
<i>Невизнані актуарні прибутки (збитки)</i>	89	(13,65)	24,35
<i>Зобов'язання, визнані в Балансі</i>	64	61,35	69,35
<i>Розрахунок витрат у Звіті про фінансові результати</i>			
	2003	2004	2005
<i>Вартість поточних виконаних робіт</i>	70	75	75
<i>Витрати на відсотки</i>	50	60	80
<i>Очікуваний прибуток від активів програми</i>	(60)	(75)	(87)
<i>Чистий актуарний (прибуток) збиток, визнаний у звітному періоді</i>	(1)	(2,65)	—
<i>Витрати, визнані у Звіті про фінансові результати</i>	59	(57,35)	68

Облік програми з визначеною виплатою залежить від типу програми, чи є ці програми фінансованими чи нефінансованими внесками підприємства до господарської одиниці (фонду).

За умови, що програма з визначеною виплатою є фінансованою внесками підприємства, операції, пов'язані з програмою, будуть відображені на рахунках - бухгалтерського обліку так:

1. Визнання витрат на виплати після завершення трудової діяльності

Дебет рахунків витрат

Кредит 31 "Рахунки в банках".

2. Здійснення виплат працівникам пенсій на рахунках підприємства не відображається.

За умови, що програма з визначеною виплатою є нефінансованою внесками підприємства, операції за програмою будуть відображені в обліку такими записами:

1. Визнання витрат на виплати після завершення трудової діяльності

Дебет рахунків витрат

Кредит 472 "Додаткове пенсійне забезпечення".

2. Здійснення виплат працівникам пенсій

Дебет 472 "Додаткове пенсійне забезпечення"

Кредит 31 "Рахунки в банках".

Якщо програма з визначеною виплатою є частково фінансованою внесками підприємства, то операції за програмою будуть відображені на рахунках бухгалтерського обліку так:

1. Визнання витрат на виплати після завершення трудової діяльності:

Дебет рахунків витрат

Кредит 472 "Додаткове пенсійне забезпечення".

2. Здійснення виплат працівникам пенсій в обліку підприємства не відображаються.

Забезпечення виконання гарантійних зобов'язань

Підприємство, яке реалізує продукцію з гарантією, бере на себе зобов'язання забезпечувати її ремонт або заміну протягом гарантійного терміну. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 11 квітня 2002 р. № 506 "Про затвердження Порядку гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійної заміни технічно складних побутових товарів" гарантійне обслуговування полягає в тому, що виробник (продавець, виконавець) протягом гарантійного терміну зобов'язується організувати, якщо це передбачено експлуатаційним документом, роботи з спеціального встановлення (підключення) товару або його монтажу і технічного обслуговування. Роботи за гарантійним ремонтом (обслуговуванням) виконуються для споживача безкоштовно.

Гарантійний ремонт полягає у виконанні робіт, пов'язаних з усуненням недоліків товару для забезпечення його використання за призначенням протягом гарантійного терміну експлуатації. Усунення недоліків здійснюється шляхом заміни або ремонту комплектуючого виробу або окремої складової частини, а також виконання регулюючих робіт відповідно до вимог нормативних документів.

В експлуатаційному документі на товар як вітчизняного, так і іноземного виробництва (технічному паспорті або в іншому документі, який додається до товару) зазначається:

- / гарантійний термін зберігання — термін, упродовж якого споживчі властивості товару не повинні погіршати за умови дотримання вимог нормативних документів. Гарантійний термін зберігання відраховується від дати виготовлення товару і закінчується датою, що визначена виробником;
- / гарантійний термін експлуатації — термін, упродовж якого гарантується використання товару, в т.ч. комплектуючих виробів і складових частин, за призначенням за умови дотримання споживачем правил використання і впродовж якого виробник (продавець, виконавець) виконує гарантійні зобов'язання. Гарантійний термін експлуатації товару, реалізованого через торговельну мережу, відраховується від дати його реалізації споживачу.

При здійсненні реалізації товарів за зразками, з пересиланням по пошті, а також у випадку, якщо час укладання угоди купівлі-продажу і час передачі товару споживачу не співпадає, гарантійний термін експлуатації відраховується від дня доставки товару споживачу, а якщо товар вимагає введення в експлуатацію — від дня введення. Якщо день доставки або введення товару в експлуатацію визначити неможливо, гарантійний термін експлуатації відраховується від дня укладання угоди купівлі-продажу.

Гарантійний термін експлуатації збільшується на час знаходження товару в ремонті (час використання споживачем аналогічного товару із обмінного фонду в гарантійний термін експлуатації не включається). Зазначений проміжок часу відраховується від дня, коли споживач звернувся до виконавця (продавця, виробника) з вимогою усунути недоліки.

Закінчення гарантійного терміну означає вичерпання дії гарантійних зобов'язань виробника (продавця, виконавця).

Гарантійні зобов'язання зазначаються виробником (продавцем) в гарантійному талоні за формою № 1-гарант та № 2-гарант або в іншому експлуатаційному документі в розділі "Гарантійні зобов'язання виробника". До експлуатаційних документів також додаються відривні талони на технічне обслуговування (за необхідності) та гарантійний ремонт.

При виникненні необхідності у визначенні причини втрати якості товару, гарантійний термін якого ще не минув, продавець зобов'язаний впродовж трьох днів з дня отримання письмової заяви від споживача відправити такий товар на експертизу. Споживачу видається акт приймання товару на експертизу за формою № 6-гарант. Експертиза проводиться за рахунок продавця.

При виявленні недоліків або фальсифікації товару протягом гарантійного терміну споживач має право у визначеному порядку на свій розсуд вимагати від продавця або виробника:

- / безкоштовного усунення недоліків або відшкодування витрат на їх виправлення споживачем або третьою особою;
- / заміни на товар аналогічної марки (моделі, артикулу, модифікації) належної якості;
- / заміни на товар іншої марки (моделі, модифікації) з відповідним перерахунком купівельної ціни;
- / розірвання угоди купівлі-продажу та відшкодування нанесених збитків.

В зв'язку з виникненням зобов'язання по гарантійному обслуговуванню або гарантійному ремонту на підприємстві може створюватись забезпечення гарантійних зобов'язань.

Оцінка зобов'язань щодо гарантійного обслуговування може здійснюватись на підставі інформації про фактичні витрати, пов'язані з виконанням гарантійних зобов'язань стосовно кожного виду продукції (товарів), виконаних робіт, наданих послуг за ряд звітних періодів. Цю оцінку слід здійснювати з урахуванням заходів щодо удосконалення технічних умов виробництва, підвищення якості сировини та матеріалів, що використовуються при виготовленні виробів, тощо.

ПРИКЛАД 6.11

Підприємство "Роздоріжжя" реалізувало продукцію ціною 300 грн за одиницю за угодою, яка передбачає гарантійний термін ремонту 30 днів з дати продажу. Минулий досвід засвідчує, що 3% одиниць матимуть дефекти і середня вартість ремонтних робіт становитиме 40 грн на одиницю. Крім того, впродовж місяця було реалізовано продукції на суму 240 000 грн, у 13 одиниць з реалізованої за місяць продукції виявлено дефекти, які було усунено впродовж місяця. На підставі інформації розрахуємо суму забезпечення для гарантійного ремонту на кінець місяця.

Розрахунок забезпечення:

<i>Кількість реалізованих одиниць (240 000 : 300)</i>	<i>800</i>
<i>Відсоток бракованих одиниць</i>	<i>3%</i>
<i>Загальна кількість очікуваних бракованих одиниць</i>	<i>24</i>
<i>Кількість одиниць бракованих, фактично виявлених упродовж місяця</i>	<i><u>13</u></i>
<i>Кількість очікуваних бракованих одиниць у період гарантійного ремонту</i>	<i>11</i>
<i>Середня собівартість ремонтних робіт на одиницю, грн</i>	<i><u>40</u></i>
<i>Попередня оцінка забезпечення для гарантійного ремонту на кінець місяця</i>	<i>440.</i>

Бухгалтерський запис:

За попередню оцінку нарахування забезпечення на виконання гарантійного ремонту

Дебет 93	"Витрати на збут"	440
Кредит 473	"Забезпечення гарантійних зобов'язань "	440.

При понесенні фактичних витрат, пов'язаних із виконанням гарантійних зобов'язань, на рахунках бухгалтерського обліку буде здійснено запис:

Дебет 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань "

Кредит 66 "Розрахунки з оплати праці"

Кредит 65 "Розрахунки за страхуванням "

Кредит 20 "Виробничі запаси " тощо.

Якщо витрати, понесені на гарантійний ремонт, в обсязі, що перевищує норми, робиться запис:

Дебет 24 "Брак у виробництві"

Кредит 66 "Розрахунки з оплати праці"

Кредит 65 "Розрахунки за страхуванням " тощо.

Витрати на утримання гарантійних майстерень обліковуються на рахунку 24 "Брак у виробництві".

Забезпечення на реструктуризацію

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про реструктуризацію як діяльність, що припиняється, визначено у П(С)БО 27 "Діяльність, що припиняється".

Реструктуризація — це програма, яку планують і контролюють керівники і яка змінює обсяг діяльності суб'єкта господарювання або спосіб здійснення цієї діяльності.

Прикладами реструктуризації є:

- / продаж або припинення певного виду діяльності;
- / закриття відділень у країні (чи регіоні);
- / переміщення видів діяльності з однієї країни (регіону) до іншої;
- / зміни в структурі управління, наприклад ліквідація якоїсь ланки управління;
- / основні реорганізації, які мають суттєвий вплив на характер і напрями діяльності підприємства.

Забезпечення на відшкодування витрат на реструктуризацію створюється у разі наявності затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, що будуть зазанані після початку реалізації цього плану.

Забезпечення витрат на реструктуризацію визнається лише тоді, коли загальні критерії визнання забезпечення задовольняються.

Таке забезпечення є швидше конструктивним зобов'язанням, ніж юридичним.

Конструктивне зобов'язання здійснити реструктуризацію виникає лише за умови, що підприємство має докладний офіційний план реструктуризації і починає впроваджувати план або повідомляє його основні особливості тим, на кого

він впливає. Якщо це не офіційний план або план не був повідомлений, забезпечення витрат на реструктуризацію не визнається.

Докладний офіційний план реструктуризації може бути засвідчений шляхом демонтажу установки чи продажем активів або оприлюдненням основних особливостей плану. Оприлюднення докладного плану реструктуризації створює конструктивну заборгованість щодо реструктуризації за умови, що докладно наводиться, як план здійснюватиметься (наводяться основні особливості плану), тобто подається достатньо відомостей, щоб викликати очікування в інших сторін (наприклад, клієнтів, постачальників і службовців чи їхніх представників), що підприємство проведе реструктуризацію. Виконання плану реструктуризації треба розпочати так, щоб почати і завершити її якомога швидше, що зробило б малоімовірним внесення значних змін до плану, в протилежному разі малоімовірно, що план викликатиме обґрунтоване очікування в частини інших сторін.

Коли реструктуризація включає продаж господарської одиниці, зобов'язання не виникає доти, доки підприємство не починає продажу, тобто угода про продаж не має обов'язкової сили.

Попередньо до такої угоди підприємство матиме можливість змінити рішення і справді не може бути здатним знайти покупця на прийнятних умовах.

При продажу господарської одиниці може зазначатися, що активи господарської одиниці перебувають у гіршому стані, і суми їх відновлення (за таких обставин звичайно чиста вартість реалізації) повинні визначатися згідно з П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів". Коли продаж є тільки частиною реструктуризації, конструктивна заборгованість може виникати щодо інших частин реструктуризації до того, як угода про продаж стане обов'язковою.

ПРИКЛАД 6.12

15 грудня 2004 року правління підприємства "Педіґрі" вирішило закрити підрозділ, який виробляє конкретний вид продукції (корм для тварин). На підставі наведеної інформації встановимо, чи буде визнано забезпечення для реструктуризації, якщо:

- 1) до дати балансу 31 грудня 2004 року рішення правління про закриття підрозділу не було повідомлено нікому з тих, на кого вони впливає, і жодні інші кроки із запровадження цього рішення не здійснювалися;*
- 2) 20 грудня 2004 року докладний план закриття підрозділу узгоджено з правлінням; клієнтам надіслано листи з попередженням, щоб шукали альтернативне джерело забезпечення, а працівникам підрозділу надіслано повідомлення про скорочення.*

- 1. Оскільки не було події, що створює зобов'язання, зобов'язання не виникає. Отже, забезпечення не визнають. Бухгалтерський запис не здійснюється.*
- 2. Подія, яка створює зобов'язання, — це повідомлення рішення клієнтам і працівникам, що спричиняє конструктивне зобов'язання з цієї дати, оскільки повідомлення створює обґрунтоване очікування про закриття підрозділу.*

Вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, при погашенні ймовірне.

Отже, виходячи з найкращої оцінки витрат на закриття підрозділу, визнають забезпечення станом на 31 грудня 2004 року, що буде відображено записом:

Дебет 97 "Інші витрати "

Кредит 474 "Забезпечення інших витрат і платежів "

Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває.

Забезпечення на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів Багато контрактів як, наприклад, деякі звичайні замовлення на постачання, можуть бути скасовані без сплати компенсації іншій стороні, а отже, теперішнього зобов'язання немає, і забезпечення не визнається.

Такі контракти є необтяжливими і не потребують визнання забезпечення.

Інші контракти визначають і права, і зобов'язання кожної зі сторін, що укладають контракт. Такі контракти можуть стати обтяжливими за деяких обставин.

Відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання", *обтяжливий контракт* — це контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Якщо контракт стає обтяжливим, теперішню заборгованість за цим контрактом слід визнати та оцінити як забезпечення.

До створення окремого забезпечення на обтяжливий контракт підприємство визнає будь-який збиток від зменшення корисності, яке відбулося, активами, відведеними на цей контракт згідно з П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів".

ПРИКЛАД 6.13

Підприємство орендує будівлю згідно з угодою про операційну оренду. Орендна угода є невідмовною, і протягом двох років, що залишилися до закінчення дії угоди, підприємство не має можливості передати будівлю у суборенду. Підприємство має намір залишити будівлю до завершення строку оренди. Якщо немінучі орендні платежі становлять 100 000 грн, на цю суму слід визначити забезпечення обтяжливої орендної угоди, що буде відображено записом, грн:

<i>Дебет 977 "Інші витрати звичайної діяльності"</i>	<i>100 000</i>
<i>Кредит 474 "Забезпечення інших витрат і платежів"</i>	<i>100 000.</i>

6.3. ОБЛІК КРЕДИТІВ БАНКУ

Здійснення підприємницької діяльності суб'єктом господарювання залежно від окреслених цілей може потребувати кредитування.

Основним видом кредитування є банківський кредит. Відповідно до Закону України "Про банки і банківську діяльність" від 7 грудня 2000 р. № 2121-III з наступними змінами та доповненнями, *банківський кредит* — будь-яке зобов'язання банку надати певну суму грошей, будь-яка гарантія, будь-яке зобов'язання придбати право вимоги боргу, будь-яке продовження строку погашення боргу, яке надано в обмін на зобов'язання боржника щодо повернення заборгованої суми, а також на зобов'язання на сплату процентів та інших зборів з такої суми. Відповідно під банком розуміють юридичну особу, яка має виключне право на підставі ліцензії Національного банку України здійснювати у сукупності такі операції:

- / залучення у вклади грошових коштів фізичних і юридичних осіб;
- / розміщення зазначених коштів від свого імені, на власних умовах та на власний ризик;
- / відкриття та ведення банківських рахунків фізичних та юридичних осіб.

Взаємовідносини між банком і позичальником регламентуються *кредитним договором*, що укладається у письмовій формі. У кредитному договорі визначаються права, обов'язки та відповідальність сторін, які не можуть бути змінені в односторонньому порядку. За кредитним договором банк бере на себе зобов'язання надати у розпорядження позичальника на узгоджений термін певну суму коштів, гарантію, зобов'язання придбати право вимоги боргу, продовження строку погашення боргу, а позичальник бере на себе зобов'язання використати кошти на цілі, обумовлені договором, повернути банку основну суму боргу і відсотки в узгоджений строк, а також сплатити збори і комісійні, пов'язані з отриманням кредиту.

Відсотки і комісійні, які банк стягує з клієнта, є компенсацією використання певної суми коштів упродовж визначеного терміну. Їх розмір, порядок, строки нарахування і сплати, а також механізм відшкодування обумовлюються кредитним договором.

Кредитним договором визначаються: •

- сторони договору; / основні обов'язки сторін; / сума кредиту;
- / графік погашення кредиту і відсотків; / ставка відсотка та умови, за яких вона може бути змінена; / умови використання кредиту позичальником; / вид забезпечення кредиту;
- / відповідальність позичальника за невиконання в зазначений строк своїх зобов'язань за кредитним договором;
- / зобов'язання позичальника надавати банку інформацію і необхідні документи, що підтверджують фінансовий і діловий стан підприємства;
- / право банку проводити перевірку цільового використання кредиту та наявність і умови зберігання заставленого майна;
- / порядок припинення дії кредитного договору.

З метою зменшення ступеня кредитного ризику (ймовірність несплати позичальником основного боргу та відсотків за користування кредитом у терміни, визначені у кредитному договорі) банк вимагає від позичальника надання забезпечення кредиту.

Забезпеченнями кредиту можуть бути: *застава, порука, гарантія* та інші форми зобов'язань, прийняті у банківській практиці. Кредитний ризик може також забезпечуватись *страхуванням*. Для більшої надійності зазначених видів забезпечення кредиту може укладатись тристороння угода: банк — гарант (поручитель, страхова організація) — позичальник.

Найбільш розповсюдженим видом забезпечення є *застава*.

З набранням чинності 1 січня 2004 року ЦКУ правове регулювання застави зазнало певних змін. У правовому регулюванні відносин, що виникають внаслідок застави, чинний Закон України від 02.10.92 р. № 2654-ХІІ "Про заставу".

Відповідно до ст. 572 ЦК поняття *застави* передбачає, що в силу застави кредитор (заставодержатель) має право у разі невиконання боржником (заставодавцем) зобов'язання одержати задоволення за рахунок заставленого майна переважно перед іншими кредиторами цього боржника.

Забезпечення кредиту у вигляді застави оформлюється окремим договором. У договорі застави визначаються: / суть;

/ розмір і строк виконання зобов'язання, забезпеченого заставою; / опис предмета застави; / інші умови, погоджені строками договору.

Право застави виникає з моменту укладання договору застави, а у випадках, коли договір підлягає нотаріальному посвідченню, — з моменту його нотаріального посвідчення.

Предмети застави, їх оцінка, а також окремі види застав розглянуті у *параграфі 6.1 "Визнання, класифікація та оцінка зобов'язань"*.

Предметами застави не можуть бути:

- / національні, культурні та історичні цінності, які є об'єктами права державної власності і занесені або підлягають занесенню до Державного реєстру національної культурної спадщини;
- / вимоги, які мають особистий характер, а також інші вимоги, застава яких заборонена законом. Предмет застави може бути замінений лише за згодою заставодержателя. Предмет застави має бути застрахованим на користь заставодержателя (банку).

Якщо предметом застави є нерухоме майно, договір застави підлягає нотаріальному посвідченню.

Майно, що є у спільній власності, може бути передане в заставу лише за згодою усіх співвласників.

Заставодавець (позичальник) має право:

- / користуватись предметом застави відповідно до його призначення, у тому числі здобувати з нього плоди та доходи;
- / відчужувати предмет застави, передавати його в користування іншій особі або іншим чином розпоряджатися ним лише за згодою заставодержателя.

Заставодержатель (банк) має право користуватися переданим йому предметом застави лише у випадках, встановлених договором.

Особа, яка володіє предметом застави, зобов'язана:

- 1) вживати заходів, необхідних для збереження предмета застави;
- 2) утримувати предмет застави належним чином;
- 3) негайно повідомляти другу сторону про виникнення загрози знищення або пошкодження предмета застави.

У разі невизнання зобов'язання, забезпеченого заставою, заставодержатель (банк) набуває права звернення стягнення на предмет застави.

За рахунок предмета застави заставодержатель (банк) має право задовольнити в повному обсязі свою вимогу, що визнана на момент фактичного задоволення, включаючи:

- / сплату процентів, неустойки;
- / відшкодування збитків, завданих порушенням зобов'язання;
- / необхідні витрати на утримання заставленого майна;
- / витрати, перенесені у зв'язку з пред'явленням вимоги, якщо інше не встановлено договором.

Право застави припиняється у разі:

- 1) припинення зобов'язання, забезпеченого заставою;
- 2) втрати предмета застави, якщо заставодавець не змінить предмет застави;
- 3) реалізації предмета застави;
- 4) набуття заставодержателем права власності на предмет застави.

У разі припинення права застави унаслідок виконання забезпеченого заставою зобов'язання, заставодержатель (банк), у володінні якого перебувало заставлене майно, зобов'язаний негайно повернути його заставодавцеві (позичальнику).

Реалізація предмета застави, на який звернене стягнення, провадиться шляхом його продажу з публічних торгів. Якщо сума, одержана від реалізації предмета застави, не покриває вимоги заставодержателя, він має право отримати суму, якої не вистачає, з іншого майна боржника.

Бухгалтерський облік операцій з використанням забезпечення договірних зобов'язань у вигляді застави залежить від того, переходить об'єкт застави у власність заставодержателя чи ні.

У випадку коли об'єкт застави не переходить у власність заставодержателя (банка), основні операції у заставодавця (позичальника) відображаються так, як показано в *табл. 6.10*.

Таблиця 6.10. Облік операцій із заставою
(право власності на предмет застави залишається за заставодавцем)

пор.	Зміст операції	Бухгалтерський запис	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отримання кредиту	31 "Рахунки в банках"	50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики"
2.	Відображення забезпечення, наданого у вигляді застави майна (товарів)	05 "Гарантії та забезпечення надані"	—
3.	Передача товарів у заставу	28 "Товари", субрахунок "Товари у заставі"	28 "Товари"
4.	Реалізація заставодержателем заставленого майна	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	702 "Дохід від реалізації товарів"
5.	Розрахунки за податковими зобов'язаннями	702 "Дохід від реалізації товарів"	643 "Податкові зобов'язання"
6.	Списання балансової вартості товарів	902 "Собівартість реалізованих товарів"	28, субрахунок "Товари у заставі"

Продовження табл. 6.10

1	2	3	4
7.	Залік заборгованості перед заставодержателем (банком) за отриманим кредитом	50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
8.	Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"
9.	Списання наданого забезпечення		05 "Гарантії та забезпечення надані"

У випадку коли заставне майно переходить у власність заставодержателя, основні операції відображаються так, як показано у табл. 6.11.

Таблиця 6.11. Облік операцій із заставою
(право власності на предмет застави переходить до заставодержателя)

№ пор.	Зміст операції	Бухгалтерський запис	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отримання кредиту	31 "Рахунки в банках"	50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики"
2.	Відображення забезпечення, наданого у вигляді застави майна (товарів)	05 "Гарантії та забезпечення надані"	—
3.	Передача товарів у заставу	28, субрахунок "Товари у заставі"	28 "Товари"
4.	Перехід прав власності на заставлене майно до заставодержателя	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	702 "Дохід від реалізації товарів"
5.	Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з переходом прав власності на заставлене майно до заставодержателя	702 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками"
6.	Списання собівартості переданих товарів	902 "Собівартість реалізованих товарів"	28, субрахунок "Товари у заставі"
7.	Залік заборгованості перед заставодержателем	50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
8.	Списання наданого забезпечення		05 "Гарантії та забезпечення надані"

Іншим видом забезпечення кредиту є порука. Згідно зі ст. 553 ЦК за договором поруки поручитель поручається перед кредитором боржника за виконання ним свого зобов'язання. Поручитель відповідає перед кредитором за порушення зобов'язання боржником. Поручителем може бути одна особа або кілька осіб.

Виникнення відносин поруки ЦК пов'язує із укладанням договору поруки. Згідно зі ст. 547 ЦК такий договір укладають у письмовій формі, недодержання якої веде до нікчемності договору.

Надзвичайно важливими у відносинах поруки є питання сторін і змісту договору поруки. Зокрема, ці відносини можуть оформляти шляхом:

- 1) укладання договору між поручителем та кредитором (найтипівіший варіант, при якому договір регулює відносини поруки, а основне зобов'язання регулюється окремим договором між боржником і кредитором або законом);
- 2) укладання договору між поручителем та кількома кредиторами (або між кількома поручителями та кредитором);
- 3) укладання договору за участю поручителя, кредитора та боржника (у такому випадку договір може регулювати і відносини, пов'язані з основним зобов'язанням боржника, і відносини поруки);
- 4) паралельного укладання договору між поручителем і кредитором (який регулює відносини поруки) та договору між поручителем і боржником (який регулює відносини щодо виконання основного зобов'язання у межах поруки). Перевагою такого варіанту, так само як і варіанту з трестороннім договором, є можливість врегулювання сплатності поруки та визначення її умов.

Зауважимо, що сторонами договору поруки можуть бути як фізичні, так і юридичні особи.

У разі забезпечення виконання зобов'язання порукою у відповідному договорі необхідно визначити певні умови. При цьому договір поруки обов'язково повинен містити:

- / посилання на основне забезпечуване зобов'язання;
- / найменування і реквізити сторін договору поруки, а також боржника (якщо він не є стороною такого договору);
- / вказівку на предмет, а саме на відносини поруки (а не, скажімо, гарантії) між сторонами.

Крім того, у договорі поруки слід також визначати: /

строк дії договору поруки;

/ обсяг поруки (у тому числі обсяг відповідальності поручителя за основне зобов'язання та за сплату процентів, неустойки, відшкодування збитків);

/ зміст відповідальності поручителя перед кредитором (солідарна чи субсидіарна);

/ розподіл відповідальності між кількома поручителями.

Значну увагу в ЦК приділено питанням **прав та обов'язків учасників відносин поруки**.

Щодо **прав та обов'язків поручителя**, то їх можна поділити на ті, що виникають у випадку висування вимоги кредитора (ст. 555), та ті, що виникають з моменту задоволення такої вимоги (ст. 556—557). Так, у **разі пред'явлення кредитором вимоги** до поручителя останній **зобов'язаний** повідомити про це боржника, а в разі пред'явлення до нього позову — подати клопотання про залучення боржника до участі у справі. Невиконання цього зобов'язання веде до того, що боржник отримує право висунути проти вимоги поручителя всі заперечення, які він мав проти вимоги кредитора. У свою чергу, висунення боржником об'єктивних

заперечень може виявитися досить незручним для поручителя, який вже виконав зобов'язання перед кредитором, не маючи для цього достатніх підстав.

При цьому **поручитель має право** висунути проти вимоги кредитора заперечення, які міг би висунути сам боржник, за умови, що вони не пов'язані з боржником. Крім того, він **має право** висунути ці заперечення у випадку, якщо боржник відмовився від них або визнав свій борг. Надання зазначеного права має велике значення для поручителя з огляду на те, що він бере на себе ризики, пов'язані з неможливістю виконання боржником своїх зобов'язань перед кредитором, і відповідно перед поручителем у порядку регресу.

Після виконання поручителем зобов'язання, забезпеченого порукою, кредитор повинен вручити йому документи, що підтверджують зобов'язання боржника. Саме на їх підставі поручитель має можливість отримати компенсацію за виконання поруки (добровільно чи примусово), оскільки до поручителя переходять всі права кредитора щодо цього зобов'язання, зокрема ті, що забезпечували його виконання.

Щодо боржника, то в ЦК зазначається, що він зобов'язаний негайно повідомити поручителя про самостійне виконання зобов'язань перед кредитором. Договором між поручителем і боржником може бути передбачена відповідальність останнього за невиконання такого зобов'язання.

Поручитель відповідає перед кредитором у тому ж обсязі, що і боржник.

У разі порушення боржником зобов'язання, забезпеченого порукою, боржник і поручитель відповідають перед кредитором як солідарні боржники.

Припинення поруки передбачено:

- / з припиненням забезпеченого нею зобов'язання;
- / у разі зміни зобов'язання без згоди поручителя, внаслідок чого збільшується обсяг його поручительства;
- / якщо після настання строку виконання зобов'язання кредитор відмовився прийняти належне виконання, запропоноване боржником або поручителем;
- / у разі переведення боргу на іншу особу, якщо поручитель не поручився за нового боржника;
- / після закінчення строку, встановленого в договорі поруки. У разі якщо такий строк не встановлено, порука припиняється, якщо кредитор протягом шести місяців від дня настання строку виконання основного зобов'язання не пред'явить вимоги до поручителя.

Слід зазначити, що, якщо строк основного зобов'язання не встановлений або встановлений моментом пред'явлення вимоги, порука припиняється, якщо кредитор не пред'явить позову до поручителя протягом одного року від дня укладання договору поруки.

Говорячи про нове регулювання відносин поруки, не можна не зазначити її **основних відмінностей від гарантії**:

- / загальний суб'єктивний склад поруки, на відміну від гарантії;
- / залежність дійсності поруки від дійсності основного зобов'язання;
- / право поручителя висувати заперечення проти вимог кредитора.

У бухгалтерському обліку поручителя сума, на яку надано поруку, відображається на позабалансовому рахунку 05 "Гарантії та забезпечення надані".

Відображення на позабалансових рахунках зазначеної суми (збільшення залишків) відбувається на дату укладання договору поруки. Списання суми, на яку надано поруку, з цих рахунків (зменшення залишку на рахунках) відбувається під час погашення заборгованості, на яку їх було надано, та у разі перенесення заборгованості за ними на баланс. Це відбувається на дату виконанням поручителем зобов'язань перед кредитором. Крім того, виходячи з норм ст. 559 ЦК, списання суми поруки може також здійснюватись на дату:

У виконання боржником зобов'язань перед кредитором; / відмови кредитора від прийняття належного виконання зобов'язань, запропонованого боржником або поручителем;

/ переведення боргу за основним зобов'язанням на іншу особу, за яку поручитель не поручився;

У наступну за датою, до якої видано поруку.

В обліку поручителя (не банку) здійснюються такі записи:

1. Укладення договору поруки — збільшення залишку на позабалансовому рахунку 05 "Гарантії та забезпечення надані".

2. Перерахування суми заборгованості поручителем банку:

Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
(аналітичний рахунок "Кредитор-банк ")

Кредит 311 "Рахунки в банках".

3. Набуття поручителем прав вимоги до боржника

Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
(аналітичний рахунок "Позичальник-боржник ")

Кредит 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
(аналітичний рахунок "Кредитор-банк ").

4. Списання забезпечення — зменшення залишку на позабалансовому рахунку 05 "Гарантії та забезпечення надані".

5. Отримання поручителем у порядку регресу відповідної суми від позичальника-боржника:

Дебет 311 "Рахунки в банках "

Кредит 377 "Розрахунки з іншими дебіторами "
(аналітичний рахунок "Позичальник-боржник ").

Основні бухгалтерські проводки, які здійснюють у разі виконання поруки (поручитель виконав зобов'язання перед кредитором) у позичальника-боржника, можуть бути такими:

1. Отримання поруки позичальником:

Дебет 311 "Рахунки в банках " Кредит 60
"Короткострокові позики "

2. Погашення поручителем кредиту і виникнення заборгованості перед поручителем:

Дебет 60 "Короткострокові позики "
Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами "

3. Погашення позичальникам заборгованості перед поручителем:

*Дебет 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" Кредит 311
"Рахунки в банках".*

Забезпеченням кредиту може бути *гарантія*. Нормативно-правовими актами України, які містять базові положення про гарантію, є ЦК та ГК. Відповідно до ст. 560 ЦК за гарантією банк, інша фінансова установа, страхова організація (гарант) гарантує перед кредитором (бенефіціаром) виконання боржником (принципалом) свого обов'язку. Гарант відповідає перед кредитором за порушення зобов'язання боржником.

У ст. 200 ГК зазначено, що гарантія є специфічним засобом забезпечення виконання господарських зобов'язань шляхом письмового підтвердження (гарантійного листа) банком, іншою кредитною установою, страховою організацією (банківська гарантія) про задоволення вимог управненої сторони у розмірі повної грошової суми, зазначеної у письмовому підтвердженні, якщо третя особа (зобов'язана сторона) не виконає вказане у ньому певне зобов'язання, або настануть інші умови, передбачені відповідним підтвердженням.

Гарантія є чинною від дня її видачі та діє протягом строку, на який вона видана. Гарантія не може бути відкликана гарантом, якщо в ній не встановлено інше.

Гарант зобов'язаний сплатити кредиторів грошову суму відповідно до умов гарантії у разі порушення боржником зобов'язання, забезпеченого гарантією.

Вимога кредитора до гаранта про сплату грошової суми відповідно до виданої ним гарантії пред'являється у письмовій формі.

Після одержання вимоги кредитора гарант повинен негайно повідомити про це боржнику і передати йому копії вимоги разом з доданими до неї документами.

Обов'язок гаранта перед кредитором обмежується сплатою суми, на яку видано гарантію. Проте у разі порушення гарантом свого обов'язку його відповідальність перед кредитором не обмежується сумою, на яку видано гарантію.

Гарант має право на:

/ зворотну вимогу (регрес) до боржника в межах суми, сплаченої ним за гарантією кредиторів, якщо інше не встановлено договором між гарантом і боржником;

/ на оплату послуг, наданих ним боржникові.

У бухгалтерському обліку гаранта сума, на яку надано гарантію, відображається на позабалансовому рахунку 05 "Гарантії та забезпечення надані".

Відображення в обліку відповідної суми (збільшення залишку на зазначених рахунках) здійснюється на дату надання (отримання) гарантії. Списання суми гарантії із зазначених позабалансових рахунків (зменшення залишку) здійснюється при погашенні заборгованості, на яку надано гарантію, та при перенесенні заборгованості за наданою гарантією на баланс. Крім того, згідно зі ст. 568 ЦК, списання суми гарантії може провадитися на дату:

/ закінчення строку дії гарантії;

/ відмови кредитора від своїх прав за гарантією шляхом повернення її гаранту або шляхом подання гаранту письмової заяви про звільнення його від зобов'язань за гарантією.

Основні бухгалтерські записи у гаранта (не банку) будуть здійснювані таким чином:

1. Надання гарантії — збільшення залишку на позабалансовому рахунку 05 "Гарантії та забезпечення надані".
2. Перерахування гарантом суми заборгованості боржника (принципала) перед кредитором (бенефіціаром):

Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
(аналітичний рахунок "Кредитор ")

Кредит 31 "Рахунки в банках ".
3. Списання суми гарантії з позабалансового рахунка 05 "Гарантії та забезпечення надані".
4. Отримання гарантом прав вимоги до боржника (принципала):

Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами "
(аналітичний рахунок "Боржник ")

Кредит 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
(аналітичний рахунок "Кредитор ").
5. Отримання гарантом у порядку регресу відповідних сум від боржника (принципала):

Дебет 31 "Рахунки в банках"

Кредит 377 "Розрахунки з іншими дебіторами "
(аналітичний рахунок "Боржник ").

Основні бухгалтерські записи в обліку боржника (принципала), здійснювані ним при використанні як забезпечення договірних зобов'язань гарантії (гарант сплатив відповідну суму кредиторіві) будуть такі, як показано у *табл. 6.12*.

Таблиця 6.12. Облік забезпечення договірних зобов'язань гарантії у боржника (принципала)

№ пор.	Зміст операції	Бухгалтерський запис	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отримання кредиту	31 "Рахунки в банках"	50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики"
2.	Відображення зобов'язання перед гарантом на дату сплати гарантом кредиторіві (бенефіціару) суми за гарантією з одночасним погашенням заборгованості	50 "Довгострокові позики", 60 "Короткострокові позики"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
3.	Погашення заборгованості перед гарантом	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	31 "Рахунки в банках"

Забезпечення кредиту використовується для впевненості, що сума кредиту буде відшкодована у випадку втрати позичальником кредитоспроможності до погашення кредиту. Разом з тим забезпечення кредиту також втілюють у собі ризик, отже, їх оцінка здійснюється не менш суворо, ніж оцінка ризику кредиту. Тому при виборі виду забезпечення перевага віддається найбільш ліквідному, реалізація якого не вплине негативно на імідж банку.

Однак основною гарантією погашення кредиту є поточна і майбутня фінансова стабільність позичальника, а також позитивні грошові потоки від проекту, який позичальник має намір фінансувати. При прийнятті рішення про надання кредиту перш за все оцінюється ступінь ризику, а не якість забезпечення. Отже, банк проводить політику пріоритетності якості об'єкта кредитування над забезпеченням кредиту.

Банківський кредит у вигляді певної суми грошових коштів

Залежно від строку отримання грошових коштів банківський кредит поділяється на:

✓ довгострокові кредити (кредити, отримані на строк більший ніж один рік);

✓ короткострокові кредити (кредити на строк, що не перевищує один рік).

Довгострокові кредити банку

Об'єктами довгострокового кредиту банку можуть бути капітальні витрати на реконструкцію, модернізацію та розширення діючих основних фондів, на нове будівництво, приватизацію тощо.

Відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання", довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в Балансі за їхньою теперішньою вартістю. Теперішню вартість довгострокового зобов'язання за кредитом банку складають основна сума боргу за теперішньою вартістю та відсотків (ануїтету) за теперішньою вартістю.

Теперішню вартість основної суми боргу визначають за допомогою таблиці значень теперішньої вартості однієї грошової одиниці.

Теперішня вартість ануїтету (дисконтована сума ануїтету на дату останньої виплати) визначається за допомогою таблиці значень теперішньої вартості звичайного ануїтету однієї грошової одиниці.

Розмір заборгованості підприємства за отриманими позиками на кінець періоду буде залежати від графіка погашення, обумовленого договором.

Погашення банківських кредитів може здійснюватись:

- / сплатою заборгованості за відсотками і основною сумою боргу водночас в кінці строку позики;
- / щомісячною сплатою заборгованості за відсотками і в кінці строку позики — за основною сумою кредиту;
- / одночасною сплатою комісії та/або процентів авансом із сплатою основного боргу в кінці строку позики;
- / у розстрочку;
- / щорічними платежами з арифметичною або геометричною прогресією чи регресією;
- / після обумовленого періоду;
- / з постійною сумою погашення основного боргу;
- / достроково (на вимогу) тощо.

Найчастіше позики погашаються постійними періодичними виплатами (щорічними, щоквартальними, щомісячними тощо), які включають відсотки і суму погашення основного боргу.

Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних із фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

- / позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;
- / не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Для обліку розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточним зобов'язанням у плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено пасивний рахунок 50 "Довгострокові позики".

За кредитом рахунка 50 "Довгострокові позики" відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення до їх складу короткострокових (відстрочених) позик, за дебетом — погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Рахунок 50 "Довгострокові позики" має такі субрахунки:

- 501** "Довгострокові кредити банків у національній валюті";
- 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".

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

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

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

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

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

- 611** "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті" та
- 612** "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті".

За кредитом рахунка 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" відображається та частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом — погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

Аналітичний облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями ведеться за кредиторами та видами заборгованості.

Розглянемо приклади.

ПРИКЛАД 6.14

Підприємство "Магарач" 3 січня 2005 року уклало з банком договір про довгострокову позику у сумі 100 000 грн терміном на 3 роки під 18% річних. Відсотки сплачуються щоквартально. Позику одержано 1 лютого 2005 року. Бухгалтерські записи щодо розрахунків за позикою подано у табл. 6.13.

Таблиця 6.13. Облік довгострокової позики із сплатою відсотків щоквартально

пор.	Документ та зміст операції	Бухгалтерський запис		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1.	Виписки банку з поточного та позикового рахунків 01.02.2005 р. Зараховано на поточний рахунок у банку кошти довгострокової позики банку	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	501 "Довгострокові кредити банків в національній валюті"	100 000
2.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Нараховано відсотки за користування довгостроковою позикою банку за лютий ($100\,000 \cdot 0,18 : 12 = 1\,500$)	951 "Відсотки за кредит"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	1 500
3.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Нараховано відсотки за користування довгостроковою позикою банку за березень ($100\,000 \cdot 0,18 : 12 = 1\,500$)	951 "Відсотки за кредит"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	1 500
4.	Бухгалтерська довідка 31.03.2005 р. Нараховані відсотки за користування довгостроковою позикою банку за лютий-березень віднесено на фінансові результати діяльності за квартал	792 "Результат фінансових операцій"	951 "Відсотки за кредит"	3 000
5.	Виписка з поточного рахунку 31.03.2005 р. Сплачено нараховані відсотки за користування довгостроковою позикою банку за лютий-березень	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	3 000

ПРИКЛАД 6.15

5 січня 2005 року підприємство "Стрибунець" уклало з банком договір про довгострокову позику у сумі 200 000 грн терміном на 3 роки під 18% річних. Відсотки мають бути сплачені разом з основною сумою позики в кінці строку договору. Позику було одержано 01.02.2005 р. У цьому випадку для розрахунку відсотків застосовується принцип складних відсотків, оскільки підприємство користується окрім суми кредиту ще й сумою нарахованих відсотків. Тобто сума відсотків за користування кредитом буде така:

За перший рік (з 01.02.2005 р. по 31.01.2006 р.) загальна сума відсотків $(200\,000 \cdot 0,18) = 36\,000$ грн, а щомісячні нарахування — 3 000 грн.

За другий рік (з 01.02.2006р. по 31.01.2007р.) загальна сума відсотків $(236\,000 \cdot 0,18) = 42\,480$ грн, а щомісячні нарахування — 3 540 грн.

За третій рік (з 01.02.2007р. по 31.01.2008р.) загальна сума відсотків $(278\,480 \cdot 0,18) = 50\,126,40$ грн, а щомісячні нарахування — 4 177,20 грн.

Бухгалтерські записи щодо розрахунків за позикою подано у **табл. 6.14**.

Таблиця 6.14. Облік довгострокової позики, за якою проценти сплачуються разом з основною сумою позики в кінці строку

№ пор.	Документ та зміст операції	Бухгалтерський запис		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1.	Виписки банку з поточного та позикового рахунків 01.02.2005 р. Зараховано на поточний рахунок у банку кошти довгострокової позики банку	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	501 "Довгострокові кредити банків в національній валюті"	200 000
2.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Нарахована сума відсотків за користування довгостроковою позикою банку за лютий 2005 року. Аналогічні проведення відображаються кожного місяця протягом 2005 року і в січні 2006 року	951 "Відсотки за кредит"	501 "Довгострокові кредити банків в національній валюті"	3 000
3.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Нарахована сума відсотків за користування довгостроковою позикою банку за лютий 2006 року. Аналогічні проведення відображаються кожного місяця протягом 2006 року і в січні 2007 року	951 "Відсотки за кредит"	501 "Довгострокові кредити банків в національній валюті"	3 540
4.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Нарахована сума відсотків за користування довгостроковою позикою банку за лютий 2007 року. Аналогічні проведення відображаються кожного місяця протягом 2007 року і в січні 2008 року	951 "Відсотки за кредит"	501 "Довгострокові кредити банків в національній валюті"	4 177
5.	Погашення позики з відсотками $200\,000 + 3\,000 \cdot 12 + 3\,540 \cdot 12 + 4\,177 \cdot 12 = 250\,126$	501 "Довгострокові кредити банків в національній валюті"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	250 126

ПРИКЛАД 6.16

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

Бухгалтерські записи щодо погашення зобов'язання за довгостроковою позикою подано у **табл. 6.15**.

Таблиця 6.15. Облік довгострокової позики зі сплатою відсотків один раз на рік разом із погашенням частини позики			відсотків один раз	на рік
№ пор.	Документ та зміст операції	Бухгалтерський запис		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Виписки банку з поточного та позикового рахунків 01.02.2004 р. Зараховано на поточний рахунок у банку кошти довгострокової позики банку	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	501 "Довгострокові кредити банків в національній валюті"	150 000
2.	Бухгалтерська довідка. Частина довгострокової позики банку переведена зі складу довгострокових у поточні зобов'язання	501 "Довгострокові кредити банків в національній валюті"	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	50 000
3.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Нараховано відсотки за користування довгостроковою позикою банку за січень $(150\,000 \cdot 0,18) : 12 = 2\,250$ грн	951 "Відсотки за кредит"	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	2 250
4.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Нараховано відсотки за користування довгостроковою позикою банку за лютий $(150\,000 \cdot 0,18) : 12 = 2\,250$ грн	951 "Відсотки за кредит"	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	2 250
5.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Нараховано відсотки за користування довгостроковою позикою банку за березень $(150\,000 \cdot 0,18) : 12 = 2\,250$ грн	951 "Відсотки за кредит"	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	2 250
6.	Бухгалтерська довідка 31.03.2004 р. Нараховані відсотки за користування позикою банку за січень-березень віднесено на фінансові результати діяльності за квартал	792 "Результат фінансових операцій"	951 "Відсотки за кредит"	6 750
Бухгалтерські записи, аналогічні операціям 3, 4, 5, відображаються в обліку щомісячно, операція 6 відображається щоквартально				
7.	Виписки банку з поточного та позикового рахунків 31.12.2004 р. Перераховано з поточного рахунка установи банку загальну суму, у тому числі в погашення частини кредиту — 50 000 грн, та нараховані відсотки за користування позикою банку за 2004 рік - 27 000 грн	611 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	77 000

Короткострокові кредити банків

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

Облік розрахунків за кредитами банків у національній та іноземній валютах, строк повернення яких не перевищує дванадцять місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув, ведеться на рахунку 60 "Короткострокові позики".

За кредитом рахунка 60 "Короткострокові позики" відображаються суми одержаних кредитів (позик), за дебетом — сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

Рахунок 60 "Короткострокові позики" має такі субрахунки:

- 601** "Короткострокові кредити банків у національній валюті";
- 602** "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті";
- 603** "Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті";
- 604** "Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті";
- 605** "Прострочені позики в національній валюті";
- 606** "Прострочені позики в іноземній валюті".

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

І ПРИКЛАД 6.17

25 лютого 2005 року підприємство уклало угоду з банком про короткострокову позичку у сумі 10 000 дол. США терміном на 2 місяці під 15% річних. Позичку було одержано 01.03.2005р. Термін погашення позички 30.04.2005р.

Офіційні курси гривні по відношенню до долара США, установлені НБУ, станом на:

01.03.2005р. - 5,29 грн за 1 USD
28.03.2005 р. - 5,25 грн за 1 USD
30.04.2005р. - 5,05 грн за 1 USD. Бухгалтерські записи по короткостроковій позиції подано у табл. 6.16.

Таблиця 6.16. Облік короткострокової позички

№ пор.	Документ та зміст операції	Бухгалтерський запис		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Виписки банку з поточного та позичкового рахунків 01.03.2005 р. Зараховано на поточний рахунок у банку кошти короткострокової позички банку в іноземній валюті	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"	\$10 000 52 900
2.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Нараховано відсотки за користування короткостроковою позичкою банку за березень (\$10 000 * 0,15) : 12 = \$125	951 "Відсотки за кредит"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	\$125 656

Продовження табл. 6.16

1	2	3	4	5
3.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Нараховано відсотки за користування короткостроковою позикою банку за квітень ($\$10\,000 \times 0,15$) : 12 = \$125	951 "Відсотки за кредит"	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	\$125 631
4.	Перераховано відсотки за позикою за березень-квітень	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	\$250 1 263
5.	Погашення позики	602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	\$10 000 50 500
6.	Списання курсових різниць внаслідок зміни валютного курсу ($10\,000 \times (5,05 - 5,29)$) = 2 400	602 "Короткострокові кредити банків в іноземній валюті"	744 "Дохід від не операційної курсової різниці"	2 400
	$((250 \times 5,05) - 656 - 631) = 24$	684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	744 "Дохід від не операційної курсової різниці"	24
7.	Бухгалтерська довідка 30.04.2005 р. Відсотки за користування позикою банку віднесено на фінансові результати діяльності	792 "Результат фінансових операцій"	951 "Відсотки за кредит"	1 287
8.	Бухгалтерська довідка 30.04.2005 р. Дохід від неопераційної курсової різниці віднесено на фінансові результати діяльності $2\,400 + 24 = 2\,424$	744 "Дохід від неопераційної курсової різниці"	792 "Результат фінансових операцій"	2 424

Банківський кредит у вигляді гарантії Згідно зі ст. 560 ЦК у цивільно-правових відносинах, пов'язаних із гарантією, гарантом можуть бути банки.

Можливість банків здійснювати операції з надання гарантії передбачається ст. 47 Закону України від 7.12.2000 р. № 2121-Ш "Про банки та банківську діяльність". Банкам надано право надавати гарантії на підставі ліцензії.

Однак слід додати, що в гарантійних операціях, які обслуговують міжнародний комерційний оборот, беруть участь банки різних держав, чим створюються передумови для застосування не лише національних норм, але й норм міжнародного характеру, тобто міжнародного приватного права. Тому в міжбанківській практиці застосовуються також правові норми міжнародного характеру, які були схвалені Міжнародною торговою палатою та використовуються у міжнародних комерційних операціях.

Так, поширення в міжнародній комерційній практиці "банківських гарантій за першою вимогою" зумовило розроблення та прийняття Міжнародною торговою палатою у 1992 р. нових правил щодо гарантійних операцій банків (Уніфіковані правила МТП для банківських гарантій за першою вимогою, публікація МТП № 458). Раніше схвалені Уніфіковані правила за договірними гарантіями 1978 р. (публікація МТП № 325) не так широко застосовували в міжнародному комерційному обороті саме через те, що до сфери їх дії не було включено гарантій, які передбачають виплату гарантійних сум за першою вимогою кредитора.

Враховуючи принципи міжнародного приватного права, слід вважати, що положення Уніфікованих правил МТП для банківських гарантій за першою вимогою 1992 р. (публікація МТП № 458) є обов'язковими для застосування у разі, якщо сторони погодяться регулювати ними свої відносини.

Варто також зазначити, що гарантія у тому вигляді, в якому її подано в ЦК та розглянуто на початку параграфа, має багато спільного з принципами, закладеними в зазначених Уніфікованих правилах.

Банківська гарантія оформлюється за прийнятою формою письмово:

БАНКІВСЬКА ГАРАНТІЯ

м. _____ « ____ » _____ 200 ____ р.

_____ »
(найменування гаранта)

який іменується надалі "Гарант", в особі _____ ;
(ПІБ)

який діє на підставі _____ .

1. На підставі Договору про надання банківської гарантії № ____ від _____ р., укладеного між Гарантом та Принципалом _____
(найменування Принципала)

(Додаток № 1 до цієї гарантії), Гарант як забезпечення належного виконання Принципалом свого зобов'язання за Договором поставки № ____ від « ____ » _____ р., укладеним між Бенефіціаром (він же Постачальник за Договором поставки) та Принципалом (він же Покупець за Договором поставки) (Додаток № 2 до цієї гарантії), видає цю гарантію (надалі іменується "Гарантія") на користь Бенефіціара.

2. У разі невиконання або неналежного виконання Принципалом основного зобов'язання, передбаченого Договором поставки, Гарант зобов'язується згідно з умовами, зазначеними у цій Гарантії, сплатити Бенефіціару грошову суму після пред'явлення останнім письмової вимоги про її сплату.

3. Межі загальної відповідальності Гаранта перед Бенефіціаром за невиконання або неналежне виконання Принципалом основного зобов'язання за Договором поставки обмежуються сумою _____ гривень.
(цифрами та словами)

4. Вимоги щодо цієї Гарантії можуть бути пред'явлені по « ____ » _____ р. включно.

5. Після закінчення строку, вказаного в п.4, Гарантія втрачає свою чинність і повинна бути без додаткових вимог з боку Гаранта повернута йому протягом _____ днів.

6. Гарантію може бути відкликано Гарантом:

_____ у
будь-який час, але до пред'явлення вимоги Бенефіціаром (або до дати « _____ »
Р-).

7. Бенефіціар може передати своє право вимоги до Гаранта іншій особі у разі перевідступлення прав за Договором поставки.

8. Гарантія набирає чинності з дня її видачі (або з дня поставки Бенефіціаром товару Принципалу).

9. Принципал у письмовій вимозі про сплату грошової суми за Гарантією повинен зазначити, в чому полягає порушення Принципалом основного зобов'язання за Договором поставки та додати такі документи:

10. Гарант бере на себе зобов'язання розглянути вимогу Бенефіціара з доданими документами протягом _____ днів з моменту її отримання і визначити, чи відповідає вимога та додані до неї документи умовам цієї Гарантії.

11. Не пізніше дня, наступного за днем, зазначеним у п.Ю, Гарант має:

- або перерахувати на рахунок Бенефіціара суму, зазначену в п.З цієї Гарантії;
- або повідомити Бенефіціара про відмову задовольнити його вимогу.

12. Гарант має право відмовити Бенефіціару, якщо вимога або додані до неї документи:

- не відповідають умовам Гарантії;
- надані Гаранту після закінчення строку дії Гарантії.

13. Гарант зобов'язується повідомити про зазначені нище в цьому пункті події Бенефіціара та принципала не пізніше дня, наступного за днем, коли йому стало відомо, що:

- борг, забезпечений Гарантією, повністю або в частині погашено;
- основне зобов'язання Принципала припинено з інших підстав;
- основне зобов'язання Принципала визнано недійсним.

Якщо після цього повідомлення надійде повторна вимога Бенефіціара, Гарант зобов'язується її задовольнити відповідно до умов цієї гарантії.

14. Дія Гарантії припиняється у разі:

- сплати Бенефіціару суми Гарантії;
- закінчення строку дії Гарантії;
- відмови Бенефіціара від своїх прав за Гарантією шляхом її повернення;
- відмови Бенефіціара від своїх прав за Гарантією шляхом подання Гаранту письмової заяви про звільнення його від обов'язків за Гарантією.

15. У разі порушення своїх зобов'язань за цією Гарантією Гарант несе відповідальність, визначену чинним законодавством України.

16. Усі спори, які пов'язані з цією Гарантією, її наданням чи виникають у процесі її застосування, вирішуються шляхом переговорів між представниками Гаранта, Бенефіціара та Принципала. Якщо спір неможливо вирішити шляхом переговорів, його вирішують у судовому порядку за встановленою підвідомчістю та підсудністю такого спору в порядку, визначеному чинним законодавством України.

17. Усі правовідносини, що виникають у зв'язку з цією Гарантією, регламентуються нормами чинного законодавства України.

МІСЦЕЗНАХОДЖЕННЯ ТА РЕКВІЗИТИ ГАРАНТА

Бухгалтерський облік використання як договірних зобов'язань банківської гарантії (за умови сплати гарантом кредиторів відповідної суми) може бути відображено так у боржника (принципала):

1. Оприбуткування товарів, отриманих під забезпечення банківською гарантією:

Дебет 28 "Товари "

Кредит 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками "

2. Відображення податкового кредиту з ПДВ:

Дебет 641 "Розрахунки за податками "

Кредит 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками "

3. Виникнення зобов'язання перед банком-гарантом на дату сплати гарантом кредиторів (бенефіціару) суми за гарантією з одночасним погашенням заборгованості:

Дебет 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками "

Кредит 60 "Короткострокові позики ", субрахунок банківські гарантії

Кредит 50 "Довгострокові позики ", субрахунок банківські гарантії.

4. Погашення заборгованості перед банком-гарантом

Дебет 60 "Короткострокові позики ", субрахунок банківські гарантії

Дебет 50 "Довгострокові позики ", субрахунок банківські гарантії

Кредит 31 "Рахунки в банках".

Банківський кредит у вигляді придбання права вимоги боргу базується на укладанні договору факторингу, за яким фактор (банк) зобов'язується сплатити суму клієнту. Бухгалтерський облік факторингових операцій розглянуто в розділі 4.

**Банківський кредит
у вигляді продовження
строку погашення боргу**

Кредити банків підлягають погашенню:

- 1) у строк, обумовлений кредитним договором або відповідно до графіка, представленого у кредитному договорі;

2) до строку, вказаного у кредитному договорі (графіку) за взаємною згодою банку і позичальника;

3) до строку, вказаного у кредитному договорі (графіку), у випадку, якщо банк припиняє дію кредитного договору внаслідок порушення зобов'язань позичальником.

У разі неможливості погашення заборгованості в зазначений термін на прохання позичальника і за згодою банку повернення кредиту переноситься на новий строк. Така операція продовження строку погашення боргу називається пролонгацією кредиту. Пролонгація кредиту оформлюється додатковою угодою до основного кредитного договору. При цьому за використання такого відстроченого кредиту банком встановлюється підвищена ставка відсотка.

При продовженні банком строку погашення боргу в обліку позичальника в залежності від виду кредиту робиться запис:

Дебет 601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті"

Кредит 603 "Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті"

або

Дебет 501 "Довгострокові кредити банків у національній валюті"

Кредит 503 "Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті".

6.4. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ВИПУЩЕНИМИ ОБЛІГАЦІЯМИ

Відповідно до Господарського кодексу України суб'єкт господарювання має право випускати власні цінні папери та реалізовувати їх громадянам і юридичним особам.

Цінним папером є документ встановленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчує грошове або інше майнове право і визначає відносини між суб'єктом господарювання, який його випустив (видав), і власником та передбачає виконання зобов'язань згідно з умовами його випуску, а також можливість передачі прав, що впливають з цього документа, іншим особам.

В Україні можуть випускатися і перебувати в обігу пайові, боргові та інші цінні папери. У сфері господарювання використовуються такі види цінних паперів: акції, облігації внутрішніх та місцевих позик, облігації підприємств, казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати, векселі, інші види цінних паперів.

Об'єктом розгляду даного параграфа є облігації підприємств.

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

Облігації підприємств випускаються підприємствами усіх передбачених законом форм власності, об'єднаннями підприємств, акціонерними та іншими товариствами і не дають їх власникам права на участь в управлінні:

Облігації підприємств повинні мати такі реквізити:

- / найменування цінного папера — "облігація";
- / фірмове найменування і місцезнаходження емітента облігацій;
- / фірмове найменування або ім'я покупця (для іменної облігації);
- / номінальну вартість облігації;
- / строки погашення, розмір і строки виплати процентів (для процентних облігацій); / місце і дату випуску, серію і номер облігації;
- / підпис керівника емітента або іншої уповноваженої на це особи, печатку емітента.

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

На відсоткових облігаціях завжди вказується ставка відсотків, під які випущено облігації. Ця ставка відсотків не змінюється з часом. Емітент облігації зобов'язується сплатити відсоток у визначені дати (щоквартально, кожні півроку, щорічно або в кінці обігу — при погашенні облігації). Кожний періодичний пла-

тіж за відсотками нараховується множенням основної суми облігації на встановлену ставку відсотків.

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

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

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

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

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

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

Крім основної частини до облігації може додаватися купонний лист на виплату процентів. Купон на виплату процентів повинен містити такі основні реквізити:

- / порядковий номер купона на виплату процентів;
- / номер облігації, по якій виплачуються проценти;
- / найменування емітента та рік виплати процентів.

Облігації, запропоновані для відкритого продажу з наступним вільним обігом (крім безпроцентних облігацій), повинні містити купонний лист.

Облігації підприємства можуть випускатися залежно від:

- / типу зазначення/незазначення власника (іменні, на пред'явника);
- / нарахування доходу за облігаціями (процентні, безпроцентні);
- / умов обертання (вільно обертаються, з обмеженим колом обігу);
- / наявності додаткового забезпечення (додатково забезпечені, звичайні);
- / можливості обміну на акції емітента (конвертовані, неконвертовані);
- / терміну обертання (короткострокові, середньострокові, довгострокові).

Характеристика облігацій та їх класифікація подані в *табл. 6.17*.

Таблиця 6.17. Класифікація облігацій та їх характеристика

пор.	Класифікаційна ознака	Вид облігації	Характеристика облігації	Примітки
1	2	3	4	5
1	Зазначення/незазначення власника	Іменні	Зазначається ім'я (назва) та інші відомості про власника	Випускаються як в документарній (паперовій), так і бездокументарній (електронній) формі. За іменними облігаціями, випущеними в документарній формі емітентом або реєстратором, ведеться реєстр власників.

Продовження табл. 6.17

1	2	3	4	5
				Власнику облігації в системі реєстру відкривається особовий рахунок. При емісії видачу сертифікатів іменних облігацій здійснює: / реєстродержатель-емітент, який веде реєстр власників іменних цінних паперів самостійно, або / незалежний реєстратор, що здійснює діяльність на підставі угоди з емітентом. "Положення про порядок ведення реєстрів власників іменних цінних паперів", затверджене рішенням ДК ЦПФР від 26.05.98 №60 із змінами та доповненнями
		На пред'явника	Емітент реєструє лише загальну кількість облігацій	Обертаються вільно без відображення в реєстрі. Випускаються та існують лише в документарній формі. При емісії їх видачу власникам здійснює емітент. "Положення про порядок випуску облігацій підприємств", затверджене рішенням ДК ЦПФР від 17.07.2003 р. № 322
2	Нарахування доходу	Відсоткові	Розмір, періодичність і спосіб виплати доходів за облігаціями визначається умовами їх випуску	
		Безвідсоткові (цільові та дисконтні)	В цільових облігаціях зазначається товар або послуга, під які вони випускаються	Дохід за цільовими не виплачується. Власнику облігацій надається право на придбання відповідних товарів (послуг), під які вони випущені. Дохід за дисконтними облігаціями забезпечується за рахунок продажу їх емітентом при первинному розміщенні за ціною нижче номінальної вартості
3	Умови обертання	Облігації, що обертаються вільно	Відсутні обмеження при купівлі-продажу на вторинному ринку цінних паперів	

Продовження табл. 6.17

-----	2	3	4	5
		Облігації з обмеженим колом обігу	Продаж на первинному ринку лише тим юридичним особам, перелік яких визначений емітентом в рішенні про випуск облігацій	Облігації з обмеженим колом обігу серед фізичних осіб не обертаються. "Положення про порядок випуску облігацій підприємств", затверджений рішенням ДК ЦПФР від 17.07.2003 № 322
4	Наявність додаткового забезпечення	Додатково забезпечені	Можливість для емітента попереднього забезпечення боргу за основною сумою позики та/або за сумою облігаційного доходу	Забезпечення здійснюється шляхом укладання емітентом угоди доручення (наприклад, з ліцензованим торговцем цінними паперами або банком), або шляхом укладання між емітентом і страховою компанією угоди страхування ризиків непогашення зобов'язань за облігаціями "Цивільний кодекс України" § 3 Розділ 49"
		Звичайні	Зобов'язання за облігаціями емітентом додатково не забезпечені	
5	Можливість обміну на акції емітента	Конвертовані	В рішенні про випуск облігацій (а також в інформації про їх випуск при відкритому продажу) передбачена можливість їх обміну (конвертації) на власні акції емітента	Конвертація залежить виключно від рішення їх власника. Заборонено обмін на облігації акцій додаткового випуску в рамках їх емісії
		Неконвертовані	На етапі емісії не передбачено можливість конвертації на власні акції емітента	"Положення про порядок випуску облігацій підприємств", затверджене рішенням ДКЦПФР від 17.07.2003 № 322
6	Термін обертання	Короткострокові	Термін обертання до 1 року	
		Середньострокові	Термін обертання від 1 до 3 років	
		Довгострокові	Термін обертання більше 3 років	

Облігації є фінансовим інструментом суб'єкта господарювання і використовуються ним для залучення грошових коштів. Реалізуючи облігації на первинному ринку (первинна емісія), емітент отримує грошові кошти від продажу облігацій.

На вторинному ринку держатель облігації перепродає облігації. При вторинному ринку емітент облігацій не отримує нічого.

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

Продаватися облігації можуть за номіналом, з дисконтом (тобто нижче номіналу) або з премією (тобто вище номіналу). Ціна реалізації облігації визначається різницею між:

- / встановленою по облігації ставкою процентів;
- / ринковою ставкою процентів.

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

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

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

Відношення між встановленою ставкою процента і ринковою ставкою при визначенні вартості продажу облігацій буде домінуючим, оскільки:

- 1) ринкова ставка процентів встановлюється інвесторами (покупцями облігацій);
- 2) ціна, яка сплачена за облігацією, повинна забезпечувати отримання інвесторами компенсації за ринковою ставкою процентів;

*Андеррайтер — юридична особа, яка здійснює відповідно до укладеної з емітентом угоди андеррайтинга розміщення облігацій емітента. Андеррайтером може бути виключно особа, яка у визначеному порядку отримала ліцензію на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів — діяльності по випуску та обігу цінних паперів (торговець цінними паперами).

3) періодичний платіж за встановленими відсотками є фіксованим на весь термін дії облігації.

Витрати на випуск та розміщення облігацій зменшують фактичну вартість продажу.

Оцінка та облік зобов'язання за випущеними облігаціями залежать від строку погашення зобов'язання.

Зобов'язання за короткостроковими облігаціями як цінних паперів, пов'язаних із найменшим ризиком для інвестора, належать до поточних зобов'язань і відображаються в Балансі за сумою погашення у розділі IV пасиву Балансу "Поточні зобов'язання" по рядку "Інші поточні зобов'язання".

Щодо відображення зобов'язання за короткостроковими облігаціями у системі рахунків бухгалтерського обліку, то слід зазначити, що Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій не передбачено окремий рахунок для відображення зобов'язань за облігаціями, строк погашення яких не перевищує одного року. На наш погляд, для обліку таких зобов'язань доречно відкрити такі субрахунки до **рахунку 60 "Короткострокові позики"**:

607 "Зобов'язання за короткостроковими облігаціями";

608 "Премія за випущеними короткостроковими облігаціями";

609 "Дисконт за випущеними короткостроковими облігаціями".

Зобов'язання за довгостроковими облігаціями, на які нараховуються відсотки, відображаються в Балансі на дату продажу за вартістю продажу, теперішньою вартістю.

Теперішня вартість майбутніх грошових видатків складається з таких чинників:

/ платежів процента (ануїтет);

/ основного платежу.

Для визначення вартості продажу облігації необхідно здійснити такі кроки:

Крок 1. Розрахувати теперішню вартість майбутніх платежів по процентах. **Крок 2.** Розрахувати теперішню вартість майбутнього основного платежу. **Крок 3.** Скласти ці позиції разом для одержання теперішньої вартості облігації.

Розглянемо приклади.

ПРИКЛАД 6.18

Є такі дані про розміщення облігацій 1.01.2001:

<i>Номінальна вартість</i>	<i>50 000 грн</i>
<i>Ставка процента</i>	<i>9%</i>
<i>Ринкова ставка</i>	<i>11%</i>
<i>Термін погашення</i>	<i>5 років</i>
<i>Фактор дисконту теперішньої вартості ануїтету</i>	<i>3,696</i>
<i>Фактор дисконту теперішньої вартості основного платежу</i>	<i>0,593</i>
<i>Виплата процентів</i>	<i>один раз на рік.</i>
<i>Розрахуємо ціну реалізації облігації.</i>	

1. Розрахунок ціни облигації

(1) платежі по процентах ($50\,000 \cdot 9\% : 100 = 4\,500$)

	2001	2002	2003	2004	2005
PV = ?	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500

(2) основний платіж

PV = ?		2005
		50 000

Теперішня вартість:

платежі по процентах	4 500	·	3,696	=	16 632
основний платіж	50,000	·	0,593	=	29 650
ціна продажу облигації:	16 632	+	29 650	=	46 282.

2. Визначення суми дисконту за облигаціями

Номинальна вартість – ціна продажу = дисконт
$50\,000 - 46\,282 = 3\,718.$

За умови перевищення вартості продажу облигації їх номінальної вартості визнається премія за випущеними облигаціями. Сума премії розраховується так:

$$\text{Ціна продажу облигацій} - \text{Номинальна вартість облигацій} = \text{Премія.}$$

ПРИКЛАД 6.19

Є такі дані про розміщення облигації 1.01.2001:

Номинальна вартість	50 000 грн
Встановлена ставка процента	9%
Ринкова ставка	8%
Термін погашення	5 років
Фактор дисконту теперішньої вартості анuitету	3,993
Фактор дисконту теперішньої вартості основного платежу	0,681
Виплата процентів один раз на рік.	

1. Розрахунок ціни продажу облигації:

Теперішня вартість:					
платежі по процентах	4 500	·	3,993	=	17 969
основний платіж	50,000	·	0,681	=	34 050
ціна продажу	17 969	+	34 050	=	52 019.

2. Визначення суми премії за облигаціями:

$$52\,019 - 50\,000 = 2\,019.$$

Заборгованість за довгостроковими облігаціями, на які нараховуються проценти, відображається у Балансі у розділі III пасиву "Довгострокові зобов'язання" по рядку "Інші довгострокові фінансові зобов'язання".

Облік довгострокових облігацій ведеться на рахунку 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями", який призначено для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу.

Рахунок 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями" має такі субрахунки:

521 "Зобов'язання за облігаціями"

522 "Премія за випущеними облігаціями"

523 "Дисконт за випущеними облігаціями"

За кредитом субрахунка 521 "Зобов'язання за облігаціями" ведеться облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом — погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій.

За кредитом субрахунка 522 "Премія за випущеними облігаціями" відображається нарахування сум премій за випущеними облігаціями, за дебетом — погашення заборгованості з нарахованих премій за облігаціями.

За дебетом субрахунка 523 "Дисконт за випущеними облігаціями" ведеться облік сум дисконту за випущеними облігаціями, за кредитом — списання нарахованих сум.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їх видами та термінами погашення.

Премія та дисконт підлягають амортизації впродовж терміну утримання облігацій методом ефективної ставки відсотка. Відповідно до ПСБО 12 "Фінансові інвестиції" **метод ефективної ставки відсотка** — це метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким 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.

Нарахування амортизації премії за облігаціями базується на розрахунку ефективної ставки відсотка:

$$\text{Ефективна ставка відсотка} = \frac{\text{Номінальна вартість облігацій} \times \text{Ставка процента} - \frac{\text{Премія}}{\text{Кількість періодів обігу облігацій}}}{\left[\text{Фактична вартість розміщення облігацій} + \text{Номінальна вартість облігацій} \right] : 2} \quad (6.8)$$

При нарахуванні амортизації дисконту ефективна ставка відсотка розраховується так:

$$\text{Ефективна ставка відсотка} = \frac{\text{Номінальна вартість облігацій} \times \text{Ставка процента} + \frac{\text{Дисконт}}{\text{Кількість періодів обігу облігацій}}}{\left[\text{Фактична вартість розміщення облігацій} + \text{Номінальна вартість облігацій} \right] : 2} \quad (6.9)$$

Сума амортизації дисконту чи премії за облігаціями розраховується так:

$$\text{Сума амортизації} = \frac{\text{Балансова вартість облігації на початок звітного періоду}}{100\%} \times \frac{\text{Ефективна ставка відсотка}}{100\%} - \frac{\text{Номінальна вартість облігацій}}{100\%} \times \frac{\text{Встановлена ставка відсотка}}{100\%} \quad (6.11)$$

Порядок відображення в обліку операцій з довгостроковими облігаціями залежить від того, чи співпадає дата емісії облигації з датою сплати відсотка.

Розглянемо приклади операцій з облігаціями за умови, що дата емісії облигації співпадає з датою сплати відсотка.

ПРИКЛАД 6.20

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

Номінальна ставка відсотка по облигації 9% річних.

Термін погашення облигації через 5 років.

Виплата відсотків здійснюється один раз на рік, 1 січня.

Потрібно:

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

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

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

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

1.1. Розміщення облигацій 1.01.2001 року, грн:

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	50 000
Кредит 521 "Зобов'язання за облигаціями"	50 000.

1.2. Нарахування процентів за облигаціями за кожний період:

Дебет 952 "Інші фінансові витрати"	4 500
Кредит 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	4 500.

$$\frac{50\,000 \cdot 9\%}{100\%} = 4\,500.$$

1.3. Сплата процентів за облигаціями щороку:

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

1.4. Фрагмент відображення заборгованості за облигаціями, розміщеними за номіналом у фінансовій звітності підприємства емітента облигацій:

Фінансова звітність за 2001 рік

Звіт про фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період
Фінансові витрати	140	4 500.

Баланс на 31 грудня 2001 року

Пасив	Код рядка	На кінець звітнього періоду
-------	-----------	-----------------------------

III. Довгострокові зобов'язання

Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	50 000.
---	-----	---------

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

Дебет 521 "Зобов'язання за облігаціями" 50 000

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

На дату погашення основного боргу буде зроблений запис:

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

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

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

Дата емісії облігацій співпадає з датою сплати відсотка.

Бухгалтерські записи:

2.1. Емісія та розміщення облігацій:

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 46 282

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

Одночасно на суму дисконту

Дебет 523 "Дисконт за випущеними облігаціями" 3 718

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

2.2. Нарахування відсотків за облігаціями:

Дебет 952 "Інші фінансові витрати" 4 500

Кредит 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" 4 500.

2.3. Суму амортизації дисконту визначено на підставі методу ефективної ставки відсотка. Ефективна ставка відсотка дорівнює ринковій 11% (див. **приклад 6.18**) або за розрахунком на підставі формули (6.9).

Розрахунок:

/ дисконт: $(50\,000 - 46\,282) = 3\,718$ грн.

/ ефективна ставка відсотка:

$$\frac{\left[(50\,000 \cdot 0,09) + \frac{3\,718}{5} \right]}{\frac{(46\,282 + 50\,000)}{2}} = 11\%.$$

Таблиця 6.18. Розрахунок амортизації дисконту за зобов'язанням по облігаціях

Дата	Номинальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн	Сума амортизації дисконту, грн (грн 2 - грн 3)	Амортизована собівартість інвестиції, грн
1	2	3	4	5
01.01.2001	—	—	—	46 282
31.12.2001	4 500	5 091	591	46 873
31.12.2002	4 500	5 156	656	47 529
31.12.2003	4 500	5 228	728	48 257
31.12.2004	4 500	5 308	808	49 065
31.12.2005	4 500	5 435	935	50 000

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

Дебет 952 "Інші фінансові витрати" 591
Кредит 523 "Дисконт за випущеними облігаціями" 591.

Загальна сума фінансових витрат за відсотками складатиме:

$$45\ 00 + 591 = 5\ 091.$$

2.4. Сплата відсотків за облігаціями.

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

2.5. Відображення заборгованості за облігаціями, розміщеними з дисконтом у фінансовій звітності емітента

Фінансова звітність за 2001 рік

Звіт про фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період
Фінансові витрати	140	5 091.

Баланс на 31 грудня 2001 року

Пасив	Код рядка	На кінець звітного періоду
-------	-----------	----------------------------

III. Довгострокові зобов'язання

Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	46 873.
---	-----	---------

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

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

Дебет 521 "Зобов'язання за облігаціями" 49 065
Кредит 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" 49 065.

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

Дата емісії облігацій співпадає з датою сплати відсотків. Бухгалтерські записи:

3.1. Розміщення облігацій 1.01.2001 р., грн:

Дебет 311 "Поточнірахунки в національній валюті" 50 000
Кредит 521 "Зобов'язання за облігаціями" 50 000.

Одночасно на суму премії:

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 2 019
Кредит 522 "Премія за випущеними облігаціями" 2 019.

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

Суму амортизації премії розрачуємо методом ефективної ставки відсотка.

Ефективна ставка відсотка дорівнює ринковій (див. **приклад 6.19**)

Розрахунок на підставі формули (6.8):

/ премія: $(52\,019 - 50\,000) = 2\,019$ грн;

/ ефективна ставка відсотка:

$$\frac{\left(4\,500 - \frac{2\,019}{5}\right)}{\frac{(52\,019 + 50\,000)}{2}} = 8\%.$$

Таблиця 6.19. Розрахунок амортизації премії за зобов'язаннями по облігаціям

Дата	Номінальна сума відсотка, грн ставкою, грн	Сума відсотка за ефективною (гр.3 — гр.2)	Сума амортизації дисконту, грн	Амортизована собівартість інвестиції, грн
1	2	3	4	5
01.01.2001				52 019
31.12.2001	4 500	4 161	339	51 680
31.12.2002	4 500	4 134	365	51 314
31.12.2003	4 500	4 105	395	50 919
31.12.2004	4 500	4 073	426	50 492
31.12.2005	4 500	4 008	492	50 000

3.2. Нарухування відсотків за облігаціями, випущеними з премією

/ на суму відсотків

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

/ на суму амортизації премії

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

3.3. Сплата відсотків за облігаціями. Дебет 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	4 500
Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	4 500.

3.4. Фрагмент фінансових звітів емітента облігації з премією

Фінансова звітність за 2001 рік		
Звіт про фінансові результати		
Стаття	Код рядка	За звітний період
Фінансові витрати	140	4 161.
Баланс на 31 грудня 2001 року		
Пасив	Код рядка	На кінець звітного періоду
III. Довгострокові зобов'язання		
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	51 680.
На кінець 2004 року довгострокове зобов'язання за облігаціями буде переведено до короткострокових таким записом:		
Дебет 521 "Зобов'язання за облігаціями "		50 492
Кредит 61 "Поточне зобов'язання за довгостроковими зобов'язаннями "		50 492.

Виплата відсотків за облігаціями здійснюється в терміни, визначені умовами угоди, укладеної між емітентом та держателями облігацій. Як правило, на практиці дата розміщення облігацій не співпадає з датою виплати відсотків. У такому випадку покупці облігацій сплачують емітенту не лише ринкову вартість облігацій, а й суму нарахованих відсотків за період від дати останньої сплати відсотків, зазначеної в угоді, до дати випуску облігацій.

Покупці облігацій фактично здійснюють авансовий платіж емітенту облігацій за ту частину платежу по відсотках, на яку вони не мають права, оскільки не були їх держателями. На наступну дату сплати відсотка покупці облігацій отримують відшкодування сплачених емітенту відсотків.

Розглянемо приклад.

ПРИКЛАД 6.21

Припустімо, що облігації номіналом 50 000 грн, датовані 5 січня 2001 року зі ставкою відсотка 9%, який сплачується один раз на рік, були випущені 5 березня 2001 року за номінальною вартістю плюс нараховані відсотки за період між датами сплати та емісії:

$$50000 + 50000 * 0,09 * 2/12 = 50750$$

На рахунках обліку емітента ця операція буде відображена так: / на номінальну вартість облігацій

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	50 000
Кредит 521 "Зобов'язання за облігаціями "	50 000

/ на суму отриманих відсотків за два місяці

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 750

Кредит 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" 750.

Покупець облигацій авансує винагороду у вигляді відсотка за 2 місяці, тому 5 січня 2002 року він отримає повну суму відсотків за 2001 рік — 4 500 грн.

На рахунках обліку емітента 31 грудня 2001 року будуть зроблені записи:

1. Нарахування відсотків за облигаціями за 10 місяців утримання облигацій:

Дебет 952 "Інші фінансові витрати" 3 750

Кредит 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" 3 750.

$$50000 * 0,09 * 10/12 = 3750$$

2. Сплата відсотків за облигаціями:

Дебет 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" 3 750

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 3 750.

3. Повернення відсотків за два місяці, отриманих при розміщенні облигацій 5.03.2001 року:

Дебет 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" 750

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 750.

У випадку розміщення облигацій за ціною, відмінною від номінальної вартості, премія або дисконт будуть амортизуватися від дати розміщення облигацій, а не від дати їх емісії.

Розглянемо приклади.

ПРИКЛАД 6.22

Припустімо, що в **прикладі 6.21** облигації було розміщено 5 березня 2001 року при ринковій ставці 8%. 5 січня 2002 року емітент облигацій сплатить повну суму відсотків за рік — 4 500 грн.

Як відомо, при розміщенні облигацій з премією їх вартість зменшується з наближенням терміну погашення. За два місяці (з 5 січня по 5 березня) вартість позики, визначена за ринковою ставкою, зменшилась на відповідну суму амортизації премії за цей період 694 грн ($4\,161 \cdot 2/12$) і становить 51 325 грн ($52\,019 - 694$).

Неамортизована сума премії за облигаціями на 5 березня 2001 року складала 1 325 грн ($2\,019 - 694$).

У емітента облигацій будуть здійснені записи:

1. Розміщення облигацій з премією.

/ на номінальну вартість

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 50 000

Кредит 521 "Зобов'язання за облигаціями" 50 000

/ на суму премії

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 1 325

Кредит 522 "Премія за випущеними облигаціями" 1 325

/ на суму відсотків за два місяці

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 750

Кредит 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" 750.

На дату нарахування відсотків за облігаціями 31.12.2001 емітент зробить записи:

1. Нарахування амортизації премії за облігаціями:

Дебет 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" 328

Кредит 522 "Премія за випущеними облігаціями" 328

$$\left(51\,325 \cdot 0,08 \cdot \frac{10}{12} \right) - \left(50\,000 + 0,09 \cdot \frac{10}{12} \right).$$

2. Нарахування відсотків за облігаціями, випущеними з премією:

Дебет 952 "Інші фінансові витрати" 3 422

Кредит 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" 3 422

$$\left(4\,500 \cdot \frac{10}{12} - 328 \right).$$

3. Повернення отриманих при розміщенні відсотків за 2 місяці:

Дебет 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" 750

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 750.

і ПРИКЛАД 6.23

Припустімо, що в **прикладі 6.20** облігації було розміщено 5 березня 2001 року при ринковій ставці 11%, тобто з дисконтом. Від покупців облігацій надійшла оплата ринкової вартості облігацій та сума відсотків за два місяці.

5 січня 2002 року емітент облігацій сплатить держателям повну суму відсотків — 4 500 грн.

Як відомо, при продажу облігацій з дисконтом їх вартість збільшується з наближенням терміну погашення. За два місяці вартість позики, визначена за ринковою ставкою, зросла на відповідну суму амортизації дисконту за цей період 620 грн ($3\,718 \cdot 2/12$) і склала 46 901 ($46\,282 + 620$).

У емітента облігацій в обліку будуть здійснені записи:

1. Розміщення облігацій з дисконтом 1 березня 2001 року.

/ на суму отриманих коштів в оплату вартості облігацій:

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 46 902

Кредит 521 "Зобов'язання за облігаціями" 46 902

/ на суму дисконту за облігаціями:

Дебет 523 "Дисконт за облігаціями" 3 098

Кредит 521 "Зобов'язання за облігаціями" (50 000 - 46 902) 3 098

/ на суму отриманих відсотків від покупців за 2 місяці:

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 750

Кредит 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" 750.

На 31.12.2001 року, дату нарахування відсотків, емітент зробить наступні записи:

1. Нарахування відсотків за облигаціями, випущеними з дисконтом за 10 місяців:
/ на суму відсотків за 10 місяців 2001 року:

Дебет 952 "Інші фінансові витрати" 3 750
Кредит 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" 3 750

$$\left(4\,500 \cdot \frac{10}{12}\right).$$

2. Нарахування амортизації дисконту за 10 місяців 2001 року:

Дебет 952 "Інші фінансові витрати" 549
Кредит 523 "Дисконт за облигаціями" 549

$$\left(46\,902 \cdot 0,11 \cdot \frac{10}{12}\right) - \left(50\,000 + 0,09 \cdot \frac{10}{12}\right).$$

Сплата відсотків 5.01.2002 року буде відображена такими записами:

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

(3 750 + 750).

Облік витрат

Емісія та розміщення облигацій пов'язані з певними витратами: комісійними, обов'язковими зборами, друком облигацій, оплатою юридичних послуг,

платежами при передачі облигацій тощо. Відповідно до П(С)БО 13, фінансові інструменти (а зобов'язання за облигаціями є фінансовим зобов'язанням) первісно оцінюють і відображають за їх фактичною собівартістю, яка складається з справедливої вартості активів, зобов'язань та інструментів власного капіталу, наданих і отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, безпосередньо пов'язаних із вибуттям фінансового інструменту (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо).

Витрати емітента скорочують загальні надходження від розміщення облигацій, а отже, вони можуть обліковуватись як дисконт, що підлягає амортизації за методом ефективної ставки відсотка.

Ефективна ставка відсотка для визначення суми амортизації витрат розраховується за формулою

$$\text{Ефективна ставка відсотка} = \frac{\text{Номінальна вартість облигацій} \times \text{Ставка процента} + \frac{\text{Сума витрат}}{\text{Кількість періодів обігу облигацій}}}{\left[\frac{\text{Номінальна вартість облигацій} - \text{Сума витрат} + \text{Номінальна вартість облигацій}}{2} \right]} \quad (6.11)$$

Для обліку таких витрат доречно відкрити рахунок 524 "Неамортизовані витрати з емісії та розміщення облигацій".

ПРИКЛАД 6.24

Припустімо, що підприємство-емітент "Живчик" здійснило емісію та продаж облігацій номінальною вартістю 50 000 грн 1 січня 2001 року.

Номінальна ставка відсотка	9% річних.
Термін погашення через	5 років.
Витрати на емісію склали	2 000 грн.
Виплата відсотка здійснюється один раз на рік	1 січня.

1 січня 2001 року облігації було реалізовано за номіналом.

У емітента випуск розміщення облігацій буде відображено такими записами: 1. 1 січня 2001 року розміщення облігацій / на суму сплачених витрат

Дебет 521 "Зобов'язання за облігаціями" 2 000

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 2 000

/ на суму отриманих коштів

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 50 000

Кредит 521 "Зобов'язання за облігаціями"

/ на суму витрат

Дебет 524 "Неамортизовані витрати з емісії та розміщення облігацій" 2 000

Кредит 521 "Зобов'язання за облігаціями" 2 000.

Нарахування амортизації витрат з емісії та розміщення повинні здійснюватись за методом ефективної ставки відсотка.

31 грудня 2001 року в обліку емітента будуть здійснені наступні записи:

1. Нарахування відсотків

Дебет 952 "Інші фінансові витрати" 4 500

Кредит 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" 4 500.

2. Нарахування амортизації витрат з емісії та розміщення.

Дебет 952 "Інші фінансові витрати" 300

Кредит 524 "Неамортизовані витрати з емісії та розміщення облігацій" 300.

Розрахунок ефективної ставки відсотка:

$$\frac{50\,000 \cdot 0,09 + 2\,000 : 5}{(50\,000 + 48\,000) : 2} = 10\%.$$

Сума амортизації витрат за 2001 рік

$$48\,000 \cdot 0,10 - 50\,000 \cdot 0,09 = 300.$$

Конвертовані облигації Відповідно до Положення про порядок випуску облигації підприємств умови випуску облигацій акціонерним товариством можуть передбачати можливість обміну облигацій на акції власного випуску, які акціонерне товариство викупило у акціонерів і які знаходяться на балансі товариства.

Можливість і умови обміну облигацій на акції повинні бути передбачені в рішенні про випуск облигацій та в інформації про їх випуск, якщо реєстрація випуску облигацій супроводжується реєстрацією інформації про їх випуск.

Облигації, які їх власники можуть обміняти на прості акції, називаються конвертованими.

З метою обліку ці конвертовані у майбутньому облигації не матимуть вартості на дату емісії, так як повна сума, отримана від емісії конвертованих облигацій визнається як ціна продажу останніх.

Облік емісії конвертованих облигацій виникає тоді, коли конвертовані облигації обмінюються на прості акції. На час конвертації необхідне закриття рахунків "Довгострокові зобов'язання за облигаціями" і запису повторного розміщення простих акцій. Існує два методи, які може використати підприємство для відображення конвертації: метод облікової вартості та метод справедливої вартості.

Метод облікової вартості За цим методом прості акції, які повторно розміщені як частину конвертації, відображаються за обліковою вартістю конвертованих облигацій. Це означає, що відсутній прибуток чи збиток від конвертації облигацій.

Всі рахунки, пов'язані з облигаціями, необхідно закрити. З метою облікових записів ми припускаємо, що відсутні премія та дисконт при розміщенні облигацій. Бухгалтерський запис при конвертації буде такий:

Зміст	Дебет	Кредит	Сума
Конвертація облигацій на прості акції за методом облікової вартості за умови перевищення облікової вартості облигацій ціни зворотного викупу (номінальної вартості)	521 "Зобов'язання за облигаціями" 521 "Зобов'язання за облигаціями"	451 "Вилучені акції" 425 "Інший додатковий капітал"	Номінальна вартість акції Різниця між обліковою вартістю та ціною зворотного викупу акцій (номінальної вартості)

ПРИКЛАД 6.25

Облигації зі справедливою вартістю 10 000 грн і обліковою вартістю 10 400 грн конвертовано в 100 акцій номінальною вартістю 50 грн (справедлива вартість 90 грн). За обліковим методом, конвертація буде відображена так, грн:

1. На суму номінальної вартості акцій:

Дебет 521 "Зобов'язання за облигаціями" 5 000
Кредит 451 "Вилучені акції" 5 000.

2. На різницю між обліковою вартістю облигації та номінальною вартістю акцій:

Дебет 521 "Зобов'язання за облигаціями" 5 000
Дебет 522 "Премія за випущеними облигаціями" 400
Кредит 425 "Інший додатковий капітал" 5 400.

Метод справедливої вартості За цим методом акції, що повторно розміщені як частина конвертованих облігацій, записуються за справедливою вартістю конвертованих облігацій. Так як з рахунків облігації списуються за їх обліковою вартістю, прибуток і збиток визнається при різниці між ринковою вартістю акцій і обліковою сумою облігацій:

$$\text{(Прибуток) збиток від конвертації} = \text{Облікова вартість облігацій} - \text{Ринкова вартість випущених акцій}$$

Відповідно до П(С)БО 13 "Фінансові інструменти", прибуток (збиток) від продажу інструментів власного капіталу емітент відображається збільшенням (зменшенням) додаткового вкладеного капіталу. Сума перевищення збитку від продажу інструментів капіталу над величиною додатково вкладеного капіталу відображається зменшенням нерозподіленого прибутку.

Всі рахунки, пов'язані з облігаціями, слід закрити. З метою здійснення журнальних записів припускаємо, що відсутні премії або дисконт при розміщенні облігацій.

Запис для методу справедливої вартості:

Зміст	Дебет	Кредит	Сума
Конвертація облігацій на прості акції за методом справедливої вартості за умови, що справедлива вартість акції відмінна від номінальної, та облікова вартість облігації перевищує ціну зворотного викупу акцій (номінальну вартість)	521 "Зобов'язання за облігаціями" 521 "Зобов'язання за облігаціями" 441 "Прибуток нерозподілений"	451 "Вилучені акції" 425 "Інший додатковий капітал" 425 "Інший додатковий капітал" (у разі наявності)	Номінальна вартість акцій Різниця між обліковою вартістю облігацій та ринковою вартістю акцій Різниця між ринковою та номінальною вартістю акцій

ПРИКЛАД 6.26

Облігації зі справедливою вартістю 10 000 грн і обліковою вартістю 10 400 грн конвертовано в 100 акцій по 100 грн (справедлива вартість 90 грн).

За методом ринкової вартості, конвертація облігацій записується так:

1. На суму номінальної вартості акцій:

Дебет 521 "Зобов'язання за облігаціями" 10 000
Кредит 451 "Вилучені акції" 10 000.

2. На суму різниці між номінальною та ринковою вартістю повторно розміщених простих акцій (10 000 — 9 000) та різниці між обліковою вартістю облігацій та ринковою вартістю акцій (10 400 — 9 000).

Дебет 522 "Премія за випущеними облігаціями" 400
Дебет 441 "Прибуток нерозподілений" 1 000
Кредит 425 "Інший додатковий капітал" 1 400.

При обміні облігацій на акції зобов'язання по облігаціях погашається і не сплачується інвестору.

Перевагою конвертованих облігацій для інвестора є можливість отримання додаткового доходу при зростанні вартості акцій підприємства.

Конвертовані облігації обліковуються як довгострокове зобов'язання. Право конвертації позики не впливає на облік витрат по сплаті відсотків і амортизації дисконту або премії. Графік амортизації розраховується, виходячи з повного строку дії позики, оскільки встановити дату конвертації заздалегідь неможливо. В обліку відображається лише факт конвертації.

6.5. ОБЛІК КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ТА ІНШИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

У процесі здійснення підприємницької діяльності суб'єктом господарювання виникає поточна кредиторська заборгованість постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги, необхідні для забезпечення нормального функціонування підприємства.

Господарські зв'язки з постачальниками будуються на підставі договорів (угод), в яких визначаються: найменування товарів, кількість, ціна, терміни і спосіб поставки, порядок розрахунків тощо.

Постачальник на відвантажену продукцію виписує товарні та платіжні документи, передає їх банку і направляє покупцю.

Розрахунки з постачальниками і підрядниками проводяться на підставі таких документів: рахунків-фактур, накладних, рахунків, актів прийняття робіт (послуг), товарно-транспортних накладних, податкових накладних, документів транспортних підприємств, розрахункових документів про сплату мита, зборів і податків (при розрахунках з іноземними постачальниками і підрядниками). Підставою для розрахунків з постачальниками і підрядниками є документи, що підтверджують якість товару (робіт, послуг).

Погашається заборгованість перед постачальниками і підрядниками шляхом безготівкових або готівкових розрахунків.

Правила, форми і стандарти безготівкових розрахунків в Україні, що здійснюються за участю банків, встановлені в Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженій постановою правління НБУ від 21.01.2004 р. № 22. Відповідно до інструкції під час здійснення розрахунків можуть застосовуватися форми розрахунків:

- / акредитивна;
- / інкасова;
- / вексельна;
- / за розрахунковими чеками.

Безготівкові розрахунки передбачають перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів коштів, а також перерахування банками за дорученнями підприємств і фізичних осіб коштів, внесених ними готівкою в касу банку, на рахунки отримувачів коштів.

Ці розрахунки проводяться банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях чи в електронному вигляді у формі:

- / меморіального ордера;
- / платіжного доручення;

/ платіжної вимоги-доручення; /
платіжної вимоги; /
розрахункового чека; /
акредитива.

Використання банківських платіжних карток та векселів як платіжних інструментів регулюється законодавством України.

Меморіальний ордер — розрахунковий документ, який складається за ініціативою банку для оформлення операцій зі списання коштів з рахунка платника, внутрішньобанківських операцій.

Платіжне доручення — розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунка зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача.

Платіжне доручення застосовується в розрахунках за товарними і нетоварними платежами:

- / за фактично відвантажену (продану) продукцію (виконані роботи, надані послуги тощо);
- / у порядку попередньої оплати — якщо такий порядок розрахунків обумовлено в договорі або встановлено законодавством України;
- / для завершення розрахунків за актами звірки взаємної заборгованості підприємств;
- / для перерахування підприємствами сум, які належать фізичним особам (заробітна плата, пенсії тощо), на їх рахунки, що відкриті в банках;
- / для сплати податків і зборів, страхових внесків (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових органів;
- / в інших випадках відповідно до укладених договорів.

Платіжна вимога-доручення — розрахунковий документ, який складається з двох частин:

- / верхньої — вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів;
- / нижньої — доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунка визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача.

Платіжна вимога — розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунка зазначеної суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача.

Розрахунковий чек — розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) банку-емітенту, у якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів.

Акредитив — договір, що містить зобов'язання банку-емітенту, за яким цей банк за дорученням клієнта (заявника акредитива) або від свого імені проти документів, які відповідають умовам акредитива, зобов'язаний виконати платіж на користь бенефіціара або доручає іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж.

Рахунки для обліку коштів у розрахунках за конкретними операціями (акредитиви, розрахункові чеки тощо) відкриваються підприємствами в банку, що їх обслуговує, лише на підставі заяви про відкриття акредитива, заяви про перерахування коштів тощо.

Банк здійснює розрахункове касове обслуговування своїх клієнтів на підставі відповідних договорів і своїх внутрішніх правил здійснення безготівкових розрахунків. Банк не має права визначати та контролювати напрями використання коштів клієнта та встановлювати інші, не передбачені договором або законом обмеження його права розпоряджатися коштами на власний розсуд.

У випадках, передбачених законодавством України, клієнт може здійснювати платежі в інтересах третіх осіб.

Кошти з рахунків клієнтів банки списують лише за дорученням власників цих рахунків (включаючи договірне списання) або на підставі платіжних вимог стягувачів у разі примусового стягнення коштів.

Платник може давати доручення про списання коштів зі свого рахунка на відповідних бланках розрахункових документів або в формі електронного розрахункового документа, якщо це передбачено договором між клієнтом і банком.

Доручення платників про списання коштів зі своїх рахунків банки приймають до виконання виключно в межах залишків коштів на цих рахунках або якщо договором між банком та платником передбачено їх приймання та виконання в разі відсутності або недостатності коштів на цих рахунках.

Якщо немає (недостатньо) коштів на рахунку платника, то банк не здійснює облік заборгованості платника, не сплаченої в строк, та не веде реєстр розрахункових документів, не оплачених в строк у зв'язку з відсутністю коштів на рахунку платника, за винятком здійснення банком таких операцій в межах укладених ним цивільно-правових договорів.

Розрахунковий документ (за винятком розрахункового чека) виписується в кількості примірників, потрібних для всіх учасників безготівкових розрахунків (але не* менше ніж два), за використанням електронно-обчислювальних та друкарських машин, за один раз із використанням копіювального (самокопіювального) паперу. Якщо використання копіювального (самокопіювального) паперу неможливе, то на всіх поточних примірниках розрахункового документа в правому верхньому куті проставляються їх порядкові номери. Дозволяється заповнення розрахункового документа від руки (кульковою ручкою, чорнилом темного кольору).

Перший примірник розрахункового документа (незалежно від способу його виготовлення) має містити відбиток печатки (якщо наявність печатки передбачена) та підпис(и) відповідальної особи (осіб).

Під час підписування розрахункового документа не дозволяється використання факсиміле, а також виправлення та заповнення розрахункового документа в кілька прийомів. Банк не має права робити виправлення в розрахунковому документі клієнта.

Розрахункові документи приймаються банками без обмежень їх максимальної або мінімальної суми протягом часу, визначеного в договорах про розрахунково-касове обслуговування клієнтів.

Якщо закінчення строку для пред'явлення розрахункового документа в банк припадає на неробочий день, то останнім днем строку вважається робочий день, наступний за неробочим.

Розрахункові документи, що надійшли до банку протягом операційного часу (частина операційного дня банку, протягом якої приймаються від клієнтів документи на переказ і документи на відкликання, що мають бути оброблені, передані та виконані цим банком протягом цього самого робочого дня), банк виконує в день їх надходження.

Розрахункові документи, що надійшли після операційного часу, банк виконує наступного робочого дня.

Банк виконує розрахункові документи відповідно до черговості їх надходження та виключно в межах залишку коштів на рахунку клієнта, якщо інше не встановлено договором між банком і клієнтом.

Якщо до банку одночасно надійшло кілька розрахункових документів, на підставі яких здійснюється списання коштів, то вони виконуються в такій черговості:

- / у першу чергу списуються кошти на підставі рішення суду для задоволення вимог про відшкодування шкоди, завданої каліцтвом, іншим ушкодженням здоров'я або смертю, а також вимог про стягнення аліментів;
- / у другу — списуються кошти на підставі рішення суду для розрахунків щодо виплати вихідної допомоги та оплати праці особам, які працюють за трудовим договором (контрактом), а також виплати за авторським договором;
- / у третю — списуються кошти на підставі інших рішень суду; / у четверту — списуються кошти за розрахунковими документами, що передбачають платежі до бюджету;
- / у п'яту — списуються кошти за іншими розрахунковими документами в порядку їх послідовного надходження.

Розрахункові документи (платіжні вимоги, розрахункові чеки тощо), надані клієнтом обслуговуючому банку для інкасування, надсилаються цим банком до банку платника в день їх надходження або, якщо документи надійшли після операційного часу, — наступного дня.

Під інкасуванням (інкасо) розуміють:

- / здійснення банком за дорученням клієнта операцій з розрахунковими та супровідними документами з метою одержання платежу або передавання розрахункових та/або супровідних документів проти платежу, або
- / передавання розрахункових та/або супровідних документів на інших умовах.

Строки відсилання документів, передбачених договором про відкриття акредитива, визначаються цим договором.

Списання коштів як в повній, так і в частковій сумі з рахунку платника здійснюється на підставі першого примірника розрахункового документа, який залишається на зберіганні в банку платника. На вимогу клієнта банк надає довідку про виконання (часткове виконання) платіжної вимоги, що засвідчується підписами керівника (його заступника) і головного бухгалтера (його заступника) банку та відбитком печатки банку, або примірник засвідченої ними платіжної вимоги, на підставі якої здійснено оплату. Інші примірники розрахункового документа, але не менше ніж один (за винятком розрахункових чеків), банк передає платнику.

Умови (строки, періодичність тощо) передавання розрахункових документів, у тому числі електронних розрахункових документів, що підтверджують списання або зарахування коштів з(на) рахунків (рахунок) клієнтів банку або підтверджують прийняття документів на інкасо, визначаються в договорах про розрахунково-касове обслуговування.

Платник має право в будь-який час до списання платежу з рахунку відкликати з банку, що його обслуговує, платіжні доручення в порядку, визначеному внутрішніми правилами банку. Платіжні доручення відкликаються лише в повній сумі.

**Розрахунки
із застосуванням
договірних списання**

Юридичні та фізичні особи, укладаючи договори між собою, передбачають у них право отримувача на договірне списання коштів з рахунку платника за його дорученням. Це право отримувач може використати в разі настання строку платежу, обумовленого в договорі з платником, або прострочення платником цього строку. Банк обумовлює своє право на здійснення договірних списання за дорученням платника з його рахунку в договорі про розрахунково-касове обслуговування або в іншому договорі про надання банківських послуг. Договір має містити інформацію, яка потрібна для належного виконання банком доручення платника, зокрема:

- / умови, за якими банк повинен здійснити договірне списання;
- / номер рахунку платника, з якого має здійснюватись договірне списання;
- / назву отримувача;
- / номер і дату договору з отримувачем, яким передбачено право отримувача на договірне списання коштів з рахунку платника;
- / перелік документів, які отримувач має надати банку, що обслуговує платника (якщо вони передбачені в договорі).

**Розрахунки
із застосуванням
розрахункових чеків**

Розрахункові чеки використовуються в безготівкових розрахунках підприємств та фізичних осіб з метою скорочення розрахунків готівкою за отримані товари (виконані роботи, надані послуги).

Чеки використовуються лише для безготівкових перерахунків з рахунку чекодавця на рахунок отримувача коштів і не підлягають сплаті готівкою.

Для гарантованої оплати чеків чекодавець бронює кошти на окремому аналітичному рахунку "Розрахунки чеками" відповідних балансових рахунків у банку-емітенті. Для цього разом із заявою про видачу чекової книжки чекодавець подає до банку-емітента платіжне доручення для перерахування коштів на аналітичний рахунок "Розрахунки чеками".

Чекову книжку на ім'я чекодавця (фізичної особи) банк-емітент видає на суму, що не перевищує залишок коштів на рахунку чекодавця. Один або кілька чеків на ім'я чекодавця банк-емітент може видати на суму, що не перевищує залишок коштів на рахунку чекодавця, або на суму, що внесена ним готівкою.

Строк дії чекової книжки — один рік, чека, який видається фізичній особі для одноразового розрахунку, — три місяці з дати їх видачі. День оформлення чекової книжки або чека не враховується. Чеки, виписані після зазначеного строку, вважаються недійсними і до оплати не приймаються.

Чекова книжка може видаватися для розрахунків з будь-яким конкретним постачальником або з різними постачальниками.

Чек із чекової книжки пред'являється до оплати в банк чекодержателя протягом десяти календарних днів (день виписки чека не враховується).

Чек приймається чекодержателем до оплати безпосередньо від чекодавця, на ім'я якого оформлені документи, що підтверджують отримання ним товарів (виконання робіт, надання послуг).

Забороняється передавання чека (чекової книжки) його власником будь-якій іншій юридичній або фізичній особі, а також підписання незаповнених бланків чека і проставлення на них відбитка печатки фізичними особами.

Видача чеків на пред'явника не проводиться.

Підприємствам не дозволяється здійснювати обмін чека на готівку та отримувати готівкою здачу із суми чека. Слід зазначити, що фізичні особи (які не є суб'єктами підприємницької діяльності) можуть обмінювати чек на готівку або отримувати здачу із суми чека готівкою (але не більше ніж 20 відсотків від суми цього чека).

Власник чека повертає до банку-емітента невикористаний чек для зарахування суми на свій рахунок або обміну його на готівку. Повертаючи чекову книжку з невикористаними чеками, її власник одночасно подає до банку-емітента платіжне доручення на перерахування коштів, що заброньовані на аналітичному рахунку "Розрахунки чеками", на свій поточний рахунок.

Чекодавець випишує чек із чекової книжки під час здійснення платежу і видає за отримані ним товари (виконані роботи, надані послуги).

Випишуючи чек, чекодавець переписує на його корінець залишок ліміту з корінця попереднього чека і зазначає новий залишок ліміту.

Чек підписує службова особа чекодавця, яка має право підписувати розрахункові документи, та скріплює відбитком печатки чекодавця (за винятком чеків, що видаються фізичними особами).

Якщо чек чекодавця за дорученням керівника підприємства підписує службова особа, то право підпису чека обумовлюється в цьому дорученні. У цьому разі в чеку перед підписом робиться напис "За дорученням від _____".
(дата)

За дорученням чекодавця — фізичної особи, засвідченим нотаріусом у встановленому порядку, його розрахунки з використанням чека може здійснювати інша фізична особа. Доручення, у якому обов'язково зазначається серія, номер і сума чека, подається разом із чеком, що пред'явлений до оплати. У всіх документах, які використовуються надалі під час розрахунків чеками, робиться надпис "За дорученням _____".

(прізвище, ім'я, по батькові)

Приймаючи чек до оплати за товари (виконані роботи, надані послуги), чекодержатель перевіряє:

- / відповідність його встановленому зразку;
- / правильність заповнення;
- / відсутність виправлень;
- / відповідність суми корінця чека сумі, зазначеній на самому чеку;
- / строк дії;
- / достатність залишку ліміту за чековою книжкою для оплати чека;
- / наявність на ньому чіткого відбитка штампа або печатки банку та даних чекодавця (прізвища, ім'я, по батькові фізичної особи, даних документа, що засвідчує цю особу).

Після цього чекодержатель встановлює особу пред'явника чека за документом, що її посвідчує.

Після зазначеної перевірки чекодержатель відриває (відрізає) чек від корінця, ставить на його зворотному боці та корінці календарний штемпель і підписує цей чек, а також робить відмітку у відомості про прийняті до оплати розрахункові чеки.

Якщо чекодавець і чекодержатель обслуговуються в одному банку, то після перевірки правильності заповнення реквізитів чеків і реєстру чеків банк на підставі першого примірника реєстру чеків списує кошти з відповідного рахунка чекодавця та зараховує їх на рахунок чекодержателя.

У разі здійснення клієнтами різних банків розрахунків чеками банк чекодержателя приймає чеки з реєстром чеків і разом з другим та третім примірниками цього реєстру інкасує їх до банку-емітента. У цьому разі кошти на рахунок чекодержателя зараховуються банком, що його обслуговує, лише після отримання їх від банку-емітента.

Банк-емітент може відмовитися від оплати чека, якщо:

/ чек або реєстр чеків заповнено з порушенням вимог або є виправлення, замість підпису стоїть факсиміле;

/ чек виписаний чекодавцем на суму, більшу, ніж заброньована на аналітичному рахунку "Розрахунки чеками".

Невикористані чеки після закінчення строку дії чекової книжки або використання ліміту підлягають поверненню до банку-емітента, який їх погашає. За бажанням клієнта банк може продовжити строк дії чекової книжки або клієнт може поповнити її ліміт в разі використання.

Для поповнення ліміту чекодавець подає до банку письмове доручення разом з відповідною чековою книжкою. У реквізиті платіжного доручення "Призначення платежу" робиться напис "Поповнення ліміту за чековою книжкою, номери невикористаних чеків з № _____ до _____".

У разі припинення клієнтом подальших розрахунків чеками до закінчення строку дії чекової книжки та наявності за нею невикористаного ліміту чекодавець подає чекову книжку до банку разом з платіжним дорученням для зарахування невикористаного залишку ліміту на рахунок, з якого бронювалися кошти.

Якщо після повторного використання чеків із чекової книжки її ліміт буде невикористаним, то чекодавцю може надаватися нова чекова книжка на суму невикористаного ліміту. Строк дії нової чекової книжки встановлюється з дня її видачі.

Чекодавець подає до банку-емітента заяву про отримання нової чекової книжки разом з використаною чековою книжкою та корінцями використаних чеків.

Відповідальний виконавець банку, перевіrivши за корінцями використаних чеків залишок невикористаного ліміту, робить в реєстраційній картці в графі "Примітка" у рядку, у якому був зроблений запис щодо видачі цієї книжки, напис "Залишок ліміту перевірений", після чого повертає чекодавцю чекову книжку з корінцями.

Розрахунки за акредитивами

Умови та порядок проведення розрахунків за акредитивами передбачаються в договорі між бенефіціаром і заявником акредитива і не повинні суперечити законодавству України.

Якщо це передбачено в тексті договору, то розрахунки за акредитивами регулюються Уніфікованими правилами та звичаями для документарних акредитивів у редакції 1993 року (публікація Міжнародної торгової палати № 500).

Акредитив — це договір відокремлений від договору купівлі-продажу або іншого контракту, навіть якщо в акредитиві є посилання на них.

За операціями за акредитивами всі зацікавлені сторони мають справу лише з документами, а не з товарами, послугами або іншими видами виконання зобов'язань, з якими можуть бути пов'язані ці документи.

Банк-емітент може відкривати такі види акредитивів:

У покритий — акредитив для здійснення платежів, за яким завчасно бронюються кошти платника в повній сумі на окремому рахунку в банку-емітенті або у виконуючому банку. Кошти заявника акредитива бронюються на аналітичному рахунку "Розрахунки за акредитивами" відповідних балансових рахунків;

/ непокритий — акредитив, оплата за яким (якщо тимчасово немає коштів на рахунку платника) гарантується банком-емітентом за рахунок банківського кредиту.

Акредитив може бути *відкличним* або *безвідкличним*. Це зазначається на кожному акредитиві. Якщо немає такої позначки, то акредитив є безвідкличним.

Безвідкличний акредитив — це акредитив, який може бути анульований або умови якого можуть бути змінені лише за згодою на це бенефіціара, на користь якого він був відкритий.

Безвідкличний акредитив, що підтверджений виконуючим банком, не може бути змінений або анульований без згоди виконуючого банку.

Безвідкличний акредитив — це зобов'язання банку-емітента сплатити кошти в порядку та в строки, визначені умовами акредитива, якщо документи, що передбачені ним, подано до банку, зазначеного в акредитиві, або банку-емітента та дотримані строки та умови акредитива.

Відкличний акредитив може бути змінений або анульований банком-емітентом у будь-який час без попереднього повідомлення бенефіціара (наприклад, у разі недотримання умов, передбачених договором, дострокової відмови банком-емітентом від гарантування платежів за акредитивом). Відкличання акредитива не створює зобов'язань банку-емітента перед бенефіціаром.

Документи за акредитивом, що відповідають умовам акредитива та подані бенефіціаром і прийняті виконуючим банком до отримання останнім повідомлення про зміну умов або анулювання акредитива, підлягають оплаті.

Умови акредитива є чинними для бенефіціара, поки він не повідомить про згоду на внесення змін до нього того банку, який авізував ці зміни. Бенефіціар має письмово повідомити про погодження або відмову щодо внесення змін.

Прийняття часткових змін не дозволяється.

Бенефіціар може достроково відмовитися від використання акредитива.

Акредитив може бути авізований бенефіціару через інший (авізуючий) банк. Авізуючий банк, якщо він не визначений виконуючим банком, не несе зобов'язання щодо сплати за акредитивом.

Для відкриття акредитива клієнт подає до банку-емітента заяву про відкриття акредитива не менше ніж у трьох примірниках та в разі відкриття покритого акредитива — відповідні платіжні доручення.

Заява містить умови акредитива, які складаються так, щоб, з одного боку, вони давали змогу банкам без ускладнень їх проконтролювати, з другого — забезпечували б інтереси сторін, які використовують акредитив.

Акредитив має містити лише ті умови, які банк може перевірити документально.

Банк-емітент інформує виконуючий (авізуючий) банк про відкриття акредитива шляхом надсилання йому електронною поштою (електронне повідомлення) або іншими засобами зв'язку, що передбачені договорами між банками, заяви або повідомлення.

Заяву або повідомлення банк-емітент надсилає авізуючому банку не пізніше наступного робочого дня після отримання заяви від клієнта.

Повідомлення має містити номер акредитива, усі його умови, спосіб платежу, місце виконання та строк дії акредитива.

У повідомленні мають чітко зазначатися повноваження авізуючого банку щодо виду операції за акредитивом.

Виконуючий (авізуючий) банк про відкриття та умови акредитива повідомляє бенефіціара (авізує акредитив) протягом 10 робочих днів з дня отримання повідомлення від банку-емітента (авізуючого банку).

Після відвантаження продукції (виконання робіт, надання послуг) бенефіціар подає виконуючому банку потрібні документи, що передбачені умовами акредитива, разом з реєстром документів за акредитивом.

Не приймаються до оплати за акредитивом документи, які мають розбіжності з умовами акредитива або зміст яких суперечить один одному.

Заявнику акредитива рекомендується зазначити в умовах акредитива, ким має оформлятися (засвідчуватися тощо) кожний документ, що вимагається умовами акредитива, та його зміст.

Якщо умовами акредитива передбачено акцепт заявника акредитива, то для його здійснення уповноважена особа заявника має подати бенефіціару:

/ документ, що засвідчує її особу;

/ зразок її підпису, засвідчений заявником акредитива (якщо його немає у виконуючому банку);

/ доручення, видані заявником акредитива, щодо її повноважень. На документах, які за умовами акредитива мають бути акцептовані (згода на оплату або гарантування оплати документів) уповноважена особа робить такий напис:

"Акцептований за рахунок акредитива від _____ № _____
(дата)

уповноваженим _____
(назва заявника акредитива)

(підпис)

(дата)".

У виконуючому банку відповідальний виконавець перевіряє наявність акцептного напису та відповідальність його поданому зразку.

Виплати бенефіціару за акредитивом, кошти за яким заброньовано у виконуючому банку, здійснюються з аналітичного рахунка "Розрахунки за акредитивами".

Списання коштів з аналітичного рахунка "Розрахунки за акредитивами" виконуючий банк здійснює на підставі першого примірника реєстру документів за акредитивом, який наданий разом з іншими документами, що відповідають умовам акредитива.

Перший примірник реєстру документів за акредитивом залишається в документах для виконуючого банку, другий (з потрібними відмітками банку про дату одержання та виконання) — видається бенефіціару, третій та четвертий — разом

з документами, передбаченими умовами акредитива, надсилаються до банку-емітента, у якому третій примірник використовується для списання суми заяви з відповідного позабалансового рахунка, що призначений для обліку акредитивів, а четвертий — видається заявнику разом з іншими документами за акредитивом.

Акредитив, кошти за яким заброньовані в банку-емітенті, закривається ним після закінчення строку, зазначеного в акредитиві, з урахуванням нормативного строку проходження документів спецзв'язком від виконуючого банку до банку-емітента або після отримання від виконуючого банку підтвердження про невиконання акредитива.

Розрахунки під час здійснення заліку

взаємної заборгованості

До розрахунків, що здійснюються як залік взаємної заборгованості платників, належать розрахунки, за якими взаємні зобов'язання боржників і кредиторів погашаються в рівнозначних сумах, і лише за їх

різницею здійснюється платіж на загальних підставах.

Ці розрахунки можуть здійснюватися шляхом зарахування зобов'язань між двома платниками або групою платників усіх форм власності однієї або різних галузей господарства.

Підприємства, що мають господарські зв'язки за поставками товарів (виконаними роботами, наданими послугами), можуть здійснювати розрахунки періодично за сальдо зустрічних вимог.

У договорах між підприємствами передбачаються періодичність звіряння взаємної заборгованості зі складанням відповідного акта, строки та платіжні інструменти, із застосуванням яких здійснюватимуться розрахунки.

Після складання акта звіряння взаємної заборгованості в строки, визначені законодавством України, та сторона, на користь якої склалося кредитове сальдо взаємозобов'язань, виписує розрахунковий документ (платіжне доручення, вимогу-доручення) або оформляє вексель.

Розрахунки за допомогою систем дистанційного обслуговування

Оперативне ведення клієнтом своїх рахунків у банку та обмін технологічною інформацією, визначеною в договорі між банком та клієнтом, клієнт може здійснювати за допомогою систем дистанційного обслуговування ("клієнт-банк", "клі-єнт-Інтернет-банк", "телефонний банкінг" тощо).

Юридичною підставою для роботи клієнта за допомогою систем дистанційного обслуговування і оброблення банком дистанційних розпоряджень клієнта є договір про розрахунково-касове обслуговування. У договорі обов'язково мають обумовлюватися права, обов'язки та відповідальність сторін, порядок вирішення спорів у разі їх виникнення тощо.

Під час здійснення розрахунків за допомогою систем "клієнт-банк", "клі-єнт-Інтернет-банк" тощо застосовуються електронні розрахункові документи. Якщо це передбачено договором між банком та клієнтом, то використання клієнтом системи не виключає можливе оброблення банком документів клієнта на паперових носіях.

Реквізити електронного розрахункового документа, що використовуються в системах "клієнт-банк", "клієнт-Інтернет-банк", визначаються договором між банком та клієнтом, але обов'язково цей документ має містити такі з них:

- / дату і номер;
- / назву, ідентифікаційний код (номер) платника та номер його рахунка;
- / назву та код банку платника;
- / назву, ідентифікаційний код (номер) одержувача та номер його рахунка;
- / назву та код банку-одержувача;
- / суму цифрами;
- / призначення платежу;
- / електронний цифровий підпис;
- / інші реквізити, які під час формування електронного розрахункового документа системою електронних платежів розміщуються в полі "Допоміжні реквізити".

Відповідальні особи платника, які вповноважені розпоряджатися рахунком і на законних підставах володіють особистим ключем, від свого імені або за дорученням особи, яку представляють, накладають підписи під час створення електронного розрахункового документа.

Платник може формувати електронні розрахункові документи на підставі належним чином оформлених платіжних доручень, платіжних вимог-доручень, а також з використанням платіжних карток.

Не дозволяється формування клієнтами електронних розрахункових документів на підставі розрахункових документів, які мають додатки (реєстр розрахункових чеків, реєстр документів за акредитивом тощо), а також формування стягувачем електронних розрахункових документів на підставі платіжних вимог на примусове списання, стягнення коштів, отримувачем — у разі договірної списання коштів. Ці платіжні вимоги стягувач/отримувач надсилає банку на паперових носіях.

Після отримання від банку виписки з рахунка клієнт складає реєстр електронних розрахункових документів, які відправлені в банк каналами зв'язку і прийняті банком до оплати.

Для здійснення операцій за рахунком клієнта (оплата комунальних послуг, телефонних переговорів тощо) за допомогою системи "телефонний банкінг" (дистанційне обслуговування клієнтів за допомогою телефонних каналів зв'язку) клієнт у договорі з банком про розрахунково-касове обслуговування або в іншому договорі про надання банківських послуг зазначає інформацію, яка потрібна банку для списання ним коштів з рахунка клієнта. Якщо це передбачено договором між банком і клієнтом, то використання клієнтом системи не виключає можливе оброблення банком документів клієнта на паперових носіях.

Ідентифікація клієнта для доступу до системи "телефонний банкінг" здійснюється за допомогою засобів ідентифікації, що передбачені в договорі між банком і клієнтом.

Засоби ідентифікації (номер клієнта, особистий ПІН-код, сукупність цифрових та літерних компонентів тощо) банк надає клієнту після укладення договору.

Передавання дистанційного розпорядження та реєстрація його банком здійснюється за узгодженим каналом доступу в автоматичному режимі.

Дистанційне розпорядження вважається таким, що передане клієнтом та прийняте банком до виконання, якщо клієнт:

- / для доступу до системи ввів правильне значення засобу ідентифікації;
- / ввів код операції та всі параметри, які записуються системою;
- / підтвердив це розпорядження.

Банк, що обслуговує платника, здійснюючи на підставі дистанційного розпорядження списання коштів з рахунка платника, оформляє розрахунковий документ, у реквізиті "Призначення платежу" якого зазначає інформацію про платіж і документи, на підставі яких здійснюється перерахування коштів.

Якщо клієнт не підтвердив розпорядження на здійснення операції, то банк операцію не виконує, про що інформує клієнта.

Дані про оплату платіжних документів постачальника надходять із банківської виписки. Дані про вантажі, що надійшли на склад, бухгалтерія отримує разом із звітом матеріально відповідальної особи. На підставі цих документів контролюється виконання кожною стороною своїх зобов'язань.

У бухгалтерському обліку визнання зобов'язань при придбанні підприємством матеріальних та нематеріальних цінностей, послуг здійснюється із дотриманням принципу відповідності. Для цього використовується метод нарахування, дотримання якого, з точки зору визнання зобов'язань по відношенню до своїх кредиторів, вимагає від підприємства правильного визначення моменту переходу права власності на відповідні цінності або моменту отримання послуг. Саме у момент переходу права власності, який визначається, наприклад, умовами контракту, за відсутності одночасного розрахунку у грошовій формі з постачальниками та підрядниками виникають зобов'язання за отримані активи.

Для обліку таких зобов'язань використовується рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками". За кредитом рахунка 63 відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги. За дебетом рахунка 63 відображається погашення заборгованості, її списання тощо.

Рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" має такі субрахунки:

631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"

632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"

633 "Розрахунки з учасниками промислово-фінансової групи (ПФГ)"

На субрахунку 631 ведеться облік розрахунків за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги з вітчизняними постачальниками та підрядниками.

На субрахунку 632 ведеться облік розрахунків з іноземними постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги.

Аналітичний облік ведеться за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунка) на сплату.

ПРИКЛАД 6.27

25.05.2005 року підприємство одержало від постачальника матеріали на загальну суму 24 000 грн (у тому числі ПДВ — 4 000 грн). Згідно з рахунком надано знижку у розмірі 5% вартості матеріалів за умови оплати протягом 5 днів (5/5, п/30). Оплату було здійснено 27.05.2005 р.

За доставку товарів згідно з товарно-транспортною накладною належить сплатити транспортній організації 2 700 грн (у тому числі ПДВ — 450 грн).

Бухгалтерські записи щодо відображення в обліку зобов'язання перед постачальником та транспортною організацією за поставку матеріалів здійснено у табл. 6.20.

Таблиця 6.20. Облік розрахунків з постачальниками за умови отримання знижки за дострокову оплату

пор.	Документ і зміст операції	Бухгалтерський запис		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Накладна 25.05.2005 р. Одержано матеріали на суму, у тому числі: / вартість матеріалів / податок на додану вартість	201 "Сировина й матеріали"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	24 000
		644 "Податковий кредит"		20 000
				4 000
2.	Товарно-транспортна накладна 25.05.2005 р. Одержано послуги з доставки матеріалів на суму, у тому числі: / вартість послуг транспортування / податок на додану вартість	201 "Сировина й матеріали"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	2 700
		644 "Податковий кредит"		2 250
				450
3.	Виписки банку з поточного рахунка 27.05.2005 р. Сплачено з поточного рахунка на погашення зобов'язань за одержані матеріали	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	22 800
4.	Бухгалтерська довідка-розрахунок. Рахунок постачальника. Коригування розрахунків з постачальником (знижка 5%), у тому числі: / вартість придбаних матеріалів (сторно)	201 "Сировина й матеріали"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	(1 200)
				(1 000)

<i>Продовження табл.</i>				
1	2	3	4	5
	/ податок на додану вартість (сторно)	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	(200)
5.	Виписки банку з поточного рахунка 27.05.2005 р. Сплачено з поточного рахунка на погашення зобов'язань за доставку матеріалів	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	2 700

ПРИКЛАД 6.28

Використаємо дані попереднього прикладу за умови, що заборгованість була погашена 30.06.2005 р. Бухгалтерські записи відображення в обліку заборгованості перед постачальником показано у **табл. 6.21.**

Таблиця 6.21. Облік кредиторської заборгованості на товарно-матеріальні цінності

№ пор.	Документ і зміст операції	Бухгалтерський запис		Сум, гри
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Накладна 25.05.2005 р. Одержано матеріали, у тому числі:			24 000
	/ вартість матеріалів	201 "Сировина й матеріали"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	20 000
	/ податок на додану вартість	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	4 000
2.	Товарно-транспортна накладна 25.05.2005 р. Одержано послуги, з доставки матеріалів, у тому числі:			2 700
	/ вартість послуг транспортування	201 "Сировина й матеріали"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	2 250
	/ податок на додану вартість	644 "Податковий кредит"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	450

			Продовження	табл.
1	2	3	4	5
3.	Виписки банку з поточного рахунка 30.06.2005 р. Сплачено з поточного рахунка на погашення зобов'язань за одержані матеріали	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	24 000

Сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої вексями) відображається по статті "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" IV розділу пасиву Балансу "Поточні зобов'язання".

Облік зобов'язання

за розрахунками з оплати праці та страхування Відповідно до Закону України "Про оплату праці" № 108/95 від 24 березня 1995 року із наступними змінами і доповненнями, **заробітна плата** — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконання роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Залежно від характеру виплат заробітна плата поділяється на:

- / основну заробітну плату;
- / додаткову заробітну плату;
- / інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата — це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки), яка встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Як впливає із визначення, основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає:

- / тарифні сітки;
- / тарифні ставки;
- / схеми посадових окладів;
- / тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

Тарифна сітка — це шкала, у якій наведені прийняті певною галуззю кваліфікаційні розряди і відповідні їм тарифні коефіцієнти.

Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на основі:

- / тарифної ставки робітника першого розряду, що встановлюється у розмірі, не нижчому, ніж визначений генеральною (галузевою) угодою (тарифної ставки робітника першого розряду, яка встановлюється у розмірі, що перевищує законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати з 1 січня 2006 року);
- / міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Тарифна ставка — це нормативний розмір оплати праці робітника відповідного розряду за одиницю часу. Вона може бути годинною, денною (змінною), місячною. Через тарифну оплату забезпечується врахування кваліфікації робітника, складності та умов праці.

Схема посадових окладів розробляється кожним підприємством самостійно. В ній визначаються посади, які можуть займати службовці, спеціалісти, керівні працівники і відповідні цим посадам розміри окладів.

Тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники) розробляються Міністерством праці України і використовуються для розподілу робіт і працівників залежно від їх складності та кваліфікації за розрядами тарифної сітки. Довідник містить кваліфікаційні характеристики робітників за відповідними розрядами. Це перелік основних професій та спеціальностей робітників галузі; опис найрозповсюдженіших і приклади типових робіт, що відповідають будь-якому розряду кожної спеціальності, а також вимоги до знань робітника відповідної професії і кваліфікації.

Тарифна система сама по собі не дає можливості розрахувати заробіток працівників. За допомогою тарифної системи враховується якість праці при її оплаті, витрати ж праці враховуються за допомогою форм і систем оплати праці.

Форми і системи оплати праці — перелік певних понять і правил, за допомогою яких встановлюється залежність оплати праці від фактичних результатів (витрат) праці. Оскільки основними вимірниками фактичних витрат праці є або кількість виготовленої продукції, або кількість відпрацьованого робітником часу, то звідси основними формами оплати праці є:

/ відрядна;

/ погодинна.

Ці форми базуються на тарифній системі і мають декілька різновидів, що називаються системами оплати праці, для різних організаційно-технічних умов виробництва.

Відрядна оплата праці — це оплата праці за кількість виготовленої продукції (виконаного обсягу робіт, послуг) за нормами і розцінками, встановленими, виходячи з розряду виконаних робіт. Присвоений працівникові тарифний (кваліфікаційний розряд) є підставою для надання йому можливості виконувати роботу відповідної складності.

Відрядна оплата праці застосовується переважно на роботах з ручною або машинно-ручною працею, а отже, стимулює підвищення об'ємних показників діяльності.

При відрядній оплаті праці сума заробітної плати за місяць за відрядними розцінками розраховується по кожному працівникові так:

$$\begin{array}{l} \text{Сума заробітної плати} \\ \text{за місяць за відрядними} \\ \text{розцінками, грн} \end{array} = \begin{array}{l} \bar{\text{Тарифна ставка}} \\ \text{(грн/н./год.)} \end{array} \times \begin{array}{l} \vec{\text{Виробіток за}} \\ \text{місяць (н./год.)} \end{array}$$

Погодинна оплата праці — це оплата праці за відпрацьований нормативний час, передбачений тарифною системою. Погодинна оплата праці здійснюється за годинними (денними) тарифними ставками із застосуванням нормованих завдань або місячними окладами. Погодинна оплата праці керівників, спеціалістів і службовців проводиться, як правило, за місячними посадовими окладами (ставками).

У разі почасової форми оплати праці розмір заробітної плати визначається, виходячи із:

- ✓ тарифної ставки;
- ✓ посадового окладу.

У першому випадку розмір заробітної плати розраховується так по кожному працівникові:

$$\text{Сума заробітної плати за місяць (грн)} = \text{Тарифна ставка (грн/год.)} \times \text{Час, відпрацьований протягом місяця (год.)}$$

У другому випадку оплата праці розраховується на підставі середньоденного окладу так:

$$\text{Сума заробітної плати за посадовим окладом за місяць (грн)} = \text{Посадовий оклад (грн)} \times \frac{\text{Кількість відпрацьованих за місяць днів (дні)}}{\text{Кількість робочих днів у місяці згідно із графіком роботи (дні)}}$$

Додаткова заробітна плата — це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає:

- / доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством;
- / премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Кодексом законів про працю України встановлюються:

/ норми оплати праці:

- за роботу в надурочний час та у святкові, неробочі та вихідні дні;
- у нічний час;
- за час простою, який мав місце не з вини працівника;
- при виготовленні продукції, що виявилася браком не з вини працівника;
- працівників, молодше вісімнадцяти років, при скороченій тривалості їх щоденної роботи;
- тощо;

/ гарантії для працівників:

- оплата щорічних відпусток;
- за час виконання державних обов'язків;
- для тих, які направляються для підвищення кваліфікації, на обстеження в медичний заклад;
- для переведення за станом здоров'я на легшу нижче оплачувану роботу;
- переведених тимчасово на іншу роботу;
- при різних формах виробничого навчання, перекваліфікації або навчання інших спеціальностей;
- для донорів тощо;

/ гарантії та компенсації працівникам в разі переїзду на роботу до іншої місцевості, службових відряджень, роботи у польових умовах тощо.

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать:

- / виплати у формі винагороди за підсумками роботи за рік;
- / премія за спеціальними системами і положеннями;

- / компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства, або які проводяться понад встановлені актами норми.

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності та господарювання шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати (законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту некваліфіковану працю, нижче якого не може проводитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці), інших державних норм та гарантій, умов і розмірів оплати праці працівників установ і організацій, що фінансуються з бюджету, керівників державних підприємств, а також оподаткування доходів працівників.

В Україні здійснюється договірне регулювання оплати праці працівників підприємств на основі системи угод, що укладаються на рівні:

- / державному (генеральна угода);
- / галузевому (галузева угода);
- / регіональному (регіональна угода);
- / виробничому (колективний договір) відповідно до Закону України "Про колективні договори і угоди".

В колективному договорі підприємствами встановлюються:

- / форми і системи оплати праці для різних груп працівників;
- / мінімальна тарифна ставка, диференційована за видами і типами виробництв;
- / норми праці, розцінки;
- / тарифні ставки, посадові оклади за розрядами робіт і посадами працівників;
- / види і розміри доплат, надбавок, премій, винагород та інших заохочувальних та компенсаційних виплат і умови їх надання;
- / умови оплати праці за надурочний час, за нічний час, за простій, який мав місце не з вини працівника, святкові та вихідні дні тощо.

У разі найму працівника за контрактом власник може встановлювати за згодою працівника індивідуальні умови оплати праці.

Розмір заробітної плати може бути нижчим за встановлений трудовим договором та мінімальний розмір заробітної плати у разі:

- / невиконання норм виробітку;
- / виготовлення продукції, що виявилася браком;
- / з причин, які мали місце з вини працівника;
- / з інших причин, передбачених чинним законодавством.

При укладанні трудового договору (контракту) власник або уповноважений ним орган доводить до його відома умови оплати праці, розміри, порядок і строки виплати заробітної плати, підстави, згідно з якими можуть провадитися відрахування у випадках, передбачених законодавством.

При кожній виплаті заробітної плати власник або уповноважений ним орган повинен повідомити працівника про такі дані, що належать до періоду, за який провадиться оплата праці:

- / загальна сума заробітної плати з розшифровкою за видами виплат;
- / розміри і підстави утримань із заробітної плати;
- / сума заробітної плати, що належить до виплати.

Заробітна плата працівників підприємства на території України виплачується у грошових знаках, що мають законний обіг на території України. Заробітна плата може виплачуватись банківськими чеками, а також частково натурою (за цінами не нижче собівартості) в тих галузях або за тими професіями, де така виплата, що еквівалентна за вартістю оплаті праці у грошовому вигляді, є звичайною або бажаною для працівників (за винятком товарів, перелік яких встановлюється Кабінетом Міністрів України).

Забороняється виплата заробітної плати у формі боргових зобов'язань і розписок або у будь-якій іншій формі.

Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні в строки, встановлені у колективному договорі, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів.

У разі коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

Заробітна плата виплачується за місцем роботи.

За особистою письмовою згодою працівника виплата заробітної плати може здійснюватися через установи банків, поштовими переказами на вказаний ними рахунок (адресу) з обов'язковою оплатою цих послуг за рахунок власника або уповноваженого ним органу.

Джерелом коштів на оплату праці працівників недержавних підприємств є частина доходу та інші кошти, одержані внаслідок їх діяльності. Для установ і організацій, що фінансуються з бюджету, — це кошти, які виділяються з відповідних бюджетів, а також частина доходу, одержаного внаслідок господарської діяльності та з інших джерел.

Об'єднання громадян оплачують працю найманих працівників з коштів, які формуються згідно з їх статутами.

Власник або уповноважений ним орган зобов'язаний забезпечити достовірний облік виконуваної роботи працівником і бухгалтерський облік витрат на оплату праці.

Правильність і точність розрахунків з персоналом з оплати праці залежить від якості оформлення первинних документів з обліку:

/ особового складу працівників;

/ використаного часу;

/ обсягу виконаних робіт.

Облік особового складу працівників здійснює відділ кадрів, де ведеться:

- 1) книга наказів (розпоряджень) про прийняття, переведення та звільнення з роботи;
- 2) книга обліку руху трудових книжок та вкладишів до них;
- 3) прибутково-вибуткова книга обліку бланків трудових книжок та вкладишів до них;
- 4) особові листки та картки;
- 5) книга протоколів загальних зборів трудового колективу.

Первинними документами, на підставі яких ведеться облік особового складу, є: наказ (розпорядження) про прийняття на роботу, особова картка, яка заводиться на кожного працівника; наказ (розпорядження) про надання відпустки; наказ (розпорядження) про припинення трудової угоди.

Облік робочого часу здійснюється за допомогою табеля, де відображається час, відпрацьований кожним працівником, неявки на роботу з вказівкою причин. Для тих категорій працівників, праця яких оплачується погодинно, табель є основним документом для нарахування заробітної плати.

При відрядній формі оплати праці даних табеля недостатньо. Для нарахування заробітної плати необхідні відомості про обсяг виконаних робіт.

Облік виробітку здійснюється за типовими формами залежно від технологічного процесу виробництва, системи організації оплати праці: в рапортах про виробіток, маршрутних листах, нарядах, відомостях обліку виробітку та інших документах, які підписуються керівником і передаються в бухгалтерію для нарахування заробітної плати.

Заробітна плата, нарахована за відрядною формою, залежить від обсягу виконаних робіт і відрядних розцінок.

При погодинній формі оплати праці встановлюються місячні оклади та погодинні тарифні ставки. Заробітна плата за тарифом визначається множенням погодинної тарифної ставки на кількість відпрацьованих годин, зазначених у табелі.

Сума заробітної плати, що підлягає до виплати кожному працівнику, визначається у розрахунковій або у розрахунково-платіжній відомості, де зазначаються:

- / сума нарахованої заробітної плати;
- / надбавки та доплати;
- / нарахування відпускних та за листком тимчасової непрацездатності;
- / утримання із заробітної плати.

Документи, пов'язані з обліком особового складу працівників та їх оплатою праці, зберігаються в архіві 75 років.

Утримання із заробітної плати можуть провадитись тільки у випадках, передбачених законодавством. При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх відрахувань не може перевищувати **двадцяти відсотків**, а у випадках, передбачених законодавством, — **п'ятдесяти відсотків** заробітної плати, що належить до виплати працівникам.

Не допускаються відрахування з вихідної допомоги, компенсаційних та інших виплат, на які стягнення не звертається згідно з законодавством.

Узагальнення інформації про розрахунки з персоналом з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також про неодержану персоналом у встановлений термін суму заборгованості з оплати праці (розрахунки з депонентами) ведеться на **рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці"**, який має субрахунки:

661 "Розрахунки за заробітною платою"

662 "Розрахунки з депонентами".

За кредитом рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці" відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування, за дебетом — виплата заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів в рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати праці персоналу.

Нараховані, але не одержані персоналом у встановлений строк суми з оплати праці відображаються за дебетом субрахунку 661 "Розрахунки за заробітною платою" та кредитом субрахунку 662 "Розрахунки з депонентами".

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться за кожним працівником, видом виплат та утримань.

Кореспонденція рахунків по обліку розрахунків з оплати праці подано у **табл. 6.22.**

Таблиця 6.22. Облік розрахунків з оплати праці (із застосуванням рахунків класу 8)

пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Нарахована заробітна плата:			
1.	Робітникам основного виробництва	811 "Виплати за окладами і тарифами"	66 "Розрахунки з оплати праці"
		23 "Виробництво"	811 "Виплати за окладами і тарифами"
2.	Загальновиробничому персоналу	811 "Виплати за окладами і тарифами"	66 "Розрахунки з оплати праці"
		91 "Загальновиробничі витрати"	811 "Виплати за окладами і тарифами"
3.	Адміністративно-управлінському персоналу	811 "Виплати за окладами і тарифами"	66 "Розрахунки з оплати праці"
		92 "Адміністративні витрати"	811 "Виплати за окладами і тарифами"
4.	Працівникам відділу збуту	811 "Виплати за окладами і тарифами"	66 "Розрахунки з оплати праці"
		93 "Витрати збуту"	811 "Виплати за окладами і тарифами"
5.	Працівникам, що займаються дослідженнями та розробками	811 "Виплати за окладами і тарифами"	66 "Розрахунки з оплати праці"
		94 "Інші витрати операційної діяльності"	811 "Виплати за окладами і тарифами"
6.	Працівникам, що займаються ліквідацією основних засобів	811 "Виплати за окладами і тарифами"	66 "Розрахунки з оплати праці"
		976 "Списання необоротних активів"	811 "Виплати за окладами і тарифами"
7.	Працівникам, зайнятим у будівництві, що здійснюється господарським способом	811 "Виплати за окладами і тарифами"	66 "Розрахунки з оплати праці"
		151 "Капітальне будівництво"	811 "Виплати за окладами і тарифами"
8.	Працівникам, зайнятим виготовленням власними силами нематеріальних активів	811 "Виплати за окладами і тарифами"	66 "Розрахунки з оплати праці"
		154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	811 "Виплати за окладами і тарифами"

Продовження табл. 6.22

1	2	3	А
9.	Працівникам, зайнятим виправленням браку, та утримання гарантійних майстерень	811 "Виплати за окладами і тарифами"	66 "Розрахунки з оплати праці"
		24 "Брак у виробництві"	811 "Виплати за окладами і тарифами"
10.	Працівникам, зайнятим підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості, З ОСВОЄННЯМ нових виробництв та агрегатів	811 "Виплати за окладами і тарифами"	66 "Розрахунки з оплати праці"
		39 "Витрати майбутніх періодів"	811 "Виплати за окладами і тарифами"
11.	Працівникам за період відпустки за рахунок створеного забезпечення виплат відпусток	811 "Виплати за окладами і тарифами"	66 "Розрахунки з оплати праці"
		471 "Забезпечення виплат відпусток"	811 "Виплати за окладами і тарифами"

У Балансі заборгованість підприємств з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату, відображається у IV розділі пасиву "Поточні зобов'язання" по статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці".

Оплата праці працівників підприємства здійснюється в першочерговому порядку після сплати обов'язкових платежів.

Виходячи з величини фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, оподаткованого доходу (прибутку), сукупного оподаткованого доходу справляються страхові внески (збори) до:

- / Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття;
- / Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності;
- / Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань;
- / Пенсійного фонду.

Порядок справляння та використання зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття та інші види страхування регулюється чинним законодавством.

Облік розрахунків за зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та іншими розрахунками за страхування ведеться на рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням".

За кредитом рахунка 65 "Розрахунки за страхуванням" відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом — погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням" має такі субрахунки:

651 "За пенсійним забезпеченням";

652 "За соціальним страхуванням";

653 "За страхуванням на випадок безробіття";

654 "За індивідуальним страхуванням";

655 "За страхуванням майна".

На субрахунку 651 "За пенсійним забезпеченням" ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом України та збором на обов'язкове державне пенсійне страхування.

На субрахунку 652 "За соціальним страхуванням" ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України за збором на обов'язкове соціальне страхування.

На субрахунку 653 "За страхуванням на випадок безробіття" ведеться облік розрахунків з Державним бюджетом України за збором на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку 654 "За індивідуальним страхуванням" ведеться облік розрахунків зі страховими організаціями по індивідуальному страхуванню персоналу підприємства, за їх письмовими дорученнями, у разі добровільного страхування, з нарахованої їм заробітної плати страхових внесків за договорами та по обов'язковому страхуванню, що встановлюється законодавством.

На субрахунку 655 "За страхуванням майна" ведеться облік розрахунків за страхуванням майна підприємства та майна працівників підприємства. Такі страхові платежі підлягають перерахуванню страховим організаціям.

Аналітичний облік ведеться за кожним видом зборів і відрахувань, по страховальниках та окремих договорах страхування.

Страхові внески (збори) до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття

Правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття визначено у Законі України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття".

Відповідно до закону ***загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття*** (далі — страхування на випадок безробіття) — це система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає матеріальне забезпечення на випадок безробіття з незалежних від застрахованих осіб обставин та надання соціальних послуг за рахунок коштів до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття.

Страхуванню на випадок безробіття підлягають особи, які працюють на умовах трудового договору (контракту), включаючи тих, які проходять альтернативну (невійськову) службу, а також тих, які працюють неповний робочий день або неповний робочий тиждень та на інших підставах, передбачених законодавством про працю.

Особа набуває статусу застрахованої особи з дня укладання трудового договору, з цього дня починається сплата трудових внесків. Сплата страхових внесків припиняється з дня розірвання трудового договору.

Роботодавець набуває статусу платника страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття з дня реєстрації.

Особам, які підлягають страхуванню на випадок безробіття, видається свідоцтво про загальнообов'язкове державне соціальне страхування, яке є єдиним для всіх видів соціального страхування.

Страхуванню на випадок безробіття не підлягають:

- / працюючі пенсіонери та особи, в яких відповідно до законодавства України виникло право на пенсію;
- / іноземці та особи без громадянства, які тимчасово працюють за наймом в Україні, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Право на матеріальне забезпечення на випадок безробіття (далі — забезпечення) та соціальні послуги мають:

- / застраховані особи;
- / незастраховані особи.

Застраховані особи — наймані працівники, а також інші особи (громадяни України, іноземці, особи без громадянства, які постійно проживають в Україні, якщо інше не передбачено міжнародним договором України, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України), на користь яких здійснюється страхування на випадок безробіття.

Представниками застрахованих осіб є профспілки або їх об'єднання чи інші уповноважені найманими працівниками органи (представники).

Незастраховані особи — військовослужбовці Збройних сил України, Прикордонних військ України, внутрішніх військ, військ цивільної оборони, інших військових формувань, утворених відповідно до законів України, Служби безпеки України, органів внутрішніх справ України, звільнені з військової служби у зв'язку зі скороченням чисельності або штату без права на пенсію (далі — військовослужбовці), та особи, які вперше шукають роботу, інші незастраховані особи у разі їх реєстрації в установленому порядку як безробітних.

Особи, які забезпечують себе роботою самостійно (члени творчих спілок, творчі працівники, які не є членами творчих спілок), фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, особи, які виконують роботи (послуги), згідно з цивільно-правовими угодами мають право на забезпечення умови сплати страхових внесків.

Джерелами формування коштів фонду є:

- / страхові внески страхувальників — роботодавців, застрахованих осіб, що сплачуються на умовах і в порядку, передбачених законодавчими актами;
- / асигнування державного бюджету;
- / суми фінансових санкцій, застосованих відповідно до Закону України "Про зайнятість населення", інших законів до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб за порушення встановленого порядку сплати страхових внесків та використання коштів Фонду, недотримання законодавства про зайнятість населення, а також суми адміністративних штрафів, накладених відповідно до закону на посадових осіб та громадян за такі порушення;

/ благодійні внески підприємств, установ, організацій та фізичних осіб; / інші надходження відповідно до законодавства України. Кошти фонду використовуються на: / виплату таких забезпечень:

- допомога по безробіттю, у тому числі одноразова її виплата для організації безробітним підприємницької діяльності;
- допомога по частковому безробіттю;
- матеріальна допомога у період професійної підготовки, перепідготовки або підвищення кваліфікації безробітного;
- допомога на поховання у разі смерті безробітного або особи, яка перебувала на його утриманні;

/ виплату таких наданих соціальних послуг:

- професійна підготовка або перепідготовка, підвищення кваліфікації та профорієнтація;
- пошук підходящої роботи та сприяння у працевлаштуванні, у тому числі шляхом надання роботодавцю дотації на створення додаткових робочих місць для працевлаштування безробітних та фінансування організації оплачуваних громадських робіт для безробітних;
- інформаційні та консультаційні послуги, пов'язані з працевлаштуванням;

/ відшкодування Пенсійному фонду України витрат, пов'язаних із достроковим виходом на пенсію осіб;

/ фінансування витрат на утримання та забезпечення діяльності виконавчої дирекції фонду та її робочих органів, управління фондом, розвиток його матеріальної та інформаційної бази;

/ створення резерву коштів фонду з метою забезпечення фінансової стабільності фонду. Резерв коштів фонду зберігається на спеціальному рахунку в уповноваженому банку України та використовується за цільовим призначенням за рішенням правління фонду.

Розмір страхових внесків щорічно за поданням Кабінету Міністрів України встановлюється Верховною Радою України відповідно для роботодавців та застрахованих осіб одночасно із затвердженням Державного бюджету України на поточний рік.

Роботодавці та застраховані особи сплачують страхові внески один раз на місяць в день одержання роботодавцями в установах банків коштів на оплату праці.

Від сплати страхових внесків звільняються:

/ застраховані особи на період відпустки по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та відпустки по догляду за дитиною до досягнення нею шестирічного віку за медичним висновком;

/ застраховані особи в частині отриманої допомоги по частковому безробіттю.

Розміри страхових внесків встановлюються на календарний рік:

/ для роботодавця — у відсотках до сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, у тому числі в натуральній формі, що визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України "Про оплату праці", які підлягають обкладенню прибутковим податком з громадян;

/ для найманих працівників — у відсотках до сум оплати праці, які включають основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні і компенсаційні виплати (у тому числі в натуральній формі), які підлягають обкладенню прибутковим податком з громадян.

Відповідно до Закону України "Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування" розмір внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття становить:

/ для роботодавців — з 1 липня 2001 року — 2,5 відсотка суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України "Про оплату праці", та підлягають обкладенню прибутковим податком з громадян;

/ для найманих працівників 0,5 відсотка суми оплати праці, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, які підлягають обкладенню прибутковим податком з громадян.

Страхові внески нараховуються на фактичні виплати (доходи), що не перевищують максимальну величину фактичних витрат страхувальника на оплату праці найманих працівників і доходу фізичних осіб, з якої справляються внески до фонду, визначену Кабінетом Міністрів України.

Відповідно до ст. 93 Закону України "Про державний бюджет" на 2005 рік з 1 січня 2005 року максимальна величина фактичних витрат на оплату праці найманих працівників і доходу фізичних осіб, з якої справляються внески до фонду, становить 4 100 грн на місяць у розрахунку на кожну фізичну особу — платника внесків.

*Страхові внески (збори)
до Фонду соціального
страхування з тимчасової
втрати працездатності*

Правові, організаційні та фінансові основи загального державного соціального страхування громадян на випадок тимчасової втрати працездатності, у зв'язку з вагітністю та пологами, народженням дитини та необхідністю догляду за нею, у разі смерті, а також надання послуг із

санітарно-курортного лікування та оздоровлення особам та членам їх сімей визначено у Законі України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням" від 2 березня 2000 року № 1533-III.

Загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, передбачає матеріальне забезпечення громадян у зв'язку з втратою заробітної плати (доходу) внаслідок тимчасової втрати працездатності (включаючи догляд за хворою дитиною, дитиною-інвалідом, хворим членом сім'ї), вагітності та пологів, догляду за малолітньою дитиною, часткову компенсацію витрат, пов'язаних із народженням дитини, смертю застрахованої особи або членів її сім'ї, а також надання соціальних послуг за рахунок бюджету Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, що формується шляхом сплати страхових внесків власником або уповноваженим ним органом, громадянами, а також за рахунок інших джерел.

Право на матеріальне забезпечення та соціальні послуги за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, мають застраховані громадяни України, іноземці, особи без громадянства та члени їх сімей, які проживають в Україні, якщо інше не передбачено міжнародним договором України, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

Це право виникає з настанням страхового випадку в період роботи (включаючи час випробування та день звільнення), якщо інше не передбачено законодавством.

Особи, які не підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, мають право на матеріальне забезпечення та соціальні послуги за умови сплати страхових внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, підлягають:

- 1) особи, які працюють на умовах трудового договору (контракту) на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форм власності та господарювання або у фізичних осіб, у тому числі в іноземних дипломатичних та консульських установах, інших представництвах нерезидентів, а також обрані на виборні посади в органах державної влади, органах місцевого самоврядування та інших органах;
- 2) члени колективних підприємств, сільськогосподарських та інших виробничих кооперативів.

Особи, які забезпечують себе роботою самостійно (особи, які займаються підприємницькою, адвокатською, нотаріальною, творчою та іншою діяльністю, пов'язаною з одержанням доходу безпосередньо від цієї діяльності, у тому числі члени творчих спілок, творчі працівники, які не є членами творчих спілок), мають право на матеріальне забезпечення та соціальні послуги відповідно до закону за умови сплати страхових внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Джерелами формування коштів загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, є:

- 1) страхові внески страхувальників-роботодавців і застрахованих осіб;
- 2) суми не прийнятих до зарахування витрат страхувальника за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, пені, штрафів та інших фінансових санкцій, застосованих до страхувальників та посадових осіб;
- 3) благодійні внески підприємств, установ, організацій та фізичних осіб;
- 4) асигнування із Державного бюджету України;
- 5) інші надходження відповідно до законодавства.

Кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, не включаються до Державного бюджету України, не підлягають вилученню та використовуються тільки за цільовим призначенням. У разі їх невикористання в поточному році вони переходять на наступний фінансовий рік.

Відповідно до Закону України "Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування" від 11 січня 2001 року № 2213-III встановлено такі розміри внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

- 1) у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням:
 - / для роботодавців — 2,5 відсотка суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України "Про оплату праці", та підлягають обкладенню прибутковим податком з громадян;
 - / для найманих працівників — від суми оплати праці, що включає основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, які підлягають обкладенню прибутковим податком з громадян:
 - 0,25 відсотка — для найманих працівників, які мають заробітну плату нижче за 150 гривень;
 - 0,5 відсотка — для найманих працівників, які мають заробітну плату більше ніж 150 гривень.

Розмір страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, щорічно за поданням Кабінету Міністрів України встановлюється Верховною Радою України відповідно для роботодавців і застрахованих осіб у відсотках:

- 1) для роботодавців — до сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, що підлягають обкладенню прибутковим податком з громадян;
- 2) для найманих працівників — до сум оплати праці, які включають основну і додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, які підлягають обкладенню прибутковим податком з громадян.

Страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, нараховуються в межах граничної суми заробітної плати (доходу), що встановлюється Кабінетом Міністрів України та є розрахунковою величиною при обчисленні допомоги по тимчасовій непрацездатності (включаючи догляд за хворою дитиною), вагітності та пологах.

Платниками страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, є страхувальники та застраховані особи.

Страховальники — юридичні та фізичні особи набувають статусу платників страхових внесків до фонду з дня їх реєстрації у виконавчих дирекціях відділень фонду.

Страховальники-роботодавці сплачують до фонду різницю між нарахованими для роботодавців і найманих працівників страховими внесками та витратами, пов'язаними з наданням матеріального забезпечення та соціальних послуг застрахованим особам.

Перерахування зазначених сум шляхом безготівкових розрахунків здійснюється страховальниками-роботодавцями один раз на місяць — в день, встановлений для одержання в установах банку коштів на оплату праці за відповідний період.

За загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, надають такі види матеріального забезпечення та соціальних послуг:

- 1) допомога по тимчасовій непрацездатності (включаючи догляд за хворою дитиною);
- 2) допомога по вагітності та пологах;
- 3) допомога при народженні дитини;
- 4) допомога по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;
- 5) допомога на поховання (крім поховання пенсіонерів, безробітних та осіб, які померли від нещасного випадку на виробництві);
- 6) забезпечення оздоровчих заходів (оплата путівок на санаторно-курортне лікування застрахованим особам та членам їх сімей, до дитячих оздоровчих закладів, утримання санаторіїв-профілакторіїв, надання соціальних послуг у позашкільній роботі з дітьми).

Матеріальне забезпечення та соціальні послуги за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, застрахованим особам, призначаються та надаються за основним місцем роботи за рахунок сплачених застрахованими особами страхових внесків.

Страхові внески (збори) до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань

Правову основу, економічний механізм та організаційну структуру загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, які призвели до втрати працездатності або загибелі застрахованих на виробництві (далі — страхування від нещасного випадку) визначено Законом України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування громадян від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності" від 23 вересня 1999 року № 1105-XIV з наступними змінами і доповненнями.

Страхування від нещасного випадку є самостійним видом загальнообов'язкового державного соціального страхування, за допомогою якого здійснюється соціальний захист, охорона життя та здоров'я громадян у процесі їх трудової діяльності.

Дія закону поширюється на осіб, які працюють на умовах трудового договору (контракту) на підприємствах, незалежно від їх форм власності та господарювання, у фізичних осіб, на осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, та громадян — суб'єктів підприємницької діяльності.

Держава гарантує усім застрахованим громадянам забезпечення прав у страхуванні від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання.

Суб'єктами страхування від нещасного випадку є застраховані громадяни, а в окремих випадках — члени їх сімей та інші особи, страховальники та страховик.

Застрахованою є фізична особа, на користь якої здійснюється страхування.

Страховальниками є роботодавці, а в окремих випадках — застраховані особи.

Страховик — фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України.

Об'єктом страхування від нещасного випадку є життя застрахованого та працездатність.

Обов'язковому страхуванню від нещасного випадку підлягають:

- 1) особи, які працюють на умовах трудового договору (контракту);
- 2) учні та студенти навчальних закладів, клінічні ординатори, аспіранти, докторанти, залучені до будь-яких робіт під час, перед або після занять; під час занять, коли вони набувають професійних навичок; у період проходження виробничої практики, виконання робіт на підприємствах;
- 3) особи, які утримуються у виправних, лікувально-трудовах, виховно-трудовах закладах та залучаються до трудової діяльності.

Для страхування від нещасного випадку на виробництві не потрібно згоди або заяви працівника. Страхування здійснюється в безособовій формі.

Страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, визначено Законом України "Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності" від 22 лютого 2001 року № 2272-ІІ.

Згідно із законом такі страхові тарифи встановлено відповідно до класів професійного ризику виробництва:

Клас професійного ризику виробництва	Страховий тариф (у відсотках до фактичних витрат на оплату праці найманих працівників)
1	0,84
2	0,86
3	0,88
4	0,89
5	0,94
6	1,0
7	1,02
8	1,11
9	1,26
10	1,3
20	13,8

Для окремих галузей економіки встановлено такі страхові тарифи:

Клас професійного ризику виробництва	Галузь економіки	Страховий тариф (у відсотках до фактичних витрат на оплату праці найманих працівників)
4	Охорона здоров'я, фізична культура та соціальне забезпечення	0,2
8	Обслуговування с/г, господарське управлінське господарство	0,5
9	Сільське господарство	0,2
17	Відкритий видобуток руд чорних металів, видобуток та збагачення нерудної сировини для чорної металургії	2,1

Для підприємств місячна сума страхового внеску визначається за формулою

$$СВ_{стр} = \frac{ВОП_{стр} \cdot СТ_t}{100}, \quad (6.13)$$

де $СВ_{стр}$ — місячна сума страхового внеску, грн;

$ВОП_{стр}$ — сума фактичних витрат підприємства на оплату праці у місяці, за який сплачується страховий внесок, грн;

$СТ_t$ — страховий тариф.

Добровільно застрахована фізична особа сплачує внесок до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань у розмірі однієї мінімальної заробітної плати, а якщо особа є інвалідом — у розмірі 0,5 мінімальної заробітної плати, встановленої на день сплати страхового внеску.

Страхові внески (збори) до Пенсійного фонду

Порядок справляння та використання збору на обов'язкове державне пенсійне страхування визначає Закон України "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування" від 26 червня 1997 року № 400/97-ВР.

Відповідно до закону платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування є:

- 1) суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності, їх об'єднання, бюджетні, громадські та інші установи та організації, об'єднання громадян та інші юридичні особи, а також фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують працю найманих працівників;
- 2) філії, відділення та інші відокремлені підрозділи платників податку, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на території іншої, ніж платник зборів, територіальної громади;
- 3) фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які не використовують працю найманих працівників, а також адвокати, їх помічники, приватні нотаріуси, інші особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності і займаються діяльністю, пов'язаною з одержанням доходу;

- 4) фізичні особи, які працюють на умовах трудового договору (контракту), та фізичні особи, які виконують роботи (послуги) згідно з цивільно-правовими договорами, в тому числі члени творчих спілок, творчі працівники, які не є членами творчих спілок тощо;
- 5) юридичні та фізичні особи, що здійснюють операції з купівлі-продажу валют;
- 6) суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють торгівлю ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння;
- 7) юридичні та фізичні особи при відчуженні легкових автомобілів, крім легкових автомобілів, якими забезпечуються інваліди, та тих автомобілів, які переходять у власність спадкоємця за законом;
- 8) підприємства, установи та організації незалежно від форм власності та фізичні особи, які придбавають нерухоме майно, за винятком державних підприємств, установ та організацій, що придбавають нерухоме майно за рахунок бюджетних коштів, установ та організацій іноземних держав, що користуються імунітетом і привілеями згідно із законами та міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також громадян, які придбавають житло і перебувають у черзі на одержання житла або придбавають житло вперше. Управителі фондів операцій з нерухомістю не є платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при придбанні нерухомого майна за рахунок коштів та в інтересах учасників відповідних фондів згідно з Законом України "Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операцій з нерухомістю".

Нерухомим майном визнається жилий будинок або його частина, квартира, садовий будинок, дача, гараж, інша постійно розташована будівля, а також інший об'єкт, що підпадає під визначення першої групи основних фондів згідно із Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств";

- 9) підприємства, установи та організації, фізичні особи, які користуються послугами стільникового рухомого зв'язку, а також оператори цього зв'язку, які надають свої послуги безоплатно. При цьому збір на обов'язкове державне пенсійне страхування не сплачується, якщо послугами стільникового зв'язку користуються річкові, морські, повітряні, космічні транспортні засоби, засоби наземного технологічного транспорту (у тому числі таксі), що мають стаціонарно вбудоване обладнання радіозв'язку, радіонавігації та радіоастрономії, яке не може бути відокремлене від таких засобів без втрати його технологічних або експлуатаційних якостей чи характеристик.

Послуги стільникового рухомого зв'язку — послуги з передачі мережею зв'язку загального користування голосу, сигналів, звуків, зображень, друкованих чи письмових матеріалів або символів, призначених для конкретного абонента, у разі, коли для їх прийому або передачі використовується обладнання радіозв'язку.

Радіозв'язок — електрозв'язок, що здійснюється шляхом поширення електромагнітних хвиль у вільному просторі без штучного спрямовуючого середовища.

Роумінг — послуга стільникового рухомого зв'язку, яка забезпечує можливість абонентам здійснювати двосторонній зв'язок без подання будь-якої попередньої заяви або з такою під час переміщення із зони дії одного оператора до іншого як у межах України, так і зі її межами.

Об'єктом оподаткування для платників збору — суб'єктів підприємницької діяльності, які використовують працю найманих працівників, та філії й інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи — фактичні витрати на оплату праці найманих працівників, що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, у тому числі в натуральній формі, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України "Про оплату праці" (крім сум виплат, що не враховуються при визначенні бази нарахування страхових внесків відповідно до пункту 2 статті 5 декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян"), а також винагороди, що виплачуються громадянам за виконання робіт (послуг) за угодами цивільно-правового характеру.

Для платників збору об'єктом оподаткування є також фактичні витрати на виплату і доставку пенсій, призначених до досягнення працівниками пенсійного віку, передбаченого статтею 12 Закону України "Про пенсійне забезпечення".

На обов'язкове державне пенсійне страхування встановлюються ставки збору у такому розмірі:

- / для платників збору — суб'єктів підприємницької діяльності, філій, що не мають статусу юридичної особи: 32 відсотки від об'єкта оподаткування;
- / для фізичних осіб, які працюють на умовах трудового договору (контракту), та фізичних осіб, які виконують роботи (послуги) згідно з цивільно-правовими договорами, ставки збору встановлені в розмірі 100 відсотків від об'єкта оподаткування.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування платники збору сплачують до Пенсійного фонду України одночасно з одержанням коштів в установах банків на оплату праці.

У разі недостатності у платників збору коштів на оплату праці і сплату збору в повному обсязі видача коштів на оплату праці і сплата збору здійснюються у пропорційних розмірах.

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за страхуванням подано у *табл. 6.23*.

Таблиця 6.23. Облік розрахунків за страхуванням

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
<i>Нараховані відрахування на соціальні заходи:</i>			
1.	Робітникам основного виробництва	23 "Виробництво"	65 "Розрахунки за страхуванням"
2.	Загальновиробничому персоналу	91 "Загальновиробничі витрати"	65 "Розрахунки за страхуванням"
3.	Адміністративно-управлінському персоналу	92 "Адміністративні витрати"	65 "Розрахунки за страхуванням"
4.	Працівникам відділу збуту	93 "Витрати збуту"	65 "Розрахунки за страхуванням"

Продовження табл. 6.23

1	2	3	4
5.	Працівникам, що займаються дослідженням та розробками	94 "Інші витрати операційної діяльності"	65 "Розрахунки за страхуванням"
6.	Працівникам, що займаються ліквідацією основних засобів	976 "Списання необоротних активів"	65 "Розрахунки за страхуванням"
7.	Персоналу, зайнятому в будівництві, що здійснюється господарським способом для власних потреб	151 "Капітальне будівництво"	65 "Розрахунки за страхуванням"
8.	Працівникам, зайнятим виготовленням власними силами матеріальних активів	152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"; 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"	65 "Розрахунки за страхуванням"
9.	Працівникам, зайнятим виготовленням власними силами нематеріальних активів	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	65 "Розрахунки за страхуванням"
10.	Працівникам, зайнятим виправленням браку, та утримання гарантійних майстерень	24 "Брак у виробництві"	65 "Розрахунки за страхуванням"
11.	Працівникам за період відпустки за рахунок створеного забезпечення виплат відпусток	471 "Забезпечення виплат відпусток"	65 "Розрахунки за страхуванням"
12.	Працівникам житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв тощо	949 "Інші витрати операційної діяльності"	65 "Розрахунки за страхуванням"
13	Утримання із заробітної плати фізичної особи, яка працює за договором, відрахувань на соціальні заходи	661 "Розрахунки за заробітною платою"	65 "Розрахунки за страхуванням"

У Балансі сума заборгованості за відрахуваннями до Пенсійного фонду, на соціальне страхування та індивідуальне страхування його працівників відображається у IV розділі пасиву "Поточні зобов'язання" по статті "Поточні зобов'язання зі страхування".

Облік інших поточних зобов'язань

Облік інших поточних зобов'язань ведеться на рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями".

Рахунок 68 "Розрахунки за іншими операціями" має

такі субрахунки:

- 681** "Розрахунки за авансами одержаними";
- 682** "Внутрішні розрахунки";
- 683** "Внутрішньогосподарські розрахунки";
- 684** "Розрахунки за нарахованими відсотками";
- 685** "Розрахунки з іншими кредиторами".

На субрахунку 681 "Розрахунки за авансами одержаними" ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи.

Зобов'язання, обумовлені авансовою виплатою покупцем товарів чи послуг, виникає внаслідок угоди, за якою продавець зобов'язується надати товари чи послуги за визначеними цінами, асортиментом, кількістю і якістю. Умовами договору може передбачатись, що продавець, отримавши певну суму, зобов'язується поставити товари за цінами, що склалися на момент погашення заборгованості. Отже, з плином часу оцінка товарів і послуг може змінитися, але незмінною лишиться обумовлена кількість та якість товару.

На субрахунку 682 "Внутрішні розрахунки" ведеться облік всіх видів поточних розрахунків з дочірніми і асоційованими підприємствами.

На субрахунку 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс, за взаємним відпуском матеріальних цінностей; реалізацією продукції, робіт, послуг; передачею витрат загальноуправлінської діяльності; виплатою заробітної плати працівникам цих господарств; за іншими видами розрахунків.

На субрахунку 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" ведеться облік нарахованих відсотків за:

- / використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит;
- / використання майна, отриманого в користування (орендні операції тощо);
- / іншими операціями.

На субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 "Розрахунки за іншими операціями", а саме: з різними організаціями та операціями некомерційного характеру (навчальними та науково-дослідними закладами тощо); з наймачами квартир і особами, які проживають у гуртожитках житлово-комунального господарства підприємства, організації; з орендарями нежитлових приміщень житлово-комунального господарства; з батьками дітей за відвідування дитячих закладів; за іншими операціями.

Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки.

ПРИКЛАД 6.29

27 січня 2005 року підприємство отримало на поточний рахунок в банку від покупця аванс у сумі 90 000 грн (у тому числі ПДВ — 15 000 грн).

29 січня 2005 року підприємство відвантажило покупцю товар на загальну суму 210 000 грн (у тому числі ПДВ — 35 000 грн).

Бухгалтерський облік зобов'язання з одержаних авансів подано в табл. 6.24.

Таблиця 6.24. Облік одержаних авансів

№ пор.	Документ і зміст операції	Бухгалтерський запис		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Виписки банку з поточного рахунка 27.01.2005 р. Зараховано на поточний рахунок від покупця аванс у національній валюті	311 "Поточні рахунки в національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	90 000
2.	Виписки банку з поточного рахунка, податкова накладна. Відображено виникнення податкових зобов'язань з ПДВ з одержаного авансу	643 "Податкове зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	15 000
3.	Накладна 29.01.2005 р. Відвантажено товар покупцю	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	702 "Дохід від реалізації товарів"	210 000
4.	Накладна. Зменшено суму доходу на загальну суму податкових зобов'язань з ПДВ відвантаженого товару	702 "Дохід від реалізації товарів"	643 "Податкове зобов'язання"	35 000
5.	Накладна, виписки банку з поточного рахунка, податкова накладна. Донараховано податкове зобов'язання з ПДВ (різниця між сумою ПДВ по відвантаженому товару і сумою раніше відображених зобов'язань з ПДВ з одержаного авансу) (35 000-15 000)	643 "Податкове зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	20 000
6.	Накладна, виписки банку з поточного рахунка. Зараховано аванс на погашення заборгованості покупця	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	90 000

У Балансі сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт, послуг, відображається у розділі IV пасиву по статті "Поточні зобов'язання за одержаними авансами".

Заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішньовідомчих розрахунків відображається у розділі IV пасиву "Поточні зобов'язання" за статтею "Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків".

Суми зобов'язань, які не можуть бути включеними до інших статей, наведених у розділі "Поточні зобов'язання", відображаються по статті "Інші поточні зобов'язання".

6.6. АНАЛІЗ І ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Інформація про зобов'язання є важливою для оцінки ліквідності та платоспроможності підприємства. Для аналізу та прийняття рішень використовують показники фінансової звітності (табл. 6.25) і дані аналітичного обліку.

Таблиця 6.25. Інформація про зобов'язання, наведена у фінансовій звітності

Показник	Звіт	Розділ	Рядок
1	2	3	4
Забезпечення наступних витрат і платежів	Баланс (ф. № 1)	II Пасиву	
Забезпечення виплат персоналу			400
Інші забезпечення			410
Цільове фінансування			420
Усього за розділом II			430
Довгострокові зобов'язання		III Пасиву	
Довгострокові кредити банків			440
Інші довгострокові фінансові зобов'язання			450
Відстрочені податкові зобов'язання			460
Інші довгострокові зобов'язання			470
Усього за розділом III			480
Поточні зобов'язання		IV Пасиву	
Короткострокові кредити банків			500
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями			510
Векселі видані			520
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги			530
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів			540
з бюджетом			550
з позабюджетних платежів			560
зі страхування			570
з оплати праці			580
з учасниками			590
із внутрішніх розрахунків			600

Продовження табл. 6.26

1	2	3	4
Інші поточні зобов'язання			610
Усього за розділом IV			620
Доходи майбутніх періодів		V Пасиву	630
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	Примітки до річної фінансової звітності	VII	710
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
Разом			780

Дані фінансової звітності дозволяють аналізувати структуру та динаміку зобов'язань підприємств і визначити відносні показники ліквідності та платоспроможності.

Розглянемо аналіз зобов'язань на прикладі НАЕК "Енегроатом" (табл. 6.26).

Таблиця 6.26. Аналіз структури та динаміки зобов'язань, тис. грн

Показник	На початок 2001 року	Питома вага, %	На кінець 2001 року	Питома вага, %	Відхилення, %
Довгострокові зобов'язання	101 532	1,39	566 973	10,19	458,42
Поточні зобов'язання	7 203 416	98,61	4 995 861	89,81	-30,65
Разом зобов'язань	7 304 948	100,00	5 562 834	100	-23, 85

З наведених даних видно, що зменшення позикових коштів на 1 742 114 тис. грн, або на 23,85%, викликано головним чином зменшенням поточних зобов'язань, які складають 89,8% позикових коштів на 2 207 555 тис. грн. Довгострокові зобов'язання збільшились у звітному періоді на 465 441 тис. грн.

Для розуміння змін у складі зобов'язань доцільно здійснити більш детальний аналіз довгострокових і поточних зобов'язань.

Дані **табл. 6.27** свідчать, що найбільша питома вага (97,13%) припадає на інші довгострокові зобов'язання, які збільшились на 458 612 тис. грн, тобто майже в 4,5 раза. Довгострокові зобов'язання збільшились також через виникнення відстрочених податкових зобов'язань на суму 15 148 тис. грн.

Оскільки у складі поточних зобов'язань переважає кредиторська заборгованість, доцільно зосередити увагу на аналізі саме її структури та динаміки (**табл. 6.28**).

Таблиця 6.27. Аналіз структури та динаміки довгострокових зобов'язань, тис. грн

Показник	На початок 2001 року	Питома вага, %	На кінець 2001 року	Питома вага, %	Відхилення, %
1	2	3	4	5	6
Довгострокові кредити банків	138	0,14	—	—	-100,00
Довгострокові фінансові зобов'язання	9 301	9,16	1 120	0,20	-87,96
Відстрочені податкові зобов'язання	—	—	15 148	2,67	100,00
Інші довгострокові зобов'язання	92 093	90,70	550 705	97,13	497,99
Разом довгострокових зобов'язань	101 532	100,00	566 973	100,00	458,42

Таблиця 6.28. Аналіз структури та динаміки кредиторської заборгованості, тис. грн

Показник	На початок 2001 року	Питома вага, %	На кінець 2001 року	Питома вага, %	Відхилення, %
Векселі видані	136 012	1,94	120 570	2,64	-11,35
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2 437 618	34,74	1 841 290	40,26	-24,46
Поточні зобов'язання:					
з одержаних авансів	216 133	3,08	933	0,02	-99,57
з бюджетом	1 804 682	25,72	1 096 592	23,98	-39,24
з позабюджетних платежів	316 391	4,51	34 883	0,76	-88,97
зі страхування	2 821	0,04	11 015	0,24	290,46
з оплати праці	10 342	0,15	31 544	0,69	205,01
з внутрішніх розрахунків	970 938	13,84	830 508	18,16	-14,46
Інші поточні зобов'язання	1 121 795	15,99	606 373	13,26	-45,95
Разом кредиторської заборгованості	7 016 732	100	4 573 708	100	-34,82

Кредиторська заборгованість за звітний період зменшилась на 2 443 024 тис. грн, або на 34,82%.

Зокрема, зменшилась заборгованість за товари, роботи, послуги на 596 328 тис. грн, або на 24,46%, з одержаних авансів — на 215 200 тис. грн, або на 99,57%, інші поточні зобов'язання — на 515 422 тис. грн, або на 45,95%.

Основна частина кредиторської заборгованості — це зобов'язання з ремонту, закупівлі виробничих матеріалів та обладнання, постачання ядерного палива тощо. Компанія намагається погашати кредиторську заборгованість відразу ж після погашення дебіторської заборгованості з боку основного дебітора — ДП "Енергоринок". Погашення кредиторської заборгованості відбувається також при збільшенні надходжень грошових коштів від операційної діяльності.

Важливою складовою аналізу є розрахунок та інтерпретація коефіцієнтів ліквідності та платоспроможності підприємства.

Ліквідність — це здатність підприємства своєчасно сплачувати за всіма поточними зобов'язаннями.

Ліквідність підприємства визначається передусім величиною його робочого капіталу (чистих оборотних активів) та коефіцієнтами ліквідності.

Робочий капітал — це частина оборотних активів, яка фінансується за рахунок власного капіталу та довгострокових зобов'язань.

$$\text{Робочий капітал} = \frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Поточні зобов'язання}} \quad (6.14)$$

інакше кажучи, робочий капітал є тією частиною оборотних активів, що фінансується за рахунок власного капіталу та довгострокових зобов'язань.

Робочий капітал часто порівнюють із кровоносною системою людини, оскільки його наявність означає, що підприємство не лише здатне сплатити власні поточні борги, а й має фінансові ресурси для розширення діяльності й інвестування.

Оскільки оптимальний розмір робочого капіталу залежить від багатьох факторів (галузі діяльності підприємства, обсягу продажу, кон'юнктури ринку тощо), доцільно також розрахувати коефіцієнти загальної, швидкої та абсолютної ліквідності.

Коефіцієнт загальної ліквідності, або коефіцієнт покриття, — це відношення оборотних активів до поточних зобов'язань.

$$\text{Коефіцієнт загальної ліквідності} = \frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Поточні зобов'язання}} \quad (6.15)$$

Коефіцієнт швидкої ліквідності — це відношення оборотних активів за вирахуванням запасів до суми поточних зобов'язань.

$$\text{Коефіцієнт швидкої ліквідності} = \frac{\text{Оборотні активи} - \text{Запаси}}{\text{Поточні зобов'язання}} \quad (6.16)$$

Коефіцієнт абсолютної ліквідності — це відношення суми грошових коштів та їх еквівалентів до величини поточних зобов'язань.

$$\text{Коефіцієнт абсолютної ліквідності} = \frac{\text{Грошові кошти та їх еквіваленти}}{\text{Поточні зобов'язання}} \quad (6.17)$$

Слід мати на увазі, що коефіцієнти ліквідності не можуть слугувати точними індикаторами фінансового благополуччя підприємства, оскільки вони характеризують ліквідність лише на дату складання Балансу і не враховують терміни сплати боргів.

Показники ліквідності НАЕК "Енергоатом" наведено в *табл. 6.29*.

Зростання коефіцієнта загальної ліквідності з 1,14 до 2,08 вказує на збільшення ресурсів підприємства, які можуть бути використані для погашення його поточних зобов'язань. Це зростання зумовлене перш за все зростанням дебіторської заборгованості у складі оборотних активів та зменшенням поточних зобов'язань.

Таблиця 6.29. Аналіз ліквідності НАЕК "Енергоатом"

Показник	2000 рік	2001 рік
Коефіцієнт загальної ліквідності	1,14	2,07
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,78	1,55
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,003	0,002
Робочий капітал, тис. грн	1 016 915	5 368 922

Зростання коефіцієнта швидкої ліквідності з 0,78 до 1,55 також пояснюється зростанням дебіторської заборгованості та зменшенням поточних зобов'язань. Але за умови проведення своєчасних розрахунків з дебіторами компанія має можливість погасити свої поточні зобов'язання.

Зменшення коефіцієнта абсолютної ліквідності вказує на зменшення частини боргів компанії, яка може бути негайно сплачена, і пов'язане зі зменшенням грошових коштів та їхніх еквівалентів у звітному періоді на 7 735 тис. грн. Цей показник майже співпадає з середньогалузевим показником, який також є дуже низьким. Зростання величини робочого капіталу з 1 016 915 до 5 368 922 тис. грн вказує на спроможність компанії сплачувати свої поточні зобов'язання та розширювати поточну діяльність. Однак це зростання також пов'язане зі зростанням у поточному періоді дебіторської заборгованості.

Результати аналізу свідчать про покращення більшості показників ліквідності компанії порівняно з 2000 роком. Поряд з тим невідкладним завданням є погашення дебіторської заборгованості.

Для оцінки фінансового становища підприємства слід не тільки знати поточну ліквідність, а й прогнозувати його довгострокову платоспроможність. Для цього також використовують спеціальні фінансові коефіцієнти, зокрема: коефіцієнт власного капіталу, співвідношення заборгованості та власного капіталу, довгостроковий фінансовий важіль, коефіцієнт кратності покриття відсотків.

Коефіцієнт власного капіталу — це відношення суми власного капіталу до загальної величини активів.

$$\text{Коефіцієнт власного капіталу} = \frac{\text{Власний капітал}}{\text{Активи}} \quad (6.18)$$

Співвідношення заборгованості та власного капіталу підприємства визначається як відношення всіх зобов'язань підприємства (включно із забезпеченням) до величини його власного капіталу.

Довгостроковий фінансовий важіль — це коефіцієнт, що характеризує залежність підприємства від довгострокових зобов'язань.

$$\text{Довгостроковий фінансовий важіль} = \frac{\text{Довгострокові зобов'язання}}{\text{Довгострокові зобов'язання} + \text{Власний капітал}} \quad (6.19)$$

Зростання цього показника збільшує фінансовий ризик, адже якщо підприємство не зможе сплатити цю заборгованість, воно збанкрутує.

Використання довгострокої заборгованості є виправданим, доки зберігається оптимальне співвідношення власного і позикового капіталу, а норма прибутку перевищує відсотки, сплачені за його використання.

Для оцінки цього співвідношення розраховують коефіцієнт кратності покриття відсотків.

Коефіцієнт кратності покриття відсотків — це відношення величини операційного прибутку до суми витрат на сплату відсотків за довгостроковими позиками.

$$\text{Коефіцієнт кратності покриття відсотків} = \frac{\text{Прибуток до сплати оподаткування}}{\text{Фінансові витрати}} \quad (6.20)$$

Результати аналізу платоспроможності НАЕК "Енергоатом" узагальнено у *табл. 6.30*.

Таблиця 6.30. Аналіз платоспроможності НАЕК "Енергоатом"

	2000 рік	2001 рік
Коефіцієнт власного капіталу	0,57	0,64
Співвідношення заборгованості та власного капіталу	0,76	0,55
Довгостроковий фінансовий важіль	0,008	0,037
Коефіцієнт кратності покриття відсотків	-4,9	37

Наведені дані свідчать про збільшення питомої ваги власного капіталу у складі джерел фінансування до 64%. Оскільки значення цього показника рекомендують тримати на рівні 0,5—0,8, коефіцієнт власного капіталу компанії є задовільним.

Зменшення співвідношення заборгованості та власного капіталу, яке характеризує залежність підприємства від позикових коштів, теж є позитивною тенденцією. Це зменшення по'язане зі зменшенням позикових коштів на 912 556 тис. грн за рахунок погашення заборгованості та збільшення власного капіталу на 2 842 719 тис. грн.

Зростання показника довгострокового фінансового важеля з 0,008 до 0,037 також можна вважати позитивним явищем, оскільки у компанії значно виріс коефіцієнт кратності покриття відсотків (з —4,9 до 37).

Це свідчить про здатність компанії своєчасно сплачувати відсотки за довгостроковими позиками.

- i В процесі аналізу слід ураховувати не лише зобов'язання, наведені в Балансі, а й потенційні зобов'язання, якщо вони є суттєвими.

До потенційних зобов'язань, зокрема, відносяться непередбачені зобов'язання та майбутні платежі за операційною орендою. Такі зобов'язання можуть привести до значного відтоку грошових коштів в майбутньому, який не враховують розглянуті вище коефіцієнти.

В узагальненому вигляді інструментарій управління зобов'язаннями наведено у *табл. 6.31*.

Таблиця 6.31. Інструментарій для прийняття рішень щодо зобов'язань

Контрольна точка рішення	Необхідна інформація	Джерело інформації	Інструмент	Оцінка результатів
1	2	3	4	5
1. Чи може підприємство виконувати поточні зобов'язання?	Ліквідні оборотні активи та поточні зобов'язання	Баланс	Коефіцієнт швидкої ліквідності	Значення коефіцієнта слід порівняти з іншими підприємствами галузі
2. Чи може підприємство отримати позику у разі потреби?	Наявність кредитної лінії	Примітки до фінансових звітів	Порівняти наявні кредитні лінії з поточними зобов'язаннями та визначити коефіцієнт ліквідності	При низькому значенні коефіцієнтів ліквідності кредитна лінія має бути достатньо високою для компенсації нестачі власних коштів
3. Чи може підприємство виконати довгострокові зобов'язання?	Фінансові витати і прибуток до оподаткування та сплати відсотків	Звіт про фінансові результати	Коефіцієнт кратності покриття відсотків	Високий показник свідчить про здатність своєчасно сплачувати відсотки за довгостроковими позиками
4. Чи має підприємство непередбачені зобов'язання?	Інформація про майбутні події з невизначеним негативним результатом	Примітки до фінансових звітів або дані позабалансових рахунків	Оцінка ймовірності події	Якщо негативний результат події є можливим, слід оцінити суму збитку та її потенційний вплив на фінансові звіти
5. Чи має підприємство значні зобов'язання з оренди, які не відображено в Балансі?	Графік мінімальних орендних платежів за операційною орендою	Примітки до фінансових звітів або дані позабалансових рахунків	Порівняти коефіцієнти ліквідності та платоспроможності з та без врахування невизнаних зобов'язань з оренди	Якщо значення коефіцієнтів суттєво відрізняється, зобов'язання з операційної оренди не слід ігнорувати при аналізі

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Наведіть приклади зобов'язань. Яке визначення зобов'язань наведено в П(С)БО 11 "Зобов'язання"?
2. Які види оцінки використовуються при визнанні зобов'язань?
3. Назвіть умови визнання зобов'язань.
4. За визначенням зобов'язання, в чому полягає зв'язок між поточними зобов'язаннями та оборотними активами? Який зв'язок між поточними зобов'язаннями та операційним циклом?
5. У чому полягає різниця між поточними зобов'язаннями та довгостроковими фінансовими зобов'язаннями?
6. Чому банкірів у першу чергу цікавлять розділи "Поточні зобов'язання" та "Довгострокові зобов'язання" Балансу підприємства?
7. Який існує зв'язок між зобов'язаннями та теперішньою вартістю? или
8. За яких умов поточне зобов'язання може бути виключено із Балансу? Ц
9. Чому доходи майбутніх періодів віднесено до зобов'язань?
10. Які види забезпечень наступних витрат і платежів ви можете назвати? В чому сутність цього виду зобов'язань?
11. Наведіть приклади непередбачених зобов'язань. Що таке непередбачене зобов'язання?
12. Що таке обтяжливий контракт?
13. На які цілі і яким чином створюються забезпечення?
14. З якою метою випускаються облигації? Які види облигацій використовуються в Україні?
15. В чому різниця між премією та дисконтом по облигаціях?
16. Яка різниця між номінальною і ринковою ставкою відсотків по облигаціях?
17. Яке буде співвідношення між номінальною і ринковою вартістю облигацій у випадку, коли облигації продані: а) за номіналом? б) з дисконтом? в) з премією?
18. За який період амортизуються дисконт і премії по облигаціях?
19. Чому покупець облигацій сплачує також і відсотки, нараховані за період від попередньої дати їх виплати до дати придбання?
20. У складі яких витрат відображається амортизація дисконту?
21. На вашу думку, чому довгострокова заборгованість за облигаціями відображається в Балансі за амортизованою вартістю?
22. В чому сутність і призначення методу ефективної ставки відсотка?
23. В чому сутність конвертації облигацій на акції?
24. Яким документом регламентуються взаємовідносини між банком і позичальником?
25. В яких випадках у підприємства виникає поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями?
26. За якою вартістю відображаються довгострокові зобов'язання підприємства у Балансі?
27. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку отримання і використання короткострокових кредитів банку?
28. На підставі яких документів проводяться розрахунки між постачальниками і покупцями — юридичними особами?

29. За допомогою яких документів можуть здійснюватись безготівкові розрахунки між підприємствами ?
30. Як відображається поррахунках бухгалтерського обліку надходження товарно-матеріальних цінностей від постачальників і погашення заборгованості перед ними?
31. Які види забезпечень пенсійних зобов'язань можуть створюватись на підприємстві?
32. Які обов'язкові відрахування нараховуються на заробітну плату?
33. Які форми, системи оплати праці діють в Україні?
34. В чому полягає сутність гарантії, поруки?
35. Які форми безготівкових розрахунків дозволені в Україні?



6.1

Яке із наведених зобов'язань не відноситься до поточних зобов'язань?

- а) зобов'язання за розрахунками з одержаних авансів;
- б) зобов'язання за розрахунками з оплати праці;
- в) зобов'язання за розрахунками з бюджетом;
- г) відстрочені податкові зобов'язання.

6.2

Потенційне зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій, визнання якого залежить від того, чи відбудеться майбутня подія, є:

- а) непередбаченим зобов'язанням;
- б) довгостроковим зобов'язанням;
- в) юридичним зобов'язанням;
- г) відкладеним зобов'язанням.

6.3

Визнання непередбаченого зобов'язання ґрунтується на принципі:

- а) відповідності доходів і витрат;
- б) безперервності;
- в) обачності;
- г) жодного з наведених.

6.4

Якщо облігації випущені за ціною нижче номінальної вартості, то вони були реалізовані:

- а) з премією;
- б) з дисконтом;
- в) зі ставкою відсотка, зазначеною на облігації;
- г) жодна з наведених відповідей не є правильною.

6.5

Підприємство "Журба" на підставі аналізу попередніх років визначило і встановило 3% на виконання гарантійних зобов'язань на поточний період продажу. Підприємству слід:

- а) не здійснювати ніяких бухгалтерських записів за цей період;
- б) здійснити запис в обліку суми як зобов'язання;
- в) розкрити суму в примітках до Балансу;
- г) здійснити перевірку конкурентоздатності їх продукції.

6.6

Якщо в поточному році підприємство сплатило помилково одне із своїх зобов'язань двічі, то наслідком помилки буде:

- а) заниження активів, зобов'язань і власного капіталу;
- б) відсутність впливу на активи, зобов'язання і власний капітал;
- в) заниження активів і зобов'язань;
- г) заниження активів, чистого прибутку і власного капіталу і завищення зобов'язань.

6.7

Де знаходить відображення у Балансі підприємства кредитове сальдо рахунка "Розрахунки з постачальниками і підрядниками"?

- а) у складі ліквідних активів;
- б) у складі джерел власних коштів;
- в) у складі короткострокових зобов'язань підприємства;
- г) не показується.

6.8

1 січня 2005 року підприємство "Спліт" передало підприємству "Пошук" будівлю на 10-річний термін зі щорічною орендною платою в 50 000 грн. На початку терміну оренди підприємство "Спліт" отримало 200 000 грн, із яких 100 000 грн — оплата за перші два роки і 100 000 грн — страховий завдаток. Цей завдаток не буде повернений підприємству "Пошук" до закінчення строку оренди, але буде прийнятий у вигляді платежу за останні два роки оренди. Які частини із 200 000 грн підприємство "Спліт" повинно показати у своєму річному Балансі на 31 грудня 2005 року як поточні і довгострокові зобов'язання відповідно, грн:

	Поточні зобов'язання	Довгострокові зобов'язання
а)	0	200 000
б)	50 000	100 000
в)	100 000	100 000
г)	100 000	50 000

6.9

Теоретично, витрати, понесені в зв'язку з випуском облігацій, будуть:

- а) визнаватися витратами в період понесення;
- б) відображатися як зменшення зобов'язань за облігаціями;

в) відобразитися записом:

Дебет 39 "Витрати майбутніх періодів"

Кредит 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями";

г) будь-яка із наведених.

JSS 6.10

Яка з наведених статей не входить до складу чисельника при визначенні коефіцієнта швидкої ліквідності?

а) дебіторська заборгованість;

в) поточні фінансові інвестиції;

б) грошові кошти;

г) запаси.

В ПРАВИ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

ВПРАВА 6.1

В Баланс підприємства "Ганзя" на 31 грудня 2004 року включені такі зобов'язання:

/ векселі видані на суму 25 000 000 грн (термін погашення 30 червня 2005 року);

/ аванси, одержані від покупців, — 6 250 000 грн;

/ заробітна плата до виплати (підлягає виплаті 14 січня 2005 року).

Необхідно вказати, за яких обставин підприємство може не включати наведені статті у IV розділ пасиву Балансу "Поточні зобов'язання".

ВПРАВА 6.2

На 1 серпня 2004 року жіночий журнал "Крістіна" має 10 000 річних передплатників (одна річна передплата коштує 8 грн).

Необхідно:

а) скласти бухгалтерський запис для журналу 1 серпня 2004 року;

б) скласти бухгалтерський запис для журналу 31 грудня 2004 року.

ВПРАВА 6.3

Підприємство "Пекарник" пропонує безкоштовний конструктор всім своїм клієнтам, які вислали 5 етикеток із пакетиків сухого сніданку "3 горбушки".

Вартість конструктора складає 10 грн, а витрати на відправлення конструктора клієнту поштою — 2 грн. В 2004 році підприємство реалізувало 500 000 пакетиків сухих сніданків. Підприємство очікує, що 30% етикеток від реалізованих пакетиків будуть надіслані підприємству. В 2004 році підприємство отримало 60 000 етикеток.

Необхідно підготувати бухгалтерські записи для підприємства на 31 грудня 2004 року.

ВПРАВА 6.4

Підприємство "Франт-завод" надає 2-річну гарантію на свою продукцію, яка була реалізована в 2004 році. В 2004 році підприємство понесло витрати на виконання гарантійних зобов'язань — 70 000 грн. В кінці року підприємство визначило, що в наступному році будуть понесені додатково 500 000 грн за гарантійними зобов'язаннями, які відносяться до продажів 2004 року.

Необхідно підготувати бухгалтерські записи.

ВПРАВА 6.5

Корпорація "Ліга" виступає відповідачем в судовій справі. 31 грудня поточного року корпорація повинна підготувати фінансову звітність.

Необхідно підготувати бухгалтерські записи на дату складання звітності за умови:

- а) якщо ймовірно, що корпорація "Ліга" повинна буде списати 700 000 грн в ре зультаті судового позову;
- б) якщо малоймовірно, що суд зобов'яже корпорацію виплатити компенсацію позивачу.

ВПРАВА 6.6

Підприємству потрібен кредит у сумі 20 млн грн на 5 років, за яким можливо звернутися до двох банків.

Банк А надає позику під 20% річних із щорічним погашенням в кінці року 1/5 суми позики.

Банк Б пропонує позику під 18% річних, погашення рівними щорічними платежами, що включають погашення кредиту і відсотки за нього.

Необхідно:

- а) розрахувати вартість банківського кредиту при щорічному погашенні 1/5 позики;
- б) скласти графік погашення позики банку А*;
- в) розрахувати вартість банківського кредиту при погашенні відсотків і позики методом ануїтету;
- г) скласти графік погашення позики банку Б*;
- г) зробити висновки із порівняння умов надання і погашення позики двома банками.

* рекомендується скласти графік погашення шляхом заповнення таблиці

Рік	Відсотки за рік, грн	Погашення позики, грн	Щорічний платіж, грн	Заборгованість на кінець року, грн

ВПРАВА 6.7

1 січня 2005 року корпорація "Сага" випустила 9% облігації номінальною вартістю 260 000 грн і терміном 10 років. Облігації були реалізовані за 243 799 грн, оскільки ринкова ставка відсотка була 10%.

Відсотки по облігаціях нараховуються двічі на рік: 1 липня та 1 січня.

Для амортизації премії та дисконту по облігаціях корпорація використовує метод ефективної ставки відсотка.

Необхідно скласти бухгалтерські записи для відображення операцій, пов'язаних із випуском і розміщенням облігацій та нарахування відсотків в 2005 році.

ВПРАВА 6.8

Корпорація "Конго" 1 липня 2004 року придбала запаси на суму 40 000 грн, ПДВ 20%, на умовах 2/10, n/30, FOB станція відвантаження. Крім того, корпорація сплатила 1 200 грн, ПДВ 20%, за транспортування запасів. 3 липня корпорація "Конго" повернула постачальнику пошкоджену частину запасів на суму 6 000 грн. 10 липня корпорація заплатила постачальнику суму заборгованості.

Необхідно здійснити бухгалтерські записи для корпорації.

ВПРАВА 6.9

На основі наведених нижче даних **необхідно** визначити показники ліквідності та платоспроможності, тис. грн:

Оборотні активи	2 618
Разом активи	39 568
Поточні зобов'язання	4 994
Разом зобов'язання	20 520
Грошові кошти	598
Дебіторська заборгованість	1218
Поточні фінансові інвестиції	0
Фінансові витрати	828
Витрати з податку на прибуток	1 514
Чистий прибуток	3 100.

ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ ВМІТИ:

- / застосовувати принципи та критерії визнання доходу;
- / визначати момент визнання витрат;
- / здійснювати класифікацію доходів і витрат;
- / зіставляти доходи і витрати по видах діяльності і звітних періодах;
- / відображати доходи та витрати на рахунках бухгалтерського обліку;
- / визначати фінансовий результат діяльності підприємства;
- / аналізувати доходи та витрати підприємства.

"Витрати намагаються зрівнятися з доходами".

Сиріл Нортон Паркінсон

7.1. ВИЗНАННЯ І КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ

Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для одержання цих доходів. Для цього необхідно дотримуватися принципів визнання доходів і витрат, а саме: нарахування, відповідності, періодичності.

Принцип нарахування передбачає відображення результатів господарських операцій у тому звітному періоді, коли відбувається господарська операція, не враховуючи моменту отримання чи сплати грошових коштів, оскільки не завжди оплата грошових коштів збігається по звітних періодах з моментом здійснення господарської операції.

Принцип нарахування застосовується в поєднанні з **принципом відповідності**, який полягає у порівнянні доходів і витрат звітного періоду, тобто витрати, понесені для отримання доходу, повинні бути погоджені із цим доходом.

Наприклад, якщо підприємство визнало дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження її покупцям, то одночасно необхідно визнати собівартість реалізованої продукції. У даному випадку дохід визнається в момент збільшення активу — дебіторської заборгованості, а витрати — одночасно зі зменшенням активів (товарів).

Для визначення фінансового результату, виходячи з **принципу періодичності**, доходи та витрати підприємства розподіляються по звітних періодах.

Згідно з П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", звітним періодом є календарний рік, але для наявності оперативної інформації для прийняття управлінських рішень установлені проміжні звітні періоди — місяць, квартал. Для новоствореного підприємства перший звітний період може бути меншим ніж 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Доходи, витрати і фінансовий результат діяльності підприємства визначаються наростаючим підсумком за звітний період.

Правильне застосування вказаних принципів дає можливість достовірно визнати і порівняти суму доходу і відповідних витрат кожного звітного періоду (рис. 7.1).

Система бухгалтерського обліку має забезпечити повну, достовірну інформацію про доходи, витрати, прибутки (збитки) підприємства за звітний період. Така інформація є основою для аналізу і прийняття управлінських рішень.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття в фінансовій звітності встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід". Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ). Крім того, окремими положеннями встановлено норми визнання доходу в результаті інших операцій (**табл. 7.1**).

Для прийняття управлінських рішень доцільно класифікувати доходи за видами діяльності. Згідно з вимогами П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", необхідно відобразити обособлено доходи від звичайної діяльності і надзвичайних подій.



Рис. 7.1. Визначення фінансового результату за звітний період Таблиця 7.1. Визнання доходу згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

№ пор.	Вид доходу	П(С)БО
1	2	3
1.	Дохід від реалізації активів	
1.1.	Дохід від реалізації товарів, готової продукції	П(С)БО 15 "Дохід"
1.2.	Дохід, пов'язаний з наданням послуг	П(С)БО 15 "Дохід"
1.3.	Дохід в результаті обміну активами	П(С)БО 15 "Дохід"
2.	Дохід в результаті цільового фінансування	П(С)БО 15 "Дохід"
3.	Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами (дивіденди, роялті, проценти)	П(С)БО 15 "Дохід"
4.	Дохід від участі в капіталі	П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції"
5.	Дохід в результаті оренди	П(С)БО 14 "Оренда"
6.	Дохід, пов'язаний зі змінами вартості фінансових активів, зобов'язань, а також з ліквідацією	П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції"
7.	Дохід, пов'язаний з реалізацією цінних паперів	П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати"
8.	Дохід, одержаний з надання послуг у сфері будівництва	П(С)БО 18 "Будівельні контракти"
9.	Дохід в результаті відшкодування втрат (раніше списаних активів) П(С)БО 15 "Дохід"	П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати"

Продовження табл. 7.1

1	2	3
10.	Дохід в результаті зміни вартості оборотних активів	П(С)БО 9 "Запаси" П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"
	Дохід від списання зобов'язань та забезпечень	П(С)БО 11 "Зобов'язання"
11.	Дохід в результаті змін справедливої вартості необоротних активів, раніше уцінених	П(С)БО 7 "Основні засоби"
12.	Дохід в результаті безкоштовно отриманих активів / необоротних / оборотних	Інструкція по застосуванню Плану рахунків

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

Надзвичайна подія — це подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за видами діяльності (*рис. 7.2*).

За кожним видом діяльності дохід **визначається** під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що приводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Водночас **не** визнаються доходами 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, агентським та іншим договором;
- / сума попередньої оплати продукції, товарів, робіт, послуг;
- / сума задатку під заставу або погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- / надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- / сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- / інші надходження, що належать іншим особам.

Указані вище надходження збільшують активи підприємства, але не приводять до збільшення власного капіталу і тому не вважаються доходом.

За кожним видом діяльності дохід визнається як збільшення економічних вигід, які отримані чи підлягають отриманню в результаті реалізації товарів, продукції, послуг, інших активів, а також у результаті використання активів підприємства іншими сторонами (у вигляді процентів, дивідендів, роялті).

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інших активів **визнається** у разі наявності всіх наведених нижче умов:

- / покупцеві передані суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар (продукцію, актив);

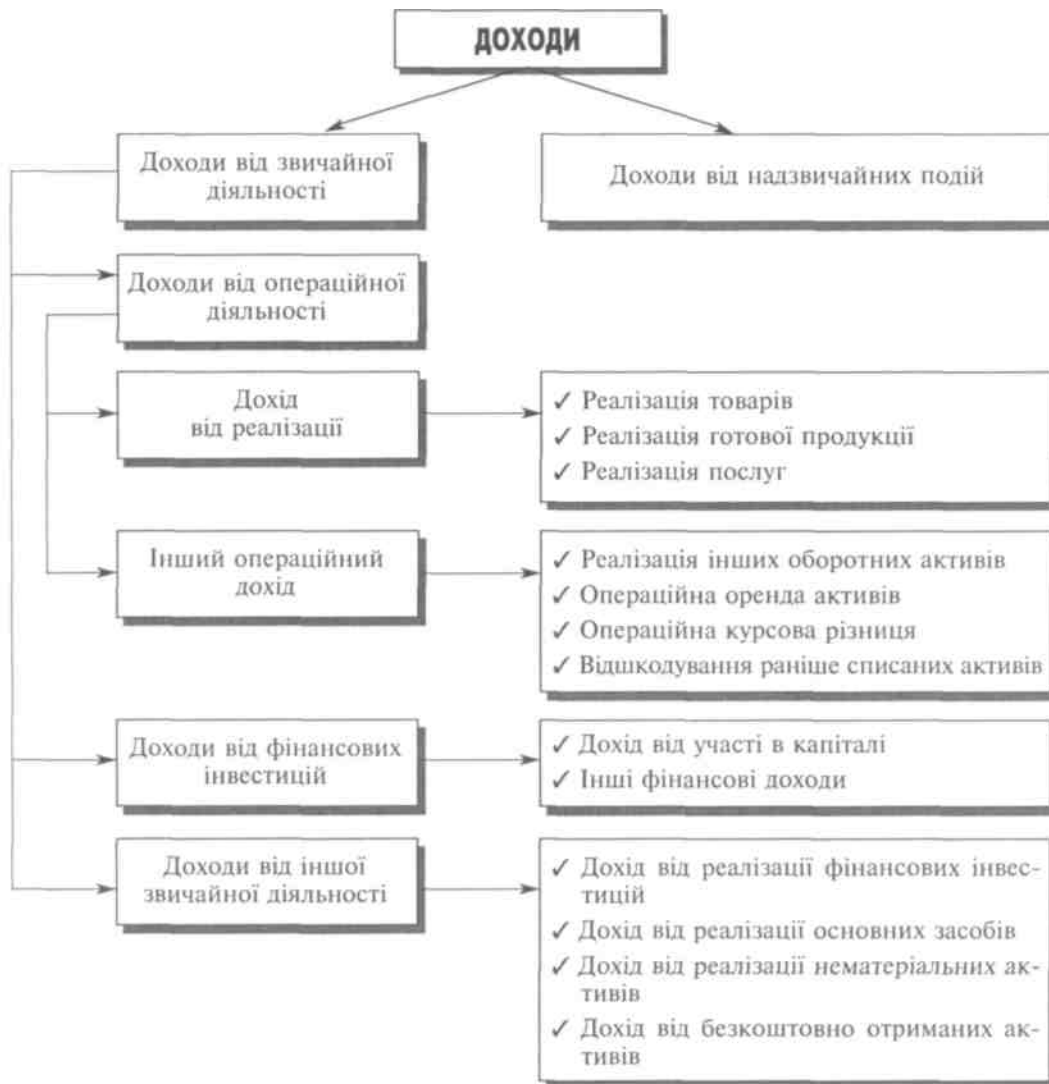


Рис. 7.2. Класифікація доходів

- / підприємство не здійснює подальше управління та контроль за реалізованими товарами (активами);
- / сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- / є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства;
- / витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Якщо підприємство отримало грошові кошти чи відбулося збільшення інших активів, але не виконана хоча б одна з наведених вище умов, то в бухгалтерському обліку дохід не визнається.

Наприклад, при одержанні авансу від організації-покупця за товари, які ще не відвантажені покупцю, сума авансу обліковується як кредиторська заборгованість

по одержаних авансах, оскільки не дотримується перша умова, коли покупцеві передаються суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар. Для виконання умови достовірності визначення суми виторгу дохід визначається в сумі грошових коштів, що надійшли на підприємство як оплата за реалізовані товари, або в сумі дебіторської заборгованості на підставі договору купівлі-продажу товарів, яким устанавлюється ціна реалізації на відвантажений товар. За відсутності договору і неможливості встановлення вартості реалізації відвантажених товарів покупцю дохід не визнається.

Наприклад, на поточний рахунок підприємства банком помилково зараховано грошові кошти іншого підприємства. Сума обліковується як кредиторська заборгованість, оскільки підприємство не має права на одержання виторгу, тому що договір між організаціями відсутній.

Реалізація товарів може здійснюватися на підставі договорів купівлі-продажу товарів у кредит, але оскільки по вказаних договорах є впевненість у збільшенні економічної вигоди підприємства — продавця товарів, то дохід визнається в момент відвантаження товару, а не у міру проведення оплати.

У результаті відстрочення платежу може виникнути різниця у вигляді відсотків між справедливою та номінальною сумою грошових коштів, які підлягають отриманню за продукцію. Указана різниця є оплатою за відстрочення платежу і визнається доходом.

Однією з важливих умов визнання доходу є можливість достовірної оцінки витрат, пов'язаних із одержанням указаних доходів. Якщо витрати, понесені для одержання доходу, достовірно оцінити неможливо, дохід не визнається.

Необхідно враховувати особливості визнання доходів при реалізації товарів на умовах договорів ціни, які не передбачають оплату тому, що відбувається обмін активами, а також при здійсненні бартерних операцій. При цьому дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами), які є подібними та мають однакову справедливую вартість.

Сума доходу за бартерним контрактом визнається за справедливою вартістю активів, які одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною чи збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів. Якщо справедливую вартість активів, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, переданих за цим бартерним контрактом.

Визнання доходу від надання послуг

Підприємство, здійснюючи господарську діяльність, може отримувати доходи від реалізації послуг, супутніх до іншої діяльності чи окремим видом діяльності.

Наприклад, готельні послуги і громадське харчування, продаж товарів з подальшим обслуговуванням, послуги мобільного зв'язку і продаж телефонів та аксесуарів і под.

Особливості визнання доходу від надання послуг впливають зі специфіки даного виду господарських операцій. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі 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 вигід 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.

Як правило, достовірність оцінки доходу і ймовірність надходження економічних вигід випливає з умов договору на надання послуг, яким передбачена вартість і порядок розрахунків. Послуги згідно з договором можуть надаватися протягом кількох звітних періодів. У цьому випадку необхідно визнати доходи звітного періоду, виходячи зі ступеня завершеності наданих послуг.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

- / вивченням виконаної роботи — передбачається оглядова експертна оцінка ступеня виконання робіт;
- / визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані, тобто:

$$\text{Коефіцієнт питомої ваги (\%)} = \frac{\text{Обсяг виконаних послуг на звітну дату}}{\text{Загальний обсяг послуг, які мають бути надані}} \times 100\%;$$

- ✓ визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат, тобто:

$$\text{Коефіцієнт питомої ваги (\%)} = \frac{\text{Витрати, понесені за звітний період}}{\text{Загальна сума витрат (очікуваних)}} \times 100\%.$$

Сума витрат, понесених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату, але не включає загальногосподарські й адміністративні витрати.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності наданих послуг).

Розглянемо на прикладах визнання доходу від надання послуг.

ПРИКЛАД 7.1

Навчальний центр "Ерудит" проводить 3-місячні курси з підготовки бухгалтерів. Початок навчання — 01.01.05 р., курс навчання — 120 годин. Загальна вартість навчання згідно із затвердженим кошторисом — 9 000 грн.

Надійшла оплата за навчання згідно з угодами про надання послуг: на 01.01.05р. — 6 000 грн, на 01.02.03 р. — 2 000 грн, на 01.03.03 р. — 1 000 грн. Усього -9 000 грн (без ЦВ).

Виконані роботи:

січень	— 40 год.;
лютий	— 30 год.;
березень	— 50 год.

Згідно з кошторисом витрат оплата викладачам за навчальну годину (включаючи нарахування на обов'язкове страхування) становить 20 грн, адміністративні загальногосподарські витрати кожного місяця — 1 500 грн.

На підставі наведених даних визначимо доходи кожного місяця I кварталу.

I варіант

Для визначення доходу звітного періоду необхідно визначити ступінь завершеності операцій з надання послуг. Згідно з умовами наведеного прикладу оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг проводиться шляхом:

- а) вивчення виконаної роботи, тобто визначення кількості навчальних годин за кожний місяць за даними первинного обліку;
- б) визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на кожну звітну дату.

$$\text{Коефіцієнт питомої ваги (\%)} = \frac{\text{Обсяг виконаних послуг на звітну дату}}{\text{Загальний обсяг послуг, які мають бути надані}} \times 100\%;$$

$$\text{К (січень)} = \frac{40 \text{ год.}}{120 \text{ год.}} \cdot 100\% = 33,3\%;$$

$$\text{К (лютий)} = \frac{30 \text{ год.}}{120 \text{ год.}} \cdot 100\% = 25\%;$$

$$\text{К (березень)} = \frac{50 \text{ год.}}{120 \text{ год.}} \cdot 100\% = 41,7\%.$$

Сума доходу кожного звітного періоду визначається з урахуванням коефіцієнта питомої ваги виконаних послуг на звітну дату:

Січень	9 000 грн	· 33,3%	=	2 997 грн
Лютий	9 000 грн	· 25%	=	2 250 грн
Березень	9 000 грн	· 41,7%	=	3 753 грн.

Слід звернути увагу, що сума визнання доходу за звітними періодами визначається з урахуванням наданих робіт, а не сумою одержаних коштів.

II варіант

Доходи від надання послуг можуть визнаватися шляхом визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг у загальній очікуваній сумі таких витрат, тобто:

$$\text{Коефіцієнт питомої ваги (\%)} = \frac{\text{Витрати, понесені за звітний період}}{\text{Загальна сума витрат (очікуваних)}} \times 100\%.$$

Для визначення коефіцієнта питомої ваги до уваги беруться витрати, які відображають обсяг наданих послуг і не включають адміністративні і загальногосподарські витрати:

$$\text{К (січень)} = \frac{800 (40 \text{ год.} \times 20 \text{ грн})}{2 400 (120 \text{ год.} \times 20 \text{ грн})} \cdot 100\% = 33,3\%;$$

$$K (\text{лютий}) = \frac{600 (30 \text{ год.} \times 20 \text{ грн})}{2\,400 (120 \text{ год.} \times 20 \text{ грн})} \cdot 100\% = 25\%;$$

$$K (\text{березень}) = \frac{1\,000 (50 \text{ год.} \times 20 \text{ грн})}{2\,400 (120 \text{ год.} \times 20 \text{ грн})} \cdot 100\% = 41,7\%.$$

Визначаємо доходи кожного місяця, виходячи з визначених коефіцієнтів (аналогічно варіанту I).

Таким чином, підприємство може самостійно вибрати спосіб визначення ступеня завершеності робіт і визнання доходу від надання послуг, формуючи облікову політику підприємства.

Обраний спосіб необхідно розкрити в Примітках до фінансової звітності.

Дохід від надання послуг може визначатися шляхом рівномірного його нарахування, якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій за певний період часу.

ПРИКЛАД 7.2

Юридичною фірмою укладено договір на консультаційне обслуговування підприємства протягом I півріччя 2005 року. Згідно з умовами договору встановлено місячну оплату в розмірі 1 000 грн, ПДВ — 200 грн, усього — 1 200 грн.

Виконання консультаційних послуг підтверджується актом приймання-передачі виконаних робіт за кожний місяць. Докладний перелік і обсяг виконаних робіт за кожний місяць договором не передбачається, консультаційні послуги надаються у міру необхідності.

01.01.05р. підприємством (клієнтом) перераховано на поточний рахунок юридичної фірми авансовий платіж у сумі 3 600 грн, у тому числі ПДВ — 600 грн. Решта суми сплачена 01.07.05 р. по закінченні дії договору.

Дохід за кожний звітний період (місяць) може визначатися на підставі акта виконаних робіт рівномірно в сумі 1 000 грн (оцінка доходу скоригована на суму ПДВ - 200 грн).

Даний принцип визнання доходу забезпечує можливість зіставити визнані доходи з понесеними витратами.

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

Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності відшкодування понесених витрат, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Особливості визнання доходу при цільовому фінансуванні

Господарська діяльність підприємств, організацій та інших юридичних осіб може здійснюватися за рахунок цільового фінансування.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, доки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо фі-

нансування. Цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких визнаються витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Цільове фінансування, отримане як компенсація витрат (або збитків), яких уже зазнало підприємство, або з метою негайної фінансової підтримки без майбутніх пов'язаних із цим витрат, визнається доходом того періоду, у якому виникла дебіторська заборгованість, пов'язана із цим фінансуванням.

Розглянемо кілька прикладів, що ілюструють особливості визнання доходу при цільовому фінансуванні.

ПРИКЛАД 7.3

Навчальний центр отримує цільове фінансування від міжнародної організації сприяння розвитку малого і середнього бізнесу на проведення семінарів у регіонах України з бухгалтерського обліку. Договір укладено 10.03.05 р. на проведення 10 семінарів, сума цільового фінансування — 50 000 грн.

20.03.05 р. проведено семінар у м.Києві, сума витрат на організацію якого становить 6 000 грн.

01.04.05 р. отримане цільове фінансування в сумі 50 000 грн.

У квітні проведено 4 семінари, сума витрат становить 25 000 грн.

Визначимо дату визнання доходу по одержаних сумах цільового фінансування.

Згідно з умовами наведеного прикладу навчальним центром у березні понесені витрати в сумі 6 000 грн. Оскільки умови цільового фінансування частково виконані й існує підтвердження (угода), що воно буде отримане, то згідно з принципом відповідності повинні визнаватися доходи від іншої операційної діяльності в сумі, понесених витрат, пов'язаних з виконанням умов цільового фінансування, тобто в сумі 6 000 грн. Доходи визнаються одночасно з виникненням дебіторської заборгованості за цільовим фінансуванням.

У квітні одержано суму цільового фінансування — 50 000 грн, частина якої компенсує витрати минулого звітного періоду (6 000 грн). Оскільки цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких були визнані витрати, то цільове фінансування в сумі 25 000 грн визнається доходом квітня і відображається у складі доходів від іншої операційної діяльності.

Решта суми коштів цільового фінансування, умови якого ще не виконані, буде включена до складу доходів у міру виконання умов цільового фінансування і понесення витрат.

Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

ПРИКЛАД 7.4

01.01.05 р. підприємством отримане обладнання на суму 20 000 грн на умовах цільового фінансування. Термін корисного використання обладнання — 10 років, метод амортизації — прямолінійний.

У січні сума цільового фінансування становить 20 000 грн, вона буде визнана доходом майбутніх періодів у повному розмірі, а доходом за кожний звітний період (кожний рік) буде визнаватися сума амортизації, тобто 2 000 грн.

Особливості визнання доходу в результаті використання активів підприємства

передачі в користування активів іншим підприємствам у вигляді процентів, роялті тощо.

У П(С)БО 15 "Дохід" обумовлено умови визнання доходу, одержаного в результаті

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається, якщо:

- / імовірно надходження економічних вигід, пов'язаних із такою операцією;
- / дохід може бути достовірно оцінений.

Згідно з вимогами П(С)БО 15 дохід в сумі одержаних процентів визнається в тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з їх нарахування та строку користування відповідними активами.

За використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права) підприємство одержує дохід — роялті. Роялті визнається доходом за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди.

При придбанні фінансових інвестицій підприємство одержує в сумі дивідендів. Дивіденди визнаються доходом у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Підприємства можуть отримувати дохід від передачі юридичним і фізичним особам прав на використання нематеріальних активів у вигляді роялті.

У П(С)БО 15 "Дохід" наведено визначення: роялті — платежі за використання нематеріального активу підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмного продукту). Крім того, стандартом встановлено момент визнання доходу в результаті роялті за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди.

Таким чином, у результаті господарської діяльності підприємство одержує доходи в результаті продажу чи використання активів, цільового фінансування, вкладання грошових коштів в інвестиції інших підприємств. Доходи визнаються в момент збільшення активу чи зменшення зобов'язань, враховуючи економічну сутність кожної господарської операції.

Порядок визначення доходу і відображення в бухгалтерському обліку розглянемо по кожному з видів діяльності.

Визнання та класифікація витрат

за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витратами звітного періоду визнаються зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства,

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони понесені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були понесені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами звітного періоду:

- / платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- / попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

- / погашення одержаних позик;
- / інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не призводять до зменшення власного капіталу;
- / витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Витрати класифікуються в бухгалтерському обліку залежно від характеру та видів діяльності (*рис. 7.3*).

7.2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ

Для узагальнення інформації про доходи і витрати Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності".

На рахунках цього класу протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом — щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів, а також щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 "Фінансові результати".

При відображенні результату господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку необхідно пам'ятати, що доходи визнаються і класифікуються по видах діяльності.

За кредитом рахунків доходів відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом — належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору) та інших зборів (обов'язкових платежів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Порядок відображення господарських операцій виконується в розрізі видів господарської діяльності в даному розрізі.

Для обліку витрат можна застосовувати три варіанти ведення обліку.

Перший варіант ведення бухгалтерського обліку **передбачає застосування для обліку витрат звітного періоду лише рахунків класу 9 (дод. 4).**

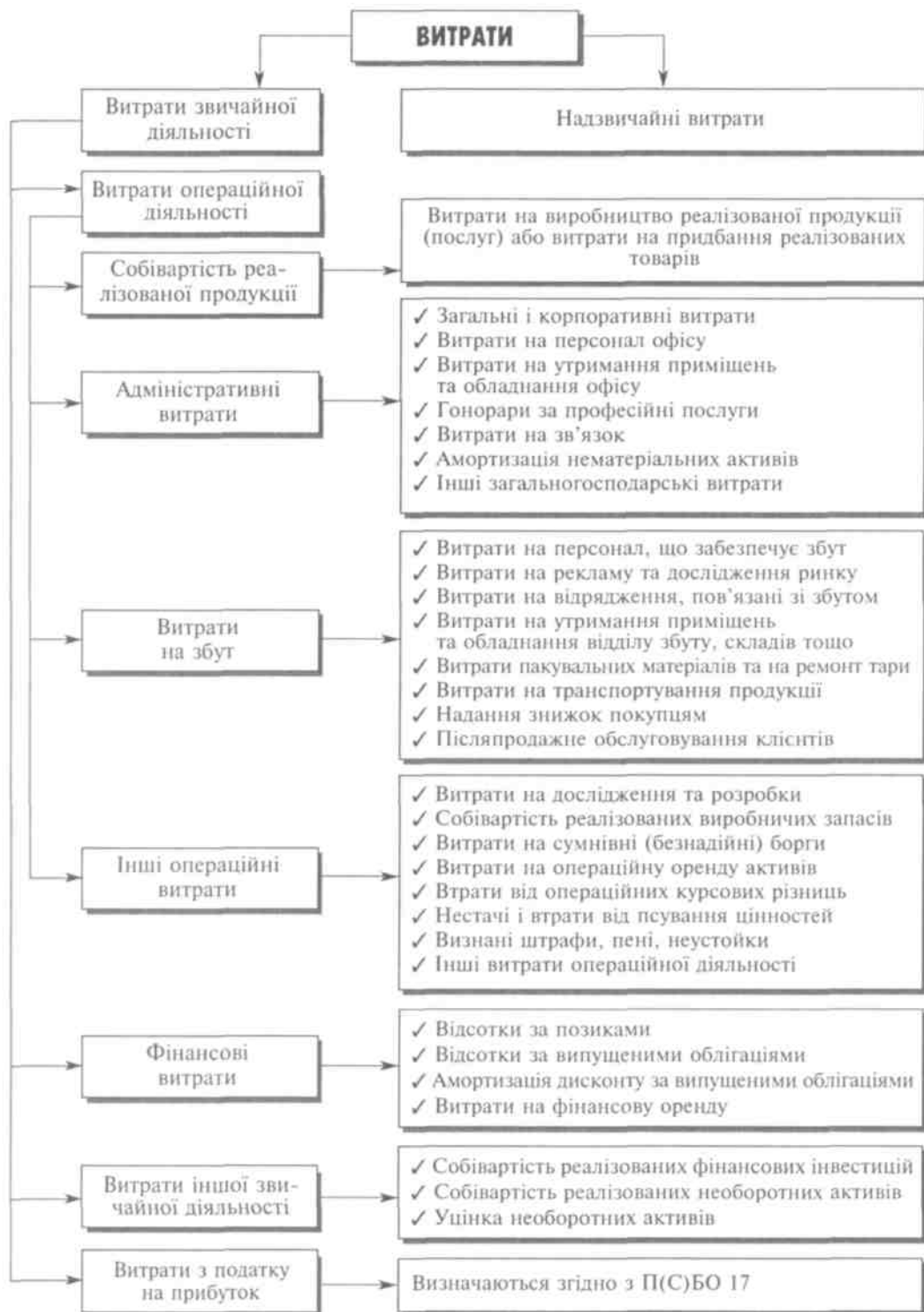
Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" застосовуються для узагальнення інформації про витрати звичайної діяльності та витрати на запобігання надзвичайних подій і ліквідацію їх наслідків. Структура рахунків класу 9 збігається з вимогами до визнання складу й оцінки витрат, викладених у П(С)БО 16.

За дебетом рахунків класу 9 відображаються суми витрат, а за кредитом — списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 "Фінансові результати".

Облік витрат із застосуванням рахунків класу 9 буде докладно розглянутий далі в цьому розділі.

Другий варіант обліку **передбачає застосування рахунків класу 8 і 9, які призначені для обліку операційних витрат, одночасно.**

При застосуванні вказаного варіанту з допомогою рахунків класу 8 (*табл. 7.3*) накопичується інформація про операційні витрати за елементами, які використовуються для заповнення розділу II "Елементи операційних витрат" Звіту про фінансові результати.



Р.7

Рис. 7.3. Класифікація витрат

Таблиця 7.2. Склад і призначення рахунків обліку доходів

Код рахунка	Назва рахунка	Призначення
701 702 703	Доходи від реалізації	Узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг
704	Вирахування з доходу	Узагальнення інформації про суму знижок, інші вирахування з доходу
71	Інший операційний дохід	Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності у звітному періоді, крім доходу від реалізації товарів, робіт, послуг
72	Дохід від участі в капіталі	Узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік, що ведеться за методом участі в капіталі
73	Інші фінансові доходи	Призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності
74	Інші доходи	Облік доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства
75	Надзвичайні доходи	Відображення доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій.

Таблиця 7.3. Склад і призначення рахунків класу 8

Код рахунка	Назва рахунка	Призначення
80	Матеріальні витрати	Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період
81	Витрати на оплату праці	Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період
82	Відрахування на соціальні заходи	Для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи
83	Амортизація	Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів
84	Інші операційні витрати	Для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8

За дебетом рахунків 80—84 відображаються суми визнаних відповідних витрат, за кредитом — списання на рахунок 23 "Виробництво" витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до витрат допоміжних виробництв, або на рахунки класу 9 витрат, що відносяться до загальновиробничих витрат (рахунок 91 "Загальновиробничі витрати"), адміністративних витрат (рахунок 92 "Адміністративні витрати") до витрат на збут (рахунок 93

"Витрати на збут") і до інших операційних витрат (рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності").

Якщо підприємством для обліку витрат звітного періоду використовуються рахунки класів 8 і 9, то рахунки класу 8 є транзитними рахунками, оскільки виконують допоміжну функцію з формування витрат за елементами.

Підприємству слід наводити у Звіті про фінансові результати інформацію про елементи витрат операційної діяльності.

При наданні інформації про елементи витрат операційної діяльності слід керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Витрати операційної діяльності групуються за такими елементами:

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

До складу елемента "**Матеріальні витрати**" включається вартість використаних у господарській діяльності:

- / матеріалів у сфері виробництва, адміністративних витрат, збуту, інших операційних витрат;
- / палива, паливно-мастильних матеріалів;
- / матеріалів, використаних для ремонтних робіт (запасні частини);
- / будівельних матеріалів;
- / інвентаризаційні відмінності по сировині, допоміжних та інших матеріалах;
- / тари і тарних матеріалів.

Матеріальні витрати відображаються незалежно від сфери їх виникнення (виробництво, управління, збут), але віднесені до складу операційних витрат.

У підприємствах сфери послуг до матеріальних витрат відносять матеріальні витрати, понесені при наданні послуг. Слід звернути увагу на те, що торговельні організації собівартість реалізованих товарів до матеріальних витрат не включають, хоча зрозуміло, що собівартість реалізованих товарів включається до операційних витрат.

До складу елемента "**Витрати на оплату праці**" включається заробітна плата за окладами й тарифами, премії і заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Відображення витрат на оплату праці здійснюється незалежно від того, за яку роботу, у якій формі була видана зарплата. За даною статтею відображаються суми зарплати, одержаної в натуральній формі, і всі компенсаційні виплати, в основу яких покладено трудові відносини. У цю статтю включаються всі види основної і додаткової зарплати, крім виплати дивідендів.

Якщо підприємство нараховує резерви на оплату відпусток, то сума нарахованих резервів включається до статті "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 соціальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

За даною статтею відображаються всі обов'язкові нарахування на заробітну плату, яка відображена за статтею "Витрати на оплату праці". Якщо підприємство нараховує резерв на оплату відпусток, то необхідно до складу витрат включати і резерв нарахувань на обов'язкове соціальне страхування, сума якого відображається за даною статтею.

До складу елементу "**Амортизація**" включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Сума амортизації, яка відображена за даною статтею, повинна відповідати сумі нарахованої амортизації за звітний період відповідно до обраного підприємством методу нарахування амортизації. Указана сума може відрізнятися від суми, відображеної в Балансі, оскільки при списанні необоротних активів коригується сума накопиченої амортизації.

До складу елементу "**Інші операційні витрати**" включаються витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу перерахованих вище елементів витрат, а саме:

- / собівартість реалізованих оборотних активів;
- / втрати від операційної курсової різниці;
- / списана безнадійна дебіторська заборгованість і сума нарахованих резервів сумнівної дебіторської заборгованості;
- / уцінки запасів;
- / списані нестачі та втрати від псування цінностей;
- / суми визнаних штрафів, пені, неустойки.

Інформація про витрати операційної діяльності за елементами витрат є необхідною для користувачів фінансової звітності, оскільки надає можливість аналізу і передбачуваності з погляду їх стабільності і прогнозування фінансових результатів.

Третій варіант обліку передбачає застосування спрощеного Плану рахунків суб'єктами малого підприємництва, а також організаціями, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Цей варіант передбачає облік витрат згідно з класифікацією за елементами, а не за функціями, як це передбачалося першим і другим варіантами. Суб'єктами малого підприємництва подається фінансова звітність згідно з порядком установленого П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва".

Докладніше цей варіант обліку буде розглянуто у *розділі 13*.

За кредитом рахунка 79 відображаються суми, списані в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми, списані в порядку закриття рахунків обліку витрат, включаючи належну суму нарахованого податку на прибуток.

Рахунок 79 "Фінансові результати" має такі субрахунки:

- 791** "Результат операційної діяльності";
- 792** "Результат фінансових операцій";
- 793** "Результат іншої звичайної діяльності";
- 794** "Результат надзвичайних подій".

По закінченні звітного періоду сальдо рахунка 79 "Фінансові результати" при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Таким чином, фінансові результати визначаються за кожним видом діяльності по закінченню звітного періоду (місяця чи календарного року). При визна-

ченні кінцевого фінансового результату необхідно закрити рахунок 98 "Податки на прибуток". Оскільки податок на прибуток визначається загальною сумою і не підрозділяється за видами діяльності, то витрати з податку на прибуток списуються на окремий субрахунок рахунка 79 "Фінансові результати" за вибором підприємства, крім субрахунка 794 "Результат надзвичайних подій".

При списанні фінансового результату складаються такі записи:

1. На суму чистого прибутку:

*Дебет 79 "Фінансові результати" Кредит
441 "Прибуток нерозподілений".*

2. На суму чистого збитку:

*Дебет 442 "Непокриті збитки"
Кредит 79 "Фінансові результати".*

7.3. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Операційною є основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

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

Діяльність з виробництва або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) може починатися в одному звітному періоді (купівля товарів), а закінчуватися в іншому, а тому важливо визначати результат діяльності за принципом **нарахування та відповідності**. Зіставлення доходу від реалізації, який оцінюється за справедливою вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг), із собівартістю їх реалізації дає змогу визначити валовий прибуток (збиток).

Отже, **валовий прибуток (збиток)** — це різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю цієї продукції (робіт, товарів, послуг).

Оскільки підприємство може здійснювати різні види діяльності, а саме виробництво готової продукції, торгівлю, надання послуг, то доходи відображаються в бухгалтерському обліку за кожним видом діяльності окремо, але обов'язково в зіставленні з відповідними витратами.

Доходи та витрати від реалізації групуються за такими видами:

- / реалізація товарів;
- / реалізація готової продукції;
- / виконання робіт і послуг.

Облік доходів і витрат від реалізації готової продукції

Облік доходу від реалізації продукції ведеться на субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції", по кредиту якого відображається визнання доходу, по дебету — належна сума непрямих податків та списання чистого доходу в кінці звітного періоду на субрахунок 791 "Результат основної діяльності".

Облік собівартості реалізованої продукції здійснюється на субрахунку **901** "Собівартість реалізованої готової продукції".

Собівартість реалізованої продукції складається з:

- / виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду;
- / нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- / понаднормових виробничих витрат.

Виробнича собівартість готової продукції включає:

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

Отже, до складу собівартості готової продукції включаються лише витрати, пов'язані з процесом виробництва, та не включаються адміністративні витрати, витрати на збут.

Виробнича собівартість визначається за даними **рахунка 23 "Виробництво"**, за дебетом якого відображаються прямі виробничі витрати і розподілені загальновиробничі витрати, за кредитом — суми фактичної виробничої собівартості готової продукції. Сальдо цього рахунка показує суму витрат, що відносяться до незакінченої виробництвом готової продукції.

До складу **загальновиробничих витрат** включаються:

- / витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо);
- / відрахування на соціальні заходи (медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- / амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- / амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- / витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- / витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;
- / витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи із цієї оплати праці; медичне страхування робітників та загальновиробничого персоналу, вартість комунальних послуг, наданих виробничим підрозділам, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- / витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього середовища;
- / інші витрати.

Порядок розподілу і включення до собівартості продукції загальновиробничих витрат залежить від їх зв'язку з обсягом виробництва. По відношенню до обсягу виробництва розрізняють постійні і змінні загальновиробничі витрати.

Постійними вважають витрати, величина яких суттєво не змінюється при зміні обсягу виготовленої продукції.

Змінними вважають витрати, розмір яких змінюється прямо пропорційно зміні обсягу виробництва.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюється підприємством самостійно. П(С)БО 16 передбачено порядок віднесення змінних загальновиробничих витрат на собівартість продукції з використанням бази розподілу (заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи із фактичної потужності звітного періоду. А це означає, що змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості готової продукції.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній виробничій потужності. Згідно з П(С)БО 16, **нормальна виробнича потужність** — це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. Величина нормальної виробничої потужності визначається підприємством самостійно.

Застосування бази розподілу при нормальній потужності означає, що постійні загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції в повному обсязі тільки у випадку, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність.

Якщо фактичний обсяг виробництва нижчий від очікуваного середнього рівня виробництва, то до складу виробничої собівартості продукції включається лише частина постійних загальновиробничих витрат. Решта витрат, які називаються нерозподіленими, визнаються витратами звітного періоду, у якому вони виникли, і включаються до собівартості реалізованої продукції.

Підхід до розподілу загальновиробничих змінних і постійних витрат наведено на **рис. 7.4**.



Рис. 7.4. Розподіл загальновиробничих витрат

Віднесення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат до собівартості реалізованої готової продукції є економічно обґрунтованим, оскільки виробнича собівартість продукції не повинна підлягати різким коливанням, а витрати, виходячи з принципу обачності, не занижуються, а відображаються в тому періоді, коли вони понесені.

Розглянемо на прикладі відображення доходу і витрат від реалізації готової продукції.

ПРИКЛАД 7.5

Залишок готової продукції на підприємстві на 01.05.03 р. склав 80 000 грн.

Залишок готової продукції на 01.06.03 р. — 60 000 грн.

У травні відвантажено готової продукції (за цінами реалізації) на суму 150 000 грн, ПДВ - 30 000 грн. Усього до оплати — 180 000 грн.

Виробничі витрати за травень

№ пор.	Витрати	Сума, грн
1.	Сума прямих виробничих витрат:	
	/ прями матеріальні витрати	47 000
	• нарахована зарплата	20 000
	/ нарахування обов'язкових платежів на зарплату	8 000
	Разом	75 000
2.	Загальновиробничі витрати: /	
	змінні розподілені / постійні	5 000
	розподілені • постійні	20 000
	нерозподілені	10 000

Бухгалтерські записи, що відображають витрати і доходи підприємства, наведено у табл. 7.4.

Таблиця 7.4. Відображення операцій з реалізації готової продукції

№ йор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Списано прямі витрати на виробництво готової продукції: / матеріали / нарахована зарплата / нарахування обов'язкових платежів на зарплату	23 "Виробництво" 23 "Виробництво" 23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси" 661 "Розрахунки за заробітною платою" 651 "Розрахунки за страхуванням"	47 000 20 000 8 000

Продовження *табл. 7.4*

1	2	3	4	.....
2.	Списано розподілені загальногосподарські витрати	23 "Виробництво"	91 "Загальновиробничі витрати"	25 000
3.	Оприбутковано готову продукцію за виробничою собівартістю	26 "Готова продукція"	23 "Виробництво"	100 000
4.	Списано нерозподілені загальновиробничі витрати	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	91 "Загальновиробничі витрати"	10 000
5.	Відображення доходу від реалізації готової продукції	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	180 000
6.	Відображення податку на додану вартість на підставі податкової накладної	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	641 "Розрахунки за податками"	30 000
7.	Відображення собівартості реалізації готової продукції	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	26 "Готова продукція"	120 000
8.	Відображено результат від реалізації готової продукції	701 "Дохід від реалізації готової продукції" 791 "Результат операційної діяльності"	791 "Результат операційної діяльності" 901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	150 000 130 000
9.	Фінансовий результат (валовий прибуток)			20 000

У разі реалізації продукції на умовах попередньої оплати в бухгалтерському обліку будуть зроблені такі записи:

1. На суму авансового платежу, здійсненого покупцем готової продукції (при одержанні суми авансового платежу дохід не визнається):

Дебет 311 "Поточнірахунки в національній валюті"

Кредит 681 "Розрахунки за авансами одержаними "

Одночасно на суму податку на додану вартість (при наявності податкової накладної):

Дебет 643 "Податкові зобов'язання "

Кредит 641 "Розрахунки за податками "

2. На суму відвантаженої готової продукції покупцям:

Дебет 901 "Собівартість реалізованої готової продукції"

Кредит 26 "Готова продукція "

3. На суму визнаного доходу від реалізації продукції:

Дебет 681 "Розрахунки за авансами одержаними "

Кредит 701 "Дохід від реалізації готової продукції"

Для обліку доходів від реалізації товарів застосовується субрахунок **702** "Дохід від реалізації товарів". За кредитом субрахунка 702 відображається визнаний дохід, за дебетом — сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість) і списання чистого доходу на субрахунок 791 "Результат основної діяльності" по закінченню звітного періоду.

Облік собівартості реалізованих товарів ведеться на субрахунку **902** "Собівартість реалізованих товарів".

Розглянемо на прикладах відображення доходу і витрат від реалізації товарів.

ПРИКЛАД 7.6

1 квітня 2003 року оптовим торговельним підприємством відвантажено товари на умовах договору купівлі-продажу дитячому садку "Ромашка" на суму 25 000 грн, ПДВ — 5 000 грн, собівартість реалізованого товару — 18 000 грн. Термін оплати згідно з договором — 30 квітня 2003 року.

Необхідно зробити такі бухгалтерські проведення:

1. На суму доходу (з ПДВ) від реалізації, грн:

Дебет 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями "	30 000
Кредит 702 "Дохід від реалізації товарів "	30 000.

Одночасно на суму податку на додану вартість, грн:

Дебет 702 "Дохід від реалізації товарів "	5 000
Кредит 641 "Розрахунки за податками "	5 000.

2. На суму собівартості реалізованих товарів, грн:

Дебет 902 "Собівартість реалізованих товарів "	18 000
Кредит 281 "Товари на складі "	18 000.

Отже, чистий дохід оптового підприємства становить 25 000 грн (сума реалізації товарів за вирахуванням податкових зобов'язань з податку на додану вартість), а валовий прибуток — 7 000 грн (25 000 — 18 000).

Дохід від реалізації товарів визначається за методом нарахування, тобто в момент відвантаження продукції покупцям і виникнення дебіторської заборгованості. Як свідчить практика, не всі дебітори погашають заборгованість, і підприємства несуть втрати при списанні безнадійної дебіторської заборгованості. Згідно з принципом відповідності витрати на безнадійну заборгованість мають бути узгоджені з доходами від реалізації товарів за звітними періодами. Із цією метою підприємства створюють резерв сумнівних боргів згідно з П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість". При цьому сума нарахованого резерву не зменшує визначений раніше дохід від реалізації, а включається до складу інших операційних витрат.

Повернімося до умов *прикладу 7.6*. Якщо дебіторська заборгованість дитячого садка "Ромашка", яка виникла при відвантаженні товарів, не буде погашена в терміни, передбачені договором купівлі-продажу товарів, до 30 квітня 2000 року, то оптове підприємство повинне нарахувати резерв сумнівних боргів. Сума резерву нараховується у травні і включається до складу інших операційних витрат.

При цьому дохід від реалізації товарів, який визнано при виникненні дебіторської заборгованості, у квітні не коригується.

Визначення доходів і витрат від реалізації товарів у роздрібній торгівлі має певну специфіку, яка впливає з особливостей даного виду діяльності.

ПРИКЛАД 7.7

Підприємством роздрібної торгівлі реалізовано товарів на суму 60 000 грн, у тому числі ПДВ — 10 000 грн. Сума торгової націнки на реалізовані товари, визначеної методом середнього відсотка, становить 5 000 грн.

Бухгалтерські записи будуть наступними:

1. Надходження виторгу в касу підприємства, грн:

Дебет 301 "Каса в національній валюті"	60 000
Кредит 702 "Дохід від реалізації товарів "	60 000.

Одночасно відображення суми податку на додану вартість, грн:

Дебет 702 "Дохід від реалізації товарів "	10 000
Кредит 641 "Розрахунки за податками "	10 000.

2. Сторнування суми торгової націнки, грн:

Дебет 282 "Товари в торгівлі"	5 000
Кредит 285 "Торгова націнка "	5 000.

3. Відображення суми собівартості реалізованих товарів, грн:

Дебет 902 "Собівартість реалізованих товарів"	45 000
Кредит 282 "Товари в торгівлі"	45 000.

За умовами даного прикладу чистий дохід становить 50 000 грн, що дорівнює сумі одержаного доходу (виручки), скоригованої на суму податку на додану вартість, а валовий прибуток — 5 000 грн (50 000 — 45 000).

Оскільки в роздрібній торгівлі вибуття товарів згідно з вимогами П(С)БО 9 "Запаси" може оцінюватися за цінами продажу, то собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки. Сума торгової націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торгової націнки (див. розділ 3). При визначенні собівартості реалізованих товарів у роздрібній торгівлі необхідно сторнувати суму націнки від продажної ціни.

При реалізації товарів в оптовій торгівлі чи готової продукції на виробничих підприємствах можуть застосовуватися розрахунки не тільки грошовими коштами, а й шляхом обміну іншими активами чи здійснення бартерних операцій. Обмін активами і бартерні операції є різновидом господарських операцій, і результати їх проведення повинні правильно визначатися в бухгалтерському обліку. Якщо здійснюється обмін продукцією, товарами та іншими активами, які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість, дохід не визнається. Даний підхід відображення операцій обміну активів і невизнання доходу можна пояснити саме визначенням подібних активів, які мають не тільки

однакове функціональне призначення, а й однакову справедливу вартість, а тому результат обміну не вплине на доходи (витрати) підприємства.

Дохід визнається тільки при здійсненні обміну неподібними активами. Різновидом операцій обміну активами можна вважати бартерні операції, а при обміні неподібними активами допускається часткове проведення розрахунків грошовими коштами.

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

ПРИКЛАД 7.8

Підприємство оптової торгівлі здійснило обмін товарів (на які встановлена вартість реалізації 20 000 грн, ПДВ — 4 000 грн, собівартість товару — 18 000 грн) на вантажний автомобіль (його первісна вартість — 35 000 грн, сума нарахованого зносу — 5 000 грн, справедлива вартість — 40 000 грн, ПДВ — 8 000 грн). Доплата грошовими коштами становить 12 000 грн, ПДВ — 2 400 грн.

Необхідно зробити такі бухгалтерські проведення:

1. Визначення доходу від реалізації товарів після їх відвантаження покупцям на умовах договору обміну активами, грн:

Дебет 361	"Розрахунки з вітчизняними покупцями"	24 000
Кредит 702	"Дохід від реалізації товарів "	24 000.

Одночасно відображення суми податку на додану вартість, грн:

Дебет 702	"Дохід від реалізації товарів "	4 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками "	4 000.

2. Відображення суми собівартості товарів, відвантажених за договором обміну, грн:

Дебет 902	"Собівартість реалізованих товарів"	18 000
Кредит 28	"Товари"	18 000.

3. Відображення надходження основних засобів, грн:

Дебет 152	"Придбання (виготовлення) основних засобів"	40 000
Кредит 631	"Розрахунки з вітчизняними постачальниками "	40 000.

Одночасно відображення суми податку на додану вартість, що підтверджена податковою накладною, грн:

Дебет 641	"Розрахунки за податками"	10 400
Кредит 631	"Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	10 400.

4. Відображення доплати грошовими коштами при обміні, грн:

Дебет 641	"Розрахунки за податками"	2 400
Дебет 152	"Придбання (виготовлення) основних засобів"	12 000
Кредит 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	14 400.

5. Відображення введення в експлуатацію одержаних основних засобів, грн:

Дебет 105	"Транспортні засоби"	52 000
Кредит 152	"Придбання (виготовлення) основних засобів "	52 000.

Облік повернення товарів, наданих покупцям знижок та інших вирахувань з доходу Дохід від реалізації товарів, готової продукції зменшується на суму товарів, повернених покупцями. Причиною повернення товарів можуть бути незначні дефекти, невідповідність ціни чи якості товару умовам договору.

Крім того, дохід від реалізації товарів, готової продукції, послуг коригується на суму знижок, що надані покупцям за дострокову оплату.

Інші знижки (торговельні знижки за оптову закупівлю, знижки передсвяткових акцій) в обліку не враховуються, оскільки видаткові накладні на реалізовані товари (готову продукцію) виписуються за мінусом указаних знижок і в бухгалтерському обліку не відображаються як дохід.

Для обліку повернених покупцями товарів і знижок, наданих покупцям за терміновість платежу, застосовується субрахунок **704** "Вирахування з доходу", який є контрактним (активним) до рахунка **70** "Доходи від реалізації".

По дебету субрахунка **704** відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям і вартість повернених товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходів. По кредиту субрахунка **704** відображається списання суми вирахувань з доходів на субрахунок **791** "Результат основної діяльності".

ПРИКЛАД 7.9

01.05.03 р. оптовим підприємством "Приклад" відвантажено товари покупцям на суму 100 000 грн, ПДВ — 20 000 грн, собівартість реалізованих товарів — 80 000 грн. Згідно з договором купівлі-продажу товарів оплата здійснюється протягом 30 днів з моменту відвантаження товарів. Крім того, умовами договору передбачена 3% знижка за оплату реалізованих товарів протягом перших 10 днів з моменту відвантаження товарів.

Підприємством-покупцем проведено розрахунки:

05.05.03р. -50 000 грн

20.05.03 р. —63 500 грн

21.05.03 р. — повернені товари, що мають дефект, на суму за цінами реалізації 5 000 грн, їх собівартість — 4 000 грн.

Відображення в обліку здійснених операцій наведено в табл. 7.5.

Таблиця 7.5. Облік операцій, пов'язаних з вирахуванням з доходу суми наданих знижок і повернених товарів

Дата	Зміст операції	Сума, грн	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
01.05.03 р.	Відображено дохід у момент відвантаження готової продукції	120 000	361	702
	Скориговано дохід на суму податкових зобов'язань з ПДВ на підставі податкової накладної	20 000	702	641
	Списана собівартість реалізованих товарів	80 000	902	281

Продовження табл. 7.5

1	2	3	4	5
05.05.03 р.	Проведено оплату	50 000	902	281
	Відображена знижка, що надана покупцям	1 500	704	361
20.05.03 р.	Проведено оплату	63 500	311	361
21.05.03 р.	Відображено повернення товару	5 000	704	361
	Сторнована собівартість реалізованих товарів	(4 000)	902	281
	Сторнована сума зобов'язань ПДВ у зв'язку зі зменшенням суми реалізації [(1 500 + 5 000) x 16,667%]	(1 083)	704	644
31.05.03 р.	Визначення фінансового результату: / списаний дохід від реалізації	100 000	702	791
	/ списана собівартість реалізованих товарів (80 000 - 4 000)	76 000	791	902
	/ списане сальдо по субрахунку 704 при визначенні фінансового результату (1 500 + 5 000 - 1 083)	5 417	791	704

Фінансовий результат від реалізації товарів за даною операцією становить 18 583 грн.

Особливості визначення доходу при реалізації товарів за договором комісії

До складу інших вирахувань з доходу відносяться одержані підприємством від інших осіб суми доходів на користь комітента, принципала за договором комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами.

До складу інших вирахувань з доходу відносяться одержані підприємством від інших осіб суми доходів на користь комітента, принципала за договором комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами.

Згідно з П(С)БО 15 "Дохід", суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала не визнаються доходами і відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати" платежі за договорами комісії не визнаються витратами. Методика обліку надходжень і виплат за договорами комісії й аналогічними договорами встановлена інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. У бухгалтерському обліку одночасно з відображенням доходу від реалізації товарів згідно з договором комісії по кредиту рахунку 70 "Дохід від реалізації товарів" відображаються платежі, одержані від інших осіб на користь комітента, принципала як зменшення доходу й обліковуються на субрахунку 704 "Вирахування з доходу".

З метою контролю за рухом товарів, одержаних за договорами комісії, ведеться позабалансовий облік на рахунку 024 "Товари, прийняті на комісію".

Порядок відображення в обліку операцій з продажу товарів за договором комісії розглянемо на прикладі.

ПРИКЛАД 7.10

Підприємство оптової торгівлі (комітент) передало підприємству-комісіонеру товар на реалізацію за договором комісії на суму 6 000 грн (у тому числі ПДВ — 1 000 грн). Собівартість товару — 4 000 грн. Відповідно до договору комісіонер утримує належну йому суму комісійної винагороди (5%) із вартості проданого товару.

Таблиця 7.6. Кореспонденція рахунків з обліку операцій за договором комісії (на прикладі оптової торгівлі)

Комітент	Сума	Комісіонер	Сума
1	2	3	4
Передача товару комітентом комісіонеру			
Дебет 283 "Товари на комісії"	4 000	Запис на рахунку 024	6 000
Кредит 281 "Товари на складі"	4 000	"Товари на комісію"	
Отримано повідомлення про продаж товарів		Продано товари, прийняті на комісію	
Дебет 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	6 000	Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	6 000
Кредит 702 "Дохід від реалізації"	6 000	Кредит 702 "Дохід від реалізації"	6 000
Дебет 702 "Дохід від реалізації"	1 000	Дебет 702 "Дохід від реалізації"	1 000
Кредит 643 "Податкові зобов'язання"	1 000	Кредит 641 "Розрахунки за податками"	1 000
Дебет 902 "Собівартість реалізованих товарів"	4 000	Списано з рахунку 024	6 000
Кредит 283 "Товари на комісії"	4 000	"Товари, прийняті на комісію"	
Відображена в обліку комісійна винагорода			
Дебет 93 "Витрати на збут"	300	Дебет 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	360
Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	300	Кредит 703 "Дохід від реалізації робіт та послуг"	360
Дебет 641 "Розрахунки за податками"	60	Дебет 703 "Дохід від реалізації робіт та послуг"	60
Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	60	Кредит 641 "Розрахунки за податками"	60
Перераховано гроші комітенту			
Дебет 311 "Поточні розрахунки в національній валюті"	5 640	Дебет 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	5 640
Кредит 361 "Розрахунки з вітчизняними партнерами"	5 640	Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	5 640
Дебет 643 "Податкові зобов'язання"	1 000		
Кредит 641 "Розрахунки за податками"	1 000		

Продовження табл. 7.6

<i>V</i>	2	3	-4
Відображено в обліку вирахувань з доходу			
		Дебет 704 "Вирахування з доходу"	5 000
		Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	5 000
		Дебет 644 "Податковий кредит"	1 000
		Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	1 000

Таким чином, використання субрахунка 704 "Інші вирахування з доходу" дає можливість відобразити фінансовий результат від операцій, здійснених за договором комісії, виходячи із суті господарських операцій.

Облік доходів і витрат від виконання робіт і надання послуг

Облік доходів і витрат від виконання робіт і надання послуг підприємства, основною діяльністю яких є виконання робіт (науково-дослідних, проектних, геодезичних тощо) і надання послуг (перевезення пасажирів, ремонт побутової техніки тощо), для обліку доходів і витрат, пов'язаних з такою діяльністю, використовують відповідно рахунки (субрахунки) 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг", 23 "Виробництво" і 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг".

Призначення та побудова цих рахунків аналогічні рахункам доходів і витрат, пов'язаних із виробництвом та реалізацією продукції.

1. Визнаний дохід від реалізації робіт та послуг:

Дебет 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

Кредит 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

Одночасно на суму податку на додану вартість (при наявності податкової накладної):

Дебет 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"

Кредит 641 "Розрахунки за податками".

2. Списані витрати на виконання робіт і послуг:

Дебет 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"

Кредит 23 "Виробництво".

Облік інших доходів і витрат операційної діяльності

Склад доходів від іншої операційної діяльності визначається П(С)БО 3.

Інші операційні доходи включають доходи від операційної діяльності (крім доходу від реалізації продукції товарів, робіт, послуг) та обліковуються на рахунку 71 "Інший операційний дохід" у розрізі субрахунків:

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".

За кредитом рахунка 71 відображається сума визнаних доходів, а за дебетом — суми непрямих податків у складі цих доходів та списання чистого доходу на рахунок 791 "Результат основної діяльності".

Нижче наведені бухгалтерські записи для відображення інших доходів від операційної діяльності (табл. 7.7).

Таблиця 7.7. Відображення доходів від іншої операційної діяльності

пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Реалізовано іноземну валюту (з урахуванням валютного курсу реалізації)	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"	711 "Дохід від реалізації іноземної валюти"
2.	Відображено суму доходів, одержаних від реалізації виробничих запасів	377 "Розрахунки з дебіторами"	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"
3.	Відображено зменшення доходу на суму податку на додану вартість	712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів"	641 "Розрахунки за податками"
4.	Відображення суми доходу, одержаного від операційної оренди	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	713 "Дохід від операційної оренди"
5.	Одночасно відображається сума податку на додану вартість	713 "Дохід від операційної оренди"	641 "Розрахунки за податками"
6.	Відображення суми доходу від операційної курсової різниці, визначеної на звітну дату у зв'язку зі зміною валютного курсу	312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" 362 "Розрахунки з іноземними покупцями" 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками"	714 " Дохід від операційної курсової різниці" 714 " Дохід від операційної курсової різниці" 714 " Дохід від операційної курсової різниці"
7.	Відображення суми одержаних штрафів, пені, неустойки	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	715 "Одержані штрафи, пені, неустойки"
8.	Відшкодування нестачі запасів: / постачальниками / винними особами / на суму податку на додану вартість	631 "Розрахунки з постачальниками" 375 "Розрахунки за відшкодування завданих збитків" 716 "Відшкодування раніше списаних активів"	716 "Відшкодування раніше списаних активів" 716 "Відшкодування раніше списаних активів" 641 "Розрахунки за податками"

Продовження табл. 7.7

1	2	3	4
9.	Відображення доходу від цільового фінансування операційної діяльності	48 "Цільове фінансування"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"

У процесі операційної діяльності на підприємстві виникають **витрати, які не включаються до собівартості реалізованої продукції**. Згідно з П(С)БО 16, до таких витрат відносяться:

- / адміністративні витрати — загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства;
- / витрати на збут — витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг);
- / інші операційні витрати.

Адміністративні витрати включають:

- / загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- / витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- / витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- / витрати на професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- / витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- / амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- / витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- / податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- / плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- / інші витрати загальногосподарського призначення.

Облік адміністративних витрат ведеться на **рахунку 92 "Адміністративні витрати"**, за дебетом якого відображається сума визнаних витрат, а за кредитом — її списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Аналітичний облік адміністративних витрат здійснюється в розрізі номенклатури статей, установлені підприємством.

Підставою для записів по дебету рахунку 92 "Адміністративні витрати" є: відомості з нарахування заробітної плати адміністративно-управлінському персоналу, платежів, нарахувань на заробітну плату, розрахунки амортизації основних засобів і нематеріальних активів, рахунки за експлуатацію легкових автомобілів, рахунки орендодавців на орендну плату за приміщення офісу тощо.

Адміністративні витрати відображаються в бухгалтерському обліку такими записами: 1. Відображення суми нарахованої зарплати адміністративному персоналу:

- Дебет 92** "Адміністративні витрати" **Кредит 661** "Розрахунки за заробітною платою".
2. Відображення суми нарахувань на обов'язкове соціальне страхування:
Дебет 92 "Адміністративні витрати"
Кредит 65 "Розрахунки за страхуванням".
3. Відображення суми амортизації приміщень офісу:
Дебет 92 "Адміністративні витрати"
Кредит 131 "Знос основних засобів".
4. Відображення суми амортизації нематеріальних активів:
Дебет 92 "Адміністративні витрати"
Кредит 133 "Знос нематеріальних активів".
5. Відображення суми витрат на оплату гонорарів за професійні послуги:
Дебет 92 "Адміністративні витрати"
Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами".
Одночасно на суму податку на додану вартість, включену до вартості послуг (нарахування витрат за послугами по першій події):
Дебет 641 "Розрахунки за податками" **Кредит 685** "Розрахунки з іншими кредиторами".
6. Відображення суми орендної плати за приміщення офісу:
Дебет 92 "Адміністративні витрати" **Кредит 685** "Розрахунки з іншими кредиторами".
7. Списання суми адміністративних витрат на рахунок фінансового результату по закінченні звітного періоду:
Дебет 791 "Результат основної діяльності"
Кредит 92 "Адміністративні витрати".
- Окрему групу операційних витрат становлять витрати, які пов'язані зі збутом готової продукції та товарів.
- До витрат на збут відносяться:
- / витрати пакувальних матеріалів (для затарування готової продукції на складах готової продукції);
 - / витрати на ремонт тари;
 - / оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту та інших підрозділів, що забезпечують збут;
 - / витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
 - / витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
 - / витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
 - / витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

- / витрати на гарантійне обслуговування та гарантійний ремонт;
- / інші витрати, пов'язані зі збутом продукції (товарів), робіт, послуг;
- / витрати на транспортування готової продукції між складами.

Протягом місяця ці витрати обліковуються по дебету рахунка 93 "Витрати на збут" у розрізі встановлених підприємством статей витрат.

Витрати на збут відображаються в бухгалтерському обліку такими записами:

1. Відображення суми витрат на пакувальні матеріали і ремонт тари:
 - Дебет 93 "Витрати на збут "*
 - Кредит 204 "Тара й тарні матеріали "*.
2. Відображення суми нарахованої зарплати працівникам відділу збуту:
 - Дебет 93 "Витрати на збут "*
 - Кредит 661 "Розрахунки за заробітною платою "*.
3. Відображення суми нарахувань на обов'язкове соціальне страхування:
 - Дебет 93 "Витрати на збут " Кредит*
 - 65 "Розрахунки за страхування "*.
4. Відображення суми витрат на рекламу:
 - Дебет 93 "Витрати на збут "*
 - Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами "*.
5. Відображення суми витрат на відрядження працівників відділу збуту:
 - Дебет 93 "Витрати на збут "*
 - Кредит 372 "Розрахунки з підзвітними особами "*.
6. Відображення суми оплачених послуг збутових посередників, зовнішньоторговельних організацій:
 - Дебет 93 "Витрати на збут "*
 - Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами "*.
7. Відображення суми витрат на операційну оренду основних засобів відділу збуту, складів готової продукції:
 - Дебет 93 "Витрати на збут "*
 - Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами "*.
8. Відображення суми амортизації необоротних активів, що використовуються відділом збуту:
 - Дебет 93 "Витрати на збут "*
 - Кредит 13 "Знос необоротних активів "*.
9. Списання на рахунок фінансового результату суми витрат на збут у кінці звітного періоду:
 - Дебет 791 "Результат основної діяльності"*
 - Кредит 93 "Витрати на збут "*.

Фінансовий результат операційної діяльності визначають з урахуванням інших операційних витрат, облік яких ведеться на **рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності"** у розрізі субрахунків:

- 941** "Витрати на дослідження та 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".

За дебетом рахунка 94 відображаються суми визнаних витрат на підставі первинних документів (табл. 7.8).

Таблиця 7.8. Відображення витрат іншої операційної діяльності

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Витрати на дослідження і розробки, які не визнані нематеріальними активами	941 "Витрати на дослідження та розробки"	20 "Виробничі запаси"
2.	Списання собівартості реалізованої іноземної валюти за курсом НБУ на дату списання	942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти"	334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"
3.	Списання собівартості реалізованих виробничих запасів	943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів"	20 "Виробничі запаси" 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"
4.	Нарахування резерву сумнівних боргів на дебіторську заборгованість за реалізовані товари, роботи, послуги	944 "Сумнівні та безнадійні борги"	38 "Резерв сумнівних боргів"
5.	Списання витрат від операційних курсових різниць	945 "Втрати від операційної курсової різниці"	Рахунки в іноземній валюті та рахунки поточних дебіторів і кредиторів
6.	Списання витрат від знецінення запасів	946 "Втрати від знецінення запасів"	20 "Запаси"
7.	Списання нестачі запасів	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	28 "Товари" або 20 "Виробничі запаси" 22 "Малоцінні швидкозношувані предмети" 26 "Готова продукція"
8.	Нарахування визнаних штрафів, пені, неустойки	948 "Визнані штрафи, пені, неустойки"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
9.	Списання витрат на утримання об'єктів соціально-культурного призначення	949 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси" 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"
10.	Списання фінансового результату витрат від іншої операційної діяльності	791 "Результат операційної діяльності"	94 "Інші витрати операційної діяльності"

Результат операційної діяльності визначається на субрахунку 791 "Результат операційної діяльності" (рис. 7.5).

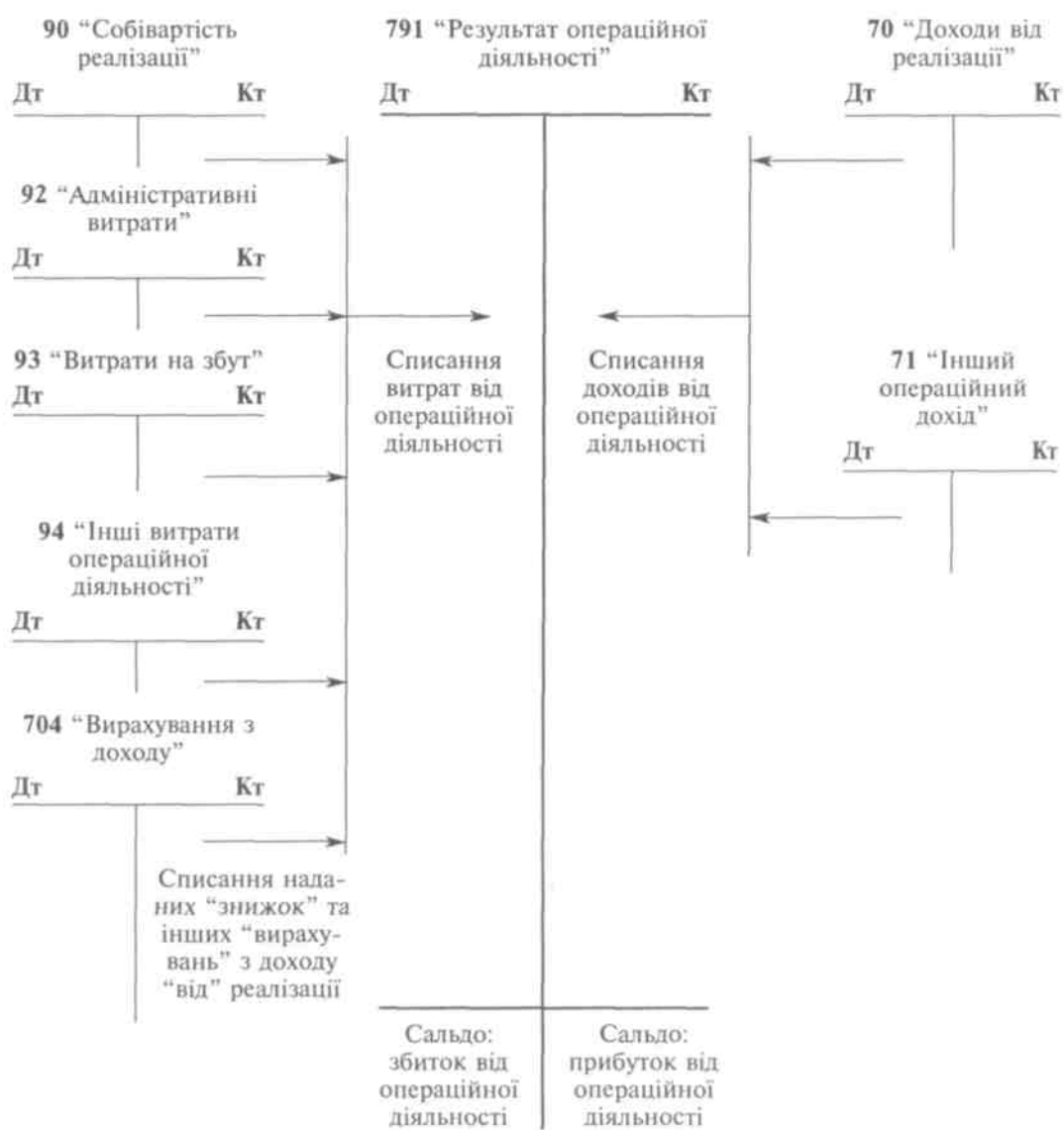


Рис. 7.5. Визначення фінансового результату від операційної діяльності

Особливості обліку доходу від використання нематеріальних активів підприємства іншими сторонами.

Підприємство може передати право іншому підприємству на використання нематеріального активу на умовах договору і одержувати винагороду.

Розглянемо порядок обліку такого доходу на прикладах.

ПРИКЛАД 7.11

Підприємством — розробником комп'ютерних програм з ведення бухгалтерського обліку реалізовано право користування ліцензійними програмами на суму 10 000 грн і встановлено щомісячну плату за обслуговування 10 000 грн, ПДВ — 200 грн.

Визнання доходу і відображення в бухгалтерському обліку:

1. Дохід від реалізації нематеріального активу визнається в момент виникнення дебіторської заборгованості:

Дебет 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями "	10 000
Кредит 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	10 000.

2. Дохід від надання послуг по обслуговуванню визнається при виконанні умов П(С)БО 15 "Дохід".

Відображення в обліку:

Дебет 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	1200
Кредит 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	1 200.

Одночасно на суму ПДВ:

Дебет 703 "Дохід від надання послуг"	200
Кредит 641 "Розрахунки з бюджетом "	200.

ПРИКЛАД 7.12

Редакцією журналу "Бухгалтер", що є правовласником журналу, укладено угоду з видавничою компанією "Accounting" про передачу авторського права на переклад і видання цього журналу англійською мовою. Згідно з угодою правовласник передає електронні файли журналу і одержує оплату в сумі:

У одноразового платежу — 10 000 грн після підписання акту прийому-передачі;

С відрахувань 2% суми реалізації, на підставі розрахунку — видавничої компанії.

В бухгалтерському обліку дохід від користування активами буде відображено такими записами:

1. Визначення доходу на підставі акта прийому-передачі електронних файлів журналу:

Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами "	10 000
Кредит 719 "Інші доходи від операційної діяльності"	10 000.

2. Визначаємо дохід (щомісячно) на підставі повідомлення про дохід від реалізації журналу англійською мовою:

Підприємство реалізувало журналів на суму 20 000 грн, роялті $20\,000 \cdot 2\% = 400$.

Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами "	400
Кредит 719 "Інші доходи від операційної діяльності"	400.

При цьому, якщо редакції журналу належить авторське право, яке має достовірну оцінку і відображено як нематеріальний актив, необхідно нараховувати його амортизацію за методом, передбаченим згідно з обліковою політикою.

Згідно із Законом України "Про податок на додану вартість", роялті не є об'єктом оподаткування ПДВ за умови їх виплати у грошовій формі або у формі

цінних паперів (корпоративних прав). Платіж за користування авторським правом у вигляді одноразового чи періодичного платежу відповідає визначенню роялті згідно з податковим законодавством і згідно із Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" включається у валові витрати звітного періоду.

ПРИКЛАД 7.13

Компанією "Казка" понесено витрати на розробку рекламного фільму про виготовлену продукцію. Понесені витрати включено у витрати звітного періоду, оскільки не існувало імовірності одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням. Авторське право належить компанії "Казка".

Компанія "Казка" уклала угоду про передачу права використання фільму торговельною компанією-продавцем готової продукції. Згідно з угодою роялті становить:

- 1) 2% суми реалізації за кожний місяць;
- 2) 5 000 грн — фіксований платіж за користування авторським правом.

В бухгалтерському обліку компанії "Казка" визнано дохід:

1. На підставі договору щомісячно здійснюють запис:

Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	5 000
Кредит 719 "Інші доходи від операційної діяльності"	5 000.

2. На підставі повідомлення про реалізацію товару розраховується сума роялті:

Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	5 000
Кредит 719 "Інші доходи від операційної діяльності"	5 000.

В бухгалтерському обліку торговельної компанії оплата за право користування нематеріальним активом:

Дебет 93 "Витрати на збут"	5 000
Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	5 000

Дебет 93 "Витрати на збут"		
Кредит 685 "Розрахунки з іншими кредиторами"		в сумі щомісячної заборгованості (2% суми реалізації товару).

7.4. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ФІНАНСОВИХ ОПЕРАЦІЙ

Фінансові доходи включають: дохід від участі в капіталі та інші фінансові доходи.

Дохід від участі в капіталі — це дохід від фінансових інвестицій, які обліковуються методом участі в капіталі.

Метод участі в капіталі — це метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Згідно з П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції", метод участі в капіталі застосовується для обліку інвестицій в асоційовані, спільні та дочірні підприємства, які звичайно є пов'язаними сторонами для інвестора.

Для обліку доходів від участі в капіталі призначений **рахунок 72 "Дохід від участі в капіталі"**, який має такі субрахунки:

721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства",

722 "Дохід від спільної діяльності",

723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства".

На суму доходу, одержаного за інвестиціями пов'язаним сторонам і визначеного за методом участі в капіталі, складається такий запис в бухгалтерському обліку:

Дебет 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі", Кредит 721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства", Кредит 722 "Дохід від спільної діяльності", Кредит 723 "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства".

Слід звернути увагу, що за методом участі в капіталі отримані підприємством дивіденди зменшують вартість інвестиції:

Дебет 373 "Розрахунки за нарахованими доходами",

Кредит 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі".

Якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції в яке обліковуються за методом участі в капіталі, є збиток, то свою **долю збитків інвестор відображає на рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі"** записом:

Дебет 96 "Втрати від участі в капіталі",

Кредит 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі".

До **інших фінансових доходів** відносяться доходи, одержані від фінансових інвестицій (крім доходів, які відображаються за методом участі в капіталі), дивіденди, відсотки, амортизація дисконту за інвестиціями в боргові цінні папери.

Облік інших фінансових доходів ведеться на рахунку 73 "Інші фінансові доходи".

Одержані доходи відображаються за кредитом рахунка, а по дебету — їх списання в дебет 792 "Результат фінансових операцій".

До фінансових витрат відносять витрати підприємства, що пов'язані із заповненням позикового капіталу: відсотки за кредитами, облігаціями, амортизація дисконту за випущеними облігаціями, витрати на фінансову оренду тощо.

Облік фінансових витрат ведеться на **рахунку 95 "Фінансові витрати"** в розрізі субрахунків:

951 "Відсотки за кредит",

952 "Інші фінансові витрати".

За дебетом рахунка 95 відображається сума визнаних фінансових витрат, за кредитом — їх списання на субрахунок 792 "Результат фінансових операцій".

ПРИКЛАД 7.14

Підприємство отримало кредит банку 100000 грн під 60% річних. Термін сплати відсотків — останній день кожного місяця, термін погашення кредиту — 3 місяці.

Записи у бухгалтерському обліку будуть такі:

1. Відображення суми одержаного кредиту, грн:

Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	100 000
Кредит 601	"Короткострокові кредити банків у національній валюті"	100 000.
2. Відображення щомісячних витрат на сплату відсотків, грн: **Дебет 951**

"Відсотки за кредит "	5 000	Кредит 684
		"Розрахунки за нарахованими відсотками "
		5 000.
3. Списання витрат на сплату відсотків по закінченні звітнього періоду, грн:

Дебет 792	"Результат фінансових операцій" 5 000	Кредит 951
		"Відсотки за кредит "
		5 000.

ПРИКЛАД 7.15

01.01.2004 р. підприємство випустило 1 000 облігацій номінальною вартістю 100 грн із терміном погашення через 10 років та номінальною ставкою 10% річних. Сплата відсотків за облігаціями здійснюється щорічно 1 січня.

У бухгалтерському обліку операції, пов'язані з випущеними облігаціями, відображаються такими записами:

1. 01.01.2004р. — реалізовано облігації, грн:

Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	100 000
Кредит 521	"Зобов'язання за облігаціями "	100 000.
2. 31.12.2004 р. — нараховані відсотки за облігаціями, грн:
 (запис повторюється щорічно)

Дебет 952	"Інші фінансові витрати"	10 000 : 12
Кредит 684	"Розрахунки за нарахованими відсотками "	10 000 : 12.
3. 1 січня — виплата відсотків за облігаціями, грн:

Дебет 684	"Розрахунки за нарахованими відсотками"	10 000
Кредит 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	10 000.

Слід звернути увагу на відображення в обліку фінансових витрат за звітними періодами. Виходячи з методу нарахування, відсотки відносяться до витрат того звітнього періоду, за який вони нараховані, а не того, коли будуть сплачені грошові кошти.

По закінченні звітнього періоду на субрахунок 792 "Результат фінансових операцій" визначається результат фінансових операцій (рис. 7.6).

7.5. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ІНШОЇ ЗВИЧАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Інша звичайна діяльність охоплює інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, за винятком фінансових операцій, які були розглянуті в розділі 7.4.

Доходи від іншої звичайної діяльності обліковуються на **рахунок 74 "Інші доходи"**, за кредитом якого відображаються визнані доходи, а за дебетом — їх списання в кредит субрахунка 793 "Результат іншої звичайної діяльності".



Рис. 7.6. Визначення результату фінансових операцій

Облік інших доходів ведеться в розрізі субрахунків, які відкриваються на кожний окремий вид доходів (табл. 7.9).

Таблиця 7.9. Склад і призначення субрахунків до рахунка 74 "Інші доходи"

	Назва субрахунки	Призначення
741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації фінансових інвестицій
742	Дохід від реалізації необоротних активів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації необоротних активів
743	Дохід від реалізації майнових комплексів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації майнових комплексів
744	Дохід від неопераційної курсової різниці	Для узагальнення інформації про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства
745	Дохід від безоплатно одержаних активів	Для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних активів. У разі безоплатного одержання підприємством необоротних активів дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням
746	Інші доходи від звичайної діяльності	Для узагальнення інформації про доходи від звичайної діяльності, які не відображені в інших субрахунках рахунка 74 "Інші доходи", зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від вартості від'ємного гудвілу, яка визнається доходом

Нижче наведені приклади відображення інших доходів на рахунках бухгалтерського обліку:

1. Відображення суми доходу від реалізації фінансових інвестицій:
Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" Кредит 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій".
2. Відображення суми доходу від реалізації необоротних активів:
Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" Кредит 742 "Дохід від реалізації необоротних активів".
3. Відображення суми доходу від реалізації майнових комплексів:
Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" Кредит 743 "Дохід від реалізації майнових комплексів".
Указані доходи зменшуються на суму податку на додану вартість:
Дебет 74 "Інші доходи" Кредит 641 "Розрахунки за податками".
4. Відображення суми доходу від неопераційних курсових різниць:
Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" Кредит 744 "Дохід від неопераційної курсової різниці".
5. Відображення суми доходу від безоплатно одержаних необоротних активів:
Дебет 69 "Доходи майбутніх періодів" Кредит 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів".
6. Відображення доходу від цільового фінансування капітальних інвестицій:
Дебет 69 "Доходи майбутніх періодів" Кредит 746 "Інші доходи від звичайної діяльності".

Для визначення фінансового результату іншої звичайної діяльності необхідно порівняти одержані доходи з понесеними витратами. Облік витрат іншої звичайної діяльності ведеться на **рахунку 97 "Інші витрати"**, за дебетом якого відображаються визнані витрати, а за кредитом — їх списання в дебет субрахунка 793 "Результат іншої звичайної діяльності".

Рахунок 97 "Інші витрати" має субрахунки, склад і призначення яких наведено в **табл. 7.10**.

Таблиця 7.10. Склад і призначення субрахунків до рахунка 97 "Інші витрати"

Код субрахунка	Назва субрахунка	Призначення
1	2	3
971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Для відображення балансової вартості реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інших витрат, пов'язаних з їх реалізацією
972	Собівартість реалізованих необоротних активів	Для відображення балансової (залишкової) вартості реалізованих необоротних активів (на дату їх реалізації) та інших витрат, пов'язаних з їх реалізацією
973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	Для відображення балансової (залишкової) вартості майнових комплексів (на дату їх реаліза-

Продовження табл. 7.10

1	2	3
		ції) та інших витрат, пов'язаних з їх реалізацією
974	Втрати від неопераційних курсових різниць	Для відображення втрат за активами і зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти
975	Уцінка необоротних активів фінансових інвестицій	Для відображення суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій
976	Списання необоротних активів	Для відображення залишкової вартості списаних необоротних активів та витрат, пов'язаних з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж)
977	Інші витрати звичайної діяльності	Для відображення інших витрат звичайної діяльності, які не знайшли відображення в інших субрахунках рахунка 97 "Інші витрати"
978	Виплати страхових сум та страхових відшкодувань	Для відображення виплат страхових сум та страхових відшкодувань
979	Перестраховування	Для обліку витрат, що складаються із сум часток страхових платежів, які сплачуються перестраховикам за договорами перестраховування. За дебетом субрахунка відображаються суми часток страхових платежів, які сплачуються перестраховикам, за кредитом — відображаються повернуті перестраховиками частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) у разі дострокового припинення договору перестраховування. Щомісяця сальдо субрахунка списується в кореспонденції із субрахунком 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"

Витрати іншої звичайної діяльності відображаються такими бухгалтерськими записами:

- Відображення собівартості реалізованих фінансових інвестицій:
Дебет 971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"
Кредит 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" Кредит 35 "Поточні фінансові інвестиції".
- Відображення собівартості реалізованих необоротних активів:
Дебет 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"
Кредит 10 "Основні засоби "
Кредит 11 "Інші необоротні матеріальні активи "
Кредит 12 "Нематеріальні активи ".
- Відображення втрат від неопераційних курсових різниць:
Дебет 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць "
Кредит 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками ".
- Відображення суми уцінки фінансових інвестицій:
Дебет 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій "
Кредит 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" Кредит 35 "Поточні фінансові інвестиції".

5. Відображення суми уцінки необоротних активів:

Дебет 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій "

Кредит 10 "Основні засоби "

Кредит 11 "Інші необоротні матеріальні активи "

Кредит 12 "Нематеріальні активи "

6. Списання необоротних активів:

Дебет 976 "Списання необоротних активів"

Кредит 10 "Основні засоби "

Кредит 11 "Інші необоротні матеріальні активи "

Кредит 12 "Нематеріальні активи "

Кредит 15 "Капітальні інвестиції"

Фінансовий результат іншої звичайної діяльності визначається на субрахунку 793 "Результат іншої звичайної діяльності" (рис. 7.7).



Рис. 7.7. Визначення результату від іншої звичайної діяльності

Розглянемо кілька прикладів визначення результату іншої звичайної діяльності.

ПРИКЛАД 7.16

Реалізовано за 5 000 грн довгострокові фінансові інвестиції, балансова вартість яких становить 4 000 грн.

У бухгалтерському обліку записи будуть такі:

1. Відображення суми доходу від реалізації інвестицій, грн:

Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" 5 000

Кредит 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" 5 000.

2. Списання балансової вартості реалізованих інвестицій, грн:

Дебет 971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій" 4 000

Кредит 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" 4 000.

3. Визначення результату від реалізації інвестицій, грн:

Дебет 741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій "	5 000
Кредит 973 "Результат іншої фінансової діяльності"	5 000

та

Дебет 973 "Результат іншої фінансової діяльності"	4 000
Кредит 971 "Собівартість реалізованих фінансових інвестицій "	4 000.

Фінансовий результат — прибуток 1 000 грн.

ПРИКЛАД 7.17

Підприємством реалізоване приміщення складу. Його первісна вартість — 10 000 грн, нарахований знос — 2 000 грн. Вартість реалізації — 15 000 грн, ПДВ ~ 3 000 грн.

Необхідно зробити такі бухгалтерські проведення:

1. Визнання доходу від реалізації, грн:

Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами "	18 000
Кредит 742 "Дохід від реалізації необоротних активів "	18 000.

Одночасно відображення суми податку на додану вартість, грн:

Дебет 742 "Дохід від реалізації необоротних активів "	3 000
Кредит 641 "Розрахунки за податками "	3 000.

2. Списання необоротних активів на суму:

а) нарахованого зносу, грн:

Дебет 131 "Знос основних засобів"	2 000
Кредит 103 "Будинки та споруди "	2 000

б) на залишкову вартість, грн:

Дебет 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів "	8 000
Кредит 103 "Будинки та споруди "	3 000.

3. Визначення фінансового результату, грн:

Дебет 742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	15 000
Кредит 973 "Результат іншої фінансової діяльності"	15 000

та

Дебет 973 "Результат іншої фінансової діяльності"	8 000
Кредит 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів "	8 000.

Отже, фінансовим результатом є прибуток 7 000 грн.

ПРИКЛАД 7.18

Підприємством списані малоцінні необоротні матеріальні активи: первісна вартість — 1 000 грн. Знос був нарахований у розмірі 50% первісної вартості при передачі цих активів в експлуатацію.

У бухгалтерському обліку складаються такі записи:

1. Списання малоцінних необоротних матеріальних активів за рахунок зносу, на рахованого при передачі в експлуатацію, грн:

Дебет 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів "	500
Кредит 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи "	500.
2. Списання залишкової вартості, грн:

Дебет 976 "Списання необоротних активів"	500
Кредит 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи "	500.
3. Визначення фінансового результату, грн:

Дебет 793 "Результат іншої звичайної діяльності"	500
Кредит 976 "Списання необоротних активів"	500.

Фінансовий результат — збиток 500 грн.

7.6. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ НАДЗВИЧАЙНИХ ПОДІЙ

Надзвичайними подіями вважають стихійне лихо (землетрус, зсув ґрунту, повінь тощо), експропріацію власності підприємства за кордоном, прийняття нових законів тощо за умови, що такі події не повторюються періодично або не очікуються в кожному наступному періоді.

Це означає, що одна і та сама подія може бути надзвичайною для одного підприємства та звичайною для іншого. Наприклад, землетрус може бути звичайною подією для підприємства, що знаходиться в зоні сейсмічної активності, та надзвичайною подією для підприємства, що знаходиться за межами такої зони. Тому класифікація події як надзвичайної є предметом судження керівництва підприємств.

Витрати та доходи, які є наслідком надзвичайних подій, називають відповідно надзвичайними витратами та надзвичайними доходами.

Надзвичайними витратами є прями втрати від надзвичайних подій (знищені активи) і витрати підприємства на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням і ліквідацією наслідків надзвичайних подій (відшкодування стороннім працівникам та їх родинам, оплата працівникам, зайнятим на відновлювальних роботах, вартість використаних матеріалів тощо).

Надзвичайні доходи мають місце в разі:

/ відшкодування надзвичайних витрат страховими компаніями;

/ значних благодійних внесків з боку інших підприємств або фізичних осіб.

Надзвичайні доходи і надзвичайні витрати в бухгалтерському обліку і Звіті про фінансові результати відображаються з урахуванням податку на прибуток окремо від доходів і витрат звичайної діяльності.

Для відображення доходів, отриманих у результаті надзвичайних подій, застосовується **рахунок 75 "Надзвичайні доходи"**, який має такі субрахунки:

751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій",

752 "Інші надзвичайні доходи".

За кредитом рахунка 75 відображається сума визнаних надзвичайних доходів, а за дебетом — списання їх на рахунок фінансового результату.

Облік витрат, пов'язаних із надзвичайними подіями, ведеться на рахунку 99 "Надзвичайні витрати". За дебетом цього рахунка відображається сума визнаних надзвичайних витрат, а за кредитом — їх списання на рахунок фінансових результатів.

Рахунок 99 "Надзвичайні витрати" має такі субрахунки:

- 991 "Втрати від стихійного лиха",
- 992 "Втрати від технологічних катастроф і аварій",
- 993 "Інші надзвичайні витрати".

Фінансовий результат надзвичайних подій визначається на субрахунку 794 "Результат надзвичайних подій" шляхом зіставлення надзвичайних доходів і витрат. Якщо результатом надзвичайних подій є прибуток, то в дебет субрахунка 794 списується також сума податку на прибуток від надзвичайних подій (рис. 7.8).

Нижче наведені приклади відображення в обліку доходів, витрат і фінансових результатів надзвичайних подій.

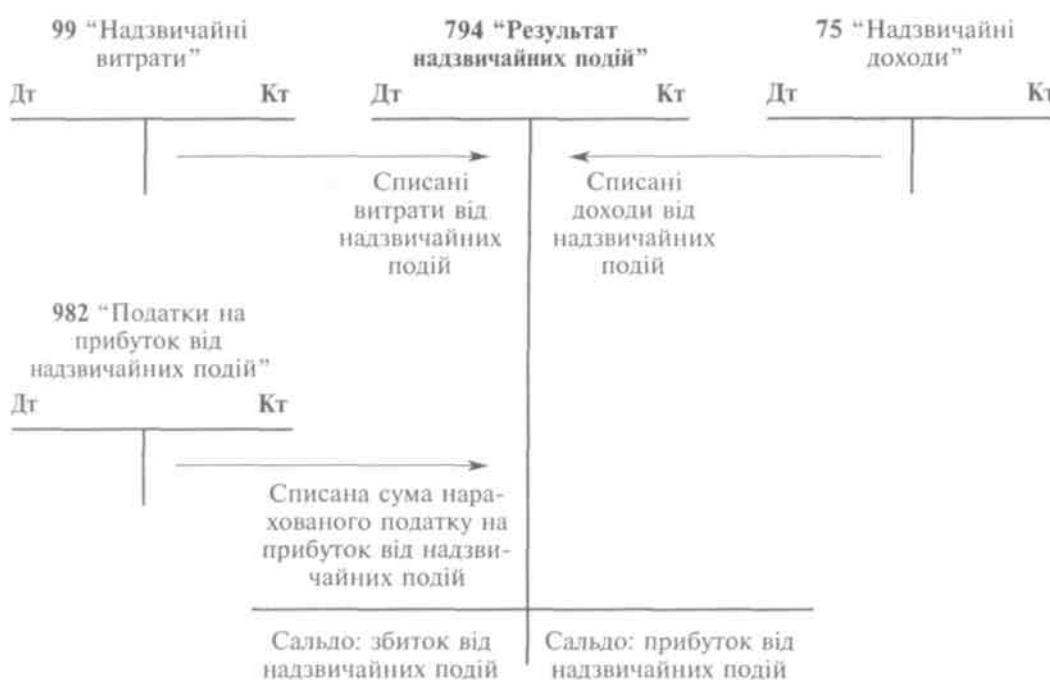


Рис. 7.8. Визначення результату від надзвичайних подій

ПРИКЛАД 7.19

У квітні 2005 року втрати товарів унаслідок повені становили 300 000 грн. Сума відшкодування страховою компанією згідно з повідомленням становила 260 000 грн, а тому збиток підприємства внаслідок повені становить 40 000 грн.

У бухгалтерському обліку слід зробити такі записи:

1. Відображення суми витрачених товарів, грн:

Дебет 991 "Втрати від стихійного лиха"	300 000
Кредит 281 "Товари на складі"	300 000.

2. На суму відшкодування страховою компанією згідно з повідомленням, грн:		
<i>Дебет 377</i>	<i>"Розрахунки з іншими дебіторами"</i>	260 000
<i>Кредит 751</i>	<i>"Відшкодування збитків від надзвичайних подій "</i>	260 000.
3. Списання втрат від повені, грн:		
<i>Дебет 794</i>	<i>"Результат надзвичайних подій"</i>	300 000
<i>Кредит 991</i>	<i>"Втрати від стихійного лиха "</i>	300 000.
4. Списання суми надзвичайного доходу, грн:		
<i>Дебет 751</i>	<i>"Відшкодування збитків від надзвичайних подій"</i>	260 000
<i>Кредит 794</i>	<i>"Результат надзвичайних подій "</i>	260 000.

ПРИКЛАД 7.20

Підприємство понесло втрати в результаті землетрусу на суму 600 000 грн, у тому числі втрата товарів — 40 000 грн, основних засобів — 560 000 грн. Відшкодовано збитків страховою компанією — 400 000 грн, а благодійні внески інших організацій — 300 000 грн.

Для відображення наслідків землетрусу необхідно зробити такі записи:

1. Списання балансової вартості знищених товарів і основних засобів, грн:		
<i>Дебет 991</i>	<i>"Втрати від стихійного лиха "</i>	600 000
<i>Кредит 281</i>	<i>"Товари на складі"</i>	40 000
<i>Кредитів</i>	<i>"Основні засоби"</i>	560 000.*
2. Відображення суми відшкодованих збитків, грн:		
<i>Дебет 311</i>	<i>"Поточні рахунки в національній валюті"</i>	700 000
<i>Кредит 751</i>	<i>"Відшкодування збитків від надзвичайних подій "</i>	700 000.
3. Нарахування податку на прибуток $[(700\ 000 - 600\ 000) \cdot 30\%]$, грн:		
<i>Дебет 982</i>	<i>"Податки на прибуток від надзвичайних подій "</i>	30 000
<i>Кредит 641</i>	<i>"Розрахунки за податками "</i>	30 000.
4. Списання втрат унаслідок землетрусу, грн:		
<i>Дебет 794</i>	<i>"Результат надзвичайних подій"</i>	600 000
<i>Кредит 991</i>	<i>"Втрати від стихійного лиха "</i>	600 000.
5. Списання доходу, отриманого внаслідок землетрусу, грн:		
<i>Дебет 751</i>	<i>"Відшкодування збитків від надзвичайних подій "</i>	700 000
<i>Кредит 794</i>	<i>"Результат надзвичайних подій "</i>	700 000.
6. Списання суми податку на прибуток від надзвичайних подій, грн:		
<i>Дебет 794</i>	<i>"Результат надзвичайних подій"</i>	30 000
<i>Кредит 982</i>	<i>"Податки на прибуток від надзвичайних подій "</i>	30 000.

Отже, чистий прибуток підприємства внаслідок землетрусу становить 70 000 грн (700 000 - 600 000 - 30 000).

Особливості відображення доходів, витрат і фінансових результатів від надзвичайних подій розглядаються в **розділі 9,3**.

7.7. АНАЛІЗ І ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДОХОДИ, ВИТРАТИ І ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Аналіз доходів і витрат проводиться з метою оцінки і більш повної характеристики результатів діяльності підприємства, для обґрунтування стратегічних рішень і прийняття оперативних рішень. Такий аналіз вимагає конкретизації вимог щодо необхідної інформації для різного кола користувачів.

Для проведення аналізу доходів, витрат і фінансових результатів використовуються показники фінансової звітності, які наведено в *табл. 7.11*.

Таблиця 7.11. Інформація про доходи, витрати і фінансові результати, що наведені у фінансовій звітності

Показник	Звіт	Розділ	Рядок
Валовий прибуток (збиток)	Звіт про фінансові результати (Ф № 2)		050-055
Фінансовий результат від операційної діяльності	(Ф № 2)		100-105
Чистий дохід від реалізації	(Ф № 2)		035
Фінансовий результат до оподаткування	(Ф № 2)		170-175
Чистий прибуток	(Ф № 2)		220 чи 225
Собівартість реалізованої продукції	(Ф № 2)		040
Витрати за елементами	(Ф № 2)	2	230-280
Склад доходів і витрат	Примітки до річної фінансової звітності (Ф № 5)	5	440-632

Залежно від конкретної мети застосовують різні види аналізу фінансових результатів: експрес-аналіз, комплексний, тематичний, постійний. Особливу увагу в процесі аналізу необхідно звернути на інтерпретацію наведених показників фінансової звітності з урахуванням специфіки подання облікової інформації підприємствами України.

Для проведення аналізу фінансових результатів перш за все використовуються облікова інформація і фінансова звітність, яка підлягає діагностиці. Тому для правильного розуміння показників про фінансові результати необхідно починати свою роботу не одразу з аналізу фінансових результатів підприємства, а з вивчення методики формування інформації в бухгалтерському обліку та її подання у фінансовій звітності.

Адміністрація підприємства самостійно формує облікову політику (обирає методи оцінки запасів, метод амортизації основних засобів, тощо), що впливає на фінансові результати підприємства. Таким чином, при зборі інформації для аналізу фінансових результатів необхідно вивчити методику ведення бухгалтерського обліку і оцінки статей фінансової звітності підприємства. Для порівняння показників Звіту про фінансові результати та вивчення його структури застосовується горизонтальний і вертикальний аналізи. Методику такого аналізу більш докладно буде розглянуто в *розділі II*. При проведенні аналізу доходів, витрат і

фінансових результатів доцільно визначити показники рентабельності, які традиційно використовуються з метою оцінки результатів минулих звітних періодів і є підставою для прогнозування діяльності в майбутньому:

- 1) коефіцієнт валового прибутку;
- 2) коефіцієнт операційного прибутку;
- 3) коефіцієнт операційних витрат;
- 4) коефіцієнт чистого прибутку;
- 5) оборотність активів;
- 6) точка беззбитковості.

Одним із важливих показників аналізу фінансових результатів є коефіцієнт валового прибутку (К.в.п.), який розраховується за формулою

$$\text{К.в.п.} = \frac{\text{Валовий прибуток}}{\text{Чистий дохід від реалізації}}$$

Проілюструємо розрахунок цього коефіцієнта на прикладі (табл. 7.12).

Таблиця 7.12. Розрахунок коефіцієнта валового прибутку
ВАТ "Охтирський пивоварний завод"

Показник	2000	2001	2002
Валовий прибуток, тис. грн	1 717,1	2 302,9	2 441,3
Чистий дохід від реалізації, тис. грн	6 130,4	7 108,0	8 557,6
Коефіцієнт валового прибутку, %	28,0	32,3	28,5

Коефіцієнт валового прибутку дозволяє оцінити суму валого прибутку, отриманого на кожну гривню доходу від реалізації продукції. З табл. 7.12 випливає, що сума валового прибутку і чистого доходу від реалізації зростає, але коефіцієнт валового прибутку в 2001 році зріс на +4,3%, а в 2002 році — зменшився порівняно з попереднім роком на 3,8%. Це свідчить про збільшення витрат на виробництво, зокрема в 2001 році. Показник валового прибутку має важливе значення для кожної галузі діяльності. Для підприємств, які змінюють виробничі технології, оновлюють і розширюють асортимент продукції, цей показник має бути високим. Крім того, для окремих галузей виникає необхідність розрахунку даного показника в розрізі окремих груп товарів і для цього використовується інформація в розрізі аналітичного обліку.

Далі визначимо коефіцієнт співвідношення прибутку (збитку) від операційної діяльності (К.о.п.):

$$\text{К.о.п.} = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Чистий дохід від реалізації}}$$

Проілюструємо обчислення цього показника на прикладі ВАТ "Охтирський пивоварний завод" (табл. 7.13).

Коефіцієнт операційного прибутку показує співвідношення від основної та іншої операційної діяльності підприємства (без витрат з податку на прибуток, фінансових витрат за користування позиковим капіталом, без урахування доходів і витрат від іншої звичайної діяльності) і чистого доходу від реалізації.

Таблиця 7.13. Розрахунок коефіцієнта операційного прибутку ВАТ "Охтирський пивоварний завод"

Показник	2000	2001	2002
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн	397,1	709,4	821,8
Чистий дохід від реалізації, тис. грн	6 130,4	7 108,0	8 557,6
Коефіцієнт операційного прибутку, %	6,48	9,98	9,60

Цей показник на підприємстві зріс з 6,48 в 2000 році до 9,6 в 2002 р.

Для власників важливим є коефіцієнт чистого прибутку (К.ч.п.), який визначається за формулою

$$\text{К.ч.п.} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Чистий дохід від реалізації}}$$

Таблиця 7.14. Розрахунок коефіцієнта чистого прибутку ВАТ "Охтирський пивоварний завод"

Показник	2000	2001	2002
Чистий прибуток (збиток), тис. грн	105,4	280,8	368,7
Чистий дохід від реалізації, тис. грн	6 130,4	7 108,0	8 557,6
Коефіцієнт чистого прибутку, %	1,72	3,95	4,31

З *табл. 7.14* випливає, що коефіцієнт чистого прибутку на підприємстві зріс з 1,72% в 2000 році до 4,31% в 2002 році. Звичайно цей показник найбільше цікавить інвесторів, оскільки показує, скільки зароблено доходу і скільки може бути використано на власні цілі чи розвиток діяльності підприємства.

Для інвесторів цікавим також є *показник оборотності активів* — це відношення чистого доходу від реалізації до середньої вартості активів. Цей показник визначає суму активів, необхідну для підтримки визначеного рівня доходу від реалізації, або скільки гривень доходу отримано на кожен гривню, інвестовану за рішенням власників в активи підприємства.

$$\text{Оборотність активів} = \frac{\text{Чистий дохід від реалізації}}{\text{Середня вартість активів}}$$

Таблиця 7.15. Оборотність активів ВАТ "Охтирський пивоварний завод"

Показник	2000	2001	2002
Чистий дохід від реалізації, тис. грн	6 130,4	7 108,0	8 557,6
Середня вартість активів, тис. грн	3 049,3	3 101,2	3 532,2
Оборотність активів	2,01	2,29	2,42

Як бачимо з *табл. 7.15*, показник оборотності активів зріс і показує, що кожна інвестована в активи гривня приносить більше двох гривень чистого доходу від реалізації готової продукції за звітний період.

Природно, що чим інтенсивніше відбувається оборот, тим ефективніша (за інших рівних умов) діяльність підприємства.

Хоча застосування показника оборотності активів є досить поширеним, але це наближений показник, тому що на підприємствах України можуть застосовуватися різні методи оцінки вибуття запасів (метод ФІФО, середньозважена чи ідентифікована собівартість), різні підходи щодо визначення справедливої вартості необоротних активів тощо. Складно інтерпретувати коефіцієнт оборотності активів за відсутності описової частини приміток, яка має розкривати методи оцінки активів підприємства.

Одним із найбільш ефективних засобів планування і прогнозування діяльності підприємства є аналіз співвідношення "витрати—обсяг—прибуток".

Він допомагає керівникам підприємств виявити оптимальні пропорції між змінними і постійними витратами, ціною й обсягом реалізації, мінімізувати підприємницький ризик. Бухгалтери, аудиторів, експерти і консультанти, використовуючи даний метод, можуть дати більш глибоку оцінку фінансових результатів і точніше обґрунтувати рекомендації для поліпшення роботи підприємства в майбутньому.

Ключовими елементами аналізу співвідношення "витрати—обсяг—прибуток" виступають маржинальний дохід, точка беззбитковості, операційний важіль і запас міцності.

Для проведення аналізу беззбитковості необхідною умовою є розподіл витрат підприємства на постійні і змінні, оскільки величина маржинального доходу показує внесок підприємства в покриття постійних витрат і одержання прибутку.

Використання показника маржинального доходу дозволяє визначити точку беззбитковості за такою формулою:

$$\text{Точка беззбитковості} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}}$$

Запас міцності — це величина перевищення суми чистого доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) над граничною, що забезпечує беззбитковість продажу.

Досить часто показники фінансового результату занижені по причині завищення витрат. А необґрунтовані витрати є результатом історичного досвіду роботи підприємства, і певна сума цих витрат може бути неефективною. Тому при аналізі фінансових результатів необхідно звернути увагу на динаміку витрат, співвідношення витрат і доходу, а також проаналізувати складові витрат. Вважаємо першим кроком аналізу витрат — структурний аналіз, зокрема визначення питомої ваги окремих статей витрат до загальної суми (*табл. 7.16*).

Як бачимо з *табл. 7.16*, загальна сума витрат зросла в 2002 році в порівнянні з 2000 р. на 2 138,9 тис. грн і виникає необхідність проаналізувати поведінку витрат за складовими, тобто в розрізі статей витрат. Ріст суми витрат (в 2002 році в порівнянні з 2000 роком) спостерігаємо за статтями: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на 1 703 тис. грн, адміністративні витрати на 63 тис. грн, витрати на збут на 335 тис. грн. Крім того, зросли суми витрат фінансової та інвестиційної діяльності, а також витрат з податку на прибуток (*табл. 7.16*). Для більш глибокого аналізу необхідно визначити питому вагу кожної статті у загальній сумі витрат і простежити їх поведінку. З *табл. 7.16* бачимо, що найбільшу питому вагу має стаття собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), яка становить від 69,7% до 73,9%, що є закономірним для виробничого

підприємства, але необхідно провести аналіз за елементами витрат, які формують собівартість готової продукції, для прийняття рішень щодо ефективності використання ресурсів. За іншими статтями витрат доцільно аналізувати зміну не абсолютної суми, а зміну відсотка. Це дає можливість обґрунтувати необхідність прийняття рішення про скорочення суми витрат.

Таблиця 7.16. Аналіз структури витрат ВАТ "Охтирський пивоварний завод"

Показник (тис. грн)	2000		2001		2002	
	Сума	%	Сума	%	Сума	%
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	4 413,3	72,0	4 805,1	69,7	6 116,3	74,0
Адміністративні витрати	544	8,8	616,8	8,9	607,5	7,3
Витрати на збут	399,0	6,5	634,9	9,2	734,5	8,8
Інші операційні витрати	453,6	7,4	329,8	4,8	346,0	4,2
Фінансові витрати	—		8,4	0,1	22,0	0,3
Інші витрати	—		115,6	1,7	84,3	1,1
Витрати з податку на прибуток	319,4	5,3	380,0	5,6	357,6	4,3
Разом	6 129,3	100	6 890,6	100	8 268,2	100

Для прийняття управлінських рішень доцільно визначити також коефіцієнт операційних витрат, який розраховується за формулою

$$\text{К.о.в.} = \frac{\text{Операційні витрати}}{\text{Чистий дохід від реалізації}}$$

Проілюструємо визначення цього показника на прикладі ВАТ "Охтирський пивоварний завод" (табл. 7.17).

Таблиця 7.17. Розрахунок коефіцієнта операційних витрат ВАТ "Охтирський пивоварний завод"

Показник	2000	2001	2002
Операційні витрати, тис. грн*	5 356,3	6 056,8	7 458,3
Чистий дохід від реалізації, тис. грн	6 130,4	7 108,0	8 557,6
Коефіцієнт операційних витрат	87,3	85,2	87,1

* Сума операційних витрат визначена за розділом 1 Звіту про фінансові результати і включає суми статей: собівартість реалізації готової продукції, адміністративні витрати, витрати на збут.

Коефіцієнт операційних витрат показує, чи достатньо суми чистого доходу на покриття витрат, пов'язаних із виробництвом і реалізацією готової продукції. При розрахунку коефіцієнта операційних витрат необхідно проаналізувати і склад за статтею "Інші операційні витрати". Необхідно врахувати, що частина інших операційних витрат, зокрема витрати за сумнівними і безнадійними боргами, втрати від знецінення та псування запасів, суми визнаних штрафів, пені неустойки покриваються також сумою доходу від реалізації. А тому при розра-

хунку коефіцієнта операційних витрат необхідно до складу операційних витрат включати і зазначені суми.

В узагальненому вигляді інструментарій управління доходами, витратами і фінансовими результатами наведено у *табл. 7.18*.

Таблиця 7.18. Інструментарій для прийняття рішень щодо доходів, витрат і фінансових результатів

Контрольна точка рішення	Необхідна інформація	Джерело інформації	Інструмент	Оцінка результатів
1	2	3	4	5
Чи підтримуються темпи зміни ціни, адекватні зміні собівартості запасів?	Валовий прибуток і чистий дохід від реалізації	Звіт про фінансові результати (ф. № 2)	Коефіцієнт валового прибутку	Високе значення цього коефіцієнта забезпечує зростання середньої маржі між ціною та собівартістю продажу. Проте дуже висока маржа може призвести до втрати продажу
Наскільки прибутковою є основна діяльність підприємства?	Операційний прибуток. Чистий дохід від реалізації	Звіт про фінансові результати (ф. №2)	Коефіцієнт операційного прибутку	Високе значення коефіцієнта свідчить про здатність підприємства генерувати прибуток
Чи контролює підприємство операційні витрати?	Чистий дохід від реалізації. Операційні витрати	Звіт про фінансові результати (ф. №2)	Коефіцієнт операційних витрат	Високе значення коефіцієнта може свідчити про необхідність скорочення операційних витрат
Чи забезпечує підприємство адекватну прибутковість продажу?	Чистий прибуток. Чистий дохід від реалізації	Звіт про фінансові результати (ф. №2)	Коефіцієнт чистого прибутку	Високе значення коефіцієнта передбачає високий дохід з кожної гривні продажу
Чи достатньо обфунтовані витрати в розрізі груп класифікації?	Інформація про питому вагу кожної статті витрат за елементами і функціями	Звіт про фінансові результати (ф. №2)	Аналіз структури витрат	Контроль за витратами дозволяє більш ефективно використовувати ресурси і покращити фінансовий результат
Наскільки чутливим є прибуток підприємства до зміни рівня витрат та обсягів продажу?	Інформація про змінні і постійні витрати, ціни і обсяг продажу	Аналітична інформація обліку витрат, інформація про ціни і обсяг продажу за сегментами та видами продукції	Аналіз співвідношення "витрати—обсяг—прибуток"	При скороченні обсягу продажу значна питома вага постійних витрат може призвести до значного зменшення прибутку підприємства

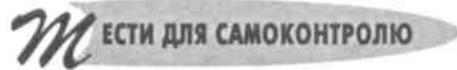
Продовження табл. 7.18

1	2	3	4	5
Чи ефективно використовуються активи підприємства?	Чистий дохід від реалізації і загальна вартість активів	Звіт про фінансові результати (ф. №2) Баланс (ф. №1)	Оборотність активів	Низька оборотність активів може свідчити про необхідність продажу чи заміни активів, які використовуються не ефективно і вивчення доцільності закупки оборотних активів

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Назвіть основні принципи обліку доходів і витрат.
2. Назвіть основні умови визнання доходу від реалізації товарів, готової продукції та інших активів.
3. Назвіть основні групи класифікації витрат.
4. Чи визнається дохід у таких випадках:
 - а) при обміні подібними активами;
 - б) при обміні неподібними активами;
 - в) при здійсненні бартерних операцій.
5. Як визначається дохід при здійсненні бартерного контракту, якщо справедливу вартість отриманих активів визначити неможливо?
6. Як визначається дохід при цільовому фінансуванні капітальних інвестицій?
7. Назвіть умови визнання доходу від надання послуг.
8. Як визначити ступінь завершеності операцій з надання послуг для визнання доходу за звітний період?
9. Укажіть, за якими групами в бухгалтерському обліку класифікуються доходи.
10. Поясніть доцільність і необхідність класифікації доходів (витрат) по видах діяльності.
11. Чи впливає повернення товарів покупцями на суму доходу від основної діяльності?
12. Назвіть складові доходу і витрат від іншої операційної діяльності.
13. Поясніть доцільність і необхідність відособленого відображення доходу і витрат від фінансових операцій.
14. Як визначається і відображається на рахунках результат іншої звичайної діяльності?
15. Обґрунтуйте доцільність відособленого обліку доходів і витрат від надзвичайних подій.
16. Поясніть порядок визнання витрат з податку на прибуток від звичайної діяльності і надзвичайних подій. Наведіть кореспонденцію рахунків по відображенню витрат з податку на прибуток.
17. Охарактеризуйте рахунки класу 9 "Витрати". Поясніть порядок здійснення записів по обліку витрат.
18. Поясніть порядок застосування рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності".
19. Яка мета використання субрахунки 704 "Вирахування з доходу"?

20. Укажіть порядок визначення чистого прибутку на рахунках бухгалтерського обліку.
21. Вкажіть доцільність застосування рахунків класу 8 "Витрати за елементами". Яка мета використання рахунків класу 8?
22. Назвіть коефіцієнти, які використовують для аналізу доходів підприємства.
23. Поясніть порядок розрахунку точки беззбитковості.



7.1

01.12.2002 р. підприємством сплачено 6 000 грн за передплату періодичної преси на I півріччя 2003 року.

Витрати за січень становлять:

- а) 1 000 грн — інші операційні витрати;
- б) 1 000 грн — адміністративні витрати;
- в) 6 000 грн — адміністративні витрати;
- г) 6 000 грн — витрати майбутніх періодів.

7.2

01.03.2003 р. підприємством реалізовано товари (побутову техніку) на суму 20 000 грн, ПДВ — 4 000 грн, на умовах гарантійного обслуговування протягом року. Очікується, що витрати на гарантійне обслуговування становитимуть 4% від суми реалізації товару.

Дохід від реалізації товарів за березень становить:

- | | |
|----------------|----------------|
| а) 24 000 грн; | в) 23 200 грн; |
| б) 20 000 грн; | г) 23 040 грн. |

7.3

Театральна вистава повинна відбутися 15.01.2003 р., але квитки продано до 25.12.2002 р.

Як відображається дохід від продажу квитків у фінансовій звітності за 2002 рік:

- а) доходи в сумі одержаних грошових коштів від реалізації квитків;
- б) доходи визнаються в момент надання послуг (15.01.2003 р.);
- в) доходи майбутніх періодів на суму одержаних грошових коштів від реалізації квитків;
- г) кредиторська заборгованість по одержаних авансах.

7.4

На підставі наведеного переліку здійсніть класифікацію витрат і визначте суму, яка повинна бути відображена в дебеті рахунка 97 "Інші витрати":

- 1) нараховано відсотки банку по одержаних кредитах — 1 000 грн;
- 2) сплачено банку за розрахунково-касове обслуговування — 200 грн;

- 3) сплачено постачальнику за доставку матеріалів — 300 грн, ПДВ — 60 грн, усього — 360 грн;
- 4) реалізовано основних засобів: первісна вартість — 4 000 грн, нараховано знос — 3 800 грн, вартість реалізації — 600 грн, у тому числі ПДВ — 100 грн;
- 5) проведено уцінку основних засобів, первісна вартість — 3 600 грн, знос — 1 500 грн, справедлива вартість — 1 000 грн. На дату проведення уцінки сальдо рахунка 423 "Дооцінка активів" — 400 грн;
- 6) списано інші необоротні активи, які відображено в обліку первісна вартість — 800 грн, знос — 400 грн;
- 7) витрати від операційної курсової різниці — 100 грн.
 - а) 2 000 грн;
 - б) 5 400 грн;
 - в) 1 900 грн;
 - г) 1 300 грн.

7.5

01.01.2003 р. підприємством "ВС" реалізовано право використання ліцензійної комп'ютерної програми. Згідно з договором оплата здійснюється в наступному порядку:

- а) 05.01.2003 р. одноразовий платіж 10 000 грн за користування програмою;
- б) щомісячні платежі — 2 000 грн за обслуговування програми протягом 6 місяців до 5 числа наступного місяця. Виконання послуг по обслуговуванню оформлюється актом виконаних робіт на останній день місяця.

Підприємством "ВС" визнано доходи звітного періоду:

- а) 10 000 грн — в момент передачі права користування програмою;
- б) 22 000 грн — в момент передачі права користування програмою;
- в) 10 000 грн — на момент закінчення терміну угоди і щомісячно доходи в сумі 2 000 грн;
- г) 10 000 грн — в момент передачі права користування і щомісячно доходи в сумі 2 000 грн.

7.6

Готель "Затишок" визначає доходи за грудень на підставі бухгалтерського обліку: Операції за грудень 2003 р.:

1. Отримано авансовий платіж за проживання туристичної групи в січні 2004 р.: 10 000 грн, ПДВ - 2 000 грн.
2. Підписано договір на проживання мешканців з 01.12.2003 р. по 31.01.2004 р. Щомісячна оплата — 3 000 грн, ПДВ — 600 грн. Підписано акт виконаних робіт за грудень (на суму 3 000 грн, ПДВ — 600 грн), термін оплати 03.02.2004 р.
3. 30.12.2003 р. отримано від підприємства-орендаря оплату за оренду приміщення за грудень: I кв. 2004 року в сумі 20 000 грн, ПДВ — 4 000 грн. Акт виконаних робіт за грудень складено на суму 5 000 грн, ПДВ — 1 000 грн.

Доходи за грудень 2003 р. становлять:

- а) 3 000 грн;
- б) 8 000 грн;
- в) 36 000 грн;
- г) 5 000 грн.

В ПРАВИ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

ВПРАВА 7.1

01.03.2005 р. підприємством отримано кредит у банку на суму 120 000 грн терміном на 1 рік під 48% річних, відсоток сплачується щомісячно. У березні частина кредитних коштів використана за цільовим призначенням на будівництво приміщення офісу в сумі 60 000 грн, 50 000 грн депоновано на депозитний рахунок до запитання під 60% річних, 10 000 грн знаходяться на поточному рахунку.

Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції, визначити суму доходів і витрат за березень.

ВПРАВА 7.2

01.06.2005 р. підприємство реалізувало облігації власної емісії на суму 10 000 грн під 10% річних, відсотки виплачуються в останній день місяця. Дата погашення облігацій — 01.06.2006 р. Відобразити на рахунку бухгалтерського обліку операції за червень 2005 р.

ВПРАВА 7.3

31.06.2005 р. головним бухгалтером підприємства проведено огляд бухгалтерських документів, які підтверджують отримані, але ще не оплачені послуги, в тому числі:

- / акт приймання-передачі виконаних робіт і податкова накладна юридичної фірми за виконані юридичні послуги в березні 2005 року на 5 000 грн, крім того, ПДВ — 1 000 грн;
- / акт приймання-передачі виконаних робіт на участь у семінарі на суму 600 грн (без ПДВ);
- / акт приймання-передачі виконаних робіт на аудиторські послуги на суму 4 000 грн і податкова накладна на суму податку на додану вартість — 800 грн, які виконувалися в березні 2005 року.

Визначити витрати за березень 2005 року та скласти відповідні бухгалтерські записи.

ВПРАВА 7.4

На підставі перелічених нижче господарських операцій вкажіть класифікацію витрат по видах діяльності.

За звітний період підприємством визнано витрати:

1	Зміст операції	Сума	Вид діяльності			
			Основна	Інша операційна	Фінансова	Інвестиційна
1	2	3	4	5	6	7
1.	Приклад. Нараховано витрати по оплаті банку за розрахунково-касове обслуговування	200,00		200,00		

Продовження таблиці

1	2	3	4	5	6	7
2.	Нараховано зобов'язання по оплаті процентів за користування кредитом	1 000,00				
3.	Нараховано резерв на сумнівну дебіторську заборгованість	5 000,00				
4.	Нараховано амортизацію нематеріального активу (торгова марка)	500,00				
5.	Нараховано зобов'язання по оплаті послуг: а) транспортній організації за доставку товарів від постачальника до підприємства; б) аудиторській фірмі за консультативні послуги; в) навчальному закладу за проведення семінару для спеціалістів компанії	2 000,00 6 000,00 4 000,00				
6.	Нараховано резерв на оплату зарплати за дні відпустки	1 500,00				

ВПРАВА 7.5

Визначити фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період на підставі господарських операцій:

Господарські операції за грудень 2003 р.

пор.	Зміст операції	Бух. запис		Сума	Вид діяльності
		Дебіт	Кредит		
1	2	3	4	5	6
1.	Реалізовано товари покупцям: вартість товару — 80 000 грн, ПДВ — 16 000 грн. Собівартість товару — 50 000 грн.				
2.	Одержано платіж від орендаря за операційну оренду приміщення за грудень-січень 10 000 грн, ПДВ - 2 000 грн.				
3.	На дату балансу проведено уцінку основних засобів; первісна вартість — 10 000 грн, знос — 2 000 грн, справедлива вартість — 6 000 грн. Уцінка даного об'єкта основних засобів проводиться вперше				
4.	При проведенні інвентаризації активів виявлено: а) недостачу товарів — 2 000 грн; б) лишки малоцінних предметів — 3 000 грн				

Продовження таблиці

1	2	3	4	5	6
5.	Отримано повідомлення про нарахування дивідендів від фінансованих інвестицій — 3 000 грн				
6.	Нараховано заборгованість банку: а) за розрахунково-касове обслуговування — 200 грн; б) по відсотках за користування кредитом — 1 000 грн				
7.	Нараховано резерв на проведення аудиту в наступному році — 3 000 грн				
8.	Нараховано витрати по транспортуванні товарів до покупців — 5 000 грн, ПДВ - 1 000 грн				
9.	Визнано доходи по цільовому фінансуванню: Надійшли кошти на поточний рахунок (цільове фінансування) — 20 000 грн. Витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування 15 000 грн. Дохід - ?				
10.	Податок на прибуток згідно з декларацією про прибуток підприємства — 20 000 грн. Витрати по податку на прибуток (визначити і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку)				

ВПРАВА 7.6

Визначіть коефіцієнт співвідношення валового прибутку і чистого доходу від реалізації на підставі таких даних:

Показник	2000	2001	2002
Валовий прибуток	120,0	90,0	130,0
Чистий дохід від реалізації	200,0	210,0	240,0
Коефіцієнт			

Ваші висновки і коментар.

ОБЛІК ПОТОЧНИХ І ВІДСТРОЧЕНИХ ПОДАТКІВ

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ:

- / знати основи побудови системи оподаткування України;
- / знати методику розрахунків податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість;
- / знати методику відображення податків у фінансовій звітності підприємств;
- / уміти розраховувати суми податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість, які підлягають сплаті до бюджету;
- / скласти бухгалтерські записи по нарахуванню та перерахуванню податків до бюджету;
- / розрахувати податкові різниці та відобразити їх наслідки у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- / аналізувати стан розрахунків з бюджетом за податками та іншими обов'язковими платежами.

*"Кожний новий податок створює у тих,
на кого він спрямований,
нову спроможність нести його".*

Д. Юм

8.1. КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ УКРАЇНИ ТА ДЖЕРЕЛА ЇХ СПЛАТИ

Нарахування і сплата податків здійснюється відповідно до податкового законодавства країни. *Податкове законодавство* — це зведення законів та інструкцій за розрахунками та сплаті кожного з видів податків.

Діюча система оподаткування України визначається Законом України від 18.02.97р. №77/97 "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування". Цей закон розкриває принципи побудови системи оподаткування, які податки і збори існують в Україні, а також права, обов'язки і відповідальність платників.

Під *податком* розуміється законодавчо встановлений державою обов'язковий внесок у бюджет відповідного рівня чи державний цільовий фонд з метою формування централізованих фінансових ресурсів.

Розглянемо класифікацію податків за різними ознаками (*рис. 8.1*).



Рис. 8.1. Класифікація податків і зборів.

По відношенню до **бюджетного устрою** податки поділяються на загальнодержавні та місцеві. До *загальнодержавних* податків (зборів, внесків) належать:

- / податок на додану вартість;
- / акцизний збір;
- / податок на прибуток підприємств;

- / податок на доходи фізичних осіб;
- / мито;
- / державне мито;
- / плата (податок) за землю;
- / податок на нерухоме майно (проект закону про оподаткування нерухомого майна розглядається нині Верховною Радою України);
- / рентні платежі;
- / податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- / податок на промисел;
- / збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- / збір за спеціальне використання природних ресурсів;
- / збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення (на теперешній час ставка оподаткування становить 0%);
- / збір за забруднення навколишнього середовища;
- / збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- / плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності;
- / фіксований сільськогосподарський податок;
- / збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- / єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон, України;
- / збір за використання радіочастотного ресурсу України; / внески на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття; / внески на обов'язкове соціальне страхування від тимчасової втрати працездатності;
- / внески на обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві;
- / збір до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб.

До місцевих податків і зборів належать:

- 1) податок з реклами;
- 2) комунальний податок;
- 3) збір за припаркування автотранспорту;
- 4) ринковий збір;
- 5) збір за видачу ордера на квартиру;
- 6) курортний збір;
- 7) збір за участь у бігах на іподромі;
- 8) збір за виграш на бігах на іподромі;
- 9) збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі;
- 10) збір за право використання місцевої символіки;
- 11) збір за право проведення кіно- і телезйомок;
- 12) збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей;

- 13) збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;
- 14) збір з власників собак.

Загальнодержавні податки і збори встановлюються Верховною Радою України і справляються на всій території України. Механізм справляння місцевих податків і зборів та порядок їх сплати встановлюються сільськими, селищними, міськими Радами відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, установлених Декретом Кабінету Міністрів від 20.05.93 р. №56-93 "Про місцеві податки і збори".

Стягнення податків до бюджету здійснюється за різними **ставками**, які поділяються на:

- / **пропорційні** — від бази оподаткування підлягає сплаті певна частка, відсоток (наприклад, від оподатковуваного прибутку 25% складає податок на прибуток підприємств);
- / **прогресивні** — чим більша база оподаткування, тим більша частина її підлягає стягненню (наприклад, чим більше дохід фізичної особи, тим більше ставка прибуткового податку з громадян);
- / **регресивні** — чим більша база оподаткування, тим менша частина її підлягає стягненню (наприклад, якщо заробітна плата одного працівника в місяць перевищує 4 100 грн, на суму перевищення підприємство не нараховує збір на обов'язкове державне пенсійне страхування).

По **засобу стягнення** податки поділяються на прямі та непрямі.

Прямі податки стягуються в результаті придбання та акумулювання матеріальних ресурсів. Дані податки залежать від доходу або майна, і платниками є безпосередньо власники цих доходів або майна (наприклад, податок на землю, податок на доходи фізичних осіб).

Непрямі податки існують у вигляді накидки до ціни товару. Фактичним платником непрямих податків є кінцевий споживач даних товарів, але він не сплачує безпосередньо до бюджету дані податки. Спочатку, входячи до ціни реалізації товару (послуг), непрямі податки від споживачів отримує торговельне підприємство, підприємство-виробник або підприємство сфери послуг, на яких, у свою чергу, покладено обов'язок по перерахуванню непрямих податків до бюджету (рис. 8.2).



Рис. 8.2. Канали надходження непрямих податків до бюджету

Суб'єктами оподаткування виступають юридичні та фізичні особи. *Нарис. 8.3* наведена схема класифікації оподаткування юридичних та фізичних осіб.

Існують податки, що сплачуються:

/ тільки юридичними особами (наприклад, податок на прибуток підприємств);

/ тільки фізичними особами (наприклад, податок на доходи фізичних осіб);

/ фізичними і юридичними особами (наприклад, податок на землю, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів).

Згідно з податковим законодавством України існує три джерела сплати податків до бюджету: / дохід;

/ валові витрати;

/ прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків.

За рахунок доходу сплачуються такі непрямі податки, як податок на додану вартість, акцизний збір. За рахунок валових витрат сплачуються тільки ті податки і збори, які дозволені чинним Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. №283/97-ВР, наприклад комунальний податок, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та ін. За рахунок прибутку сплачуються до бюджету всі інші податки і збори.

Схема формування джерел нарахування податків на підприємстві, з точки зору податкового законодавства, наведена *нарис. 8.4*.

8.2 ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКАМИ Й ПЛАТЕЖАМИ

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

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету, призначено рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами".

За кредитом рахунка 64 "Розрахунки за податками й платежами" відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом — податки, які підлягають відшкодуванню з бюджету, їх сплата, списання тощо.

Рахунок 64 має такі субрахунки:

641 "Розрахунки за податками";

642 "Розрахунки за обов'язковими платежами";

643 "Податкові зобов'язання";

644 "Податковий кредит".

На субрахунку 641 "Розрахунки за податками" ведеться облік податків, які нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість інші податки).

На субрахунку 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами" ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 "Розрахунки з страхування".

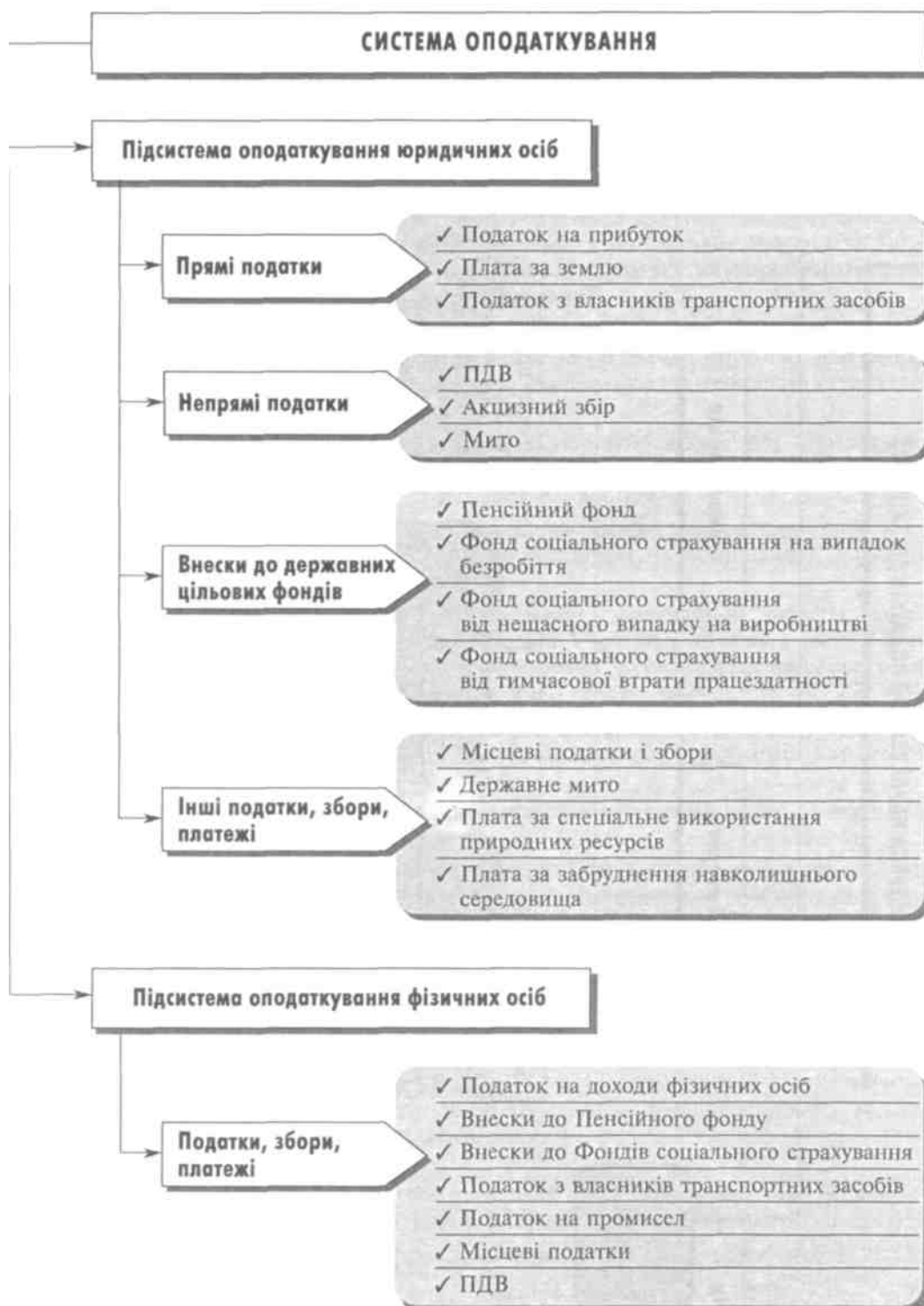


Рис. 8.3. Система оподаткування юридичних та фізичних осіб



Рис. 8.4. Формування джерел нарахування податків на підприємстві

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

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

Для ведення обліку розрахунків за зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування від тимчасової втрати працездатності, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття та на обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві призначений рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням".

За кредитом рахунка 65 "Розрахунки за страхуванням" відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом — погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Рахунок 65 "Розрахунки за страхуванням" має субрахунки: 651 "Розрахунки за пенсійним забезпеченням", 652 "Розрахунки за соціальним страхуванням" і 653 "Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття".

На субрахунку 651 "Розрахунки за пенсійним забезпеченням" ведеться облік розрахунків з Пенсійним фондом України за збором на обов'язкове державне пенсійне страхування.

На субрахунку 652 "Розрахунки за соціальним страхуванням" ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та з Фондом соціального страхування від нещасного випадку на виробництві.

На субрахунку 653 "Розрахунки за соціальним страхуванням на випадок безробіття" ведеться облік розрахунків з Фондом соціального страхування України на випадок безробіття.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться окремо за кожним видом податку, збору, внеску.

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

6411 "Розрахунки за податком на прибуток підприємств";

6412 "Розрахунки за податком на додану вартість";

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

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

До субрахунка (рахунка другого порядку) 652 "Розрахунки за соціальним страхуванням" відкриваються аналітичні рахунки (рахунки третього порядку):

6521 "Розрахунки за соціальним страхуванням від тимчасової втрати працездатності";

6522 "Розрахунки за соціальним страхуванням від нещасного випадку на виробництві".

У табл. 8.1 наведено приклади бухгалтерських записів з нарахування та перерахування до бюджету податків і зборів.

Таблиця 8.1. Облік нарахування та перерахування до бюджету податків і зборів

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахування податку на додану вартість за реалізовану продукцію власного виробництва	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на додану вартість")
2	Нарахування акцизного збору за реалізовану продукцію власного виробництва	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за акцизним збором")
3	Утримання податку на доходи фізичних осіб із заробітної плати робітника підприємства	661 "Розрахунки за заробітною платою"	641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб")
4	Перерахування податку на доходи фізичних осіб до бюджету	641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб")	311 "Поточні рахунки в національній валюті"
5	Утримання внесків на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття із заробітної плати робітника підприємства	661 "Розрахунки за заробітною платою"	653 "Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття"
6	Нарахування збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на заробітну плату робітників підприємства	821 "Відрахування на пенсійне забезпечення" або відповідні рахунки 9-го класу	651 "Розрахунки за пенсійним забезпеченням"
7	Нарахування внесків на обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві на заробітну плату робітників підприємства	822 "Відрахування на соціальне страхування від нещасного випадку" або відповідні рахунки 9-го класу	652 "Розрахунки за соціальним страхуванням" (аналітичний рахунок "Розрахунки за соціальним страхуванням від нещасного випадку на виробництві")
8	Нарахування внесків на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття на заробітну плату робітників підприємства	823 "Страхування на випадок безробіття" або відповідні рахунки 9-го класу	653 "Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття"

8.3. ОБЛІК ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Облік поточного податку на прибуток Підприємства нараховують та сплачують податок на прибуток підприємств згідно із Законом України від 22.05.97р. № 283/97-ВР "Про оподаткування прибутку підприємств".

Платниками податку на прибуток є суб'єкти підприємницької діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку як на території України, так і за її межами.

Об'єкт оподаткування — прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суми валових витрат та суму амортизаційних відрахувань.

Валовий дохід — 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 за її межами.

Валові витрати виробництва — суми будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Поточний податок — сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Чинна податкова ставка з податку на прибуток підприємств становить 25% і діє з 01.01.2004 р.

Суми валових доходів, валових витрат та амортизації для розрахунку прибутку, який підлягає оподаткуванню, визначаються за даними податкового обліку і відображаються у декларації про прибуток підприємства та у відповідних додатках до неї.

Датою **збільшення валового доходу** вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- / дата **відвантаження товарів**, а для робіт (послуг) — дата фактичного **надання результатів робіт** (послуг) підприємством;
- / дата **зарахування коштів** від покупця на банківський рахунок підприємства в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівку — дата її **оприбуткування в касі** підприємства.

Датою **збільшення валових витрат** виробництва (обігу) у податковому обліку вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталися раніше:

- / дата **списання коштів** з банківських рахунків підприємств на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку — день їх **видачі з каси** підприємства;
- / дата **оприбуткування** підприємством **товарів**, а для робіт (послуг) — дата фактичного **отримання** підприємством результатів **робіт** (послуг).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у

фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток".

П(С)БО 17 застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності, які згідно з чинним законодавством є платниками податку на прибуток (крім бюджетних установ).

Нарахування суми податку на прибуток за звітний період у бухгалтерському обліку відображається записом:

Дебет 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"

Кредит 641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток").

ПРИКЛАД 8.1

Наведена інформація за даними обліку підприємства за звітний період:

/ відвантажено продукції на суму 12 000 грн (у т.ч. ПДВ — 2 000 грн);

/ отримано авансовий платіж від покупців на суму 1 500 грн (у т.ч. ПДВ — 250 грн), у зв'язку з чим виписано податкову накладну;

/ перераховано постачальнику (платнику податку на прибуток за ставкою 25%) авансовий платіж: за сировину в розмірі 3 600 грн (у т.ч. ПДВ — 600 грн) та отримано податкову накладну за даний вид платежу;

У отримано від інших постачальників матеріалів для виробництва на суму 2 400 грн (у т.ч. ПДВ - 400 грн); / сума податкових амортизаційних відрахувань за період становила 1 300 грн; / інші витрати підприємства — 2 950 грн (без ПДВ); / авансові внески з податку на прибуток здійснені в розмірі 350 грн. Необхідно:

/ розрахувати суму податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету за звітний період;

/ відобразити на рахунках бухгалтерського обліку нарахування та сплату податку на прибуток.

1. Визначимо суму валового доходу (без ПДВ), отриманого в результаті відвантаження продукції та отримання авансового платежу:

$$(12\,000 - 2\,000) + (1\,500 - 250) = 11\,250 \text{ (грн).}$$

2. Визначимо суму валових витрат (без ПДВ):

$$(3\,600 - 600) + (2\,400 - 400) + 2\,950 = 7\,950 \text{ (грн).}$$

3. Розрахуємо оподатковуваний прибуток за період:

$$11\,250 - 7\,950 - 1\,300 - 2\,000 \text{ (грн).}$$

4. Розрахуємо суму податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету за звітний період

$$2\,000 \cdot 25\% = 500 \text{ (грн).}$$

5. Бухгалтерський запис, який відображає нарахування податку на прибуток за період, виглядатиме так, грн:

Дебет 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	500
Кредит 641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток")	500.
б. Бухгалтерський запис, який відображає перерахування податку на прибуток до бюджету з урахуванням авансових внесків у розмірі 150 грн (500 грн — 350 грн), виглядатиме так, грн:	
Дебет 641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток")	150
Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	

Класифікація та вплив податкових різниць

Визначення сум податків та контроль за їх сплатою здійснюється з **жорстким** додержанням чинного податкового законодавства. Бухгалтерський облік повинен дати реальну картину фінансового стану підприємства та результатів його діяльності **незалежно** від правил та вимог податкового законодавства.

Наслідками цього є різниці у визначенні активів, зобов'язань, статей доходів та витрат підприємства, і в результаті — відмінність між обліковим та податковим прибутком. Це, у свою чергу, обумовлює необхідність відображення наслідків різниць у бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності підприємства як поточно-го, так і наступних періодів. Принциповим питанням обліку податків на прибуток є визначення того, як ураховувати поточні та майбутні податкові наслідки:

- а) майбутнього відшкодування (компенсації) балансової вартості активів (зобов'язань), які визнані у балансі підприємства;
- б) господарських операцій та інших подій поточного періоду, які визнані в фінансових звітах підприємства.

Внаслідок того, що існує незбіг періоду, в якому деякі статті доходів і витрат включаються до розрахунку податкового прибутку, з тим періодом, в якому вони включаються до розрахунку облікового прибутку, виникає тимчасова різниця.

Тимчасова різниця — різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

Податкова база активу або зобов'язання — це сума, яка використовується з метою оподаткування цього активу чи зобов'язання.

Тимчасова різниця виникає в одному періоді, а **анулюється** в одному або більше наступних періодах.

Тимчасові різниці поділяються на оподатковувані тимчасові різниці та тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню.

Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, — тимчасові різниці, що включаються до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, — тимчасові різниці, що призводять до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

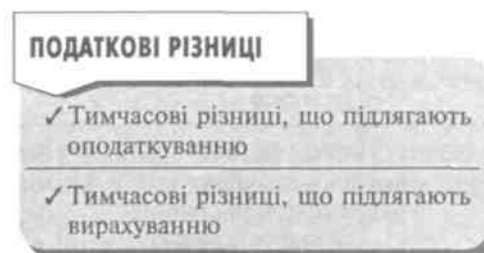


Рис. 8.5. Класифікація податкових різниць

Тимчасові різниці спричиняють суми податку або вирахувань у майбутніх періодах.

Таблиця 8.2. Приклади тимчасових різниць

Стаття Балансу	Балансова вартість	Податкова база	Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню	Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню
1	2	3	4	5
Основні засоби	Визначається шляхом вирахування з первісної вартості сум амортизації, що розраховані за методом, встановленим згідно з обліковою політикою і вимогами П(С)БО	Балансова вартість, крім основних засобів невиробничого призначення, визначена згідно з податковим законодавством	Виникає, якщо балансова вартість більша, ніж податкова база	Виникає, якщо балансова вартість менша за податкову базу
Нематеріальні активи	Визначається шляхом вирахування з первісної вартості сум амортизації, що розраховані за методом, встановленим згідно з обліковою політикою і вимогами П(С)БО	Балансова вартість, визначена згідно з податковим законодавством	Виникає, якщо балансова вартість більша, ніж податкова база	Виникає, якщо балансова вартість менша за податкову базу
Товари	За правилом нижньої оцінки: собівартість чи чиста вартість реалізації	Собівартість залишку	Виникає, якщо балансова вартість більша, ніж податкова база	Виникає, якщо балансова вартість менша за податкову базу
Готова продукція	За правилом нижньої оцінки: собівартість чи чиста вартість реалізації	Балансова вартість в частині матеріальних витрат	Виникає, якщо балансова вартість більша, ніж податкова база	—
Дебіторська заборгованість	Чиста реалізаційна вартість, що розрахована коригуванням первісної вартості на суму резерву сумнівних боргів	Первісна вартість заборгованості покупців (замовників) за надані їм товари (послуги)	—	Виникає, якщо балансова вартість менша за податкову базу
Аванси видані	Сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів	Визначаються валовими витратами звітного періоду	Виникає, якщо балансова вартість більша ніж податкова база	—
Аванси одержані	Сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції (послуг)	Визначаються валовими доходами звітного періоду	—	Виникає, якщо балансова вартість більша за податкову базу

Продовження табл. 8.2

1	2	3	4	5
Забезпечення за гарантійним обслуговуванням	Сума резерву на гарантійне обслуговування, створеного відповідно до облікової політики	Не визнаються валовими витратами звітнього періоду (включаються в момент здійснення гарантійного обслуговування)		Виникає, якщо балансова вартість більша за податкову базу

Метод, за яким розраховується вплив тимчасових різниць на показник витрат підприємства за звітний рік, має назву "**Метод зобов'язань згідно з балансом**".

Послідовність дій за даним методом полягає в наступному: / необхідно визначити всі тимчасові різниці на дату складання Балансу; / розділити тимчасові різниці на дві категорії: оподатковувані та такі, що підлягають вирахуванню;

/ обрахувати відстрочені податкові зобов'язання, визначивши податковий ефект сукупних оподатковуваних тимчасових різниць, застосовуючи відповідні податкові ставки;

/ у такий самий спосіб обрахувати відстрочені податкові активи, застосовуючи відповідні податкові ставки до тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню.

Відповідно до методу зобов'язань згідно з Балансом витрати на податок на прибуток в обліку та звітності підприємства не обраховуються безпосередньо.

П(С)БО 17 визначає термін "витрати (дохід) з податку на прибуток" наступним чином:

Витрати (дохід) з податку на прибуток — загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Отже, витрати на податок на прибуток необхідно обраховувати як суму двох компонентів, а саме: поточного податку на прибуток та відстроченого податку.

Відстрочений податок на прибуток — сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим активом і відстроченим податковим зобов'язанням.

Приклади різниць, що не є тимчасовими:

/ суми перевищення фактичних витрат підприємства на відрядження працівників над нормами витрат на ці цілі згідно з податковим законодавством;

/ суми перевищення фактичних представницьких витрат підприємства над нормами витрат на ці цілі згідно з податковим законодавством;

/ суми перевищення фактичних витрат на підвищення кваліфікації працівників підприємства над нормами витрат на ці цілі згідно з податковим законодавством;

/ суми перевищення сум благодійних внесків підприємства неприбутковим організаціям над нормами витрат на ці цілі згідно з податковим законодавством;

/ суми витрат підприємства на штрафи, пені, неустойки;

/ 50% суми витрат підприємства на паливо для легкового автотранспорту;

- / 50% суми витрат підприємства на оренду легкового автотранспорту;
- / суми перевищення доходу, розрахованого, виходячи із "звичайних" цін над фактично одержаним доходом при реалізації підприємством товарів, робіт, послуг пов'язаним особам.

Зазначені різниці не впливають на розрахунок відстрочених податків.

Облік відстрочених податкових зобов'язань *Відстрочене податкове зобов'язання* — сума податку на прибуток, яка сплачуватиметься в наступних періодах із тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Іншими словами, відстрочене податкове зобов'язання є збільшенням суми податків, що підлягають сплаті у наступні роки як наслідок тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, які виникають на кінець поточного року.

Для обліку відстрочених податкових зобов'язань призначений **рахунок 54 "Відстрочені податкові зобов'язання"**.

За своєю характеристикою він пасивний. По кредиту відображаються нараховані відстрочені податкові зобов'язання, які виникли у зв'язку з існуванням тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, а по дебету — списання цих зобов'язань. Кредитове сальдо цього рахунка на початок та на кінець року відображає відповідно залишок відстрочених податкових зобов'язань на початок та на кінець звітного періоду.

При відсутності відстрочених податкових активів витрати з податку на прибуток складаються з двох компонентів: поточного податку на прибуток (тобто суми нарахованого податку за цей період за даними податкової декларації) та відстрочених податкових зобов'язань за звітний період (*рис. 8.6*).

Відстрочені податкові зобов'язання за звітний період — це різниця між сумами відстрочених податкових зобов'язань на кінець і початок звітного періоду.

Відстрочене податкове зобов'язання не визнається, якщо воно виникає внаслідок:

- / гудвілу, якщо його амортизація податковим законодавством не передбачена;
- / первісного визнання активу або зобов'язання в результаті господарських операцій (крім об'єднання підприємств), які не впливають на обліковий і податковий прибуток (збиток).

$$\begin{array}{rcc}
 \boxed{\text{Витрати з податку на прибуток}} & = & \boxed{\text{Поточний податок на прибуток}} + \boxed{\text{Відстрочені податкові зобов'язання за звітний період}} \\
 & & = \\
 & & \boxed{\text{Податковий прибуток за звітний період}} \quad \boxed{\text{Відстрочені податкові зобов'язання на кінець звітного періоду}} \\
 & & \times \quad - \\
 & & \boxed{\text{Ставка оподаткування}} \quad \boxed{\text{Відстрочені податкові зобов'язання на початок звітного періоду}}
 \end{array}$$

Рис. 8.6. Визначення витрат з податку на прибуток при наявності відстроченого податкового зобов'язання

Розглянемо відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства наслідків тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

І ПРИКЛАД 8.2

У вересні 2002 року ТОВ "Альфа" уклало договір із консалтинговою компанією, що сплачує податок на прибуток та податок на додану вартість на загальних підставах, на консультаційне обслуговування, щомісячна вартість якого складає 1 800 грн (у т.ч. ПДВ - 300 грн).

01.10.2002р. ТОВ "Альфа" здійснило авансовий платіж за консультаційні послуги на наступні 12 місяців у розмірі 21 600 грн, у тому числі ПДВ — 3 600 грн (12 місяців x 1 800 грн з ПДВ).

У бухгалтерському обліку витрати на консультаційні послуги (без ПДВ) за 2002 рік складають 4 500 грн (3 місяці x 1 500 грн без ПДВ). Тому на 31.12.2002 р. у бухгалтерському обліку існує актив, який обліковується по дебету рахунка 371 "Розрахунки за виданими авансами" аналітичний рахунок "Авансом сплачено за консультаційні послуги" в розмірі 16 200 грн з ПДВ (21 600 — 3-1 800).

Згідно з податковим законодавством загальна сума передоплати за консультаційні послуги, що дорівнює (без ПДВ) 18 000 грн, за правилом "першої події" включається підприємством до складу валових витрат у 2002 році.

Різниця між балансовою вартістю активу без ПДВ (що дорівнює 13 500 грн) та податковою вартістю активу (що дорівнює 0 грн) складає 13 500 грн.

Ця тимчасова різниця між оцінкою активу на кінець 2002 року за даними бухгалтерського та податкового обліку викликана тимчасовою різницею між бухгалтерським та податковим обліком витрат у 2002 році та є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню. Вона має бути погашена (списана) протягом наступного, 2003 року.

Добуток тимчасової різниці на кінець звітного періоду на ставку обкладання податком на прибуток дає величину відстроченого податкового зобов'язання на кінець звітного періоду:

$$13\,500 \cdot 30\% = 4\,050 \text{ (грн).}$$

Розрахована таким чином сума відображається в розділі III "Довгострокові зобов'язання" пасиву Балансу ТОВ "Альфа" у рядку 460 "Відстрочені податкові зобов'язання". У бухгалтерському обліку відстрочені податкові зобов'язання обліковуються на пасивному балансовому рахунку 54 "Відстрочені податкові зобов'язання". Тобто сальдо кінцеве рахунка 54 у 2002 році дорівнює 4 050 грн.

Якщо припустити, що фінансовий результат до оподаткування за підсумками 2002 року дорівнює 40 000 грн, то сума прибутку, що підлягає оподаткуванню, дорівнює:

$$40\,000 - 13\,500 = 26\,500 \text{ (грн).}$$

Величина податку на прибуток за 2002 рік у декларації про прибуток ТОВ "Альфа" відображається підприємством у розмірі:

$$26\,500 \cdot 30\% = 7\,950 \text{ (грн).}$$

Витрати з податку на прибуток підприємства за звітний період складаються із поточних податкових витрат та відстроченого податкового зобов'язання за період (якщо припустити, що на початок 2002 року не існувало інших податкових різниць):

$$7\,950 + 4\,050 = 12\,000 \text{ (грн).}$$

Бухгалтерський запис, який необхідно зробити 31.12.2002 р., наступний, грн:

Дебет 981	"Податок на прибуток від звичайної діяльності"	12 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток ")	7 950
Кредит 54	"Відстрочені податкові зобов'язання "	4 050.

У Звіті про фінансові результати ТОВ "Альфа " за 2002 рік відображає наступні показники:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	40 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(12 000)
Прибуток від звичайної діяльності	190	28 000

Наступного, 2003 року різниця між визнанням витрат у податковому та бухгалтерському обліку на консультативні послуги, що виникла у 2002 році, анулюється: сума активу "Авансом сплачено за консультаційні послуги " на початок 2002 року у бухгалтерському обліку буде списана без ПДВ на витрати у 2003 році.

Якщо припустити, що фінансовий результат до оподаткування за підсумками 2003 року дорівнює 60 000 грн і не існує інших податкових різниць, то прибуток, що підлягає оподаткуванню, у 2003 році складатиме:

$$60\ 000 + 13\ 500 = 73\ 500 \text{ (грн),}$$

де 13 500 грн — сума витрат на консультативні послуги, що визнається у бухгалтерському обліку і відсутня як стаття валових витрат у податковому обліку (вже була визнана витратами у 2002 році).

Відповідно податок на прибуток у 2003 році складатиме:

$$73\ 500 \cdot 30\% = 22\ 050 \text{ (грн).}$$

На 31.12.2003р. стаття Балансу "Відстрочені податкові зобов'язання"дорівнюватиме 0 грн, тому що "погашається " податкова різниця, і відповідно списується відстрочене податкове зобов'язання в сумі 4 050 грн.

Відстрочене податкове зобов'язання за період (за 2003 рік) складатиме: 0 -

$$4\ 050 = - 4\ 050 \text{ (грн).}$$

Витрати з податку на прибуток ТОВ "Альфа "за 2003рік складатимуться із суми поточних податкових витрат за період (22 050 грн) та відстроченого податкового зобов'язання за період (-4 050 грн) :

$$22\ 050 + (-4\ 050) = 18\ 00 \text{ (грн).}$$

31.12.2003 р. має бути зроблений наступний бухгалтерський запис, грн:

Дебет 981	"Податок на прибуток від звичайної діяльності"	18 000
Дебет 54	"Відстрочені податкові зобов'язання"	4 050
Кредит 641	"Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток ")	22 050.

У Звіті про фінансові результати ТОВ "Альфа" за 2003 року відображає наступні показники:		рік відображає наступні показники:
Стаття	Код рядка	За звітний період, грн
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	60 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(18 000)
Прибуток від звичайної діяльності	190	42 000

Облік відстрочених податкових активів Згідно з П(С)БО 17, **відстрочений податковий актив** — сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

- / тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- / перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- / перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Відстрочений податковий актив виникає щодо податку на прибуток, який може бути відшкодовано в майбутніх періодах, коли ця частина зобов'язання визнається як вирахування (витрати) при визначенні оподатковуваного прибутку.

Для обліку відстрочених податкових активів Планом рахунків передбачений балансовий **рахунок 17 "Відстрочені податкові активи"**. За своєю характеристикою він активний, по дебету його відображаються нараховані відстрочені податкові активи, які виникли у зв'язку з існуванням тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню; а по кредиту — списання цих активів. Дебетове сальдо цього рахунка на початок та на кінець року відображає відповідно залишок відстрочених податкових активів на початок та на кінець періоду.

При відсутності відстрочених податкових зобов'язань витрати з податку на прибуток підприємства розраховуються як різниця між поточним податком на прибуток та відстроченими податковими активами за звітний період (*рис. 8.7*).



Рис. 8.7. Визначення витрат з податку на прибуток при наявності відстрочених податкових активів

Відстрочені податкові активи за звітний період — це різниця між сумами чистих відстрочених податкових активів на кінець і початок звітного періоду.

Відстрочений податковий актив не визнається, якщо він виникає внаслідок:

- / негативного гудвілу, який виникає внаслідок об'єднання підприємств згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств";
- / первісного визнання активу або зобов'язання в результаті господарських операцій (крім об'єднання підприємств), які не впливають на обліковий і податковий прибуток (збиток).

Розглянемо на прикладі, як відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства, наслідки існування тимчасових різниць, що підлягають врахуванню.

ПРИКЛАД 8.3

У вересні 2002 року автотранспортне підприємство АТ "Колесо" від замовників послуг отримало аванс у розмірі 24 000 грн, у тому числі ПДВ — 4 000 грн. Надання послуг із перевезення товарів та підписання акта про виконання зазначених робіт відбудеться у січні 2003 року.

Згідно з податковим законодавством, отримані кошти у вигляді авансу без ПДВ включаються до складу валових доходів і відповідно обкладаються податком на прибуток у 2002 році; на противагу у бухгалтерському обліку — отримані аванси не визнаються доходом підприємства цього року. Тому на 31.12.2002р. у бухгалтерському обліку існує зобов'язання, яке обліковується по кредиту субрахунку 681 "Розрахунки за авансами одержаними" в розмірі 24 000 грн (з ПДВ) та знаходить відображення у розділі IV "Поточні зобов'язання" пасиву Балансу в рядку 540 "Поточні зобов'язання за розрахунками з одержаних авансів".

Різниця між визнанням балансової вартості зобов'язання у бухгалтерському обліку без ПДВ (що дорівнює 20 000 грн) та податковою вартістю зобов'язання (що дорівнює нуль грн) складає 20 000 грн. Ця тимчасова різниця між оцінкою зобов'язання за даними бухгалтерського та податкового обліку викликана тимчасовою різницею між визнанням доходів 2002 року у бухгалтерському та податковому обліку, яка буде погашена (списана) наступного (2003) року.

Добуток тимчасової різниці на 31.12.2002 р. на ставку обкладання податком на прибуток дає величину відстроченого податкового активу на 31.12.2002р.:

$$20\,000 \cdot 30\% = 6\,000 \text{ (грн),}$$

який відображається (якщо припустити, що на початок 2002 року не існувало податкових різниць) у Балансі АТ "Колесо" на 31.12.2002 р. в розділі I "Необоротні активи" активу, рядок 060 "Відстрочені податкові активи". У бухгалтерському обліку відстрочені податкові активи обліковуються на активному балансовому рахунку 17 "Відстрочені податкові активи". Тобто сальдо кінцеве у 2002 році рахунок 17 дорівнює 6 000 грн.

Якщо припустити, що фінансовий результат до оподаткування за підсумками 2002 року складає 80 000 грн і не існує інших податкових різниць, то сума прибутку, що підлягає оподаткуванню, дорівнює:

$$80\,000 + 20\,000 = 100\,000 \text{ (грн).}$$

Відповідно сума податку на прибуток за 2002 рік становить: 100

$$000 \cdot 30\% = 30\ 000 \text{ (грн).}$$

Витрати з податку на прибуток АТ "Колесо" за звітний період складаються із поточних податкових витрат (30 000 грн) мінус відстрочені податкові активи за період (6 000 грн):

$$30\ 000 - 6\ 000 = 24\ 000 \text{ (грн).}$$

31.12.2002 р. необхідно зробити наступний бухгалтерський запис, грн:

Дебет 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	24 000
Дебет 17 "Відстрочені податкові активи"	6 000
Кредит 641 "Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток ")	30 000.

У Звіті про фінансові результати АТ "Колесо" за 2002 рік відображає наступні показники:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	80 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(24 000)
Прибуток від звичайної діяльності	190	56 000

Наступного, 2003 року тимчасова різниця між: визнанням доходів у бухгалтерському та податковому обліку, що виникла у 2002 році, анулюється: сума зобов'язання "Поточні зобов'язання за розрахунками з одержаних авансів" буде визнана доходами 2003 року у бухгалтерському обліку.

Якщо припустити, що фінансовий результат до оподаткування за підсумками 2003 року дорівнює 110 000 грн і не існує інших податкових різниць, то прибуток, який підлягає оподаткуванню у 2002 році, складає:

$$110\ 000 - 20\ 000 = 90\ 000 \text{ (грн),}$$

де 20 000 грн — сума наданих послуг АТ "Колесо" (без ПДВ) у 2003 році в рахунок отриманих авансів, яка вже оподатковувалась у 2002 році.

Відповідно податок на прибуток за 2003 рік складає: **90**

$$000 \cdot 30\% = 27\ 000 \text{ (грн).}$$

На 31.12.2003р. стаття Балансу "Відстрочені податкові активи" відсутня, тому що "погашається" податкова різниця, що підлягає вирахуванню, і списується відстрочений податковий актив у сумі 6 000 грн.

Відстрочений податковий актив за звітний період (за 2003 рік) складає: **0 -**

$$6\ 000 \text{ грн} = - 6\ 000 \text{ (грн).}$$

Витрати з податку на прибуток АТ "Колесо" за 2003 рік — це різниця між поточними податковими витратами за період (27 000 грн) та відстроченими податковими активами за період (- 6 000 грн):

$$27\ 000 - (- 6\ 000) = 33\ 000 \text{ (грн).}$$

31.12.2003 р. має бути зроблений наступний бухгалтерський запис, грн:

Дебет 981	"Податок на прибуток від звичайної діяльності"	33 000
Кредит 17	"Відстрочені податкові активи"	6 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток ")	27 000.

У Звіті про фінансові результати АТ "Колесо" за 2003 рік відображає наступні показники:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	110 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(33 000)
Прибуток від звичайної діяльності	190	77 000

Таким чином, якщо різниця між оцінкою активів (або зобов'язань) у бухгалтерському і податковому обліку є лише тимчасовою різницею, то у Звіті про фінансові результати рядок 180 визначається добутком рядка 170 на діючу ставку оподаткування податком на прибуток.

Розглянемо наслідки застосування різних методів нарахування амортизації основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку на такому прикладі.

ПРИКЛАД 8.4

ТОВ "Транзит" належить вантажний автомобіль, і воно застосовує у бухгалтерському обліку з 01.01.2001 року прямолінійний метод нарахування амортизації.

За даними бухгалтерського обліку на 01.01.2001 року показники про автомобіль наступні:

/ первісна вартість	120 000 грн;
/ знос	20 000 грн;
/ залишкова вартість	100 000 грн;
/ ліквідаційна вартість	4 000 грн;
/ термін корисного використання	5 років.

Відстежимо відображення у фінансовій звітності ТОВ "Транзит" показників: витрат з податків та фінансовий результат протягом трьох років.

Згідно з податковим законодавством норма амортизації даного виду основного засобу складає 6,25% на квартал від балансової вартості автомобіля на початок кварталу.

Розрахунок у податковому обліку суми балансової вартості автомобіля на початок кварталу, суми амортизації за квартал та величини балансової вартості автомобіля на кінець кварталу за 2001, 2002 та 2003 роки наведено нижче у таблиці.

(грн)

Період	Балансова вартість активу на початок кварталу	Сума амортизації за квартал	Балансова вартість активу на кінець кварталу
1	2	3	4
2001 рік			
I кв.	100 000	6 250	93 750
II кв.	93 750	5 859	87 891
III кв.	87 891	5 493	82 398
IV кв.	82 398	5 150	77 248
За рік	100 000	22 752	77 248
2002 рік			
I кв.	77 248	4 828	72 420
II кв.	72 420	4 526	67 894
III кв.	67 894	4 243	63 651
IV кв.	63 651	3 978	59 673
За рік	77 248	17 578	59 673
2003 рік			
I кв.	59 673	3 730	55 943
II кв.	55 943	3 496	52 447
III кв.	52 447	3 278	49 169
IV кв.	49 169	3 073	46 096
За рік	59 673	13 577	46 096

У бухгалтерському обліку розрахунок щорічної суми амортизаційних відрахувань виглядає наступним чином:

/ річна норма амортизації:

$$100\% : 5 \text{ років} = 20\%;$$

/ вартість автомобіля, що амортизується, розраховується як первісна вартість (або залишкова вартість на момент початку застосування цього методу) мінус ліквідаційна вартість об'єкта:

$$100\,000 - 4\,000 = 96\,000 \text{ (грн);}$$

/ річна сума амортизації:

$$96\,000 \cdot 20\% = 19\,200 \text{ (грн).}$$

Нижче у таблиці для порівняння наведені показники балансової вартості автомобіля та сум амортизації у 2001, 2002 та 2003 роках за даними бухгалтерського та податкового обліку.

(грн)

Показник	Заданими бухгалтерського обліку	Заданими податкового обліку
2001 рік		
Балансова вартість автомобіля на початок року	100 000	100 000
Сума амортизаційних відрахувань за рік	19 200	22 752
Балансова вартість автомобіля на кінець року	80 800	77 248
2002 рік		
Балансова вартість автомобіля на початок року	80 800	77 248
Сума амортизаційних відрахувань за рік	19 200	17 575
Балансова вартість автомобіля на кінець року	61 600	59 673
2003 рік		
Балансова вартість автомобіля на початок року	61 600	59 673
Сума амортизаційних відрахувань за рік	19 200	13 575
Балансова вартість автомобіля на кінець року	42 400	46 096

Згідно з наведеними розрахунками, тимчасова різниця між балансовою вартістю активу (автомобіля) на 31.12.2001 р. за даними бухгалтерського та податкового обліку викликана різними методами амортизації і складає:

$$80\,800 - 77\,248 = 3\,552 \text{ (грн).}$$

Відстрочене податкове зобов'язання на 31.12.2001 р. дорівнює :

$$3\,552 \cdot 30\% = 1\,065,6 \text{ (грн)}$$

та відображається у розділі НІ "Довгострокові зобов'язання "пасиву Балансу ТОВ "Транзит " у рядку 460 "Відстрочені податкові зобов'язання ".

Оскільки на 01.01.2001 р. податкової різниці не існувало, сума відстроченого податкового зобов'язання за період (2001 рік) дорівнює 1065,6 грн.

Якщо інших податкових різниць в обліку немає і якщо припустити, що фінансовий результат підприємства до оподаткування у 2001 році складає 150 000 грн, то прибуток, який підлягає оподаткуванню, дорівнює:

$$150\,000 - 3\,552 = \mathbf{146\,448} \text{ (грн). Відповідно}$$

податок на прибуток за 2001 рік:

$$146\,448 \cdot 30\% = 43\,934,4 \text{ (грн). Витрати з податку на прибуток ТОВ}$$

"Транзит " за 2001 рік складають:

$$43\,934,4 + 1\,065,6 = 45\,000 \text{ (грн).}$$

31.12.2001 р. необхідно зробити наступний бухгалтерський запис, грн:

Дебет 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	45 000
Кредит 641 "Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток")	43 934,4
Кредит 54 "Відстрочені податкові зобов'язання"	1065,6.

У Звіті про фінансові результати ТОВ "Транзит" за 2001 рік містять наступні показники:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	150 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(45 000)
Прибуток від звичайної діяльності	190	105 000

На кінець наступного, 2002 року податкова різниця між вартістю активу за даними бухгалтерського та податкового обліку зменшується та становить:

$$61\ 600 - 59\ 673 = 1\ 927 \text{ (грн).}$$

Відповідно сума відстроченого податкового зобов'язання на 31.12.2002р. становить:

$$1\ 927 \cdot 30\% = 578,1 \text{ (грн).}$$

Відстрочене податкове зобов'язання за період (2002 рік) дорівнює різниці між показниками відстроченого податкового зобов'язання на кінець та початок звіт-ного року:

$$578,1 - 1\ 065,5 = -487,5 \text{ (грн).}$$

Якщо припустити, що фінансовий результат до оподаткування за підсумками 2002 року складає 250 000 грн і не існує інших податкових різниць, то прибуток, що підлягає оподаткуванню, дорівнює:

$$250\ 000 + 19\ 200 - 17\ 575 = 251\ 625 \text{ (грн),}$$

та податок на прибуток за 2002 рік, що вказується у податковій декларації:

$$251\ 625 \cdot 30\% = 75\ 487,5 \text{ (грн).}$$

Витрати з податку на прибуток ТОВ "Транзит" за 2002 рік складаються із суми поточних податкових витрат за період (75 487,5 грн) та відстрочених податкових зобов'язань за період (-487,5 грн):

$$75\ 487,5 + (-487,5) = 75\ 000 \text{ (грн).}$$

31.12.2002 р. необхідно зробити наступний бухгалтерський запис, грн:

Дебет 981	"Податок на прибуток від звичайної діяльності"	75 000
Дебет 54	"Відстрочені податкові зобов'язання"	487,5
Кредит 641	"Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток")	75 487,5.

Звіт про фінансові результати ТОВ "Транзит" за 2002 рік відображає наступні показники:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	150 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(45 000)
Прибуток від звичайної діяльності	190	105 000

На кінець 2003 року балансова вартість активу (автомобіля) за даними бухгалтерського та податкового обліку знов не збігається, і податкова різниця на 31.12.2003 р. складає:

$$42\,400 - 46\,096 = - 3\,696 \text{ (грн).}$$

У підприємства виникає відстрочений податковий актив, який на 31.12.2003 р. дорівнює:

$$3\,696 \cdot 30\% = 1\,108,8 \text{ (грн)}$$

і відображається у розділі I "Необоротні активи" активу Балансу рядок 060 "Відстрочені податкові активи".

Тобто протягом 2003 року відстрочене податкове зобов'язання списано на суму 578,1 грн (тому що на 31.12.2003 р. рядок 460 Балансу дорівнює нуль грн), але протягом того самого року нарахований відстрочений податковий актив у сумі 1 108,8 грн.

Якщо припустити, що фінансовий результат до оподаткування за підсумками 2003 року складає 280 000 грн і не існує інших податкових різниць, то прибуток, який підлягає оподаткуванню, дорівнює:

$$280\,000 + 19\,200 - 13\,577 = 285\,623 \text{ (грн),}$$

та податок на прибуток за 2003 рік:

$$285\,623 \cdot 30\% = 85\,686,9 \text{ (грн).}$$

Витрати на податок на прибуток ТОВ "Транзит" за 2003 рік складаються із суми поточних податкових витрат за період (85 686,9 грн) та відстроченого податкового зобов'язання за період (- 578,1 грн) мінус відстрочений податковий актив за період (1 108,8 грн):

$$85\,686,9 + (- 578,1) - 1\,108,8 = 84\,000 \text{ грн.}$$

31.12.2003 р. має бути зроблений наступний бухгалтерський запис, грн:

Дебет 981	"Податок на прибуток від звичайної діяльності"	84 000
Дебет 17	"Відстрочені податкові активи"	1108,8
Дебет 54	"Відстрочені податкові зобов'язання"	578,1
Кредит 641	"Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток")	85 686,9.

У Звіті про фінансові результати ТОВ "Транзит" за 2003 рік відображає наступні показники:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	280 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(84 000)
Прибуток від звичайної діяльності	190	196 000

ПРИКЛАД 8.5

За даними бухгалтерського обліку АТ "Закон", у 2002 році фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування за звітний період складає 350 000 грн. За даними податкового обліку податковий прибуток дорівнює 480 000 грн. Причини, за якими не збігається прибуток, визначений за даними бухгалтерського та податкового обліку, наступні:

/ підприємство сплатило фінансові санкції на суму 50 000 грн;

/ отримано аванс від покупців на суму 96 000 грн (з ПДВ — 16 000 грн).

Згідно з податковим законодавством фінансові санкції не включаються до складу валових витрат звітного періоду та сплачуються підприємством за рахунок прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства після сплати податків. Але, з погляду бухгалтерського обліку, зазначені витрати визнаються витратами 2002 року. Різниця між зазначеними витратами не є тимчасовою, тому не впливає на розрахунок відстрочених податків.

Отриманий підприємством аванс від покупців (без ПДВ) у сумі 80 000 грн згідно з податковим законодавством визнається доходом у 2002 році. Але у бухгалтерському обліку зазначена сума визнається як зобов'язання АТ "Закон" і не відноситься до доходу періоду. Як наслідок — на 31.12.2001 р. виникає тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню в розмірі 80 000 грн.

Відстрочений податковий актив на кінець звітного періоду за умови ставки оподаткування 30%:

$$80\,000 \cdot 30\% = 24\,000 \text{ (грн)}.$$

Якщо припустити, що на початок звітного періоду не існувало податкових різниць, відстрочені податкові активи за період складають:

$$24\,000 - 0 = 24\,000 \text{ (грн)}.$$

Податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, становить:

$$480\,000 \cdot 30\% = 144\,000 \text{ (грн)}.$$

Витрати з податку на прибуток АТ "Закон" у 2002 році складаються із поточних податкових витрат за період (144 000 грн) мінус відстрочений податковий актив за період (24 000 грн):

$$144\,000 - 24\,000 = 120\,000 \text{ (грн)}.$$

31.12.2002 р. необхідно зробити наступний бухгалтерський запис, грн:

Дебет 981	"Податок на прибуток від звичайної діяльності"	120 000
Дебет 17	"Відстрочені податкові активи"	24 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток")	144 000.

У Звіті про фінансові результати АТ "Закон" за 2002 рік відображає наступні показники:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	350 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(120 000)
Прибуток від звичайної діяльності	190	230 000

Таким чином, якщо різниця між оцінкою активів (або зобов'язань) у бухгалтерському і податковому обліку не є лише тимчасовою різницею, то у Звіті про фінансові результати рядок 180 складається із суми поточних податкових витрат за період та відстроченого податкового зобов'язання за період мінус відстрочений податковий актив за період.

ПРИКЛАД 8.6

За результатами діяльності ТОВ "Сигма" за 9 місяців 2003 року податковий та бухгалтерський прибуток підприємства становив 200 000 грн. За цей період ТОВ "Сигма" нарахувало та сплатило до бюджету податок на прибуток в сумі 60 000 грн (200 000 - 30%).

Нарахування податку на прибуток відображалось таким бухгалтерським записом:

Дебет 981	"Податок на прибуток від звичайної діяльності"	60 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток")	60 000.

У четвертому кварталі 2003 року ТОВ "Сигма" перерахувало постачальникам аванс на суму 360 000 грн (з ПДВ) за матеріали. Постачання матеріалів відбудеться у I кварталі 2004 року.

Згідно з податковим законодавством, видані аванси за правилом "першої події" визнаються валовими витратами у тому періоді, в якому кошти були перераховані. У зв'язку з цим, якщо припустити, що більше ніяких господарських операцій у цьому кварталі не було, в податковому обліку за підсумками 2003 року буде збиток в розмірі 100 000 грн ((360 000 - 60 000) - 200 000 = 100 000), на суму якого буде збільшено валові витрати у I кварталі 2004 року.

В бухгалтерському обліку прибуток за 2003 рік залишається 200 000 грн.

Відповідно до п.8 П(С)БО 17 "Податок на прибуток" у разі якщо податкові збитки переносяться на майбутні періоди, то відстрочений податковий актив визнається тільки у тому випадку, якщо очікується в майбутньому отримання прибутку, достатнього для покриття цих збитків.

Отже, якщо припустити, що ТОВ "Сигма" очікує в майбутньому отримати прибуток, достатній для покриття збитку в сумі 100 000 грн, то в такому випадку визнається відстрочений податковий актив на суму 30 000 грн (100 000 • 30%), який відображається таким бухгалтерським записом:

Дебет 17	"Відстрочені податкові активи"	30 000
Кредит 746	"Інші доходи від звичайної діяльності" (аналітичний рахунок "Доходи з податку на прибуток")	30 000.

Крім того, в зв'язку з наявністю тимчасової різниці за виданим авансом у сумі 300 000 грн (без ПДВ) ТОВ "Сигма" необхідно нарахувати відстрочене податкове зобов'язання на суму 90 000 грн (300 000 • 30%), яке відображається таким бухгалтерським записом:

Дебет 981	"Податок на прибуток від звичайної діяльності"	90 000
Кредит 54	"Відстрочені податкові зобов'язання"	90 000.

У Звіті про фінансові результати ТОВ "Сигма" за 2003 рік відображає наступні показники:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	200 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(150 000)
Дохід з податку на прибуток	185	30 000
Прибуток від звичайної діяльності	190	80 000

Відстрочений податковий актив не визнається за наявності податкових збитків, якщо не очікується в майбутньому отримання прибутку, достатнього для відшкодування цих збитків, або визнається в сумі, яка за оцінками керівництва підприємства буде відшкодована.

Якщо припустити, що за оцінками керівництва ТОВ "Сигма" не отримує податкового прибутку в майбутньому з ймовірністю 100%, то в такому випадку необхідно зробити такі бухгалтерські записи:

1. Нарахування відстроченого податкового активу на суму збитків, які згідно з податковим законодавством, переносяться на наступні податкові періоди:

Дебет 17 "Відстрочені податкові активи" 30 000

Кредит 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" (аналітичний рахунок "Доходи з податку на прибуток ") 30 000.

2. Коригування (зменшення) нарахованої суми відстроченого податкового активу на суму прибутку, яка за оцінками керівництва не буде відшкодована:

Дебет 17 "Відстрочені податкові активи" 30 000

Кредит 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" (аналітичний рахунок "Доходи з податку на прибуток ") 30 000.

У такому випадку у Звіті про фінансові результати ТОВ "Сигма" за 2003 рік відображає наступні показники:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	280 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(84 000)
Прибуток від звичайної діяльності	190	196 000

Якщо в подальшому ступінь ймовірності отримання підприємством прибутку зміниться (керівництво ТОВ "Сигма" очікує отримання прибутку, наприклад в сумі 50 000 грн), то у цьому випадку визнається відстрочений податковий актив, але у сумі, що не перевищує 15 000 грн (50 000 • 30%):

Дебет 17 "Відстрочені податкові активи" 15 000

Кредит 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" (аналітичний рахунок "Доходи з податку на прибуток ") 15 000.

Відстрочені податки, пов'язані з капіталом Поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток (відстрочені податкові зобов'язання, відстрочені податкові активи) визнаються витратами або доходом у Звіті про фінансові результати, крім податку на прибуток, що нарахований внаслідок:

- / дооцінки активів та інших господарських операцій, які відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються збільшенням власного капіталу;
- / об'єднання підприємств шляхом придбання.

Поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток визнаються змінами власного капіталу, якщо податки виникають з операцій, відображених на рахунках власного капіталу. Сума зміни власного капіталу відображається у кореспонденції з рахунками обліку необоротних активів і одночасно з рахунками обліку відстрочених податкових зобов'язань або відстрочених податкових активів (на розраховану з цієї операції суму податку на прибуток).

Щ ПРИКЛАД 8.7

У 2002 році АТ "Подорож" придбало основні засоби вартістю 90 000 грн (у т.ч. ПДВ — 15 000 грн). Протягом 2002 року нарахована амортизація становила:

/ у бухгалтерському обліку — 6 000 грн;

/ у податковому обліку — 4 000 грн.

Прибуток до оподаткування і фінансовий результат АТ "Подорож" за 2002 рік до вирахування амортизації дорівнює 25 000 грн.

Розрахуємо суму прибутку за 2002 рік з урахуванням амортизації основних засобів:

/ у бухгалтерському обліку $25\ 000 - 6\ 000 = 19\ 000$ (грн);

/ у податковому обліку $25\ 000 - 4\ 000 = 21\ 000$ (грн).

Сума поточного податку на прибуток за 2002 рік складає:

$$21\ 000 \cdot 30\% = 6\ 300 \text{ (грн).}$$

Балансова вартість основних засобів на 31.12.2002 року становить: / у

бухгалтерському обліку $(90\ 000 - 15\ 000) - 6\ 000 = 69\ 000$ (грн); / у

податковому обліку $(90\ 000 - 15\ 000) - 4\ 000 = 71\ 000$ (грн).

Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню на 31.12.2002 р., дорівнює:

$$71\ 000 - 69\ 000 = 2\ 000 \text{ (грн).}$$

Відстрочений податковий актив на 31.12.2002р.:

$$2\ 000 \cdot 30\% = 600 \text{ (грн).}$$

31.12.2002 р. необхідно зробити наступний бухгалтерський запис, грн:

Дебет 981	"Податок на прибуток від звичайної діяльності"	5 700
Дебет 17	"Відстрочені податкові активи"	600
Кредит 641	"Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток")	6 300.

У Звіті про фінансові результати АТ "Подорож" за 2002 рік відображає наступні показники:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	19 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(5 700)
Прибуток від звичайної діяльності	190	13 300

У Балансі АТ "Подорож" на 31 грудня 2002 року:

Стаття	Код рядка	За кінець звітного періоду, грн
Відстрочені податкові активи	060	600
Нерозподілений прибуток	350	13 300
Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом	550	6 300

Наступного, 2003 року АТ "Подорож" нарахувало амортизацію:

/ у бухгалтерському обліку — 6 000 грн;

/ у податковому обліку — 3 500 грн.

Прибуток до оподаткування і фінансовий результат АТ "Подорож" за 2003 рік до врахування амортизації дорівнює 30 000 грн.

Розрахуємо суму прибутку за 2003 рік з урахуванням амортизації основних засобів:

/ у бухгалтерському обліку $30\ 000 - 6\ 000 = 24\ 000$ (грн);

/ у податковому обліку $30\ 000 - 3\ 500 = 26\ 500$ (грн).

Сума поточного податку на прибуток за 2003 рік складає:

$$26\ 500 \cdot 30\% = 7\ 950 \text{ (грн).}$$

Балансова вартість основних засобів на 31.12.2002 р. становить:

/ у бухгалтерському обліку $69\ 000 - 6\ 000 = 63\ 000$ (грн);

/ у податковому обліку $71\ 000 - 3\ 500 = 67\ 500$ (грн).

31.12.2003р. встановлено: справедлива вартість основних засобів АТ "Подорож" складає 81 900 грн.

У результаті переоцінки основних засобів відображено: первісна вартість — 97 500 грн, скоригована амортизація — 15 600 грн, залишкова (справедлива) вартість — 81 900 грн. Сума дооцінки основних засобів, що збільшує власний (додатковий) капітал — 18 900 грн.

На 31.12.2003 р. балансова вартість основних засобів після проведення дооцінки становить:

/ у бухгалтерському обліку $69\ 000 - 6\ 000 + 18\ 900 = 81\ 900$ (грн);

/ у податковому обліку $71\ 000 - 3\ 500 = 67\ 500$ (грн).

Встановимо причини виникнення тимчасової різниці на дату Балансу:

1. За рахунок різних сум амортизації:

/ тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню на 31.12.2003 р.:

$$67\,500 - 63\,000 = 4\,500 \text{ (грн); / відстрочений}$$

податковий актив на 31.12.2003 р.:

$$4\,500 \cdot 30\% = 1\,350 \text{ (грн);}$$

/ відстрочений податковий актив за 2003 рік:

$$1\,350 - 600 = 750 \text{ (грн).}$$

31.12.2003 р. необхідно зробити наступний бухгалтерський запис, грн:

Дебет 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	7 200
Дебет 17 "Відстрочені податкові активи"	750
Кредит 641 "Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток ")	7 950.

2. За рахунок переоцінки основних засобів виникає тимчасова різниця, яка не впливає на фінансовий результат звітного року, але змінює балансову вартість активу, яка буде перенесена на витрати в наступних звітних періодах шляхом нарахування амортизації:

/ тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню на 31.12.2003р., — 18 900 (грн);

/ відстрочене податкове зобов'язання на 31.12.2003р.:

$$18\,900 - 30\% = 5\,670 \text{ (грн);}$$

/ відстрочене податкове зобов'язання за 2003 рік:

$$5\,670 - 0 = 5\,670 \text{ (грн).}$$

31.12.2003 р. необхідно зробити наступний бухгалтерський запис, грн:

Дебет 42 "Додатковий капітал "	5 670
Кредит 54 "Відстрочені податкові зобов'язання "	5 670.

На 31.12.2003 року підприємство може згорнути сальдо кінцеве рахунків 17 та 54, що розраховані за одним і тим самим об'єктом активів — основні засоби:

Дебет 54 "Відстрочені податкові зобов'язання "	1 350
Кредит 17 "Відстрочені податкові активи"	1 350.

Таким чином, залишок на рахунку 54 "Відстрочені податкові зобов'язання " на дату Балансу складає:

$$5\,670 - 1\,350 = 4\,320 \text{ (грн).}$$

У Звіті про фінансові результати АТ "Подорож" за 2003 рік відображає наступні показники:

Стаття	Код рядка	За звітний період, грн
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	24 000
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(7 200)
Прибуток від звичайної діяльності	190	16 800

У Балансі АТ "Подорож" на 31 грудня 2003 року:		
Стаття	Код рядка	За кінець звітного періоду, грн
Інший додатковий капітал	330	13 230
Нерозподілений прибуток	350	16 800
Відстрочені податкові зобов'язання	460	4 320
Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом	550	7 950

Виходячи з п.15 П(С)БО 17, у проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання можуть наводитися у Балансі в сумі зазначених активів і зобов'язань, що визначені на 31 грудня попереднього року, без їх обчислення на дату проміжної фінансової 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 бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється відповідне коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток, з урахуванням змін відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань.

Тобто на дату складання квартальної звітності підприємства не розраховують суму відстрочених податків і відповідно не відображають їх у Балансі; а у Звіті про фінансові результати рядок 180 дорівнює сумі поточного податку (сумі податку на прибуток згідно з податковою декларацією про прибуток підприємства).

На дату складання річної фінансової звітності підприємство має визначити розбіжності між оцінкою статей активів та зобов'язань підприємства за даними фінансового обліку та податковими правилами. Як наслідок існування цих різниць в оцінках необхідно розрахувати відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання на звітну дату.

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання відображаються в Балансі окремими статтями необоротних активів і довгострокових зобов'язань без дисконтування визнаних сум.

У *табл. 8.3* наведені приклади бухгалтерських записів із нарахування поточного та відстрочених податків.

Таблиця 8.3. Відображення нарахування поточного та відстрочених податків

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахування поточного податку на прибуток на кінець звітного кварталу	981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток")
2	Проведення коригування витрат з податку на прибуток (збільшення у зв'язку з нарахуванням відстроченого податкового зобов'язання на кінець року)	981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності"	54 "Відстрочені податкові зобов'язання"

Продовження *табл. 8.3*

1	2	3	4
3	Нарахування відстроченого податкового активу на кінець року	17 "Відстрочені податкові активи"	641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток")
4	Проведення коригування витрат з податку на прибуток (зменшення у зв'язку з нарахуванням відстроченого податкового активу на кінець року) Або бухгалтерські записи № 3 та № 4 замінити на наступний	981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності" <i>сторно</i> 17 "Відстрочені податкові активи"	641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Податок на прибуток") <i>сторно</i> 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" (аналітичний рахунок "Доходи з податку на прибуток")

ПРИКЛАД 8.8

У фінансовій звітності за 9 місяців 2005 року ТОВ "Бетта" у рядку 180 Звіту про фінансові результати наведена сума витрат з податку на прибуток в розмірі 75 000 грн.

Тобто протягом трьох кварталів був зроблений бухгалтерський запис, грн:

Дебет 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності" 75 000

Кредит 641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток") 75 000.

За підсумками звітного року витрати на податок на прибуток складаються із витрат на поточний податок у розмірі 100 000 грн та відстроченого податкового зобов'язання у розмірі 12 000 грн (унаслідок існування тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню в сумі 48 000 грн).

На кінець 2005 року необхідно зробити наступні бухгалтерські записи:

1. Нарахування витрат ТОВ "Бетта" з поточного податку на прибуток за четвертий квартал звітного року, грн:

Дебет 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності" 25 000

Кредит 641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток") 25 000.

2. Нарахування відстроченого податкового зобов'язання на кінець 2005 року, грн:

Дебет 981 "Податок на прибуток від звичайної діяльності" 12 000

Кредит 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" 12 000.

ПРИКЛАД 8.9

У фінансовій звітності за 9 місяців 2005 року приватного підприємства "Волюшка" у рядку 180 Звіту про фінансові результати наведена сума витрат з податку на прибуток в розмірі 60 000 грн.

Тобто протягом трьох кварталів був зроблений бухгалтерський запис, грн:

Дебет 981	"Податок на прибуток від звичайної діяльності"	60 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток ")	60 000.

За підсумками звітнього року витрати з податку на прибуток складаються із витрат на поточний податок у розмірі 70 000 грн та відстроченого податкового активу у розмірі 24 000 грн (унаслідок існування тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню в сумі 96 000 грн).

На кінець 2005 року необхідно зробити наступні бухгалтерські записи:

1. Нарахування витрат ПП "Волошка" з поточного податку на прибуток за чет-вертий квартал звітнього року, грн:

Дебет 981	"Податок на прибуток від звичайної діяльності"	10 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток ")	10 000.

2. Нарахування відстроченого податкового активу на кінець 2005 року, грн:

Дебет 17	"Відстрочені податкові активи"	24 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток ")	24 000.

3. Проведення коригування витрат з податку на прибуток (зменшення), грн:

Дебет 981	"Податок на прибуток від звичайної діяльності"	24 000
Кредит 641	"Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток ")	24 000.

Або другий і третій бухгалтерські записи замінюються на запис, грн:

Дебет 17	"Відстрочені податкові активи"	24 000
Кредит 746	"Інші доходи від звичайної діяльності" (аналітичний рахунок "Доходи з податку на прибуток ")	24 000.

Якщо на кінець звітнього року у бухгалтерському обліку підприємства існують відстрочені податки у вигляді і відстрочених податкових активів, і відстрочених податкових зобов'язань та податок на прибуток справляється одним і тим самим податковим органом, то слід "згорнути" відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання на звітню дату: сальдо рахунка 17 "Відстрочені податкові активи" та рахунка 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" "згортається" і результат відображається у Балансі підприємства. Дану бухгалтерську операцію П(С)БО 17 не дозволяє здійснювати для консолідованої фінансової звітності підприємств.

ПРИКЛАД 8.10

У бухгалтерському обліку ТОВ "Гамма" на кінець року існують відстрочені податкові активи у розмірі 20 000 грн та відстрочені податкові зобов'язання у розмірі 12 000 грн. Підприємство має право "згорнути" сальдо по рахунках 17 та 54.

У Балансі на звітню дату ТОВ "Гамма" відобразить лише суму відстроченого податкового активу у розмірі:

$$20\,000 - 12\,000 = 8\,000 \text{ (грн).}$$

8.4. ОБЛІК ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Нарахування та сплата податку на додану вартість здійснюється згідно із Законом України від 03.04.97 р. № 168/97-ВР "Про податок на додану вартість".

Згідно із цим Законом *платниками* податку на додану вартість є:

- / суб'єкти підприємницької діяльності, у тому числі підприємства з іноземними інвестиціями, інші юридичні особи;
- / фізичні особи, які здійснюють діяльність, віднесену до підприємницької згідно з законодавством, або особи, що ввозять (пересилають) товари на митну територію України, та сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), що підлягають оподаткуванню, яких протягом останніх дванадцяти календарних місяців сукупно перевищує 300 000 гривень (без урахування ПДВ) незалежно від того, який режим оподаткування використовує платник податку згідно із законодавством.

Об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

- / поставки товарів (послуг) на митній території України;
- / ввезення (пересилання) товарів на митну територію України;
- / вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України та надання послуг (виконання робіт) для їх споживання за межами митної території України.

База оподаткування операцій з поставки товарів (послуг) визначається, виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни, з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включається до ціни товарів (послуг), згідно із законами України з питань оподаткування.

План рахунків передбачає наступні субрахунки, за допомогою яких ведеться облік ПДВ:

- / **641** "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на додану вартість");
- / **643** "Податкові зобов'язання"; /
- 644** "Податковий кредит".

Облік податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ **Субрахунок 643 "Податкові зобов'язання"** є пасивним. По кредиту субрахунки 643 відображаються суми нарахованого податкового зобов'язання з ПДВ в частині відвантаженої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, строк оплати якого ще не настав, у кореспонденції з дебетом субрахунків 7 класу "Доходи і результати діяльності". По дебету субрахунка 643 відображаються суми нарахованих податкових зобов'язань з ПДВ, строк оплати якого до бюджету настав, у кореспонденції з кредитом субрахунка 641 "Розрахунки за податками" аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на додану вартість".

Субрахунок 644 "Податковий кредит" є активним. По дебету даного субрахунка відображаються суми ПДВ за отриманими товарами (роботами, послугами), вартість яких відноситься на валові витрати (або підлягає амортизації), але оплата за

якими в даному звітному періоді не здійснена або відсутні податкові накладні незалежно від факту оплати за матеріали та послуги. По дебету субрахунок 644 кореспондує з кредитом рахунків 6 класу "Поточні зобов'язання". По кредиту субрахунок 644 відображаються суми ПДВ за оплаченими товарами, роботами, послугами та наявні податкові накладні, у кореспонденції з дебетом рахунка 641 "Розрахунки за податками" аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на додану вартість".

Датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ з продажу товарів вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталися раніше:

- / або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата фактичного надання результатів робіт (послуг) підприємством;
- / або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок підприємства в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівку — дата її оприбуткування в касі підприємства.

Датою виникнення права платника податку на податковий кредит з ПДВ вважається дата здійснення першої з подій:

- / або дата списання коштів з банківських рахунків підприємств на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку — день їх видачі з каси підприємства;
- / або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання підприємством товарів.

Облік сум податку на додану вартість, які підлягають сплаті (відшкодуванню) до (з) бюджету

Суми податку, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким про-

дажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду.

За дебетом субрахунка 641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на додану вартість") відображаються суми податкового кредиту з ПДВ, на які має право підприємство, по кредиту — суми податкових зобов'язань з ПДВ.

Схему відображення податку на додану вартість на рахунках бухгалтерського обліку наведено **нарис. 8.8**.

У кінці звітного періоду порівнюються обороти по дебету і кредиту субрахунка 641 (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на додану вартість"):

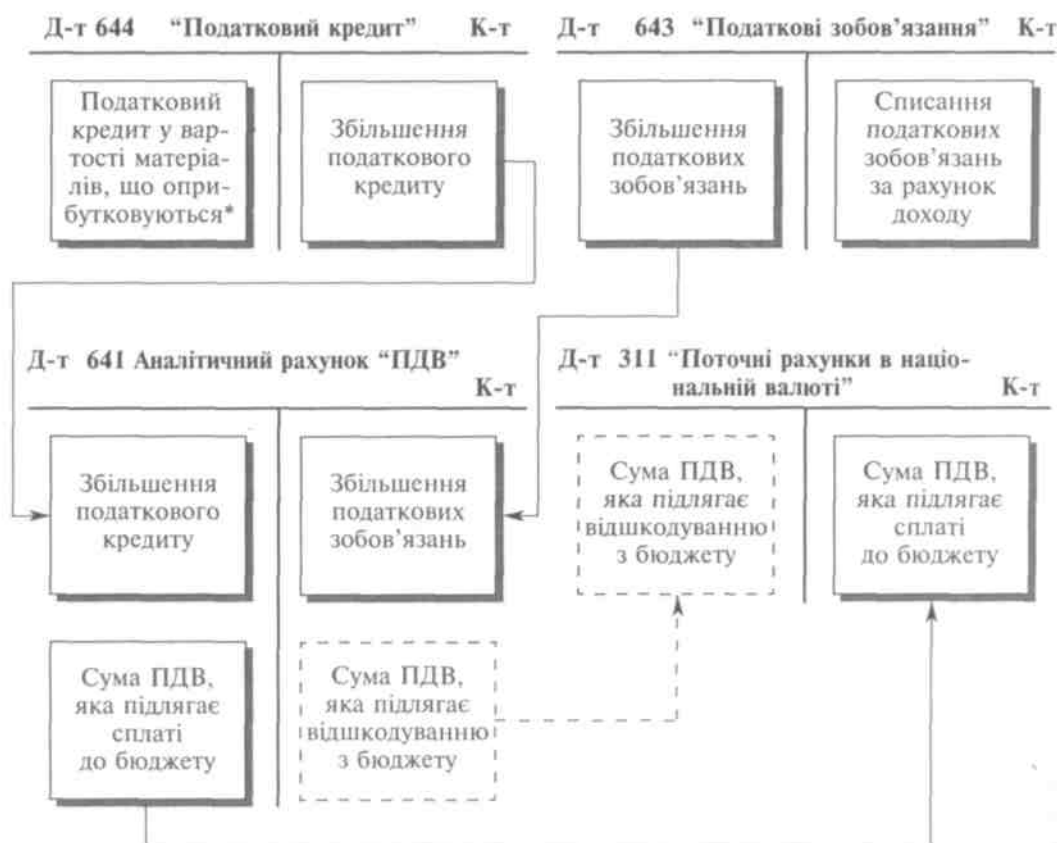
- / якщо кредитовий оборот більший за дебетовий оборот, то різниця між ними дорівнює сумі ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету підприємством.

Перерахування суми ПДВ оформлюється наступним бухгалтерським записом:

Дебет 641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на додану вартість")

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті".

Якщо дебетовий оборот більший за кредитовий оборот, то різниця між ними дорівнює сумі ПДВ, що підлягає відшкодуванню з бюджету. Зарахування на



* У випадку, коли першою подією була передплата за матеріали.

Рис. 8.8. Схема відображення ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку

рахунок підприємства сум відшкодування відображається наступним бухгалтерським записом:

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті"

Кредит 641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на додану вартість").

ПРИКЛАД 8.11

За даними прикладу 8.1 розрахуємо суму податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету:

Сума податкового зобов'язання з ПДВ

$$2\,000 + 250 = 2\,250 \text{ (грн). Сума}$$

податкового кредиту з ПДВ

$$600 + 400 = 1\,000 \text{ (грн). Сума ПДВ, що підлягає}$$

сплаті до бюджету

$$2\,250 - 1\,000 = 1\,250 \text{ (грн).}$$

Відображення в обліку сум ПДВ за окремими господарськими операціями **На прикладі «У.12** розглянемо відображення в обліку сум податкових зобов'язань з ПДВ, коли підприємство отримує попередню оплату за продукцію в одному податковому періоді, а відвантаження покупцям — в наступному.

ПРИКЛАД 8.12

Виробниче підприємство отримало на розрахунковий рахунок 05.01.2005р. від покупців авансовий платіж на суму 600 грн. Відвантаження продукції власного виробництва за собівартістю 350 грн відбувається 15.02.2005 р.

Бухгалтерські записи, які необхідно зробити, виглядатимуть так:

1. 05.01.2005р. — отримання авансу від покупців, грн: Дебет **311** "Поточні рахунки в національній валюті" 600
Кредит **681** "Розрахунки за авансами одержаними " 600.
2. 05.01.2005р. — нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ, грн:
Дебет **643** "Податкові зобов'язання " 100
Кредит **641** "Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на додану вартість "). 100.
3. 15.02.2005 р. — відвантаження продукції покупцям, грн: Дебет **361** "Розрахунки з вітчизняними покупцями" 600 Кредит **701** "Дохід від реалізації готової продукції" 600.
4. 15.02.2005р. - списання раніше нарахованих зобов'язань з ПДВ, грн: Дебет **701** "Дохід від реалізації готової продукції" 100 Кредит **643** "Податкові зобов'язання " 100.
5. 15.02.2005 р. — списання собівартості реалізованої продукції, грн: Дебет **901** "Собівартість реалізованої готової продукції" 350 Кредит **26** "Готова продукція" 350.
6. 15.02.2005 р. — закриття розрахунків з покупцями за отримані аванси, грн: Дебет **681** "Розрахунки за авансами одержаними " 600 Кредит **361** "Розрахунки з вітчизняними покупцями " 600.

На наступному прикладі розглянемо ситуацію, коли підприємство в одному звітному податковому періоді здійснює відвантаження продукції власного виробництва, а оплату від покупців отримує в іншому періоді.

ПРИКЛАД 8.13

Виробниче підприємство відвантажило покупцям 12.01.2005р. продукцію власного виробництва на суму 1 200 грн (з ПДВ) за собівартістю 750 грн. Оплату за дану поставку товарів отримано 04.02.2005р.

Бухгалтерські записи, які необхідно зробити, виглядатимуть так:

1. 12.01.2005р. — відвантаження продукції покупцям, грн:
Дебет **361** "Розрахунки з вітчизняними покупцями " 1 200
Кредит **701** "Дохід від реалізації готової продукції" 1200.

2. 12.01.2005р. — нараховані податкові зобов'язання з ПДВ, грн:

Дебет 701 "Дохід від реалізації готової продукції"	200
Кредит 641 "Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на додану вартість ")	200.
3. 12.01.2005 р. — списання собівартості реалізованої продукції, грн: Дебет 901
"Собівартість реалізованої готової продукції" 750 Кредит 26 "Готова
продукція" 750.
4. 04.02.2005 р. — отримання оплати за продукцію від покупців, грн: Дебет 311
"Поточні рахунки в національній валюті" 1 200 Кредит 361 "Розрахунки з
вітчизняними партнерами " 1 200.

Як відобразатимуться в бухгалтерському обліку суми податкового кредиту з ПДВ у випадку, коли першою подією на підприємстві є отримання матеріалів для виробництва від постачальників, а другою — перерахування грошових коштів за матеріали, продемонстровано у наступному прикладі.

ПРИКЛАД 8.14

Виробниче підприємство 06.01.2005р. отримало від постачальників сировину на 1 800 грн з ПДВ і податкову накладну на цю партію товару. Оплату за сировину здійснено 17.01.2005 р.

Бухгалтерські записи на підприємстві мають бути наступними:

1. 06.01.2005р. — отримання сировини від постачальників, грн:

Дебет 201 "Сировина і матеріали "	1 500
Дебет 641 "Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на додану вартість ")	300
Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками "	1 800.
2. 17.01.2005р. — перераховано постачальникам кошти за сировину, грн:

Дебет 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	1 800
Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"	1 800.

В прикладі 8.14 наведені бухгалтерські записи для відображення податкового кредиту з ПДВ у випадку, коли підприємство перераховує грошові кошти вітчизняним постачальникам сировини в одному звітному податковому періоді, а отримує сировину — у другому періоді.

ПРИКЛАД 8.15

Виробниче підприємство 07.01.2005 р. перерахувало авансовий платіж вітчизняному постачальникові матеріалів у сумі 900 грн. Податкова накладна отримана 10.01.2005 р. із вказаною сумою ПДВ 150 грн. Постачання матеріалів на підприємство за даною передоплатою здійснено 03.02.2005р. на всю суму авансового платежу.

Бухгалтерські записи на підприємстві мають бути наступними:

1. 07.01.2005 р. — перераховано аванс постачальникам, грн:
Дебет 371 "Розрахунки за виданими авансами" 900
Кредит 311 "Поточний рахунок в національній валюті" 900.
2. 10.01.2005р. — отримана податкова накладна від постачальників, грн:
Дебет 641 "Розрахунки за податками " (аналітичний рахунок
"Розрахунки за податком на додану вартість ") 150
Кредит 644 "Податковий кредит " 150.
3. 03.02.2005р. — отримання сировини від постачальників, грн:
Дебет 201 "Сировина і матеріали" 750
Дебет 644 "Податковий кредит" 150
Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 900.
4. 03.02.2005 р. — закриття заборгованості постачальників, грн:
Дебет 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 900
Кредит 371 "Розрахунки за виданими авансами" 900.

8.5. АНАЛІЗ І ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ПОТОЧНІ ТА ВІДСТРОЧЕНІ ПОДАТКИ

Для аналізу та прийняття рішень використовують показники фінансової звітності та дані аналітичного обліку стосовно поточних та відстрочених податків (табл. 8.4).

Таблиця 8.4. Інформація про поточні та відстрочені податки

Показник	Звіт	Розділ	Рядок
1	2	3	4
1. Залишок на початок і кінець року:			
1.1. Відстрочені податкові активи	Баланс (форма № 1) Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5)	I Активу XII	060 1220 1225
1.2. Відстрочені податкові зобов'язання	Баланс (форма № 1) Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5)	III Пасиву XII	460 1230 1235
1.3. Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	Баланс (форма № 1)	II Активу	170
1.4. Інша поточна дебіторська заборгованість у частині розрахунків з позабюджетними фондами та фондами соціального страхування	Баланс (форма № 1)	II Активу	210

Продовження табл. 8.4

1	2	3	4
1.5. Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом	Баланс (форма № 1)	IV Пасиву	550
1.6 Поточні зобов'язання з позабюджетних платежів	Баланс (форма № 1)	IV Пасиву	560
1.7 Поточні зобов'язання зі страхування у частині обов'язкового соціального страхування	Баланс (форма № 1)	IV Пасиву	570
2. Рух грошових коштів за рік Зменшення (збільшення) в частині розрахунків за податками та обов'язковими платежами 2.1. Оборотних активів	Звіт про рух грошових коштів (форма № 3)	I	080
2.2. Поточних зобов'язань	Звіт про рух грошових коштів (форма № 3)	I	100
2.3. Сплачений податок на прибуток	Звіт про рух грошових коштів (форма № 3)	I	140
3. Доходи і витрати за рік	Звіт про фінансові результати за рік (форма № 2)	I	015
3.1. Податок на додану вартість, що включається до складу доходу від реалізації продукції за рік	Звіт про фінансові результати за рік (форма № 2)	I	020
3.2. Акцизний збір, що включається до складу доходу від реалізації продукції за рік	Звіт про фінансові результати за рік (форма № 2)	I	180
3.3. Податок на прибуток	Звіт про фінансові результати за рік (форма № 2) Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5)	I XII	1240
3.4. Відрахування на соціальні заходи в частині обов'язкового соціального страхування	Звіт про фінансові результати за рік (форма № 2)	II	250
4. Поточний податок на прибуток за рік	Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5)	XII	1210
5. Зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів за рік	Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5)	XII	1242
6. Зменшення (збільшення) відстрочених податкових зобов'язань за рік	Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5)	XII	1243

Аналіз розрахунків за податками та обов'язковими платежами слід здійснювати з урахуванням положень чинного законодавства.

Розглянемо приклад такого аналізу на основі даних Балансу НАЕК „Енергоатом” (табл. 8.5).

Таблиця 8.5. Аналіз структури та динаміки кредиторської заборгованості НАЕК „Енергоатом”

тис. грн

Показник	На початок 2001 року	Питома вага, %	На кінець 2001 року	Питома вага, %	Відхилення, %
Векселі видані	136 012	1,94	120 570	2,64	-11,35
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2 437 618	34,74	1 841 290	40,26	-24,46
Поточні зобов'язання за розрахунками: / з одержаних авансів	216 133	3,08	933	0,02	-99,57
/ з бюджетом	1 804 682	25,72	1 096 592	23,98	-39,24
/ з позабюджетних доходів	316 391	4,51	34 883	0,76	-88,97
/ зі страхування	2 821	0,04	11 015	0,24	290,46
/ з оплати праці	10 342	0,15	31 544	0,69	205,01
/ з внутрішніх розрахунків	970 938	13,84	830 508	18,16	-14,46
Інші поточні зобов'язання	1 121 795	15,99	606 373	13,26	-45,95
Разом кредиторської заборгованості	7 016 732	100,00	4 573 708	100,00	-34,82

Отже, заборгованість по розрахунках з бюджетом зменшилась на 708 090 тис. грн, або на 39,24 %.

В цілому по компанії за 2001 рік нараховано платежів до бюджету в сумі 1 534,5 млн грн (з них 24,5 млн грн — відновлені суми податків, які були розстрочені у 2001 році). Сплачено до бюджету за 2001 рік 584,9 млн грн. Крім того, проведено коригування нарахованих платежів за попередні роки, а саме: донараховано платежів до бюджету та позабюджетних платежів на суму 49,4 млн грн, у тому числі по платежах до бюджету сума нарахувань зменшена на 5,6 млн грн, а по позабюджетних платежах донараховано 55,0 млн грн.

Згідно з П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", відповідно скоригована заборгованість на початок 2001 року: всього по платежах до бюджету та позабюджетних платежах заборгованість станом на 01.01.01, збільшилась на 49,4 млн грн, а по платежах до бюджету зменшилась на 5,6 млн грн.

Із загальної суми платежів до бюджету за 2001 рік грошовими коштами сплачено 569,8 млн грн (або 97,4 % загальної суми оплати), відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 19.09.01 № 1210 сплачено 14,7 млн грн. Порівняно з 2000 роком загальна сума оплати в бюджет зменшилась на 474,4 млн грн (або в 1,8 раза), однак сплата грошовими коштами зросла в 2,6 раза (у 2000 році сплачено до бюджету всіма формами розрахунків 1059,3 млн грн, у тому числі грошовими коштами 219,3 млн грн). Зменшення загальної суми оплати в бюджет пояснюється тим, що у 2000 році 824,5 млн грн (або 77,8 % загальної суми оплати

в бюджет) було сплачено згідно зі статтею 60 Закону України "Про Державний бюджет України на 2000 рік" (на виконання постанов Кабінету Міністрів України від 07.06.00 № 934 та від 13.11.00 № 1692).

За підсумками роботи за 2001 рік поточна заборгованість по платежах до бюджету та позабюджетних платежах станом на 01.01.02 склала 1142,4 млн грн і зменшилась з початку року на 981,4 млн грн, або на 46,2 %, у тому числі по платежах до бюджету поточна заборгованість склала 1096,6 млн грн і зменшилась на 708,1 млн грн. Зменшення поточної заборгованості відбулося за рахунок списання та розстрочення податкової заборгованості згідно зі ст. 70 Закону України "Про Державний бюджет України на 2001 рік" та ст. 18 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". За 2001 рік згідно зі ст. 70 Закону України "Про Державний бюджет України на 2001 рік" списані фінансові санкції, пеня та штрафи по платежах до бюджету та позабюджетних платежах на суму 1 037,4 млн грн, у тому числі по платежах до бюджету на суму 1 021,4 млн грн. Згідно зі ст. 18 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" списані податковий борг, пеня та штрафні санкції по платежах до бюджету та позабюджетних платежах на суму 421,2 млн грн, у тому числі по платежах до бюджету на суму 168,9 млн грн.

Крім того, згідно зі ст. 18 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" у 2001 році був розстрочений податковий борг по платежах до бюджету на суму 467,4 млн грн (із них по податку на додану вартість — на 340,8 млн грн, по податку на прибуток — на 115,6 млн грн) та по позабюджетних платежах на суму 15,6 млн грн. Станом на 01.01.02 залишок розстроченого податкового боргу по платежах до бюджету склав 442,9 млн грн, по позабюджетних платежах -14,4 млн грн (з них по податку на додану вартість — 320,1 млн грн, по податку на прибуток — 111,7 млн грн).

Заборгованість по податку на додану вартість склала 68,9 % (755,7 млн грн) загальної суми поточної заборгованості до бюджету станом на 01.01.02 і зросла з початку року на 304,3 млн грн. Заборгованість по податку на прибуток склала відповідно 21,7 % (238,5 млн грн) і зросла з початку року на 35,7 млн грн.

Основною причиною зростання заборгованості по платежах до бюджету за 2001 рік стали несплати за відпущену електроенергію, у тому числі внаслідок внесення змін до алгоритму розподілу коштів в Енергоринку на користь теплових генерацій за рахунок НАЕК "Енергоатом". Так, заборгованість Енергоринку перед компанією збільшилась з початку року на 3,0 млрд грн і станом на 01.01.02 склала 6,3 млрд грн.

Зростання заборгованості по податку на додану вартість пояснюється також зростанням нарахувань податку у зв'язку з введенням згідно з п. 11.11. Закону України "Про податок на додану вартість" з 01.01.01 розрахунку податкового зобов'язання по електроенергії по першій події (ПДВ нараховується і на відпуск електроенергії у поточному періоді, і на суми оплати за електроенергію, відпущену до 01.01.01).

Для більш раціонального та контрольованого використання грошових коштів на підприємстві має бути складений податковий календар, в якому вказується:

- / перелік всіх податків, платником яких є підприємство;
- / граничний термін сплати кожного з податків протягом року;
- / граничний термін подання звітності до контролюючих органів за кожним видом податку протягом року.

В узагальненому вигляді інструментарій управління дебіторською та кредиторською заборгованістю з податків наведено у **табл. 8.6.**

Таблиця 8.6. Інструментарій для прийняття рішення щодо дебіторської та кредиторської заборгованості з податків

Контрольна точка рішення	Необхідна інформація	Джерело інформації	Інструмент	Оцінка результату
Чи зростає дебіторська заборгованість з податків та обов'язкових платежів?	Перелік податків, за якими є дебіторська заборгованість	Дані аналітичного обліку	Скласти аналітичну таблицю, яка відображає дебіторську заборгованість за кожним податком із датою виникнення	Категорії заборгованості, що потребують реагування, зокрема: листи до податкової адміністрації з проханням про зарахування переплати за одним податком в рахунок іншого тощо
Чи зростає кредиторська заборгованість з податків та обов'язкових платежів?	Перелік податків, за якими є кредиторська заборгованість	Дані аналітичного обліку	Скласти аналітичну таблицю, яка відображає кредиторську заборгованість за терміном погашення	Категорії заборгованості, що потребують реагування, зокрема: прохання про реструктуризацію боргу, про взаємозалік із заборгованістю за іншими податками тощо

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Дайте визначення терміна "податок".
2. Що розуміють під визначенням "податкове законодавство"?
3. Які існують ставки податків? Наведіть приклади.
4. У чому полягає механізм справляння непрямих податків?
5. Як поділяються податки залежно від суб'єкта оподаткування?
6. Які існують джерела сплати податків? Наведіть приклади.
7. На яких рахунках бухгалтерського обліку ведеться облік податків?
8. Що таке поточний податок на прибуток? Як його визначають?
9. Що таке тимчасові податкові різниці? Наведіть приклади.
10. Як визначають витрати з податку на прибуток?
11. Що таке відстрочені податкові активи? За яких умов їх визнають в бухгалтерському обліку?
12. Що таке відстрочене податкове зобов'язання? Чому воно виникає?
13. На яких рахунках ведеться облік відстрочених податків на прибуток?
14. Як розрахувати суму податку на додану вартість, яка підлягає сплаті до бюджету?
15. Який бухгалтерський запис необхідно зробити по нарахуванню податку на додану вартість?
16. У яких формах фінансової звітності знаходять відображення суми нарахованих та сплачених податків?



8.1

Об'єктом обкладання податком на прибуток підприємств в Україні є прибуток, який визначається шляхом:

- а) зменшення валових доходів на суму валових витрат;
- б) зменшення суми валових витрат на суму амортизаційних відрахувань;
- в) зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суми валових витрат та суму амортизаційних відрахувань;
- г) зменшення ціни реалізації з ПДВ на суму собівартості реалізованої продукції.

8.2

Об'єктом обкладання податком на додану вартість є операції платників з:

- а) продажу товарів на митній території України;
- б) ввезення товарів на митну територію України;
- в) вивезення товарів за межі митної території України;
- г) указане в пунктах а), б), в).

8.3

Суми податку на додану вартість, що підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються як:

- а) сума податкових зобов'язань з ПДВ;
- б) сума податкового кредиту з ПДВ;
- в) різниця між сумою податкових зобов'язань та сумою податкового кредиту з ПДВ;
- г) добуток ціни реалізації товару на ставку ПДВ.

8.4

Бухгалтерський запис, який слід зробити з нарахування податку на прибуток підприємств до бюджету:

- а) Дебет рахунка 901 "Собівартість реалізованої готової продукції"
Кредит рахунка 641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток");
- б) Дебет рахунка 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності"
Кредит рахунка 641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток");
- в) Дебет рахунка 641 "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок "Розрахунки за податком на прибуток")
Кредит рахунка 981 "Витрати на податки з прибутку від звичайної діяльності";
- г) Дебет рахунка 681 "Розрахунки за авансами одержаними"
Кредит рахунка 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами".

8.5

Бухгалтерський запис, який слід зробити з нарахування податку на додану вартість до бюджету:

- | | |
|----------------------|---|
| а) Дебет рахунка 631 | "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" |
| Кредит рахунка 371 | "Розрахунки за виданими авансами"; |
| б) Дебет рахунка 641 | "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок
"Розрахунки за податком на додану вартість") |
| Кредит рахунка 701 | "Дохід від реалізації готової продукції"; |
| в) Дебет рахунка 701 | "Дохід від реалізації готової продукції" |
| Кредит рахунка 641 | "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок
"Розрахунки за податком на додану вартість"); |
| г) Дебет рахунка 901 | "Собівартість реалізованої готової продукції" |
| Кредит рахунка 641 | "Розрахунки з податків" (аналітичний рахунок
"Розрахунки за податком на додану вартість"). |

8.6

Бухгалтерський запис, який слід зробити з нарахування відстроченого податку, якщо на звітну дату існує тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню:

- | | |
|----------------------|---|
| а) Дебет рахунка 701 | "Дохід від реалізації готової продукції" |
| Кредит рахунка 54 | "Відстрочені податкові зобов'язання"; |
| б) Дебет рахунка 981 | "Податки на прибуток від звичайної діяльності" |
| Кредит рахунка 54 | "Відстрочені податкові зобов'язання"; |
| в) Дебет рахунка 54 | "Відстрочені податкові зобов'язання" |
| Кредит рахунка 641 | "Розрахунки за податками" (аналітичний рахунок
"Розрахунки за податком на додану вартість"); |
| г) Дебет рахунка 17 | "Відстрочені податкові активи" |
| Кредит рахунка 641 | "Розрахунки з податків" (аналітичний рахунок
"Розрахунки за податком на додану вартість"). |

8.7

У листопаді 2005 року торговельне підприємство:

/ придбало товарів для продажу на 240 тис. грн (у т.ч. ПДВ — 40 тис. грн);

/ реалізувало товарів на 600 тис. грн (у т.ч. ПДВ — 100 тис. грн);

/ інші витрати обігу підприємства 12 тис. грн (у т.ч. ПДВ — 2 тис. грн).

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету за листопад 2005 року, складає:

- | | |
|------------------|-----------------|
| а) 100 тис. грн; | в) 60 тис. грн; |
| б) 40 тис. грн; | г) 58 тис. грн. |

& 8.8

На звітну дату залишок резерву сумнівних боргів, створений підприємством за рахунок витрат звітного періоду, дорівнює 100 тис. грн. Згідно з податковим законодавством зазначені витрати не визнаються валовими витратами звітного періоду. Ставка оподаткування — 30%.

Відстрочений податок на звітну дату складас:

- а) відстрочений податковий актив у сумі 100 тис. грн;
- б) відстрочений податковий актив у сумі 30 тис. грн;
- в) відстрочене податкове зобов'язання у сумі 100 тис. грн;
- г) відстрочене податкове зобов'язання у сумі 30 тис. грн.

8.9

Обладнання було придбане 1 січня 2003 року за 18 000 грн та буде амортизоване упродовж трьох років на прямолінійній основі.

Податкова амортизація становить:

2003	4 000
2004	6 000
2005	8 000.

Ставка податку на прибуток в 2003 році була 30%, а з 2004 року становить 25%. Відстрочений податок, пов'язаний з обладнанням, на 31 грудня 2003 року становив, грн:

- а) відстрочений податковий актив 600;
- б) відстрочений податковий актив 500;
- в) відстрочене податкове зобов'язання 600;
- г) відстрочений податок дорівнює нулю.

8.10

Наприкінці 2002 року устаткування балансового вартістю 7 500 грн було вперше дооцінено на 35 000 грн.

Припустімо, що балансова вартість устаткування на дату переоцінки співпадала з його податковою базою, а ставка податку на прибуток становила 30%.

Податковим наслідком дооцінки буде запис за дебетом рахунка, грн:

- а) відстрочений податковий актив 10 500;
- б) витрати з податку на прибуток 10 500;
- в) додатковий капітал 10 500;
- г) відстрочене податкове зобов'язання 33 000.

В ПРАВИ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

ВПРАВА 8.1

Який бухгалтерський запис і на яку суму слід зробити з нарахування податку на прибуток підприємства, якщо за звітний період відбулися наступні події:

грн

1.	Відвантажена покупцям продукція "А" без попередньої оплати (з ПДВ)	300 000
2.	Здійснені витрати на матеріали (з ПДВ)	600 000
3.	Нарахована амортизація	100 000
4.	Відвантажена продукція "В" та отримана оплата у цьому місяці на суму (з ПДВ)	1 500 000
5.	Здійснені витрати на заробітну плату та інші витрати	750 000

ВПРАВА 8.2

Скільки становить сума податку на додану вартість, яку необхідно сплатити до бюджету, та який бухгалтерський запис і у якій сумі слід зробити з нарахування податкового зобов'язання з ПДВ, якщо за звітний період відбулися наступні події:

грн

1.	Відвантажена покупцям продукція "А" без попередньої оплати (з ПДВ)	1 500 000
2.	Нарахована амортизація	100 000
3.	Перерахований аванс постачальникам сировини (з ПДВ)	600 000
4.	Отримані від постачальників матеріали без попередньої оплати (з ПДВ)	300 000

ВПРАВА 8.3

За даними бухгалтерського обліку підприємства прибуток за 2003 рік складає 300 000 грн. За даними податкового обліку оподатковуваний прибуток дорівнює 305 000 грн.

Різниця в сумі 5 000 грн виникла в результаті перевищення фактично понесених витрат підприємства на відрядження над сумою витрат на відрядження, яка визнається згідно з податковим законодавством.

Необхідно визначити:

- суму податкових витрат підприємства за 2003 рік, якщо ставка податку на прибуток складає 30%;
- яким бухгалтерським записом відображається операція з нарахування податку на прибуток за 2003 рік;
- як буде відображена сума податкових витрат підприємства у Звіті про фінансові результати за 2003 рік.

ВПРАВА 8.4

У 2003 році підприємство придбало комп'ютер за 12 000 грн (у т.ч. ПДВ -2 000 грн).

Нарахована сума амортизації за 2003 рік за даним об'єктом основних засобів:

- у бухгалтерському обліку — 1 000 грн;
- у податковому обліку — 700 грн.

Прибуток до оподаткування і фінансовий результат від звичайної діяльності до вирахування амортизації і податку склав 50 000 грн.

Необхідно визначити:

- балансову вартість комп'ютера у бухгалтерському і податковому обліку на 31.12.2003 року;
- суму податку на прибуток за 2003 рік;
- суму витрат підприємства з податку на прибуток за 2003 рік;
- бухгалтерски записи з нарахування поточного і відстроченого податку;
- як буде відображена сума витрат з податку на прибуток у Звіті про фінансові результати за 2003 рік.

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ ВМІТИ:

- / класифікувати фінансові інструменти з метою бухгалтерського обліку;
- / визначати дату визнання та первісну вартість фінансових інструментів;
- / здійснювати оцінку фінансових інструментів на кожну дату балансу;
- / відображати на рахунках бухгалтерського обліку операції, пов'язані з випуском та обігом похідних цінних паперів;
- / визначати ефективність хеджування;
- / відображати в бухгалтерському обліку операції, пов'язані з хеджуванням справедливої вартості, грошових потоків та фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України.

*Похідний інструмент подібний до бритви.
Ви можете скористатися нею для гоління
та стати більш привабливим для вашої дівчини.
З допомогою бритви ви також можете перерізати
її горло. А можете й покінчити з собою. "*

Financial Times, 1995 р., 4 березня

9.1. КЛАСИФІКАЦІЯ, ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 13 "Фінансові інструменти".

Норми П(С)БО 13 не поширюються на:

- 1) фінансові інвестиції в асоційовані, спільні та дочірні підприємства;
- 2) активи і зобов'язання роботодавців щодо програм пенсійного забезпечення;
- 3) права і зобов'язання за договорами страхування (крім похідних інструментів у страхових контрактах);
- 4) права і зобов'язання щодо оренди (крім похідних інструментів, передбачених орендною угодою);
- 5) угоди, що передбачають платежі, виходячи з кліматичних, геологічних та інших фізичних змін навколишнього середовища;
- 6) угоди про фінансові гарантії, крім угод, які передбачають виплату внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу), валютного курсу або інших змінних, що є базисними;
- 7) угоди про непередбачене відшкодування при об'єднанні підприємств.

Згідно з П(С)БО 13 *фінансовий інструмент* — це контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу — в іншого.

З метою бухгалтерського обліку фінансові інструменти поділяють на:

- / фінансові активи;
- / фінансові зобов'язання;
- / інструменти власного капіталу;
- / похідні фінансові інструменти.

Фінансовий актив — це:

- а) грошові кошти та їх еквіваленти;
- б) контракт, що надає право отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства;
- в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах;
- г) інструмент власного капіталу іншого підприємства.

Фінансові активи включають: грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти; дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу; фінансові інвестиції, що утримуються до погашення; фінансові активи, призначені для перепродажу; інші фінансові активи.

Фінансове зобов'язання — це контрактне зобов'язання:

- а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству;
- б) обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно не вигідних умовах.

Фінансові зобов'язання поділяють на фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, та інші фінансові зобов'язання.

Інструмент власного капіталу — це контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями.

До інструментів власного капіталу належать прості акції, частки та інші види власного капіталу.

Похідний фінансовий інструмент — це фінансовий інструмент:

- /розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому;
- /вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними;
- /який не потребує значних початкових інвестицій.

Похідні фінансові інструменти включають опціони, ф'ючерсні контракти, форвардні контракти та інші похідні фінансові інструменти.

Фінансові інструменти також можуть бути прості та складні. Наведені вище визначення характеризують прості фінансові інструменти, які містять лише один компонент, тобто фінансовий актив, фінансове зобов'язання або інструмент власного капіталу.

Складний фінансовий інструмент — це фінансовий інструмент, що містить компонент фінансового зобов'язання і компонент інструменту власного капіталу.

Прикладом складного фінансового інструменту є конвертовані облигації, які містять компонент зобов'язання (контрактна угода надати кошти або інші фінансові активи) та інструмент капіталу (право упродовж визначеного періоду конвертувати облигації у прості акції емітента).

Схематично класифікацію фінансових інструментів наведено *нарис. 9.1*.



Рис. 9.1. Класифікація фінансових інструментів

Визнання фінансових інструментів Згідно з П(С)БО 13 фінансовий актив або фінансове зобов'язання відображається у Балансі, якщо підприємство є стороною — укладачем угоди щодо фінансового інструменту.

Конкретна дата визнання фінансового інструменту залежить від умов контракту. Наприклад, фінансові активи або фінансові зобов'язання, що виникають унаслідок твердих контрактів на придбання або продаж ресурсів (робіт, послуг) відображаються в Балансі після виникнення права на отримання активу або зобов'язання на його передачу.

Твердий контракт — контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку та передбачає забезпечення виконання контракту.

Інші випадки визнання фінансових інструментів за різних умов узагальнені в *табл. 9.1.*

Таблиця 9.1. Порядок визнання фінансових інструментів

Фінансові інструменти	Умови визнання
Безумовні права, вимоги і зобов'язання	Визнаються фінансовими активами і фінансовими зобов'язаннями, якщо за умовами контракту підприємство має право на отримання грошових коштів або бере на себе зобов'язання сплатити грошові кошти
Форвардний контракт	Визнається фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням на дату виникнення зобов'язання щодо придбання або продажу предмета контракту
Опціон	Визнається фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням у разі укладення контракту між покупцем і продавцем
Фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій	Визнаються на дату укладення контракту або на дату його виконання. При цьому обраний підприємством метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів. Якщо підприємство визнає фінансовий актив та пов'язане з ним фінансове зобов'язання на дату укладення контракту, то відсотки нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності. У разі визнання фінансового активу на дату виконання контракту зміни справедливої вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або іншими доходами, крім фінансових активів, які обліковуються за фактичною або амортизованою собівартістю, та активів, які є інструментом хеджування
Інструменти власного капіталу	Визнаються одночасно з визнанням фінансового активу і фінансового зобов'язання або зі списанням іншого інструменту власного капіталу

Припинення визнання фінансових інструментів

Підприємство списує фінансовий актив з балансу, якщо воно втрачає контроль за цим фінансовим активом або його частиною. Ознакою втрати контролю є повне виконання контракту, закінчення терміну прав вимоги або відмови від прав за цим контрактом.

Якщо при передачі фінансового активу іншому підприємству контроль не втрачається, то така операція відображається як позика під забезпечення, а право підприємства, яке передало актив, на його викуп не вважається похідним фінансовим інструментом.

Підприємство, яке передало фінансовий актив, не втрачає контролю за ним і не списує його з балансу, якщо воно:

- / має викупити цей фінансовий актив, крім випадків, коли цей актив вільно обертається на ринку або коли на момент викупу викупна ціна дорівнює справедливій вартості цього активу;
- / має право і зобов'язане викупити або погасити переданий фінансовий актив на умовах, які забезпечують його одержувачу дохід кредитора від фінансових активів, отриманих в обмін на переданий фінансовий актив. При цьому дохід кредитора не повинен суттєво (більш ніж на 10 відсотків) відрізнятися від того, який він міг би отримати за позикою підприємству, що передало актив, повністю забезпечену переданим активом;
- / зберігає за собою значну частину ризиків і вигід від права власності на переданий фінансовий актив, який не обертається вільно на ринку, шляхом свого на сукупний річний дохід з отримувачем цього активу або безумовного опціону на продаж. В останньому випадку отримувачем опціону є підприємство, яке отримало актив.

Балансова вартість реалізованої частини фінансового активу розподіляється між реалізованою і нереалізованою частинами фінансового активу пропорційно справедливій вартості частин фінансового активу на дату продажу. Фінансовий результат визнається як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та її справедливою вартістю.

Якщо справедливу вартість нереалізованої частини фінансового активу визначити достовірно неможливо, то її балансова вартість визнається нульовою, а фінансовий результат обчислюється як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та балансовою вартістю всього активу.

Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту.

Якщо підприємство передає контроль над фінансовим активом, але завдяки цьому створює новий фінансовий актив або бере на себе нове фінансове зобов'язання, то водночас із списанням з балансу фінансового активу воно зараховує на свій баланс новий фінансовий актив або нове фінансове зобов'язання за справедливою вартістю. Фінансовий результат від такої операції визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю переданого активу, збільшена на справедливу вартість взятого на себе фінансового зобов'язання та зменшена на справедливу вартість нового фінансового активу.

Якщо справедливу вартість нового фінансового активу або нового фінансового зобов'язання достовірно визначити неможливо, то:

- / первісна вартість нового фінансового активу визнається нульовою, а фінансовий результат визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю списаного фінансового активу;
- / первісна вартість нового фінансового зобов'язання дорівнює сумі перевищення виручки над балансовою вартістю списаного активу. У разі необхідності створюється забезпечення відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання".

В аналогічному порядку визнається первісна вартість нового фінансового активу і нового фінансового зобов'язання, що утворюються внаслідок передачі фінансового зобов'язання або його частини.

Фінансова гарантія, яка відповідно до П(С)БО 13 визнана зобов'язанням, до закінчення терміну гарантії відображається гарантом за справедливою вартістю або, якщо справедливу вартість достовірно визначити неможливо, за більшим з двох значень — первісною вартістю чи сумою забезпечення, створеного відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання".

Фінансова гарантія — це передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань.

Якщо фінансова гарантія поширюється на декілька статей Балансу, то оцінка такої гарантії здійснюється за кожною статтею.

Підприємство списує з балансу фінансове зобов'язання або його частину після його виконання, анулювання або закінчення терміну його дії.

У разі обміну позичальника з кредитором борговими інструментами з різними умовами попередній борг списується з одночасним визнанням нового боргу. Зміна умов наявного боргового інструменту (незалежно від причини) відображається погашенням попереднього боргу з одночасним визнанням нового боргу. Різниця між балансовою вартістю погашеного або переданого іншій стороні зобов'язання (або його частини) і сплаченою за нього сумою визнається іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.

Оцінка фінансових інструментів

Згідно з П(С)БО 13 усі фінансові інструменти первісно оцінюються та відображаються в обліку за їх фактичною собівартістю, яка складається із:

- / справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент;
- / витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструменту (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо).

Після первісного визнання на кожну наступну дату балансу фінансові активи слід оцінювати за їх справедливою вартістю, крім:

- / дебіторської заборгованості, що не призначена для перепродажу;
- / фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення;
- / фінансових активів, справедливу вартість яких неможливо достовірно визначити;
- / фінансових інвестицій та інших фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю.

Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу, — дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу.

Таку дебіторську заборгованість оцінюють та відображають в обліку згідно з П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість".

Фінансові інвестиції, що утримуються до їх погашення, та фінансові інвестиції, справедливу вартість яких неможливо достовірно визначити, оцінюються

згідно з П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" відповідно за амортизованою собівартістю або собівартістю.

Балансова вартість фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю, переглядається щодо можливого зменшення корисності на кожну дату балансу на основі аналізу очікуваних грошових потоків.

Сума втрат від зменшення корисності фінансового активу визначається як різниця між його балансовою вартістю та теперішньою вартістю очікуваних грошових потоків, дисконтованих за поточною ринковою ставкою відсотка на подібний фінансовий актив, з визнанням цієї різниці іншими витратами звітного періоду.

Фінансові зобов'язання на кожну наступну (після їх визнання) дату балансу оцінюються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і фінансових зобов'язань за похідними фінансовими інструментами.

Фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу, — це фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструменту з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника.

Фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, і фінансові зобов'язання за похідними фінансовими інструментами (крім зобов'язання за похідним фінансовим інструментом, яке має бути погашеним шляхом передачі пов'язаного з ним інструменту власного капіталу) на кожну наступну після визнання дату балансу оцінюються за справедливою вартістю.

Зобов'язання за похідним фінансовим інструментом, яке має бути погашене шляхом передачі пов'язаного з ним інструменту власного капіталу, справедливу вартість якого на кожну наступну після визнання дату балансу не можна достовірно визначити, оцінюється за собівартістю.

Найкращим свідченням справедливої вартості фінансового інструменту є його ціна котирування на активному ринку. Якщо ринок не є активним, справедливу вартість визначають з використанням відповідних оцінок, зокрема:

- / посилання на останню ринкову операцію;
- / посилання на операцію, яка є, по суті, аналогічною;
- / аналіз дисконтованих грошових потоків;
- / моделі опціонного ціноутворення.

Збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які не є об'єктом хеджування та оцінюються за справедливою вартістю, відображається у складі інших доходів або інших витрат.

Фінансовий актив і фінансове зобов'язання дозволяється згортати в Балансі, якщо підприємство має:

- / юридичне право на залік визнаних сум;
- / можливість і намір погасити згорнуте зобов'язання або реалізувати активи і погасити зобов'язання одночасно.

Облік традиційних фінансових інструментів було розглянуто в попередніх розділах (розділи 4, 5, 6). Тому зупинимось більш докладно на особливостях обліку похідних фінансових інструментів.

9.2. ОБЛІК ПОХІДНИХ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

У законодавстві України похідні фінансові інструменти називають деривативами (від *англ.* derivative — похідний).

Дериватив — це стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати або продати базовий актив на визначених ним умовах в майбутньому.

Відповідно до базових активів деривативи поділяють на три групи (*табл. 9.2*).

Таблиця 9.2. Види деривативів в Україні

Дериватив	Визначення	Орган, який визначає правила випуску та обігу деривативу
1. Фондовий	Стандартний документ, який засвідчує право продати та/або купити цінні папери на обумовлених умовах в майбутньому	Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР)
2. Валютний	Стандартний документ, який засвідчує право продати та/або купити валютну цінність на обумовлених умовах в майбутньому	Національний банк України
3. Товарний	Стандартний документ, який засвідчує право продати та/або купити біржовий товар (крім цінних паперів) на обумовлених умовах в майбутньому	ДКЦПФР

Вимоги до стандартної форми деривативів, встановлені Положенням про вимоги до стандартної (типової) форми деривативів, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 19 квітня 1999 р. № 632 (*табл. 9.3*).

Таблиця 9.3. Стандартні форми деривативів

Форма контракту	Визначення контракту	Реквізити контракту
1	2	3
Форвардний контракт	Двостороння угода за стандартною (типовою) формою, яка засвідчує зобов'язання придбати (продати) базовий актив у визначений час та на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією цін такого продажу під час укладання форвардного контракту	<ul style="list-style-type: none"> / назва контракту; / сторони контракту; / базовий актив контракту та його характеристики (емітент, вид цінного паперу, його номінальна вартість, термін обігу, інші відомості для цінних паперів; вид валюти — для коштів; асортимент — для інших видів товарів); • кількість базового активу; / вартість контракту; / ціна виконання; • термін виконання; / порядок оплати придбаного (проданого) базового активу; / відповідальність сторін у разі невиконання чи неналежного виконання зобов'язань, встановлених цим контрактом; / порядок розгляду спорів, що виникають під час укладення та виконання контракту; / адреси, підписи, печатки, реквізити банківських рахунків (для юридичних осіб) та паспортні дані (для фізичних осіб) сторін контракту

Продовження табл. 9.3

1	2	3
Ф'ючерсний контракт	Стандартний документ, який засвідчує зобов'язання придбати (продати) базовий актив у визначений час на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією цін на момент укладення зобов'язань сторонами контракту	<ul style="list-style-type: none"> / назва контракту; / вид контракту (з поставкою або без поставки базового активу); / сторони контракту; / базовий актив контракту та його характеристики (емітент, вид цінного паперу, його номінальна вартість, термін обігу, інші відомості для цінних паперів; вид валюти — для коштів; асортимент — для інших видів товарів); / обсяг контракту; / розмір початкової маржі; / механізм визначення ціни на момент виконання; / ціна виконання; / одиниця виміру ціни; / термін виконання; / відповідальність сторін у разі невиконання чи неналежного виконання зобов'язань, встановлених цим контрактом; / порядок розгляду спорів, що виникають під час укладення та виконання контракту; / адреси, підписи, печатки, реквізити банківських рахунків (для юридичних осіб) та паспортні дані (для фізичних осіб) сторін контракту
Опціон	Стандартний документ, що засвідчує право придбати (продати) базовий актив на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією цін на момент укладення такого контракту або на час такого придбання за рішенням сторін контракту	<ul style="list-style-type: none"> / назва контракту; / вид опціону (з поставкою або без поставки базового активу); / сторони опціону; / різновид опціону (опціон на купівлю, опціон на продаж); / базовий актив опціону та його характеристики (емітент, вид цінного паперу, його номінальна вартість, термін обігу, інші відомості для цінних паперів; вид валюти — для коштів; асортимент — для інших видів товарів); / ціна виконання; / термін виконання (для опціону з виконанням протягом терміну дії) або день виконання (для опціону з виконанням у встановлену дату); / порядок оплати придбаного (проданого) базового активу; / розмір премії опціону; / відповідальність продавця опціону у разі невиконання чи неналежного виконання зобов'язань, встановлених опціоном; / порядок розгляду спорів, що виникають під час укладення та виконання опціонів; / адреси, підписи, печатки, реквізити банківських рахунків (для юридичних осіб) та паспортні дані (для фізичних осіб) сторін опціону.

Розглянемо особливості обліку похідних інструментів на прикладі фондових деривативів.

Фондовий дериватив — це дериватив, щодо якого Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку зробила висновок про віднесення його до похідного цінного паперу як опціону чи ф'ючерсу згідно з Законом України "Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні".

Порядок здійснення операцій з такими деривативами визначають Правила випуску та обігу фондових деривативів, затверджені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 24 червня 1997 р. № 13. Випуск фондових документів здійснюється як в паперовій (документарній), так і в безпаперовій (бездокументарній) формах.

Емітентами опціонів можуть бути тільки юридичні особи — торговці цінними паперами, що є членами фондової біржі або учасниками торговельно-інформаційної системи, які повинні відповідати обов'язковим нормативам достатності власних коштів та іншим показникам і вимогам, що обмежують ризики по операціях з іншими паперами, встановленим Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Випуск опціонів, базовим активом яких є акції або облігації підприємств та об'єднань, забороняється, якщо емітентом базового активу не оприлюднено жодної регулярної інформації.

Залежно від умов контракту опціони бувають:

/ на купівлю ("кол") або на продаж ("пут");

/ з поставкою або без поставки базового активу;

/ з виконанням протягом терміну дії або на день виконання.

Опціон "пут" дає утримувачу **право на продаж активів**, які лежать в основі контракту. Опціон "кол" дає утримувачу **право на купівлю активів**, що лежать в основі контракту.

Ціну, що сплачується покупцем опціону його продавцю за набуте право скористатися опціоном, називають *премією*.

Відповідно ціна, за якою базовий актив можна придбати або продати при виконанні опціону, має назву **ціна виконання**.

Облік опціонів на купівлю

Емітент опціону на купівлю цінних паперів повинен бути власником базового активу у кількості не менше ніж 80% загальної кількості, передбаченої умовами випуску опціонів або мати договір (договори) комісії з власником (власниками) не менше 80% загальної кількості базового активу, передбаченої умовами договору.

Термін дії договору (договорів) комісії повинен бути не менше терміну дії опціону.

У разі випуску опціону на купівлю базовий актив повинен бути розміщений у зберігача цінних паперів на весь термін дії опціонів.

Якщо емітентом опціонів є зберігач цінних паперів, базовий актив повинен бути розміщений у іншого зберігача.

В загальному вигляді відносини сторін, пов'язані з випуском та обігом опціонів на купівлю цінних паперів, наведено на **рис. 9.2**.

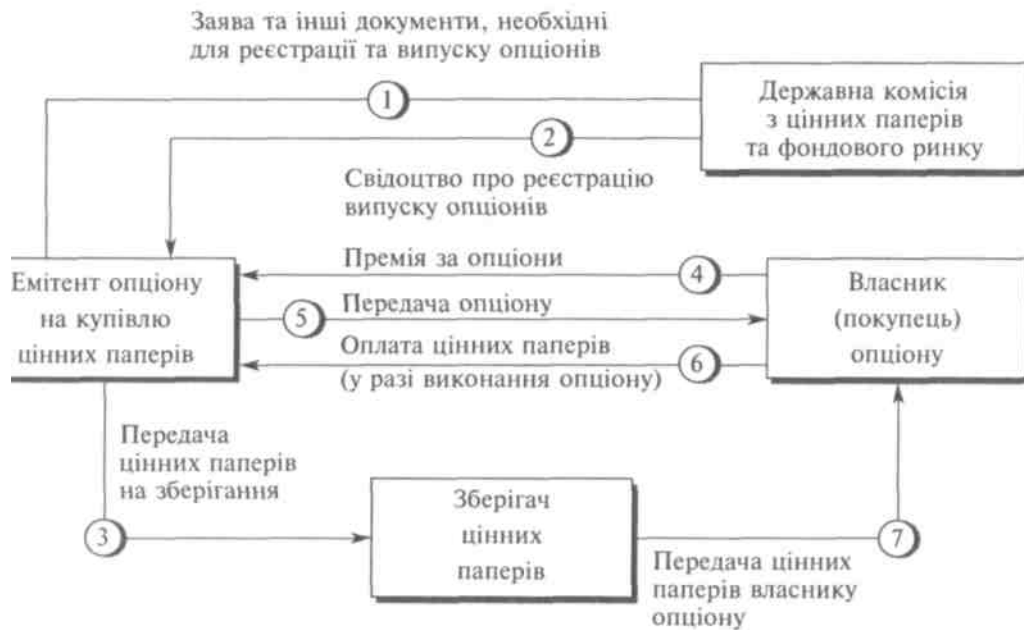


Рис. 9.2. Відносини сторін, пов'язані з випуском та обігом опціонів на купівлю

Облік операцій, пов'язаних з опціонами на купівлю цінних паперів, розглянемо на такому прикладі.

ПРИКЛАД 9.1

З січня 2004 року ТОВ "Торговець" випустило опціон на купівлю 1 000 акцій (за ринковою ціною 200 грн за акцію) ВАТ "Міляга", власником яких воно є. Термін дії опціону завершується 10 липня 2004 року. 20 січня опціон був придбаний ЗАТ "Панда", яке сплатило ТОВ "Торговець" премію в сумі 500 грн. Станом на 31 березня 2004 року ринкова вартість акцій ВАТ "Міляга" зросла на 10%, а станом на 30 червня цього року ринкова вартість зазначених акцій знизилась на 15 грн за акцію. По закінченні терміну дії опціон було виконано, тобто ЗАТ "Панда" придбало акції, сплативши ТОВ "Торговець" 200 000 грн.

В обліку покупця опціону — ЗАТ "Панда" — слід зробити такі записи, грн:

20.01. Сплачено премію за опціон:

Дебет 352	"Інші поточні фінансові інвестиції" (опціон на купівлю акцій)	500
Кредит 311	"Поточні ринки в національній валюті"	500.

Одночасно контрактна вартість базового активу в сумі 200 000 грн відображена на позабалансовому рахунку 03 "Контрактні зобов'язання".

31.03. Відображено зростання справедливої вартості акцій ВАТ "Міляга", які є базовим активом:

Дебет 352	"Інші поточні фінансові інвестиції" (опціон на купівлю акцій)	20 000
Кредит 746	"Інші доходи від звичайної діяльності"	20 000.

30.06. Відображено зменшення справедливої вартості акцій, які є базовим активом:

Дебет 977	"Інші витрати звичайної діяльності"	15 000
Кредит 352	"Інші поточні фінансові інвестиції" (опціон на купівлю акцій)	15 000.

9.07. Придбано акції ВАТ "Міляга":

Дебет 143	"Інвестиції непов'язаним сторонам"	200 000
Кредит 311	"Поточні ринки в національній валюті"	200 000.

Списано вартість виконаного опціону на купівлю акцій

Дебет 143	"Інвестиції непов'язаним сторонам"	5 500
Кредит 352	"Інші поточні фінансові інвестиції" (опціон на купівлю акцій)	5 500.

Одночасно вартість акцій було списано з позабалансового **рахунка 03 "Контрактні зобов'язання"**.

Відповідно в обліку емітента опціону ТОВ "Торговець" випуск і виконання опціону було відображено такими записами:

3.01. Передано зберігану цінних паперів 1 000 акцій (на суму 200 000 грн) ВАТ "Міляга", які є базовим активом за випущеним опціоном. Цю операцію було відображено на позабалансовому **рахунку 05 "Гарантії та забезпечення надані"** в сумі 200 000 грн.

20.01. Отримано премію за опціон від ЗАТ "Панда":

Дебет 311	"Поточні ринки в національній валюті"	500
Кредит 69	"Доходи майбутніх періодів"	500.

31.03. Відображено зростання справедливої вартості акцій ВАТ "Міляга":

Дебет 352	"Інші поточні фінансові інвестиції" (акції ВАТ "Міляга")	20 000
Кредит 746	"Інші доходи від звичайної діяльності"	20 000.

30.06. Відображено зменшення справедливої вартості акцій ВАТ "Міляга":

Дебет 977	"Інші витрати звичайної діяльності"	15 000
Кредит 352	"Інші поточні фінансові інвестиції" (акції ВАТ "Міляга")	15 000.

9.07. Визнано дохід від продажу акцій за опціоном:

Дебет 311	"Поточні ринки в національній валюті"	200 000
Кредит 702	"Дохід від реалізації товарів"	200 000

одночасно на суму премії за опціон

Дебет 69	"Доходи майбутніх періодів"	50
Кредит 702	"Дохід від реалізації товарів"	500.

Списано балансову вартість проданих акцій:

Дебет 902	"Собівартість"	205 01
Кредит 352	"Інші поточні фінансові інвестиції" (акції ВАТ "Міляга")	205 000

одночасно контрактна собівартість цих акцій списується з позабалансового **рахунка 05 "Гарантії та забезпечення надані"**.

Облік опціонів на продаж У разі реєстрації випуску опціонів на продаж емітент повинен забезпечити певні гарантії шляхом внесення на рахунок зберігача цінних паперів коштів та/або державних цінних паперів.

Розмір гарантії підлягає регулярному перерахуванню. Цей розмір не може бути меншим, ніж сумарна вартість премій, отриманих від продажу опціонів даного випуску, та суми, яка становить 30 відсотків вартості базового активу опціонів даного випуску за ціною виконання.

Якщо поточна ринкова вартість базового активу вище, ніж ціна виконання, розмір гарантії може зменшуватись до сумарної вартості премій, отриманих від продажу опціонів даного випуску, та суми, яка становить 10 відсотків вартості предмета опціонів даного випуску за ціною продажу, зафіксованою в контракті.

Схематично відносини сторін, пов'язані з випуском та обігом опціонів на продаж цінних паперів, наведено на *рис. 9.3*.

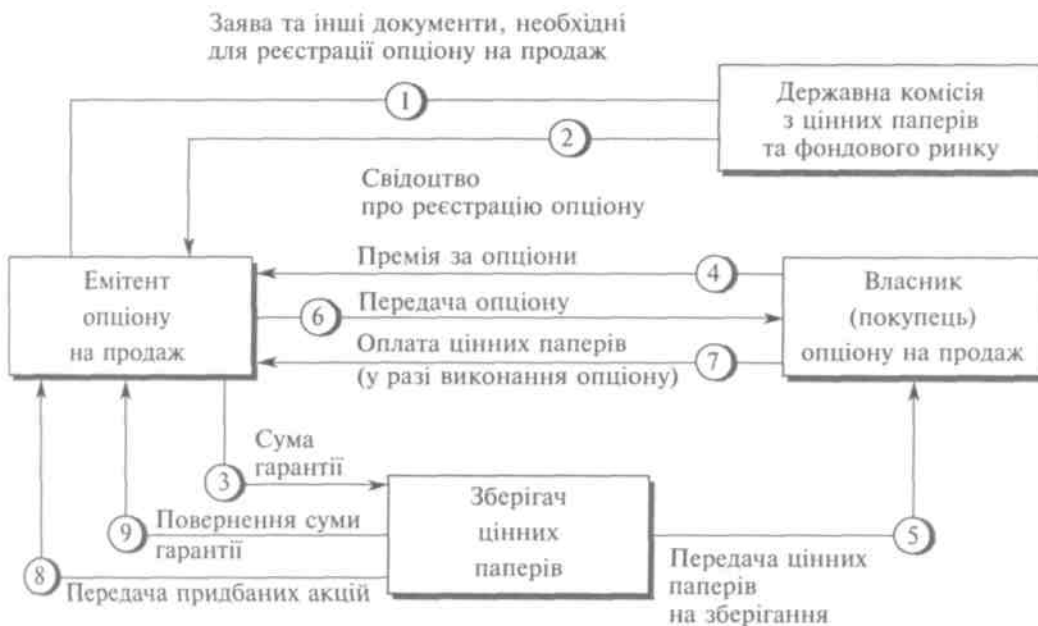


Рис. 9.3. Відносини сторін, пов'язані з випуском і обігом опціонів на продаж

Розглянемо операції, пов'язані з опціоном на продаж, за допомогою наступного прикладу.

ПРИКЛАД 9.2

1 лютого 2004 року ТОВ "Купи-продай" випустило опціон на продаж 10 000 акцій за ціною 60 грн за акцію, який діє до 31 травня 2004 року. За цим опціоном ТОВ "Купи-продай" перерахувало зберігачу цінних паперів суму гарантії в розмірі 300 000 грн.

Опціон був придбаний ЗАТ "Охра", яке сплатило ТОВ "Купи-продай" премію за опціон в сумі 2 000 грн.

Опціон було виконано 20 травня шляхом продажу акцій ВА Т "Лана", якими володіло ЗАТ "Охра".

Припустімо, що протягом терміну дії опціону ринкова вартість цих акцій не змінювалась і становила 59 грн за акцію.

В обліку власника опціону ЗАТ "Охра" цю операцію слід відобразити такими записами, грн:

1.02. Перераховано премію за опціон на продаж акцій:

Дебет 352	"Інші поточні фінансові інвестиції" (опціон на купівлю акцій)	2 000
Кредит 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	2 000

одночасно контрактну вартість акцій, переданих зберігачу цінних паперів, відображено на позабалансовому **рахунку 05 "Гарантії та забезпечення надані"**.

20.05. Виконано опціон на продаж акцій:

Визнано дохід від продажу акцій:

Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	600 000
Кредит 741	"Дохід від реалізації фінансових інвестицій"	600 000.

Списано собівартість проданих акцій:

Дебет 971	"Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"	590 000
Кредит 352	"Інші поточні фінансові інвестиції" (акції ВА Т "Лана")	590 000.

Списано вартість виконаного опціону на продаж акцій:

Дебет 971	"Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"	2 000
Кредит 352	"Інші поточні фінансові інвестиції" (опціон на продаж акцій)	2 000

одночасно з позабалансового **рахунка 05 "Гарантії та забезпечення надані"** списується контрактна вартість проданих акцій.

В обліку емітента опціону ТОВ "Купи-продай" в даному випадку будуть зроблені такі записи, грн:

1.02. Перераховано зберігачу цінних паперів суму гарантії за опціоном на продаж акцій:

Дебет 377	"Розрахунки з іншими дебіторами"	300 000
Кредит 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	300 000.

1.02. Отримано премію за опціон на продаж акцій:

Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	2 000
Кредит 69	"Доходи майбутніх періодів"	2 000.

20.05. Сплачено за придбані акції ВАТ "Лана":

Дебет 352	"Інші поточні фінансові інвестиції"	600 000
Кредит 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	600 000.

Визнано дохід в сумі премії за опціоном

Дебет 69	"Доходи майбутніх періодів"	2 000
Кредит 70	"Доходи від реалізації"	2 000.

Повернено зберігачем цінних паперів суму гарантії за опціоном

Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	300 000
Кредит 377	"Розрахунки з іншими дебіторами"	300 000.

Опціон може передбачати замість придбання (продажу) базового активу здійснення (одержання) плати, розрахованої залежно від різниці між ціною виконання та ціною базового активу на момент виконання.

ПРИКЛАД 9.3

Припустімо, що в прикладі 9.1 ЗАТ "Панда" придбало опціон без поставки базового активу. Тоді ВА Т "Міляга" перераховує ЗАТ "Панда" 5 000 грн, що є різницею між ринковою ціною акцій та ціною акцій за контрактною угодою.

В обліку ЗАТ "Панда" це буде відображено записом:

Дебет 311	<i>"Поточні рахунки в національній валюті"</i>	5 000
Дебет 977	<i>"Інші витрати звичайної діяльності"</i>	500
Кредит 352	<i>"Інші поточні фінансові інвестиції"</i>	5 500.

Облік варантів **Варант** — різновид опціону на купівлю, який випускається емітентом разом із власними привілейованими акціями чи облигаціями та надає його власнику право на придбання простих акцій даного емітента протягом певного періоду за певною ціною.

Варанти можуть випускатися лише відкритими акціонерними товариствами (надалі — емітент) і тільки в документарній формі.

Термін дії варанта не повинен перевищувати 1 рік, а обсяг базового активу емітента варантів не повинен перевищувати 50% обсягу акцій даного емітента, випуск (випуски) яких було зареєстровано.

Не дозволяється випуск варантів для покриття збитків від господарської діяльності емітента із зарахуванням надходжень від продажу варантів як результату поточної господарської діяльності.

Забезпеченість виконання варантів може гарантуватись:

- новим випуском (емісією) акцій, які є базовим активом щодо даних варантів;
- укладанням договору (договорів) комісії з власником (власниками) базового активу в кількості, передбаченій умовами випуску варантів з розміщенням цього базового активу у зберігача;
- викупом у акціонерів належних їм акцій.

Особливості обліку варантів розглянемо на наступному прикладі.

ПРИКЛАД 9.4

ВА Т "Ранок" випустило варанти на придбання упродовж року простих акцій (номіналом 5 грн) за ціною 25 грн. Варанти були реалізовані ТОВ "Шуліка" за 294 118 грн разом з 10 000 облигацій (номіналом 1 000 грн кожна), які було випущено з дисконтом 100 000 грн.

В облік ВА Т "Ранок" випуск зазначених цінних паперів буде відображено записами, грн:

Дебет 311	<i>"Поточні рахунки в національній валюті"</i>	9 900 000
Дебет 523	<i>"Дисконт за випущеними облигаціями"</i>	100 000
Кредит 521	<i>"Зобов'язання за облигаціями"</i>	10 000 000

одночасно

Дебет 311 "Поточнірахунки в національній валюті" 294 118

Кредит 69 "Доходи майбутніх періодів" 294 118.

У разі виконання варантів новим випуском (емісією) акцій в обліку ВАТ "Ранок" слід зробити такі записи, грн:

1. На суму випущених акцій:

Дебет 46 "Неоплачений капітал" 250 000

Кредит 40 "Статутний капітал" 50 000

Кредит 421 "Емісійний дохід" 200 000.

2. На суму оплачених акцій:

Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 250 000

Кредит 46 "Неоплачений капітал" 250 000.

3. Визнання доходу в сумі премії (ціни варанту):

Дебет 69 "Доходи майбутніх періодів" 294 118

Кредит 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" 294 118.

Припустімо, що для виконання варантів ВАТ "Ранок" викупило у акціонерів 10 000 власних акцій за ціною 20 грн за акцію.

Викуп акцій буде відображено записом, грн:

Дебет 451 "Вилучені акції" 200 000

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 200 000.

На суму оплачених акцій:

Дебет 311 "Поточнірахунки в національній валюті" 250 000

Кредит 451 "Вилучені акції" 200 000

Кредит 421 "Емісійний дохід" 50 000.

Якщо варант не було виконано, його суму зараховують до складу доходів емітента.

В обліку покупця — ТОВ "Шуліка" — придбання цінних паперів та виконання варанта буде відображено такими записами, грн:

Дебет 143 "Інвестиції непов'язаним сторонам" 9 900 000

Дебет 352 "Інші поточні фінансові інвестиції" 294 118

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 1284 118.

Виконання варантів (придбання акцій):

Дебет 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" 544 118

Кредит 352 "Інші поточні фінансові інвестиції" 294 118

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 250 000.

У разі невиконання варанта його вартість буде списано на витрати ТОВ "Шуліка":

Дебет 977 "Інші витрати звичайної діяльності" 294 118

Кредит 352 "Інші поточні фінансові інвестиції" 294 118.

Облік ф'ючерсів

Базовим активом ф'ючерсів можуть бути тільки товарні ресурси або грошові кошти (валютні цінності).

Емітентом ф'ючерсу є створена фондовою (товарною) біржею або ТІС кліринго-розрахункова палата або розрахунково-кліринговий банк, зареєстрований Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, з яким ця біржа (ТІС) уклала відповідний договір.

Фондові (товарні) біржі або ТІС повинні зареєструвати правила організації торгівлі стандартизованими ф'ючерсними контрактами, якими має бути передбачена можливість відмови будь-якої зі сторін ф'ючерсного контракту від його виконання виключно за наявності згоди іншої сторони контракту, а також право покупця ф'ючерсного контракту на продаж цього контракту протягом строку його дії іншим особам без погодження умов такого продажу з продавцем контракту.

Для випуску ф'ючерсів в обіг їх емітент подає до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку такі документи:

- / заяву;
- / зразок сертифіката ф'ючерсу на певну кількість базового активу;
- / інформаційне повідомлення, яке буде розповсюджуватися серед потенційних покупців товарних ф'ючерсів, з описом ризиків, пов'язаних з інвестуванням у дані товарні ф'ючерси;
- / для ф'ючерсів, базовим активом яких є товарні ресурси, — дозвіл (погодження) Міністерства економіки України на використання цих ресурсів як базового активу, для ф'ючерсів, базовим активом яких є кошти (валютні цінності), — дозвіл (погодження) Національного банку України.

Емітент повинен надати також вимоги щодо обчислення варіаційної маржі.

Варіаційна маржа — це грошова сума, яка має бути нарахована на кліринговий рахунок учасника торгівлі ф'ючерсними контрактами або списана з цього рахунка за підсумками клірингу щодо кожного торговельного дня. Ці вимоги повинні надавати можливість покрити 100% середньої зміни в ціні протягом торговельного дня. Середня зміна в ціні повинна обчислюватися за результатами торговельних днів протягом останніх шести місяців.

Ф'ючерс повинен містити обов'язкові реквізити, що відповідають стандартним (типовим) формам, визначеним законодавством.

Ресстрація ф'ючерсу на певну кількість певного виду базових активів здійснюється центральним апаратом Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку не пізніше двох тижнів після одержання всіх необхідних документів.

Облік операцій з ф'ючерсами в цілому є аналогічним обліку опціонів.

9.3. ОБЛІК ХЕДЖУВАННЯ

Хеджування означає застосування одного або декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін справедливої вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку.

Інструментом хеджування є похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, справедлива вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсують зміни справедливої вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування.

Відповідно *об'єкт хеджування* — це актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для підприємства ризик зміни справедливої вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних із майбутньою операцією.

П(С)БО 13 "Фінансові інструменти" передбачає три види хеджування:

- хеджування справедливої вартості;
/ хеджування грошових потоків;
- хеджування фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України.

Однією з важливих умов обліку хеджування є його ефективність, яка оцінюється з використанням коефіцієнта ефективності хеджування.

Коефіцієнт ефективності хеджування — це частка від ділення відповідно зміни справедливої вартості або грошових потоків об'єкта хеджування на зміну справедливої вартості або грошового потоку від інструменту хеджування.

Хеджування вважають високоефективним, якщо на початку терміну і протягом дії хеджування підприємство може очікувати, що зміни справедливої вартості чи грошових потоків об'єкта хеджування майже повністю згортаються зі змінами справедливої вартості інструменту хеджування або грошових потоків від нього, а фактичні результати перебувають у межах 80—125 відсотків. Наприклад, якщо збиток від інструменту хеджування дорівнює 120 000 грн і прибуток за грошовим інструментом дорівнює 100 000 грн, згортання можна оцінити на 120 000/100 000, що становить 120 відсотків, або на 100 000/120 000, що дорівнює 83 відсоткам. Отже, в даному випадку хеджування є високоефективним.

Хеджування справедливої вартості

Хеджування справедливої вартості — це хеджування змін справедливої вартості визнаного активу чи зобов'язання або ідентифікованої частини такого активу чи зобов'язання, яка відноситься до конкретного ризику і впливатиме на чистий прибуток (збиток).

Облік хеджування справедливої вартості здійснюється за наявності всіх наведених нижче умов:

- / на початку хеджування оформлена документація про відносини хеджування, про цілі управління ризиком, про стратегію цього виду хеджування. Документацією має бути визначено інструмент хеджування, сутність ризику, що хеджується, та спосіб оцінки ефективності інструменту хеджування;
- / очікується, що значення ефективності інструменту хеджування буде в межах 0,8—1,25;
- / справедливу вартість або грошові потоки від об'єкта хеджування та справедливу вартість інструменту хеджування можна справедливо оцінити;
- / існує висока ймовірність здійснення прогнозованої операції, яка є об'єктом хеджування грошових потоків;
- / на основі постійної оцінки ефективності хеджування протягом звітного періоду встановлено фактичне значення коефіцієнта ефективності хеджування в межах 0,8—1,25.

Зміна справедливої вартості об'єкта хеджування внаслідок переоцінки або ризику, що хеджується, визнаються іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.

ПРИКЛАД 9.5

У 2003р. підприємство придбало акціза 200000грн. Наприкінці 2003року справедлива вартість придбаних акцій становить 230 000 грн. Для захисту вартості сумою 230 000 грн підприємство у 2004 році уклало контракт хеджування шляхом придбання опціону на продаж акцій за 5 000 грн. Наприкінці 2004року цей опціон приносить прибуток 10 000 грн, а справедлива вартість акцій зменшується на таку саму величину.

В обліку підприємства це буде відображено такими записами:

2003 рік. Відображення придбання інвестором цінних паперів:

Дебет 143	"Інвестиції не пов'язаним сторонам "	200 000
Кредит 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	200 000.

Переоцінка придбаних акцій:

Дебет 143	"Інвестиції не пов'язаним сторонам "	30 000
Кредит 746	"Інші доходи від звичайної діяльності"	30 000.

2004 рік. Придбання опціону на продаж акцій:

Дебет 352	"Інші поточні фінансові інструменти "	5 000
Кредит 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	5 000.

Відображення збільшення справедливої вартості похідного інструменту:

Дебет 352	"Інші поточні фінансові інвестиції" (опціон на продаж акцій)	10 000
Кредит 746	"Інші доходи від звичайної діяльності"	10 000.

Відображення зменшення справедливої вартості боргових цінних паперів:

Дебет 977	"Інші витрати звичайної діяльності"	10 000
Кредит 143	"Інвестиції не пов'язаним сторонам "	10 000.

Отже, наприкінці 2004року балансова вартість акцій становить 220 000 грн, а балансова вартість похідного інструменту 15 000 грн.

Підприємство припиняє визнання змін балансової вартості об'єкта хеджування за умови, якщо відбулася одна з таких подій:

- / строк дії інструменту хеджування закінчився або цей інструмент було продано чи виконано;
- / хеджування більше не відповідає умовам, наведеним у П(С)БО 13 "Фінансові інструменти".

У цьому разі сума переоцінки балансової вартості фінансового інструменту, за яким нараховуються відсотки та який є об'єктом хеджування, амортизується з моменту припинення коригування балансової вартості цього інструменту до строку його погашення. Сума амортизації визнається іншими доходами або іншими витратами відповідних звітних періодів.

ПРИКЛАД 9.6

Припустімо, що у прикладі 9.5 підприємство не скористалося опціоном на продаж акцій. В цьому випадку вартість опціону буде списано на витрати підприємства, грн:

Дебет 977	"Інші витрати звичайної діяльності"	15 000
Кредит 352	"Інші поточні фінансові інвестиції" (опціон на продаж акцій)	15 000.

Хеджування грошових потоків

Хеджування грошових потоків — це хеджування зміни грошових потоків щодо ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням або з прогнозованою операцією, що впливатиме на чистий прибуток (збиток).

Облік хеджування грошових потоків здійснюється з урахуванням коефіцієнта ефективності хеджування. При значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах 0,8—1,25 зміна балансової вартості об'єкта хеджування відображається з одночасною зміною власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів). Якщо значення коефіцієнтів ефективності хеджування грошових потоків виходять за межі 0,8—1,25, то зміна балансової вартості об'єкта хеджування грошових потоків визнається іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.

У разі визнання активу або зобов'язання внаслідок хеджування твердого контракту або прогнозованої операції сума зміни балансової вартості відповідного об'єкта хеджування грошових потоків, що відображена у складі власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів), приєднується до первісної вартості визнаних активів або зобов'язань з одночасним зменшенням власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів).

И ПРИКЛАД 9.7

Наприкінці 2004 року підприємство планує придбати 1 000 тонн алюмінію в січні 2005 року. Керівництво підприємства занепокоєне можливим зростанням цін на алюміній упродовж: найближчих місяців. Для хеджування ризику, пов'язаного зі збільшенням відсотка грошових коштів для оплати алюмінію, 1 листопада 2004 року підприємство уклало ф'ючерсний контракт на придбання алюмінію. Цей контракт надає право підприємству та зобов'язує його придбати алюміній до 31 січня 2005 року за ціною 1 300 грн за тонну.

11 січня 2005 року підприємство виконало контракт та виготовило з алюмінію бідони (собівартість бідонів становить 1 600 000 грн), які було продано в квітні за 2 000 000 грн (без урахування ПДВ).

31 грудня 2004 року ціна алюмінію зросла до 1 320 грн за тонну. Якщо припустити, що спот-ціна алюмінію 1 листопада дорівнювала ціні контракту, тоді цей ф'ючерсний контракт не має вартості.

Тому 1 листопада вартість алюмінію за ціною контракту слід відобразити на позабалансовому рахунку 03 "Контрактні зобов'язання" у сумі 1 300 000 грн.

31 грудня 2004 року зростання ціни на алюміній буде відображено таким записом, грн [(1 320 - 1 300) • 1 000]:

<i>Дебет 352 "Інші поточні фінансові інвестиції"</i>	
<i>(Ф'ючерсний контракт)</i>	<i>20 000</i>
<i>Кредит 425 "Інший додатковий капітал "</i>	<i>20 000.</i>
<i>11 січня 2005 р. Придбано 1 000 тонн алюмінію за ціною 1 320 грн:</i>	
<i>Дебет 201 "Сировина та матеріали " (Алюміній)</i>	<i>1 320 000</i>
<i>Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"</i>	<i>1 320 000.</i>
<i>Одночасно на суму розрахункового платежу за ф'ючерсним контрактом:</i>	
<i>Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті"</i>	<i>20 000</i>
<i>Кредит 352 "Інші поточні фінансові інвестиції"</i>	
<i>(Ф'ючерсний контракт)</i>	<i>20 000.</i>

Отримані 20 000 грн за ф'ючерсним контрактом від третьої сторони компенсують суму, сплачену за придбання сировини за превалюючою ринковою ціною 1 320 000 грн. У результаті фактичні витрати грошових коштів становлять 1300 грн за тонну, як і було передбачено. Отже, підприємство забезпечило хеджування грошових потоків щодо придбання алюмінію.

Прибуток за ф'ючерсним контрактом у сумі 20 000 грн обліковується у складі додаткового капіталу до моменту продажу готової продукції, виробленої із придбаної за ф'ючерсним контрактом сировини.

Тому операцію продажу бідонів у квітні слід відобразити такими записами (для спрощення не враховано відображення ПДВ), грн:

Дебет 36	"Розрахунки з вітчизняними покупцями"	2 000 000
Кредит 701	"Виручка від реалізації готової продукції"	2 000 000
Дебет 901	"Собівартість реалізованої готової продукції"	1 600 000
Кредит 26	"Готова продукція"	1 600 000.

Одночасно

Дебет 425	"Інший додатковий капітал "	20 000
Кредит 901	"Собівартість реалізованої готової продукції"	20 000.

Отже, прибуток за ф'ючерсним контрактом, який був відображений у складі додаткового капіталу, тепер зменшує собівартість реалізованої готової продукції. В результаті вартість алюмінію, включеного до собівартості реалізованої готової продукції, становитиме 1 300 000 грн.

Підприємство припиняє визнання змін балансової вартості об'єкта хеджу-юння грошових потоків, якщо:

- / строк дії інструменту хеджування минув або цей інструмент було продано і чи виконано;
- / хеджування більше не відповідає умовам обліку хеджування, визначеним П(С)БО 13 "Фінансові інструменти";
- / припускається, що прогнозована угода або операція за твердим контрактом не відбудеться. У цьому разі прибутки або збитки від інструменту хеджування, первісно визнані власним капіталом (в частині переоцінки фінансових інструментів), визнаються іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.

ПРИКЛАД 9,

Припустімо, що в прикладі 9.7 31 грудня 2004 року підприємство продало ф'ючерсний контракт за 15 000 грн. В обліку це буде відображено такими записами:

Дебет 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	15 000
Кредит 741	"Дохід від реалізації фінансових інвестицій "	15 000
Дебет 971	"Собівартість реалізованих фінансових інвестицій"	20 000
Кредит 352	"Інші поточні фінансові інвестиції"	20 000.

Одночасно списується прибуток від дооцінки ф'ючерсного контракту:

Дебет 425	"Інший додатковий капітал "	20 000
Кредит 746	"Інші доходи від звичайної діяльності"	20 000.

Отже, чистий результат унаслідок продажу ф'ючерсного контракту дорівнює 15 000 грн (20 000 - (20 000 - 15 000)).

Хеджування фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України

Хеджування фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України — це хеджування зміни вартості активів та зобов'язань господарської одиниці за межами України внаслідок зміни валютних курсів.

Таке хеджування відображається в бухгалтерському обліку аналогічно хеджуванню грошових потоків. Поряд з тим якщо значення коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків від таких фінансових інвестицій виходять за межі 0,8—1,25, то зміна балансової вартості фінансового зобов'язання, що є інструментом хеджування таких грошових потоків, відображається у складі власного капіталу відповідно до П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів".

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Що таке фінансові інструменти? Як їх класифікують з метою бухгалтерського обліку?
2. Дайте визначення фінансових активів і фінансових зобов'язань.
3. За яких умов фінансові інструменти слід визнавати у Балансі?
4. Коли слід припиняти визнання фінансових інструментів?
5. Як оцінюють фінансові інструменти під час первісного визнання та на кожну дату балансу?
6. Що таке похідні фінансові інструменти? Наведіть приклади.
7. Як відображають в обліку емітента та покупця операції, пов'язані з обігом опціонів і ф'ючерсів?
8. Як оцінюють та обліковують варанти?
9. Що таке хеджування? З якою метою його застосовують?
10. Що є інструментом хеджування?
11. Що є об'єктами хеджування?
12. Як визначають ефективність хеджування?
13. Як відображають в обліку операції, пов'язані з хеджуванням справедливої вартості?
14. Як відображають в обліку операції, пов'язані з хеджуванням грошових потоків?
15. На яких рахунках відображають прибутки та збитки, пов'язані зі зміною вартості об'єкта хеджування?

МІСЦЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

9.1

Який з наведених нижче активів не є фінансовим активом:

- а) готівка в касі;
- б) аванси, надані постачальникам;
- в) заборгованість покупців;
- г) дебіторська заборгованість за фінансовою орендою.

9.2

Фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, визнаються в обліку на дату:

- а) укладання контракту;
- б) виконання контракту;
- в) укладання контракту або його виконання;
- г) отримання (або сплати) коштів.

9.3.

Дебіторську заборгованість, призначену для перепродажу, на кожну дату Балансу (після визнання) слід оцінювати за:

- а) первісною вартістю;
- б) амортизованою собівартістю;
- в) справедливою вартістю;
- г) чистою вартістю реалізації.

9.4.

Який з наведених нижче пунктів не є похідним цінним папером:

- а) ф'ючерс;
- б) памперс;
- в) опціон;
- г) варант.

9.5

Дериватив — це:

- а) базовий актив;
- б) виріб з деревини;
- в) синонім терміна "своп";
- г) синонім терміна "похідний інструмент".

9.6

Зміна суми оцінки об'єкта хеджування справедливої вартості відображається у складі:

- а) власного капіталу;
- б) фінансових доходів або витрат;
- в) інших доходів або витрат звичайної діяльності;
- г) надзвичайних доходів або витрат.

9.7

Зменшення балансової вартості об'єкта хеджування грошових потоків (за умов ефективного хеджування) слід відобразити за дебетом рахунка:

- а) 442 "Непокріті збитки";
- б) 425 "Інший додатковий капітал";
- в) 977 "Інші витрати звичайної діяльності";
- г) 952 "Інші фінансові витрати".

9.8

Підприємство сплатило 500 грн за опціон на купівлю 100 акцій за ціною 40 грн за акцію через три місяця. Через місяць ціна за акцію зросла на 2 грн, а через два місяці зменшилась на 1 гривню. У разі виконання опціону собівартість придбаних акцій дорівнює, грн:

- а) 40 000; б) 41 000; в) 41 500; г) 42 000.

9.9

Підприємство планує придбати 400 тонн цукру через шість місяців. Для хеджування грошових потоків, пов'язаних з придбанням цукру, підприємство уклало ф'ючерсний контракт на придбання цукру за ціною 2 000 грн за тонну. Через три місяці ціна цукру зросла до 2 100 грн за тонну. Контракт було виконано, в результаті чого собівартість придбаного цукру дорівнює:

- а) 800 000; б) 840 000; в) 760 000; г) 40 000.

9.10

Підприємство придбало опціон (премія дорівнює 800 грн) на продаж 500 акцій за ціною 20 грн на акцію. Через місяць ціна акції зменшилась на 1 гривню, а через два місяці підприємство продало опціон за 700 грн. Фінансовий результат від продажу опціону становить:

- а) прибуток 400; б) збиток 100; в) збиток 500; г) прибуток 100.

В ПРАВИ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Компанія "Гідра-Енерго" придбала корпоративні права у ТОВ "Флора" на суму 120 000 грн шляхом передачі (в обмін на ці права) власного устаткування, балансова вартість якого становить 80 000 грн.

Витрати, пов'язані з транспортуванням устаткування в сумі 1 000 грн, були сплачені компанією "Гідра-Енерго".

Необхідно визначити первісну вартість інвестицій в корпоративні права та скласти бухгалтерські записи, пов'язані з їх придбанням.

ВПРАВА 9.2

Підприємство "Ламонт" 7 січня 2004 року придбало опціон "пут" строком до 31.07.04 на прості акції ВАТ "Простір" за 720 грн. Опціон передбачає продаж 400 акцій за ціною 85 грн за акцію. Опціон було виконано 6 липня 2004 року. Є така інформація щодо опціону "пут":

Дата	Ринкова ціна акцій ВАТ "Простір", грн
31.03	80
30.06	82
6.07	77

Необхідно скласти бухгалтерські записи в обліку "Ламонт" на наступні дати: 7.01., 31.03., 30.06. та 6.07.

ТОВ "Сталий успіх" придбало опціон на покупку простих акцій ВАТ "Нептун", сплативши продавцю премію в сумі 10 000 грн. Через деякий час цей опціон був перепроданий з премією:

Варіант 1 10 000 грн.

Варіант 2 12 000 грн.

Варіант 3 9 000 грн.

Необхідно скласти бухгалтерські записи, пов'язані з придбанням опціону та його перепродажем за різними варіантами.

ВПРАВА 9.4

ВАТ "Тепло усім" придбало 100 облігацій номіналом 1 000 грн кожна за 106 000 грн. Одночасно з облігаціями товариство отримало 1 000 варантів, кожний з яких дає право на придбання однієї простої акції.

На момент придбання ринкова вартість облігації становила 1 040 грн, а варанта — 5 гривень.

Через рік половина варантів були використані для придбання 500 акцій за ціною 20 грн кожна, а 200 варантів були продані за 6 грн кожний.

Решта варантів не були використані.

Необхідно:

- 1) визначити собівартість придбання облігацій та варантів;
- 2) скласти всі необхідні бухгалтерські записи.

ВПРАВА 9.5

4 січня 2004 року фірма "Агронал" прогнозує продаж 500 тонн пшениці 31 грудня 2004 року. З метою хеджування майбутніх грошових потоків фірма уклала ф'ючерсний контракт на продаж 1000 т пшениці 31 грудня 2004 року за 2 200 000 грн (без врахування ПДВ). На 31 грудня, коли справедлива вартість ф'ючерсного контракту становила 100 000 грн, його було виконано. Фірма "Агронал" продала пшеницю за 2 100 000 грн (собівартість реалізованої пшениці була 2 000 000 грн).

Необхідно скласти бухгалтерські записи, пов'язані з ф'ючерсним контрактом і продажем пшениці.

ОБЛІК БУДІВЕЛЬНИХ КОНТРАКТІВ

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ ВМІТИ:

- / визначати види будівельних контрактів;
- / здійснювати оцінку доходу за будівельним контрактом;
- / здійснювати оцінку витрат за будівельним контрактом;
- / здійснювати визнання доходу та витрат упродовж виконання будівельного контракту;
- / складати бухгалтерські записи для визнання фінансового результату за будівельним контрактом;
- / здійснювати визнання сум у Балансі та у Звіті про фінансові результати.

Перший закон Хеопса:
"Ніщо ніколи не будується в строк
і в межах кошторису".

Закони Мерфі

10.1. ВИЗНАЧЕННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ БУДІВЕЛЬНИХ КОНТРАКТІВ

Характер діяльності, здійснюваної підрядниками в межах будівельних контрактів, має певні особливості, а саме: період, в якому розпочинається діяльність за контрактом, і період, коли завершується діяльність за контрактом, є різними звітними періодами. У зв'язку з цим основним питанням у бухгалтерському обліку будівельних контрактів є розподіл доходів від контракту і витрат за контрактом на звітні періоди, упродовж яких виконувалися будівельні роботи.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 1 і зареєстроване в Міністерстві юстиції України 21.05.2001 р. за № 433/5624 з наступними змінами та доповненнями.

Норми П(С)БО 18 "Будівельні контракти" застосовуються для відображення коротко- і довгострокових будівельних контрактів у фінансових звітах підрядників — юридичних осіб, які укладають будівельні контракти, виконують передбачені ними роботи і передають їх замовникам.

Відповідно до П(С)БО 18 *будівельний контракт* — договір про будівництво, який включає:

- / спорудження нового об'єкта;
- / реконструкцію об'єкта;
- / розширення об'єкта;
- / добудову об'єкта;
- / реставрацію об'єкта;
- / ремонт об'єкта;
- / виконання монтажних робіт.

Об'єкт будівництва — сукупність будівель і споруд або окремі будівлі та споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Залежно від формування ціни будівельні контракти укладають кількома способами. П(С)БО 18 серед будівельних контрактів виділяє:

- 1) контракт з фіксованою ціною;
- 2) контракт за ціною "витрати плюс".

Контракт з фіксованою ціною — договір про будівництво, який передбачає, фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв. м, кількість місць тощо). За такими контрактами підрядник може визначити з достовірною точністю дохід від контракту, витрати за контрактом і, отже, кінцевий фінансовий результат — прибуток чи збиток.

Контракт за ціною "витрати плюс" — договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контрак-

ту та погодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої величини). За такими контрактами підрядник звичайно може достовірно визначити очікуваний прибуток, хоча суми доходів і витрат за контрактом можуть бути невизначеними.

На практиці розрізняють два типи контрактів за ціною "витрати плюс":

/ **контракт "витрати без винагороди"** — підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати без забезпечення винагороди. Проте відсоток додається на підставі понесених витрат;

/ **контракт "витрати плюс винагорода"** — підряднику відшкодовуються витрати плюс передбачена винагорода. Ціна контракту цього типу визначається як сума відшкодованих витрат і винагорода. Винагорода є маржинальним прибутком (дохід мінус прямі витрати), заробленим від контракту.

Існує кілька можливих варіантів контрактів, які складаються на підставі контракту "витрати плюс винагорода". Серед них:

/ **контракт "витрати плюс фіксована винагорода"** — винагородою є фіксована грошова сума;

/ **контракт "витрати плюс премія"** — заохочувальні виплати, передбачені для підрядника, розраховуються на підставі своєчасності виконання проекту або відповідно до завершення бюджету;

/ **контракт "витрати плюс відсоток винагороди"** — змінні бонусові платежі додаватимуться до основного платежу підрядника на підставі визначених критеріїв.

Деякі будівельні контракти можуть містити характеристики як контрактів з фіксованою ціною, так і контрактів з ціною "витрати плюс". Прикладом може бути контракт "витрати плюс" з погодженою максимальною ціною. Такі контракти є контрактами з комбінованою ціною.

Відмінності між різними типами контрактів є важливими і враховуються при визначенні очікуваного результату контракту.

Класифікацію будівельних контрактів за змістом діяльності та способами формування ціни показано *нарис. 10.1*.

10.2. ОЦІНКА ДОХОДУ ТА ВИТРАТ ВІД БУДІВЕЛЬНОГО КОНТРАКТУ

Основним елементом доходу від контракту є ціна, передбачена будівельним контрактом. Крім зазначеної суми дохід від будівельного контракту включає:

/ відхилення від ціни за будівельним контрактом;

/ претензію за будівельним контрактом;

/ заохочувальні виплати за будівельним контрактом у тому ступені, в якому вони можуть привести до отримання економічних вигід і якщо їх можна достовірно визначити.

Відхилення від ціни за будівельним контрактом — зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту. Вони можуть бути ініційовані і підрядником, і замовником. Відхилення від ціни за будівельним контрактом включають зміни в специфікаціях або проектах, методах чи способах виконання, засобах обслуговування, в обладнанні, матеріалах, будівельному майданчику і періоді завершення.



Рис. 10.1. Класифікація будівельних контрактів

На момент виникнення відхилень вартість їх не оцінена. Ця обставина пояснюється тим, що спочатку визначаються зміни, а коригування ціни контракту узгоджується пізніше. Відхилення від ціни за будівельним контрактом включаються до доходу тільки тоді, коли існують ймовірність отримання економічних вигід, пов'язаних із відхиленнями, та можливість їх достовірно оцінити.

Претензія за будівельним контрактом — сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту. На відміну від відхилень претензії пов'язані з додатковими сумами, які підрядник намагається отримати як компенсацію за витрати, що не включені до первісної ціни контракту.

Претензія може бути ініційована підрядником через затримки, спричинені замовником; помилки, допущені замовником у специфікації або при проектуванні; через інші заперечення за контрактом. Як результат, вони призводять до збільшення витрат, не передбачених у ціні контракту.

Вимірювання доходу, який виникає внаслідок претензій, характеризується високим ступенем невизначеності і часто залежить від результатів переговорів.

Дохід від претензії буде записаний лише тоді, коли переговори між підрядником і замовником або іншою стороною досягнуть певного етапу для ймовірного розгляду і прийняття замовником суми претензії, і цю суму, яку, ймовірно, визнає замовник, можна достовірно оцінити.

Здійснення такої оцінки потребує від будівельної організації відповідного досвіду.

Слід зазначити, що важливим для визначення претензій є те, що проміжок часу погашення останніх може бути невизначеним. При цьому додатково поне-

сені витрати повинні включатися до ціни контракту. Претензії невизначеного проміжку часу виключаються з доходів від контракту, а приєднані витрати зменшують очікуваний прибуток чи збільшують очікуваний збиток за контрактом.

Якщо критерії визнання доходу не задовольняються, витрати контракту відносять до періоду, у якому вони понесені, і не визнають як актив до визнання доходу. Якщо критерії визнання доходу додержано, то і витрати, і дохід, які пов'язані з відхиленнями або претензіями, визнаються згідно з параграфом стандарту, за яким дохід і витрати за контрактом слід визнавати відповідно як дохід і витрати з урахуванням ступеня завершеності робіт за контрактом на дату балансу. Як результат такого підходу — визнання прибутку від відхилення або претензії. •

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом — додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту. Наприклад, будівельна організація може отримати право на заохочувальні виплати, якщо завершить роботи за контрактом достроково.

Заохочувальні виплати можуть бути ініційовані підрядником і замовником. Ці платежі включаються до доходу від будівельного контракту лише тоді, коли контракт перебуває на достатньо просунутій стадії виконання та існує ймовірність, що визначених стандартів виконання робіт буде додержано або перевищено, а сума заохочувальних виплат може бути достовірно виміряна.

Формування доходу від будівельного контракту наведено на **рис. 10.2**.

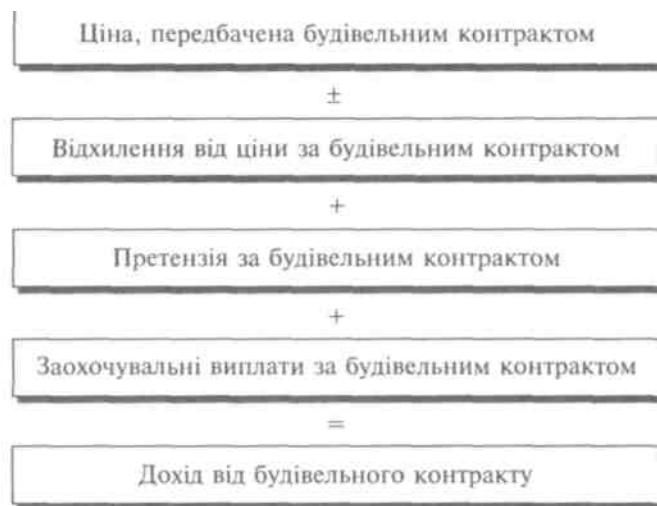


Рис. 10.2. Формування доходу від будівельного контракту

Дохід за будівельним контрактом вимірюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню. У більшості випадків активами виступають грошові кошти або грошові еквіваленти, і відповідно сума доходу може бути легко виміряна. На практиці вимірювання доходу від контракту зазнає впливу різних чинників невизначеності, які залежать від результатів майбутніх подій. Оцінки часто потребують перегляду залежно від того, як відбуваються події і вирішуються чинники невизначеності. Отже, сума доходу від контракту може бути невідома до завершення контракту. Наприклад, підрядник і замовник можуть узгодити відхилення або претензії, які збільшують або зменшують дохід

від контракту у період, наступний за періодом початкового укладання контракту. Однак це не завадить підприємству здійснити достовірну оцінку доходу періодів незавершеного контракту.

Відповідно до П(С)БО 18 "Будівельні контракти" оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається у разі:

- / погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту у періоди після його укладання;
- / зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

Примітка. У цілому витрати, понесені підрядником і пов'язані з відхиленням від ціни за будівельним контрактом і претензіями, обліковуються як витрати контракту.

Для обліку доходів від будівельного контракту Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій передбачено субрахунок 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

Відповідно до П(С)БО 18 "Будівельні контракти" витрати за будівельним контрактом розглядаються за двома ознаками (рис. 10.3):

- / формування виробничої собівартості;
- / періоди виконання будівельного контракту.



Рис. 10.3. Класифікація витрат за будівельним контрактом

За ознакою формування виробничої собівартості *витрати за будівельним контрактом* (собівартість робіт за будівельним контрактом) включають:

- / витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням контракту; /
- загальновиробничі витрати.

До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, належать:

- / прямі матеріальні витрати;
- / прямі витрати на оплату праці;
- / інші прямі витрати (у тому числі вартість робіт, виконаних субпідрядниками).

При розгляді витрат за будівельним контрактом слід окремо спинитися на розгляді витрат на субпідрядника. Ці витрати виникають тоді, коли підрядник не спроможний здійснити всі аспекти будівельного проекту і змушений найняти субпідрядника.

Сума рахунка до підрядника за роботи, виконані субпідрядником, повинна включатись до витрат за контрактом. Ця сума прямо відстежується за проектом і відображається подібно до витрат на прямі матеріали і пряму заробітну плату.

До складу *загальновиробничих витрат* включаються передбачені П(С)БО 16 "Витрати":

- / витрати на управління;
- / витрати на організацію;
- / витрати на обслуговування будівельного виробництва. Загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу при нормальній потужності (пропорційно прямим витратам, обсягам доходів, прямим витратам на оплату праці, відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу тощо).

ПРИКЛАД 10.1

Будівельний підрядник вніс річний платіж у сумі 300 000 грн, ПДВ 60 000 грн, за оренду приміщення офісу, а також додатково сплатив 400 000 грн, ПДВ 80 000 грн — сукупний річний платіж: за комунальні послуги й утримання приміщення офісу, що займає група інженерів і архітекторів та їх керівництво. Будівельний підрядник використовує її як діючу групу гарантії якості, яка розглядає всі розпочаті підрядником контракти.

Оскільки група відповідає за гарантію якості щодо всіх контрактів безпосередньо на місці, її робота за характером не може розглядатися як така, що безпосередньо відноситься на будь-який конкретний контракт, бо контролює всю будівельну діяльність.

Відповідно до П(С)БО 18 "Будівельні контракти", підрядник розподілятиме орендну плату, витрати на утримання приміщення офісу відповідно до систематичної і раціональної бази розподілу при нормальній потужності, що застосовуватиметься послідовно до обох типів витрат (оскільки вони мають подібні характеристики). Незважаючи на те що чинників розподілу цих будівельних загальновиробничих витрат може бути багато (наприклад, сума доходу від контракту, витрати контракту і робочі години, використані в кожному контракті тощо), найбільш раціональною базою розподілу є дохід від контракту. Крім того, оскільки обидва види витрат подібні за характером, розподіл їх на підставі суми доходу від контракту, створеної кожним будівельним контрактом, також задовольнятиме критерії послідовності.

Не включаються до складу витрат за будівельним контрактом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати, які не можуть бути розподілені на

контракти і віднесені до контрактної діяльності; витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

Адміністративні витрати можуть бути визнані витратами за будівельним контрактом, якщо:

- / ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього будівельного контракту;
- / окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника.

Формування витрат за будівельним контрактом подано на *рис. 10.4*.



Рис. 10.4. Формування витрат за будівельним контрактом за ознакою виробничої собівартості

За періодами виконання будівельних робіт від дати укладання будівельного контракту до дати завершення цього контракту до *витрат за будівельним контрактом* включаються:

- / витрати, понесені на звітну дату;
- / попередньо оцінені витрати до завершення робіт.

Витрати, понесені на звітну дату, включають:

- / витрати до укладання контракту;
- / витрати, понесені після укладання контракту.

Витрати до укладання контракту — це витрати, що безпосередньо пов'язані з будівельним контрактом і понесені на забезпечення контракту. До таких витрат відносять:

- / витрати на проектування;
- / витрати на вивчення нових процесів,
- / витрати на укладання контракту;
- / інші витрати, які очікуються і будуть відшкодовані у разі підписання контракту.

Витрати, яких зазнав підрядник при укладанні будівельного контракту, включаються до витрат за будівельним контрактом, якщо існують імовірність його підписання і достовірність оцінки цих витрат.

Витрати, понесені при укладанні будівельного контракту, які були визнані витратами звітного періоду, не включаються надалі до витрат за будівельним контрактом, який підписано у наступних звітних періодах.

Витрати за контрактом, понесені після підписання контракту, — це витрати, понесені до завершення проекту.

Попередньо оцінені витрати до завершення будівельного контракту — це упереджувальні витрати, необхідні для завершення проекту у визначений час. Вони включатимуть ті самі елементи, що й первісні загальні попередньо оцінені витрати контракту, і ґрунтуватимуться на цінах, розрахованих під впливом понесених витрат. Останні оцінки будуть використані для визначення незавершених робіт щодо завершених.

У ході виконання будівельного контракту підрядник може понести витрати за контрактом, віднесені до майбутньої діяльності за контрактом. Такі витрати контракту визнаються як актив за умови ймовірності їх відшкодування. Ці витрати складатимуть суму дебіторської заборгованості, яку замовник має сплатити, і класифікуються як незавершені роботи за контрактом.

Облік витрат за будівельним контрактом подібний до обліку запасів. Витрати, необхідні для підготовки активу для продажу за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, відображаються по дебету рахунка 23 "Виробництво", відповідний субрахунок (наприклад, 230 "Виконання будівельного контракту" або 231 "Будівельні контракти") як понесені витрати. Рахунок 23 "Виробництво" включатиме обидва типи витрат: прямі і непрямі, але не включатиме адміністративні витрати і витрати на збут, оскільки їх не можна ідентифікувати з конкретним контрактом.

Сума визнаних адміністративних витрат відображається за дебетом рахунка 92 "Адміністративні витрати". Сума визнаних витрат на збут — за дебетом рахунка 93 "Витрати на збут".

Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображаються як зміна облікової оцінки згідно з П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

10.3. ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ УПРОДОВЖ ВИКОНАННЯ БУДІВЕЛЬНОГО КОНТРАКТУ

Результатом будівельного контракту може бути прибуток або збиток.

Прибуток — це сума очікуваного перевищення загальної суми доходу від контракту над сумою загальних витрат контракту.

Збиток — сума очікуваного перевищення загальних витрат контракту над загальною сумою доходу контракту. Слід зазначити, що оскільки на дату балансу існує ймовірність отримання збитку за будівельним контрактом, то очікувані збитки визнаються витратами звітного періоду.

Доходи і витрати впродовж виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу. Визнання доходів і витрат з урахуванням ступеня завершеності будівельного контракту називають методом поетапного виконання робіт.

Метод поетапного виконання робіт ґрунтується на концепції (в економічному розумінні), яка розглядає виконання робіт за контрактом як фактично безперервний продаж (з передаванням прав власності), що здійснюється у формі незавершених робіт.

Метод поетапного виконання робіт застосовується на кумулятивній основі у кожному обліковому періоді до поточних оцінок доходу і витрат контракту. Тому накопичені дохід від контракту, витрати та прибуток, які визначаються на кінець періоду, вимірюються на підставі релевантного вимірювання незавершених робіт

щодо завершених. Від цих накопичених підсумків вираховуються відповідні суми, записані на початок періоду. Суми різниць, що залишаються, записують у поточному періоді.

Метод поетапного виконання робіт застосовується лише тоді, коли кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити. Достовірність оцінки залежить від виду будівельного контракту. Якщо це контракт із фіксованою ціною, його кінцевий результат можна оцінити з високим ступенем достовірності у разі виконання всіх умов, поданих на *рис. 10.5*.

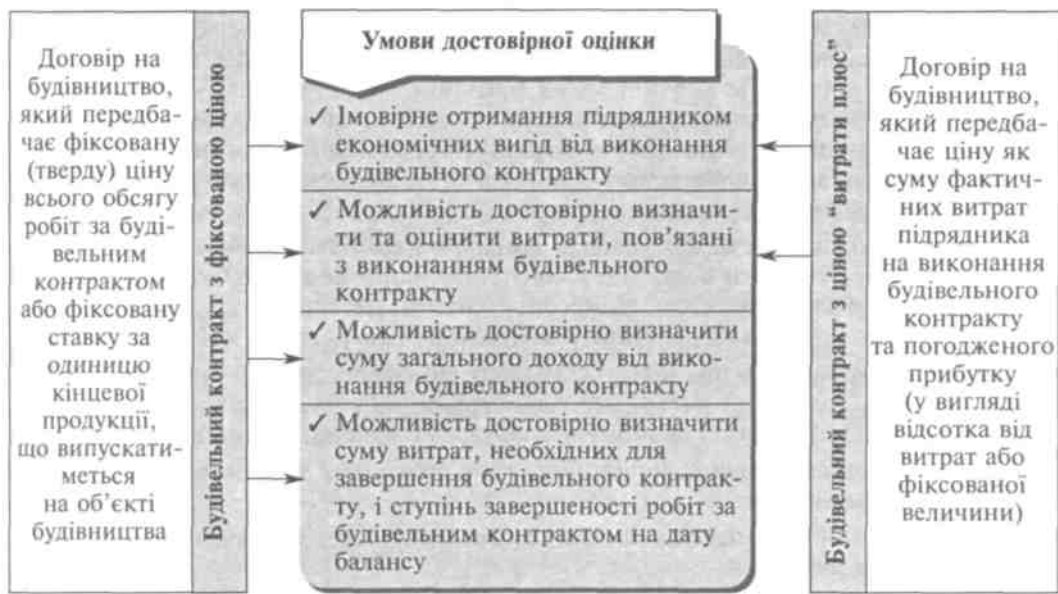


Рис. 10.5. Умови достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом

При визначенні достовірності оцінки контракту з фіксованою ціною виникають певні труднощі, пов'язані із загальними витратами за контрактом.

Для визначення кінцевого фінансового результату контракту із фіксованою ціною необхідні такі умови:

- / підприємство повинне бути спроможним достовірно оцінити результат (прибуток чи збиток) контракту, здійснивши оцінку загального доходу від контракту і витрат до завершення контракту;
- / у порядку використання методу поетапного виконання робіт має бути ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з контрактом, надійдуть на підприємство;
- / підприємство повинне бути спроможним оцінити ступінь завершеності робіт за контрактом. У порядку вимірювання достовірної оцінки витрат, понесених на звітну дату, підприємство повинне мати систему обліку витрат, яка дасть змогу визначити і виміряти витрати, віднесені до контракту.

Якщо будівельний контракт із ціною "витрати плюс", то кінцевий результат такого контракту можна достовірно оцінити, якщо виконуються всі умови, наведені на *рис. 10.5*.

На відміну від контракту із фіксованою ціною сума доходу, визначеного за контрактом "витрати плюс", є невідомою, але такою, яку можна розрахувати, ґрунтуючись на положеннях контракту і попередньої оцінки витрат за контрактом.

Тому труднощі, які виникають при визначенні достовірної оцінки таких контрактів, пов'язані з відшкодуванням витрат за контрактом, а отже, і сумою доходу від контракту.

Так, якщо прибуток визначено у вигляді фіксованого відсотку від витрат і всі витрати відшкодовуються, підприємство спроможне оцінити прибуток по завершених роботах на звітну дату, навіть якщо сума загального прибутку буде невізначеною. Однак більшість контрактів "витрати плюс" мають максимальну узгоджену ціну, яка встановлює верхню межу для доходу. У таких випадках існує ризик, що результатом контракту може бути збиток. Для таких контрактів підрядник потребує оцінки загальних витрат за контрактом, які відшкодовуються для здійснення оцінки результату контракту. Здійснення такої оцінки можливе при застосуванні методу поетапного виконання робіт та існуванні ймовірності, що підрядник отримає економічні вигоди.

Отже, якщо підприємство укладає контракт "витрати плюс" з метою здійснення достовірної оцінки результату контракту, воно повинне бути здатним визначити витрати за контрактом, віднесені до нього, незалежно від того, чи підлягають вони відшкодуванню, і оцінити витрати до завершення контракту.

Кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, якщо існує ймовірність, що підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані з контрактом. Ймовірності отримання економічної вигоди не буде за такими контрактами:

У які не повністю мають юридичну силу, тобто їхня чинність викликає серйозні сумніви;

/ завершення яких залежить від незавершеного судового розгляду або законодавчих актів;

/ що стосуються власності, яка, ймовірно, буде конфіскована або експропрійована;

/ за якими замовник не здатний виконати свої зобов'язання;

/ за якими підрядник не здатний завершити роботи або не може виконати інші свої зобов'язання за контрактом.

Коли підрядник здатний достовірно оцінити фінансовий результат контракту, то до загального доходу (включаючи відхилення, претензії і заохочувальні виплати за будівельним контрактом) й очікуваних витрат, пов'язаних з контрактом, застосовується попередня оцінка ступеня завершення робіт за будівельним контрактом для визначення суми доходу і витрат, що визнаються в періоді. Якщо підрядник очікує, що результатом виконання контракту буде збиток, то він визнається негайно. Очікувані витрати контракту включають витрати, які безпосередньо пов'язані з виконанням конкретного контракту; загальновиробничі витрати, які відносяться до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт.

Існує ряд методів визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом. Підрядник використовує той з них, який забезпечує достовірну оцінку виконаної роботи. Залежно від характеру будівельного контракту ступінь завершеності робіт за ним може визначатись за одним із зазначених методів:

/ вимірюванням та оцінкою виконаної роботи;

/ співвідношенням обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;

/ співвідношенням фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Сума доходу впродовж виконання будівельного контракту визнається в періоді із застосуванням попередньої оцінки ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу до загальної суми доходу від будівельного контракту.

Витрати за будівельним контрактом визнаються посиленням на ступінь завершеності робіт за ним на дату балансу.

Отже, дохід і витрати протягом періоду виконання будівельного контракту визнаються на дату балансу (на останнє число місяця) за ступенем завершеності будівельно-монтажних робіт.

У разі якщо ступінь завершеності будівельних робіт визначається посиленням на витрати за контрактом, понесені на дату балансу, то у витрати, понесені на дату балансу, включаються лише ті з них, які відображають виконані роботи. Понесені витрати, пов'язані з майбутньою діяльністю за контрактом, виключаються зі складу витрат за контрактом.

ПРИКЛАД 10.2

Підрядник "Будівельник" розпочав у січні 2004 року спорудження будівлі за трирічним контрактом. У кінці 2004 — першого року оцінка показників становила, тис. грн

Дохід	3 600
ПДВ	(600)
Витрати, понесені на кінець року,	750
у тому числі:	
/ прями	600
/ загальновиробничі	150
Оцінка витрат до завершення,	
у тому числі:	1 850
/ прями	1 500
/ загальновиробничі	350
Оцінка доходу (3 600 - 600 - 750 - 1 850)	400

За перший рік, за оцінкою інспекції з питань визначення завершеності проекту, контракт було виконано на 30%. Отже, суму визнаного доходу розраховують так, тис. грн:

Дохід, визнаний за перший рік (3 600 • 30%)	1 080
ПДВ	(180)
Витрати, визнані за перший рік	750
Валовий прибуток за перший рік	150

Примітка. Тут і надалі для спрощення викладання матеріалу за звітний період прийнято рік.

При застосуванні методу поетапного виконання робіт для накопичення витрат і визнання прибутку за будівельним контрактом відкривається субрахунок 238 "Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах" до рахунка 23 "Виробництво". Записи по цьому субрахунку здійснюються так:

- / протягом звітнього періоду по дебету відображаються понесені витрати і визнаний прибуток, сума якого визначається зіставленням визнаного доходу без суми непрямих податків і визнаних витрат;
- / у кореспонденції із кредитом субрахунка 239 "Проміжні рахунки" рахунка 23 "Виробництво";
- / у кінці виконання робіт за контрактом рахунок закривається на загальну контрактну вартість (у кореспонденції із субрахунком 239 "Проміжні рахунки" зворотним записом).

Якщо сума проміжного рахунка за звітний період перевищує суму визнаного в цьому періоді доходу за будівельним контрактом без суми непрямих податків, то різниця відображається за дебетом рахунка 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" і кредитом субрахунка 239 "Проміжні рахунки", в іншому разі зазначений запис виконується способом сторно.

Для відображення контрактної (проектно-кошторисної) вартості виконаних робіт за будівельним контрактом, за які рахунки передані замовнику для оплати (проміжні рахунки), до рахунка 23 "Виробництво" відкривається субрахунок (пасивний рахунок) 239 "Проміжні рахунки". Записи на цьому рахунку здійснюються так:

- / упродовж звітнього періоду по кредиту рахунка відображається контрактна вартість виконаних робіт, за які передані рахунки замовнику для оплати;
- / на кінець виконання робіт за контрактом рахунок закривається на загальну вартість контракту (у кореспонденції із субрахунком 238 "Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах").

ПРИКЛАД 10.3

Виходячи з даних *прикладу 10.2*, розрахуємо ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом на кінець першого року за методом співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Розрахунок, тис. грн:

Витрати, понесені на кінець першого року	750
Попередня оцінка загальних витрат (750 + / 850)	2 600
Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом на кінець першого року $(750 : 2\ 600) \cdot 100\%$	28,8%
Дохід, визнаний за перший рік (без ПДВ) $(28,8\% \blacksquare 3\ 000) : 100\%$	864
Витрати, визнані за перший рік	750
Валовий прибуток за перший рік	114

На рахунках бухгалтерського обліку в 2004 році операцію буде відображено так, тис. грн:

1. Понесені витрати: /

прямі:

Дебет 231 "Будівельні контракти"	500
----------------------------------	-----

Кредит 205 "Будівельні матеріали "	600
Кредит 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками "	
Кредит 661 "Розрахунки за заробітною платою "; / інші загальновиробничі:	
Дебет 91 "Загальновиробничі витрати"	150
Кредит 205 "Будівельні матеріали "	150
Дебет 231 "Будівельні контракти"	150
Кредит 661 "Розрахунки за заробітною платою "	
Кредит 91 "Загальновиробничі витрати"	150.
2. Списано витрати по закінчених етапах: Дебет 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"	750
Кредит 231 "Будівельні контракти "	750.
3. Визнано дохід за виконані роботи: Дебет 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями "	1 037
Кредит 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	1 037
на суму ПДВ:	
Дебет 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	173
Кредит 641 "Розрахунки за податками"	173.
Визнано дохід без суми непрямих податків одночасно	
Дебет 238 "Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах "	864
Кредит 239 "Проміжні рахунки "	864.
4. Формування фінансового результату:	
/ списання собівартості:	
Дебет 79 "Фінансові результати"	750
Кредит 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг "	750
/ списання визнаного доходу:	
Дебет 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	864
Кредит 79 "Фінансові результати"	864
Дебет 79 "Фінансові результати"	114
Кредит 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) "	114.
Примітка. Загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат згідно з П(С)БО 16 "Витрати ".	

Якщо мають місце визнані понесені адміністративні витрати, витрати на збут та інші оперативні витрати, то здійснюються бухгалтерські записи за відповідними рахунками витрат:

/ на суму адміністративних витрат:

Дебет 92 "Адміністративні витрати "

Кредит 13 "Знос необоротних активів"

Кредит 20 "Виробничі запаси ", інші;

/ на суму витрат на збут:

Дебет 93 "Витрати на збут "

Кредит 66 "Розрахунки з оплати праці"

Кредит 13 "Знос необоротних активів ", інші; /

на суму інших операційних витрат

Дебет 94 "Інші витрати операційної діяльності"

Кредит 20 "Виробничі запаси ", інші.

У кінці звітної періоду (місяця) зазначені витрати списуються в дебет рахунка 79 "Фінансові результати".

На кожну дату складання балансу підприємству слід переглядати оцінки, застосовані до результату контракту, і здійснювати відповідні виправлення.

Оскільки метод поетапного виконання робіт застосовується до кожного контракту на кумулятивній основі, зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки фінансового результату виконання контракту відображаються як зміна облікової оцінки в тому періоді, у якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди. Отже, попередні періоди не коригуються.

При застосуванні методу співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом сума доходу, яка визнаватиметься у наступні періоди, може бути визначена за такою формулою:

$$\text{Визначення поточного доходу} = \frac{\text{Витрати на звітну дату}}{\text{Накопичені понесені витрати на звітну дату} + \text{Попередньо оцінені витрати до завершення}} \times \text{Ціна контракту} - \text{Дохід, визнаний на попередніх етапах} \quad (10.1)$$

За незначної модифікації цієї формули поточний валовий прибуток може бути визначений за такою формулою:

$$\text{Визначення поточного прибутку} = \frac{\text{Витрати на звітну дату}}{\text{Накопичені понесені витрати на звітну дату} + \text{Попередньо оцінені витрати до завершення}} \times \text{Очікуваний загальний валовий прибуток} - \text{Валовий прибуток, визнаний у попередні періоди} \quad (10.2)$$

У разі виникнення невизначеності щодо отримання суми, яка вже включена в дохід від будівельного контракту і вже відображена у Звіті про фінансові результати за попередні звітні періоди, не отримана сума або сума, відшкодування якої більше не є ймовірним, визнається як витрати періоду, а не як коригування суми доходу від контракту.

ПРИКЛАД 10.4

Припустімо, що у прикладі 10.2 за другий, 2005 рік виконання контракту понесені витрати підрядника становили 900 тис. грн. Оцінку витрат, що будуть понесені за третій рік, було визначено в сумі 1 050 тис. грн. Отже, було перегля-

нито оцінку загальних витрат. Сума доходу 3 000 тис. грн, ПДВ — 600 тис. грн залишилася без змін.

Здійснимо оцінку контракту за два роки.

Розрахунок, тис. грн:

Витрати, понесені за перший рік, що відносяться до виконаної роботи	750
Витрати, понесені за другий рік*	900
Витрати, понесені на кінець другого року	1 650
Попередня оцінка витрат до завершення	1 050
Оцінка загальних витрат (1 650 + 1 050)	2 700
Оцінка доходу	3 600
ПДВ	(600)
Оцінка валового прибутку	300.

* Витрати, понесені за другий рік, включають: прями — 780 тис. грн; загальновиробничі — 120 тис. грн.

Коригування щодо доходу і витрат, визнаних у першому році, не здійснюються, оскільки зміна в оцінці відбулась у другому році. Зміни будуть відображені в другому і третьому роках.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом на кінець другого року розраховуємо методом співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної суми загальних витрат за контрактом.

Розрахунок за другий рік, тис. грн

Витрати, понесені на кінець другого року	1 650
Очікувана сума загальних витрат за контрактом (1 650 + 1 050)	2 700
Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом на кінець другого року 61,1% (1 650 : 2 700 ■ 100%)	
Дохід, визнаний за другий рік на підставі розрахунку за формулою визначення поточного доходу (без ПДВ):	
$[1 650 / (1 650 + 1 050)] \cdot 3 000 - 864$	
Витрати, визнані за другий рік	900
Валовий прибуток за другий рік	69

Розрахунок за формулою визначення поточного доходу:

$$[1 650 / (1 650 + 1 050)] \cdot 3 000 - 864 = 114.$$

На рахунках бухгалтерського обліку будуть здійснені такі записи, тис. грн: 1.

Понесені витрати за другий рік: / прями витрати:

Д-т 231 "Будівельні контракти "	780
К-т 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками "	780
К-т 661 "Розрахунки за заробітною платою "	
К-т 205 "Будівельні матеріали "	
К-т 65 "Розрахунки за страхуванням "; /	

загальновиробничі:

Д-т 91 "Загальновиробничі витрати "	120
К-т 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками ", інші	120.

2. Розподіл загальновиробничих витрат: **Дебет 231** "Будівельні контракти"
120 **Кредит 91** "Загальновиробничі витрати"
120.
3. Визнання доходу за звітний період: **Дебет 361** "Розрахунки з вітчизняними
покупцями" 1 163 **Кредит 703** "Дохід від реалізації робіт і послуг"
1 163
- на суму ПДВ:
Дебет 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" 194
Кредит 641 "Розрахунки за податками" 194.
- Одночасно:
визнання доходу без суми непрямих податків
Дебет 238 "Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах" 969
Кредит 239 "Проміжні рахунки" 969.
4. Визнання понесених витрат за другий рік: **Дебет 903** "Собівартість
реалізованих робіт і послуг" 900 **Кредит 231** "Будівельні контракти"
900.
5. Визнання кінцевого фінансового результату: **Дебет 79**
"Фінансові результати" 900 **Кредит 903** "Собівартість реалізованих робіт і
послуг" 900 **Дебет 703** "Дохід від реалізації робіт і послуг"
969 **-Кредит 79** "Фінансові результати"
969.

Якщо на дату балансу існує ймовірність, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід, передбачений цим контрактом, то очікувані збитки визнаються витратами звітного періоду із включенням фактичних витрат на виконання цього будівельного контракту до собівартості реалізації. Сума очікуваного збитку є очікуваним збитком за контрактом у цілому і визначається незалежно від:

- / того, чи були розпочаті роботи за контрактом;
- ступеня завершеності робіт за контрактом.

Сума очікуваного збитку розраховуватиметься на підставі загальних попередньо оцінених витрат до завершення контракту, які включатимуть витрати контракту, понесені на конкретну дату плюс попередньо оцінені витрати до завершення.

У будь-який рік, якщо підрядник, виконуючи контракт із застосуванням методу поетапного виконання робіт, матиме очікуваний збиток, сума збитку, що з'явиться в цей рік, може бути розрахована так:

$$\begin{array}{l} \text{Сума збитку,} \\ \text{що з'явиться} \\ \text{за поточний період} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Загальний} \\ \text{очікуваний} \\ \text{збиток} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Усі прибутки,} \\ \text{визнані в попередні} \\ \text{періоди} \end{array} \quad (10.3)$$

ПРИКЛАД 10.5.

Припустімо, що в **прикладі 10.4** попередня оцінка витрат до завершення контракту становила 1 500 тис. грн.

Визначимо результат контракту (тис. грн):

Витрати, понесені на кінець другого року	1 650
Оцінені витрати до завершення	1 500
Оцінені загальні витрати	3 150
Оцінений дохід (без ПДВ)	3 000
Оцінений збиток	150.

Оскільки керівництво оцінило очікуваний збиток за контрактом у сумі 150 тис. грн, то він визнається негайно витратами звітного періоду — другого року, коли була здійснена оцінка.

Загальний збиток, що з'явиться за другий рік, складатиме 264 тис. грн (114 + 150).

На рахунках бухгалтерського обліку оцінений збиток буде відображено так:

Дебет 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг "	264
Кредит 231 "Будівельні контракти "	264.

Підрядник, який здатний здійснити достовірну оцінку і використовує метод поетапного виконання робіт для обліку своїх будівельних контрактів, може почати контракт або контракти, різні за характером, для яких неможливо здійснити достовірну оцінку. Він також може розпочати контракт, якому притаманний ризик, і в цьому випадку здійснити достовірну оцінку результату такого контракту теж проблематично. При виконанні таких контрактів метод поетапного виконання робіт не буде використовуватися доти, доки результат контракту не можна буде достовірно виміряти відповідно до критеріїв стандарту 18 "Будівельні контракти".

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то дохід і витрати за контрактом не можуть бути визнані на підставі оцінки ступеня завершеності робіт за методом поетапного виконання робіт. У цьому разі:

- / дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує ймовірність їх відшкодування;
- / витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були понесені.

У такому разі визнається лише дохід у розмірі понесених витрат, а усі витрати визнаються як понесені. Цей метод називають ще методом "нульового прибутку". Результат контракту часто не може бути попередньо оцінений упродовж ранніх стадій виконання контракту, поки немає ймовірності оцінити результат контракту в цілому, але існує ймовірність, що витрати контракту будуть відшкодовані. Отже, якщо стає очевидно, що результатом контракту буде збиток, уся сума збитку визнається як витрати негайно.

Коли невизначеності, що завадять достовірній оцінці результату будівельного контракту, більше не існують, дохід і витрати за контрактом визнаються на підставі методу поетапного виконання робіт. Виявлені доходи не відносять до періоду, у якому вони були понесені.

У разі відсутності ймовірності відшкодування витрат дохід не визнається.

ПРИКЛАД 10.6.

Припустімо, що в **прикладі 10.2** керівництво не спроможне достовірно оцінити витрати, які будуть понесені з метою завершення контракту.

Оскільки керівництво не може достовірно оцінити результат, дохід визнається тільки у розмірі понесених витрат — у сумі 750 тис. грн. У цій сумі — 750 тис. грн визнаються і витрати. Валовий прибуток періоду не визнається.

На рахунках бухгалтерського обліку визнання доходу та витрат за неможливості здійснення достовірної оцінки відобразатиметься так:

1. Понесені витрати, що пов'язані з виконанням робіт за контрактом, перший рік, тис. грн:		
Дебет 231	"Будівельні контракти"	750
Кредит 631	"Розрахунки з вітчизняними постачальниками "	750
Дебет 903	"Собівартість реалізованих робіт і послуг"	750
Кредит 231	"Будівельні контракти "	750.
2. Визнання доходу:		
Дебет 361	"Розрахунки з вітчизняними покупцями"	900
Кредит 703	"Дохід від реалізації робіт і послуг"	900
на суму ПДВ:		
Дебет 703	"Дохід від реалізації робіт і послуг "	150
Кредит 641	"Розрахунки за податками "	150.
Одночасно на суму визнаного доходу без суми ПДВ		
Дебет 238	"Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах"	750
Кредит 239	"Проміжні рахунки "	750.
3. Визначення кінцевого результату:		
Дебет 79	"Фінансові результати"	750
Кредит 903	"Собівартість реалізованих робіт і послуг "	750
Дебет 703	"Дохід від реалізації робіт і послуг"	750
Кредит 79	"Фінансові результати"	750.

Послідовність застосування методу поетапного виконання робіт показано на **рис. 10.6.**

10.4. ВИЗНАННЯ СУМ ВАЛОВОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ЗА БУДІВЕЛЬНИМ КОНТРАКТОМ У БАЛАНСІ

На дату балансу по всіх незавершених контрактах підрядник повинен відобразити у Балансі валову заборгованість:

- / замовників за роботи за будівельним контрактом;
- / замовникам за роботи за будівельним контрактом.



Рис. 10.6. Послідовність застосування методу поетапного виконання робіт

Валова заборгованість замовників виникає за незавершеними контрактами, для яких понесені витрати в сукупності з визнаними прибутками (мінус визнані збитки) перевищують проміжні рахунки. Сума заборгованості замовників подається як нетто-сума і розраховується за алгоритмом, наведеним на рис. 10.7. Ця сума визнається як актив у Балансі у складі незавершеного виробництва.

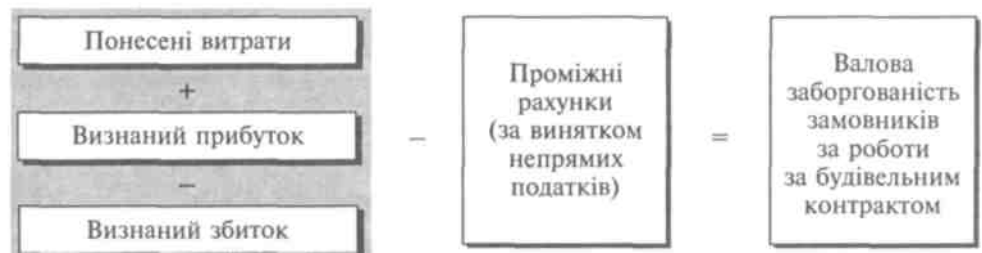


Рис. 10.7. Алгоритм розрахунку суми валової заборгованості замовників за роботи за будівельним контрактом

Валова заборгованість замовникам виникає за незавершеними контрактами, для яких проміжні рахунки перевищують понесені витрати у сукупності з визнаними прибутками (мінус визнані збитки). Сума заборгованості замовникам подається як нетто-сума, розраховується за алгоритмом, наведеним *нарис. 10.8*. Ця сума визнається як зобов'язання у Балансі у складі інших поточних зобов'язань.



Рис. 10.8. Алгоритм розрахунку суми валової заборгованості замовникам за будівельним контрактом

ПРИКЛАД. 10.7

Будівельна компанія розпочала контракт на будівництво тунелю терміном на три роки.

Попередня оцінка доходів 20 000 грн.

Попередня оцінка загальних витрат 16 000 грн.

Однак упродовж другого року керівництво компанії переглянуло оцінку загальних понесених витрат, що вплинуло на результат контракту. Як наслідок цього рішення — за рік було визнано збиток за контрактом, незважаючи на те, що контракт залишатиметься прибутковим у цілому.

Проміжні рахунки виставляються у міру виконання робіт. Визначимо суми валової заборгованості замовників/замовникам за контрактом у цілому на підставі інформації, поданої у табл. 10.1—10.4.

Таблиця 10.1. Вихідні дані для розрахунку суми валової заборгованості

грн

Показник	1 рік	2 рік	.....
Попередньо оцінений дохід	20 000	20 000	20 000
Попередньо оцінені витрати	16 000	18 000	18 000
Попередньо оцінений прибуток	4 000	2 000	2 000
Витрати, понесені на кінець року	8 000	13 500	18 000
Ступінь завершення	50%	75%	100%
Визнаний прибуток па кінець року	2 000	(500)	500
Накопичений прибуток (збиток)	2 000	1 500	2 000
Понесені витрати	8 100	13 550	18 000
Визнаний прибуток	2 000	2 000	2 500
(Визнаний збиток)	—	(500)	(500)
Накопичений визнаний прибуток	2 000	1 500	2 000
(Проміжні рахунки)	(10 000)	(15 000)	(20 000)
Заборгованість, визнана як актив / зобов'язання	100	50	0
Перший рік: 8 100 + 2 000 - 10 000			
Другий рік: 13 550 + 2 000 - 500 - 15 000			

Для систематизації бухгалтерських записів при виконанні будівельних контрактів у **табл. 10.2** подана типова кореспонденція рахунків.

Таблиця 10.2. Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій під час виконання будівельного контракту

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		1 рік	2 рік	3 рік
	Дебет	Кредит			
1	2	3	4	5	6
Понесені витрати	231 "Будівельні контракти"	20 "Виробничі запаси" 65 "Розрахунки за страхуванням" 66 "Розрахунки з оплати праці"	8 100	13 550	18 000
Визнані доходи з урахуванням непрямих податків	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	70 "Доходи від реалізації"	12 120	18 060	24 000

Продовження табл. 10.2

1	2	3	4	5	6
Визнані доходи від непрямих податків	238 "Завершені етапи по незавершених будівельних контрактах"	239 "Проміжні рахунки"	10 100	15 050	20 000
Податок на додану вартість	70 "Доходи від реалізації"	64 "Розрахунки за податками і платежами"	2 020	30Ю	4 000
Собівартість реалізації	90 "Собівартість реалізації"	231 "Будівельні контракти"	8 100	13 550	18 000
Визнаний прибуток за період	79 "Фінансові результати"	44 "Нерозподілені прибутки"	2 000	2 000	2 500
Визнаний збиток за період	44 "Нерозподілені прибутки"	79 "Фінансові результати"		500	500
Прибуток наростаючим підсумком	—	—	2 000	1 500	2 000
Проміжні рахунки	—	—	10 000	15 000	20 000
Коригування для відображення проміжних рахунків	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	239 "Проміжні рахунки"	100	50	<
Валова заборгованість замовників	—	—	100	50	—
Валова заборгованість замовникам	—	—	—	—	—

Таблиця 10.3. Витяг зі Звіту про фінансові результати

тис. грн

Показник	Код рядка	1 рік	2 рік	3 рік	...
Чистий дохід від реалізації робіт, послуг	035	10 000	5 000	5 000	20 000
Собівартість реалізованих робіт, послуг	040	(8 000)	(5 500)	(4 500)	(18 000)
Валовий прибуток (збиток)	050/055	2 000	(500)	500	2 000

Таблиця 10.4. Витяг з Балансу

тис. грн

Показник	Код рядка	1 рік	2 рік	3 рік
II. Оборотні активи:				
Запаси:	120			
Незавершене виробництво		100	50	

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Дайте визначення будівельного контракту.
2. Що таке об'єкт будівництва?
3. Які будівельні контракти укладають залежно від формування ціни?
4. Які складові доходу від будівельного контракту?
5. Які складові витрат за будівельним контрактом?
6. Що таке компенсаційні платежі?
7. У чому полягає сутність застосування методу поетапного виконання робіт за будівельним контрактом?
8. У яких випадках метод поетапного виконання робіт не застосовується?
9. Які існують методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом?
10. Які показники, що пов'язані з виконанням будівельного контракту, відображаються у Балансі?

МІСЦЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

10.1

Будівельна компанія витратила протягом звітного періоду 180 000 грн на будівництво споруди за контрактом. Ціна контракту становить 900 000 грн, а загальні витрати на будівництво очікуються в сумі 720 000 грн. Яку суму доходу слід відобразити в Звіті про фінансові результати компанії на основі методу поетапного виконання контракту?

- | | |
|-----------------|-----------------|
| а) 45 000 грн; | в) 180 000 грн; |
| б) 144 000 грн; | г) 225 000 грн. |

Такі дані слід використати для тестів 2, 3, 4.






Підрядник розпочав спорудження будівлі за дворічним контрактом 1 березня 2004 року. На кінець березня оцінка показників становила, тис. грн:

Дохід	6 000
ПДВ	(1 000)
Витрати, понесені па кінець місяця	1 250
Оцінка витрат до завершення	3 000.

10.2

Оцінка доходу виконання будівельного контракту становить:

- | | |
|-------------------|-------------------|
| а) 750 000 грн; | в) 3 750 000 грн; |
| б) 2 000 000 грн; | г) 188 000 грн. |

-  **10.3**
- За березень 2004 року на підставі даних Журналу виконаних робіт обсяг і вартість виконаних робіт становить 25%. Сума визнаного доходу за березень 2004 року:
- | | |
|-------------------|-------------------|
| а) 3 750 000 грн; | в) 2 500 000 грн; |
| б) 1 250 000 грн; | г) 2 000 000 грн. |
-  **10.4**
- Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом на кінець березня 2001 року за методом співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної суми загальних витрат за контрактом становить:
- | | | | |
|----------|-----------|-----------|-----------|
| а) 4,2%; | б) 25,0%; | в) 60,0%; | г) 29,4%. |
|----------|-----------|-----------|-----------|
-  **10.5**
- Основним недоліком використання методу поетапного виконання робіт при визнанні доходу від будівельних контрактів є:
- а) непридатність для розрахунку податку на прибуток;
 - б) надання результатів на підставі попередньої оцінки, яка може бути суб'єктивною щодо значних невизначеностей;
 - в) визначення незначної суми доходу щодо періоду, у якому був дійсно зароблений більший дохід;
 - г) жодна з наведених.
-  **10.6**
- Який із наведених показників використовується при розрахунку визнаного прибутку за передостанній та останній роки виконання будівельного контракту за методом поетапного виконання робіт?
- | | Витрати наростаючим підсумком | Прибуток попередньо визнаний |
|----|--------------------------------------|-------------------------------------|
| а) | так | так; |
| б) | так | ні; |
| в) | ні | так; |
| г) | ні | ні. |
-  **10.7**
- Підрядник використовує метод поетапного виконання робіт для п'ятирічного будівельного контракту. Який із показників буде використаний підприємством для розрахунку визнаного прибутку за третій рік?
- | | Проміжні розрахунки на звітну дату | Прибуток попередньо визнаний |
|----|---|-------------------------------------|
| а) | так | ні; |
| б) | ні | так; |

- | | | |
|----|-----|------|
| в) | ні | ні; |
| г) | так | так. |

10.8

Розрахунок визнаного прибутку за третій рік п'ятирічного будівельного контракту, облік якого здійснюється за методом поетапного виконання робіт, включає співвідношення:

- а) фактичних витрат з початку виконання контракту до очікуваної суми загальних витрат;
- б) фактичних витрат з початку виконання контракту до загальної суми проміжних рахунків на дату Балансу;
- в) витрати, понесені за третій рік, до очікуваної суми загальних витрат;
- г) витрати, понесені за третій рік, до загальної суми проміжних рахунків на дату Балансу.

10.9

В обліку будівельних контрактів при застосуванні методу поетапного виконання робіт проміжні рахунки за контрактом — це:

- а) субрахунок до рахунка "Виробництво";
- б) рахунок довгострокових зобов'язань;
- в) контрахунок до рахунка оборотних активів;
- г) рахунок доходів.

10.10

Є така інформація по підприємству, яке розпочало виконання будівельних контрактів у 2003 році, грн:

III

	Проект 1	Проект 2	||
Ціна контракту	420 000	300 000	
Витрати, понесені впродовж 2003 року	240 000	280 000	
Попередньо оцінені витрати до завершення	120 000	40 000	
Рахунки, виставлені замовникам впродовж 2003 року	150 000	270 000.	
Надходження від замовників впродовж 2003 року			

Якщо на підприємстві використовується метод поетапного завершення робіт, сума валового прибутку (збитку), яку буде визнано в Звіті про фінансові результати за 2004 рік, становитиме, грн:

- | | |
|--------------|------------|
| а) (20 000); | в) 22 500; |
| б) 20 000; | г) 40 000. |

В ПРАВИ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

ВПРАВА 10.1

Підприємство "Забудовник" уклало контракт на будівництво моста на 2 000 000 грн, ПДВ — 400 000 грн. Будівництво було розпочато в січні 2003 року і завершено в грудні 2004 року. Є такі дані щодо виконання будівельного контракту:

Показник	2003 рік	2004 рік
Понесені витрати	810 000	700 000
Очікувані витрати до завершення	690 000	—

Необхідно:

- 1) Визначити суму доходу, яку буде відображено у звітності за 2003 рік. Здійснити необхідні бухгалтерські записи.
- 2) Визначити суму валового прибутку, яку буде відображено у звітності за 2003 рік.
- 3) Визначити суму валового прибутку, яку буде відображено у звітності за 2004 рік.

ВПРАВА 10.2

1 лютого 2003 року підрядник "Контрактер" погодився на спорудження будівлі вартістю 6 300 000 грн, ПДВ — 1 260 000 грн. Підрядник очікує, що витрати за контрактом становитимуть 4 200 000 грн і проект буде завершено в 2005 році.

Є така інформація, що стосується витрат і проміжних рахунків за цим контрактом

Показник	2003 рік	2004 рік	2005 рік
Загальна сума понесених витрат до дати балансу	1 400 000	2 640 000	4 900 000
Очікувані витрати до завершення контракту	2 800 000	2 160 000	—
Проміжні рахунки, передані замовнику до дати балансу	2 100 000	3 465 000	6 300 000

Необхідно розрахувати валовий прибуток, визнаний за 2003, 2004, 2005 роки за методом поетапного виконання робіт.

ВПРАВА 10.3

Підприємство "Абардаш" у 2003 році розпочало роботи по контракту на будівництві офісної будівлі на 1 400 000 грн, ПДВ 280 000 грн. Упродовж 2003 року підприємство понесло витрати на 343 000 грн, виписало рахунки замовникам на суму 240 000 грн, ПДВ 48 000 грн і отримало за цими рахунками 192 000 грн, ПДВ 38 000 грн. На 31 грудня 2003 року очікувані майбутні витрати для завершення будівництва будівлі становитимуть 637 000 грн.

Складіть бухгалтерські записи за наведеними операціями підприємства "Абардаш".

ВПРАВА 10.4

Підрядник "Пошукам" розпочав у 2004 році контракт на 3 500 000 грн, ПДВ 700 000 грн, на будівництво споруди насосної станції.

Станом на 31 грудня 2004 року є така інформація про залишки на рахунках підрядника (тис. грн):

/ 238 "Завершені етапи будівельних контрактів"	1 225
/ 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	120
/ 239 "Проміжні рахунки"	600.

Вкажіть, як ці рахунки будуть відображатися у Балансі підрядника, складеному на 31 грудня 2004 року.

ВПРАВА 10.5

У 2002 році підрядник "Оптиміст" уклав контракт на будівництво житлового будинку на суму 2 000 000 грн, ПДВ 400 000 грн.

Є така інформація про витрати та проміжні рахунки за цим контрактом на звітну дату (тис. грн):

Показник	2002	2003	2004
Понесені витрати	560	1 200	1 570
Очікувані витрати до завершення	1 040	400	0
Проміжні рахунки, передані замовнику	300	800	2 000
Грошові кошти, що надійшли від замовника	240	640	1 880

Необхідно:

- 1) розрахувати валовий прибуток за 2002 та 2003 роки;
- 2) скласти бухгалтерські записи по визнанню валового прибутку за 2003 рік;
- 3) показати, як інформація за контрактом буде відображена у Балансі та Звіті про фінансові результати за 2003 рік.

СКЛАДАННЯ, ПОДАННЯ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ ВМІТИ:

- / відображати в обліку результати проведеної інвентаризації;
- / складати квартальні та річні фінансові звіти;
- S* визначати чистий прибуток та дивіденди на акцію;
- / підготувати Примітки до фінансових звітів;
- / виправляти помилки у фінансових звітах;
- / відображати вплив подій, що виникли після дати балансу;
- / складати звітність за сегментами;
- / розкривати інформацію щодо зв'язаних сторін;
- / коригувати фінансові звіти внаслідок інфляції;
- / аналізувати фінансові звіти.

"Фінансова звітність подібна до гарних парфумів — приємна для нюху, але не для вживання у їжу".

Абрахам Брілофф

11.1. ОРГАНІЗАЦІЯ ПІДГОТОВКИ ТА ПОДАВАННЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

На основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані скласти фінансову звітність, яку підписують керівник та бухгалтер підприємства.

Фінансова звітність підприємства (крім бюджетних установ, представництв іноземних об'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва) охоплює: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал та Примітки до звітів.

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних об'єктів господарської діяльності встановлена скорочена за показниками фінансова звітність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції зобов'язані скласти та подавати консолідовану фінансову звітність.

Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади складають і подають зведену фінансову звітність про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління, а також зведену фінансову звітність про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають у державній власності.

Об'єднання підприємств крім власної звітності складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року в складі Балансу та Звіту про фінансові результати.

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим ніж 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Процес підготовки та складання річної фінансової звітності включає такі основні етапи (рис. 11.1). Слід зазначити, що зміст окремих етапів може мати певні особливості залежно від технології та організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Наприклад, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку передбачає списання доходів і витрат з рахунків класів 7 і 9 щомісячно або щорічно, що відповідно впливатиме на методику складання Звіту про фінансові результати.

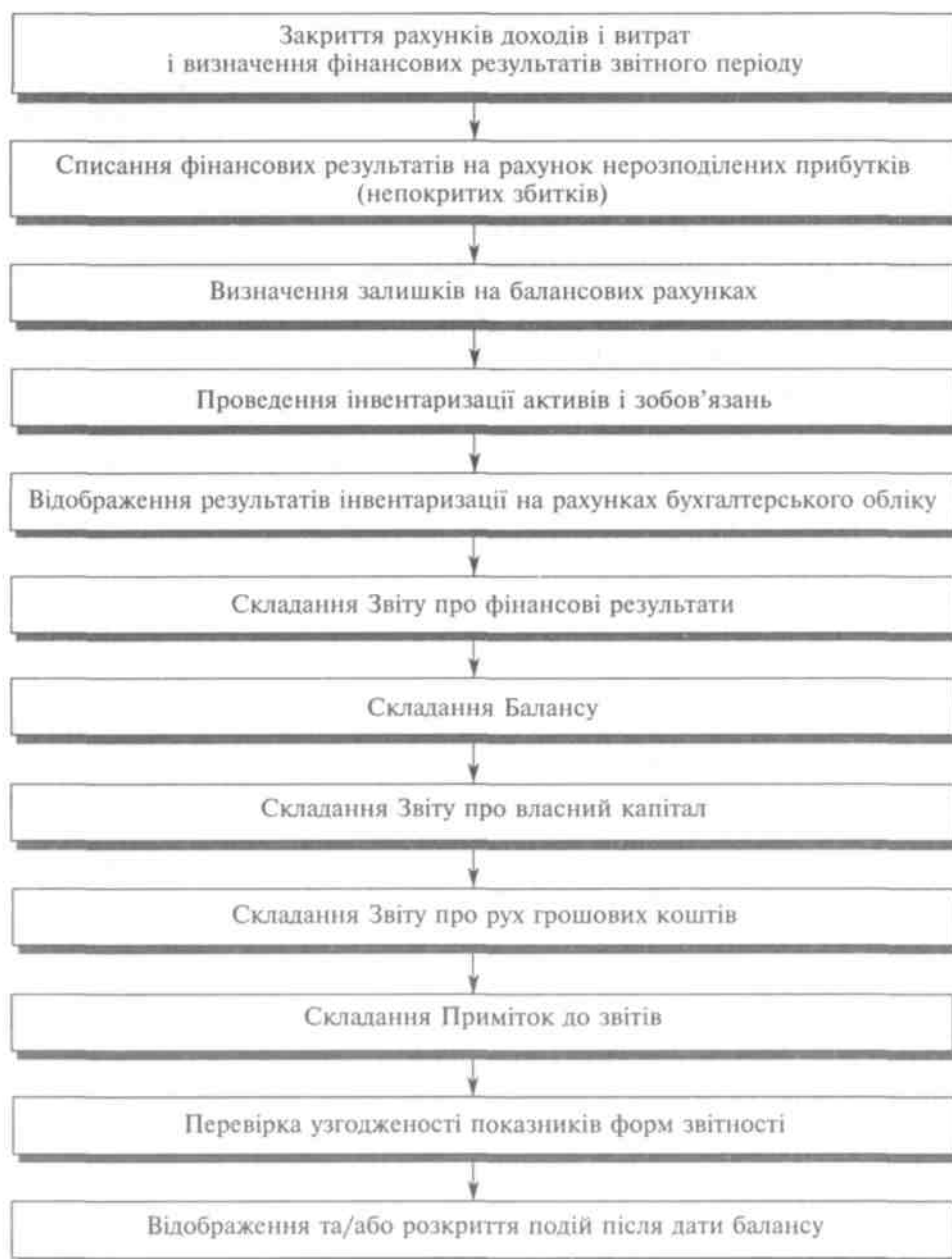


Рис. 11.1. Основні етапи підготовки та складання річної фінансової звітності

Інвентаризація

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” для забезпечення даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства мають проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- / при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;
- / перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилася не раніше, ніж 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів — один раз у п'ять років;
- / при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийняття-передачі справ);
- / при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);
- / за приписом судово-слідчих органів;
- / у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);
- / при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів в межах одного органу, до сфери управління якого належать ці підприємства;
- / у разі ліквідації підприємства;
- / при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності — у разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів, а також за вимогою хоча б одного члена колективу (бригади).

В інших випадках об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства. У випадку обов'язкової інвентаризації об'єктом її проведення є не лише власні активи підприємства, а й майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству та обліковуються на позабалансових рахунках.

Основними завданнями інвентаризації є:

- / виявлення фактичної наявності основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;
- / установаження лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- / виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;
- / перевірка дотримання умов та порядку зберігання матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних засобів;
- / перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської та кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів.

Порядок проведення інвентаризації відповідних об'єктів визначають:

- / Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 (із наступними змінами і доповненнями);
- / Інструкція Міністерства фінансів України про порядок одержання, витрачання, обліку, зберігання та транспортування дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння на підприємствах, в об'єднаннях, установах і організаціях, затверджена 29 грудня 1992 р.;
- / Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою правління НБУ від 15.12.2004 р. № 637.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити всі умови для її проведення, визначити об'єкти і терміни інвентаризації.

Для проведення інвентаризації наказом керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівників структурних підрозділів і головного бухгалтера, очолювані керівником підприємства або його заступником. У разі значного обсягу робіт з інвентаризації для її безпосереднього проведення створюються робочі інвентаризаційні комісії у складі інженера, технолога, механіка, виконавця робіт, товарознавця, економіста, бухгалтера та інших фахівців, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік.

Зміст інвентаризації окремих об'єктів та її документальне оформлення наведено у *табл. 11.1.*

Таблиця 11.1. Зміст інвентаризації та оформлення її результатів

Об'єкт інвентаризації	Зміст інвентаризації	Проведення інвентаризації	Оформлення результатів інвентаризації
1	2	3	4
Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи	Встановлення наявності і фізичного стану об'єктів та правильності зарахування їх до відповідної групи активів Визначення дати, джерела та особи, яка санкціонувала придбання чи спорудження не відображених у бухгалтерському обліку основних засобів Перевірка наявності документів на земельні ділянки, водоймища та інші об'єкти природних ресурсів, що підтверджують право власності підприємства на них Оформлення пропозиції про визначення справедливої та ліквідаційної вартості придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю	Окремо за кожним місцем знаходження об'єктів та особою, що відповідає за їх зберігання та використання	Інвентаризаційний опис основних засобів (ф. № інв.-1)

Продовження табл. 11.1

1	2	3 —.....
Нематеріальні активи Об'єкти права інтелектуальної власності	Встановлення наявності об'єктів за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права та обґрунтовано їх вартість	Окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів та особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4)
Фінансові інвестиції Цінні папери, передані підприємством на зберігання спеціальним організаціям (банку, депозитарію)	Перевірка фактичної наявності правильності оформлення і реальної вартості відображених у Балансі підприємства цінних паперів, повноти і своєчасності відображення в бухгалтерському обліку доходів від фінансових інвестицій Звіряння залишків, відображених на відповідних рахунках бухгалтерського обліку підприємства з даними виписок спеціальних організацій	За окремими емітентами із зазначенням назви, серії, номера, номінальної і балансової вартості, термінів їх погашення	Акт інвентаризації фінансових інвестицій
Запаси товарів і матеріалів (товарно-матеріальні цінності) Незавершене виробництво, незавершене капітальне будівництво і незавершений ремонт	Переважування, облік і підрахунок ТМЦ Визначення заділу, стадії та ступеню їх готовності, кількості або обсягу робіт Визначення кількості сировини і матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси або суміші в незавершеному виробництві	У порядку розміщення цінностей у даному приміщенні або (при зберіганні ТМЦ в різних ізольованих приміщеннях у однієї матеріально відповідальної особи) послідовно за місцями зберігання За кожним незавершеним об'єктом	Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей (типова форма М-21) Акти інвентаризації незавершеного виробництва і незавершеного капітального будівництва

Продовження табл. 11.1

1	2	3	4
	Перевірка того, чи не значиться у складі незавершеного капітального будівництва устаткування, що передане до монтажу, а фактично монтаж не розпочатий, а також стану об'єктів, що законсервовані і будівництво яких тимчасово припинено, виявлення причин і підстав для їх консервації. Визначення причин затримки оформлення здачі в експлуатацію збудованих об'єктів, що фактично введені в дію повністю або частково		Акт інвентаризації незакінчених капітальних ремонтів основних засобів (ф. № інв.-ІО)
Витрати майбутніх періодів і резерви майбутніх витрат і платежів	Перевірка обгрунтованості залишку сум вказаних витрат і резервів на дату інвентаризації, відповідності затвердженому розпорядчим документом керівника підприємства переліку створюваних резервів	За кожним резервом та кожним видом витрат	Акт інвентаризації витрат майбутніх періодів (ф. № інв.-І)
Розрахунки з дебіторами і кредиторами	Перевірка реальності заборгованості, зокрема наявності документів про підтвердження заборгованості дебіторами та погодження залишку розрахунків з кредиторами	За кожним дебітором або кредитором	Акт інвентаризації розрахунків із покупцями, постачальниками та іншими дебіторами та кредиторами (ф. № інв.-17), до якого додається довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість, щодо якої термін позовної давності минув
Кошти в касі	Перевірка наявності коштів шляхом повного перерахування всіх готівкових коштів, що є в касі, цінних паперів, чекових книжок тощо	За кожним видом валюти, цінностей та документів, що зберігаються в касі	Акт про результати інвентаризації наявних коштів

На підставі інвентаризаційних описів і актів інвентаризації бухгалтерія підприємства разом із робочими інвентаризаційними комісіями складають звіральні відомості щодо активів та зобов'язань, за якими встановлені відхилення від даних бухгалтерського обліку.

Після отримання письмових пояснень від відповідних службових осіб щодо фактів пересортиці, нестач і надлишків робоча інвентаризаційна комісія складає протокол, у якому наводить пропозиції стосовно врегулювання інвентаризаційних різниць.

При цьому враховують наступні положення:

- 1) взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущено тільки щодо товарно-матеріальних цінностей однакового найменування і в тожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та однієї і тієї ж особи, яка перевіряється.

Органи державного управління, до відання яких відносяться підприємства, можуть установлювати порядок, коли такий залік може бути допущений стосовно однієї і тієї ж групи товарно-матеріальних цінностей, якщо цінності, що входять до її складу, мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару (при відпуску їх без розпаковки тари);

- 2) у разі, коли при заліку нестач лишками при пересортиці вартість цінностей, що виявились у нестачі, більше за вартість цінностей, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

Якщо конкретні винуватці пересортиці не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного убутку з віднесенням їх на результати фінансово-господарської діяльності. За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені вичерпні пояснення причин, за якими різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості цінностей, що виявились у надлишку, над вартістю цінностей, що виявились у нестачі при пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних матеріальних цінностей і результатів фінансово-господарської діяльності.

Після висновку постійно діючої комісії щодо правильності визначення інвентаризаційних різниць і обґрунтованості пропозицій щодо їх регулювання протокол інвентаризаційної комісії має бути у 5-денний термін розглянутий і затверджений керівником підприємства.

Затверджені результати інвентаризації слід відображати у бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року.

Порядок відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку узагальнено в *табл. 11.2*.

Таблиця 11.2. Типова кореспонденція рахунків при відображенні результатів інвентаризації

Результати інвентаризації		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Надлишок	необоротних активів	10 "Основні засоби" 11 "Інші необоротні матеріальні активи" 12 "Нематеріальні активи" 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" 15 "Капітальні інвестиції"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"

Продовження табл. 11.2

1	2	3	4
	оборотних активів	Рахунки запасів, поточних фінансових інвестицій, коштів та інших оборотних активів	719 "Інші доходи від операційної діяль- ності"
Нестача та інші списан- ня	Основних засобів і немате- ріальних активів: знос (накопичена амортиза- ція)	13 "Знос (амортиза- ція) необоротних активів"	10 "Основні засоби" 11 "Інші необоротні матеріальні активи" 12 "Нематеріальні активи"
	залишкова вартість	976 "Списання необо- ротних активів"	
	інших необоротних активів	977 "Інші витрати зви- чайної діяльності"	14 "Довгострокові фі- нансові інвестиції" 15 "Капітальні інвести- ції" 16 "Довгострокова де- біторська заборгова- ність" 18 "Інші необоротні ак- тиви"
	дебіторської заборгованості	38 "Резерв сумнівних боргів" 944 "Сумнівні та без- надійні борги"	36 "Розрахунки з по- купцями та замов- никами" 37 "Розрахунки з різ- ними дебіторами"
	короткострокових фінансо- вих інвестицій	977 "Інші витрати зви- чайної діяльності"	35 "Поточні фінансові інвестиції"
	запасів	947 "Нестачі і втрати від псування цін- ностей"	20 "Виробничі запаси" 21 "Тварини на вирощу- ванні та відгодівлі" 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" 23 "Виробництво" 25 "Напівфабрикати" 26 "Готова продукція" 27 "Продукція сільсь- когосподарського виробництва" 28 "Товари"

Продовження табл. 11.2

1	2	3	-----
	неопераційних зобов'язань	рахунки неопераційних зобов'язань (60, 67 тощо)	74 "Інші доходи"
	операційних зобов'язань	рахунки операційних зобов'язань (64, 65, 66 тощо)	71 "Інший операційний дохід"

Суми нестач, які підлягають відшкодуванню винними особами, слід відображати за дебетом 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків" у кореспонденції з рахунками відповідних доходів (716 "Відшкодування раніше списаних активів", 746 "Інші доходи від звичайної діяльності").

Інформацію про результати проведених у звітному році інвентаризацій слід наводити у Примітках до фінансової звітності.

Методику складання окремих фінансових звітів і відображення подій після дати балансу буде розглянуто далі.

Показники заповнених форм звітності мають бути узгоджені, з цією метою застосовують Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності підприємства (дод. 7).

У випадках, передбачених законодавством або установчими документами, фінансова звітність має бути перевірена незалежним аудитором до її подання або оприлюднення.

Подання та оприлюднення фінансової звітності Підприємства мають подавати квартальну та річну фінансову звітність:

- / органам, до сфери управління яких вони належать;
- / трудовим колективам на їх вимогу;
- / власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- / органам виконавчої влади та іншим користувачам відповідно до законодавства.

Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України (табл. 11.3).

Таблиця 11.3. Терміни подання фінансової звітності

Сфера охоплення	Звітний період	Термін подання
Фінансова звітність окремої юридичної особи	Річна	Не пізніше 20 лютого наступного за звітним року
	Проміжна (квартальна, піврічна тощо)	Не пізніше 25-го числа місяця, що настає за звітним кварталом
Консолідована фінансова звітність	Річна	Визначається власниками, але не пізніше, ніж: / 15 квітня наступного за звітним року
	Проміжна	/ протягом 45 днів після закінчення кварталу

Датою подання фінансової звітності (крім консолідованої) вважається день фактичної передачі за належністю, а у разі надсилання поштою — дата одержання адресатом, зазначена на штампелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі коли дата подання звітності припадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Відкриті акціонерні товариства, підприємства — емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.

У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законами, публікує його протягом 45 днів.

11.2. МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ БАЛАНСУ

Баланс — це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Метою складання Балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. Баланс дає можливість визначити склад та структуру майна підприємства, ліквідність та оборотність його активів, наявність власного та позикового капіталу, зміну дебіторської та кредиторської заборгованості та багато інших показників. Отримання такої інформації є необхідною умовою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а також оцінки ефективності майбутніх інвестицій та пов'язаних із ними ризиків.

Зміст і форма (форма № 1) Балансу українського підприємства та загальні вимоги до розкриття його статей визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс". Згідно з П(С)БО 2 статті Балансу згруповані в розділи — три в активі та п'ять у пасиві (*табл. 11.4*).

Таблиця 11.4. Структура Балансу

тис. грн (наведено умовні цифри)

Актив	: Сума' ■	Пасив	Сума
I. Необоротні активи	400	I. Власний капітал	375
II. Оборотні активи	100	II. Забезпечення наступних витрат і платежів	10
III. Витрати майбутніх періодів	25	III. Довгострокові зобов'язання	80
		IV. Поточні зобов'язання	10
		V. Доходи майбутніх періодів	
Баланс	525	Баланс	525

У першому розділі активу Балансу відображається вартість необоротних активів: нематеріальних активів, основних засобів, капітальних інвестицій, довгострокових фінансових інвестицій та довгострокової дебіторської заборгованості.

У другому розділі активу відображається вартість оборотних активів. Оборотні активи — це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. До них належать запаси, векселі одержані, поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи та інші операції, поточні фінансові інвестиції та грошові кошти.

У третьому розділі активу відображають витрати майбутніх періодів — витрати, які мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до подальших звітних періодів.

У першому розділі пасиву розміщується інформація про власний капітал підприємства: статутний капітал, додатковий капітал, нерозподілений прибуток тощо.

У другому розділі пасиву відображається залишок забезпечень наступних витрат та платежів, а саме: на виплату відпусток, додаткових пенсій, гарантійних зобов'язань тощо, а також отримані цільові фінансування та надходження.

У третьому розділі пасиву наводяться дані про довгострокові зобов'язання — зобов'язання, які не будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу. До них належать: довгострокові кредити банків, отримані позикові кошти, заборгованість за виданими довгостроковими векселями та випущеними облігаціями тощо.

У четвертому розділі пасиву відображається інформація про зобов'язання, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу підприємства або протягом дванадцяти місяців з дати балансу. До поточних зобов'язань належать короткострокові кредити банків та позики, короткострокові векселі видані, кредиторська заборгованість постачальникам та за іншими розрахунками тощо.

У п'ятому розділі пасиву відображаються доходи майбутніх періодів — доходи, які отримані протягом поточного або попередніх звітних та будуть визнані в майбутніх звітних періодах.

Баланс підприємства складають на кінець останнього дня звітного періоду на основі даних про залишки (сальдо) рахунків (субрахунків) активів, зобов'язань і власного капіталу.

З метою зіставності у Балансі наводиться інформація на початок та на кінець звітного періоду.

Сальдо рахунків (субрахунків), які відображаються у відповідних статтях Балансу, наведені в табл. 11.5.

Таблиця 11.5. Взаємозв'язок статей Балансу та рахунків (субрахунків)

Актив	Код рядка	Зміст статей згідно з П(С)БО 2 "Баланс"	Рахунки (субрахунки), сальдо яких відображені
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:		У статті "Нематеріальні активи" відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з відповідними положеннями (стандартами)	

родовження табл. 11.5

1	2	3	4
залишкова вартість первісна вартість накопичена амортизація	010	Залишкова вартість визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації	
	011	Первісна вартість нематеріальних активів	Д-Т12
	012	Нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації нематеріальних активів (наводиться у дужках)	К-т 133
Незавершене будівництво	020	У статті "Незавершене будівництво" відображається вартість незавершених капітальних інвестицій у будівництво, створення, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання необоротних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюється підприємством, а також авансові платежі для фінансування капітального будівництва	Д-Т15
Основні засоби: залишкова вартість первісна вартість знос		У статті "Основні засоби" наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з відповідними положеннями (стандартами). У цій статті також наводиться вартість інших необоротних матеріальних активів	
	030	До підсумку Балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу	
	031	Первісна (переоцінена) вартість	Д-т 10, Д-т 11
	032	Сума зносу основних засобів (наводиться у дужках)	К-т 131, 132
Довгострокові фінансові інвестиції: які облічуються за методом участі в капіталі інших під- приємств		У статті "Довгострокові фінансові інвестиції" відображаються фінансові інвестиції на період більше ніж один рік, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент	
	040	Фінансові інвестиції, які згідно з відповідними положеннями (стандартами) облічуються методом участі в капіталі	Д-т 141

Продовження *табл. 11.5*

1	2	3	4
Інші фінансові інвестиції	045		Д-т 142, 143
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	У статті "Довгострокова дебіторська заборгованість" показується заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу	Д-т16
Відстрочені податкові активи	060	У статті "Відстрочені податкові активи" відображається сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки	Д-т 17
Гудвіл	065	Гудвіл або негативний гудвіл за залишковою вартістю	К-т 19
Інші необоротні активи	070	У статті "Інші необоротні активи" наводяться суми необоротних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Необоротні активи" (крім гудвілу і негативного гудвілу, що виникають при придбанні)	Д-т 18
Усього за розділом I	080	Підсумок рядків (010 + 020 + 030 + + 040 + 045 + 050 + 060 + 065 + 070)	
II. Оборотні активи			
Запаси: виробничі запаси тварини на вирощуванні та відгодівлі незавершене виробництво	100	У статті "Виробничі запаси" показується вартість запасів МШП, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу	Д-т 20, Д-т 22
	ПО	У статті "Тварини на вирощуванні та відгодівлі" відображається вартість: дорослих тварин на відгодівлі і в нагулі, птиці, звірів, кролів, дорослих тварин, вибракуваних з основного стада для реалізації, та молодяку тварин	Д-т 21
	120	У статті "Незавершене виробництво" показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами	Д-т 23, Д-т 25

Продовження табл. 11.5

1	2	3	4
готова продукція товари	130	У статті "Готова продукція" показуються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва	Д-т 25, Д-т 26, Д-т 27
	140	У статті "Товари" показується вартість товарів (без суми торгових націнок), які придбані підприємствами для наступного продажу	Д-т 28
Векселі одержані	150	У статті "Векселі одержані" показується заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена вексями	Д-т 34
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста реалізаційна вартість первісна вартість	160	У підсумок Балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів	
	161	У статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців або замовників за надану їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем)	Д-т 36
Резерв сумнівних боргів	162	Сума резерву сумнівних боргів (наводиться у дужках)	К-т 38
Дебіторська заборгованість за розрахунками: з бюджетом за виданими авансами	170	У статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" показується дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету	Д-т 641, Д-т 642
	180	У статті "Дебіторська заборгованість за виданими авансами" показується сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів	Д-т 371

Продовження *табл. 11.5*

1	2	3	4
з нарахованих доходів із внутрішніх розрахунків	190	У статті "Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів" показується сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, які підлягають надходженню	Д-т 373
	200	У статті "Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків" показується заборгованість пов'язаних сторін та дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків	Д-т 682, Д-т 36, Дт 377 (у частині розрахунків з пов'язаними сторонами)
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	У статті "Інша поточна дебіторська заборгованість" показується заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів	Д-т 372, Д-т 374, Д-т 375, Д-т 376, Д-т 377, Д-т 65, Д-т 683, Д-т 66, Д-т 685
Поточні фінансові інвестиції	220	У статті "Поточні фінансові інвестиції" відображають фінансові інвестиції на строк, що не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів)	Д-т 352
Грошові кошти та їх еквіваленти: в національній валюті в іноземній валюті		У статті "Грошові кошти та їх еквіваленти" відображаються кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів	
	230	Кошти в національній валюті	Д-т 301, Д-т 311, Д-т 313, Д-т 333, Д-т 351
	240	Кошти в іноземній валюті	Д-т 302, Д-т 312, Д-т 314, Д-т 334, Д-т 351
Інші оборотні активи	250	У статті "Інші оборотні активи" відображаються суми оборотних активів, які не можуть бути включені до наведених вище статей розділу "Оборотні активи"	Д-т 331, Д-т 332, Д-т 643
Усього за розділом II	260	Підсумок рядків (100 + ПО + 120 + + 130 + 140 + 150 + 160 + 170 + 180 + + 190 + 200 + 210 + 220 + 230 + 240 + + 250)	
III. Витрати майбутніх періодів	270	У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів	Д-т 39
Баланс	280	Підсумок рядків (080 + 260 + 270)	

Продовження табл. 11.5

Пасив	Код рядка	Визначення статей згідно з П(С)БО 2 "Баланс"	Рахунки (субрахунки), сальдо яких відображені у відповідних статтях
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	У статті "Статутний капітал" наводиться зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Підприємства, для яких не передбачена зафіксована сума статутного капіталу, відображають у цій статті суму фактичного внеску власників до статутного капіталу підприємства	К-т 40
Пайовий капітал	310	У статті "Пайовий капітал" наводиться сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами	К-т 41
Додатковий вкладений капітал	320	У статті "Додатковий вкладений капітал" акціонерні товариства показують суму, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість. Інші підприємства відображають у цій статті суму капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал	К-т 421, К-т 422
Інший додатковий капітал	330	У статті "Інший додатковий капітал" відображаються сума дооцінки необоротних активів, вартість активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу	К-т 422, К-т 423, К-т 424, К-т 425
Резервний капітал	340	У статті "Резервний капітал" наводиться сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства, або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства	К-т 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	У статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" відображається сума нерозподіленого прибутку або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. Якщо рахунок 79 закривається раз на рік, то в цьому рядку також наводиться К-т 79 (Д-т 79)	К-т 44 (Д-т 44)
Неоплачений капітал	360	У статті "Неоплачений капітал" відображається сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку власного капіталу	Д-т 46

Продовження табл. 11.5

1	2	3	4
Вилучений капітал	370	У статті "Вилучений капітал" господарські товариства відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу наводиться в дужках і підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу	Д-т45
Усього за розділом I	380	Підсумок рядків (300 + 310 + 320 + 330 + + 340 + 350 - 360 - 370)	
II. Забезпечення наступних витрат і платежів			К-т47
Забезпечення виплат персоналу	400		
Інші забезпечення	410	У складі забезпечень наступних витрат і платежів відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати та платежі (витрати на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо), величина яких на дату складання Балансу може бути визначена тільки шляхом попередніх (прогнозних) оцінок	К-т471, К-т472, К-т 473, К-т 474
Забезпечення призового фонду Резерв на виплату джек-поту	417	Підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України: У вписуваному рядку 417 наводять залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї відповідно до оприлюднених умов її випуску та проведення	К-т 475
	418	У вписуваному рядку 418 наводять залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	К-т 476
Цільове фінансування	420	Залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень	К-т 48
Усього за розділом II	430	Підсумок рядків (400 + 410 + 417 + 418 + + 420)	
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440	У статті "Довгострокові кредити банків" показується сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням	К-т 50

Продовження табл. 11.5

1	2		-----
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	У статті "Інші довгострокові фінансові зобов'язання" наводиться сума довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки	К-т53
Відстрочені податкові зобов'язання	460	У статті "Відстрочені податкові зобов'язання" показується сума податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки	К-т54
Інші довгострокові зобов'язання	470	У статті "Інші довгострокові зобов'язання" показується сума довгострокових зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей розділу "Довгострокові зобов'язання"	К-т55
Усього за розділом III	480	Підсумок рядків (440 + 450 + 460 + 470)	
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	У статті "Короткострокові кредити банків" відображається сума поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них позиками	К-т60
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	У статті "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" показується сума довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу	К-т61
Векселі видані	520	У статті "Векселі видані" показується сума заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників, підрядників та інших кредиторів	К-т62
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	У статті "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги" показується сума заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями)	К-т63
Поточні зобов'язання за розрахунками: з одержаних авансів	540	У статті "Поточні зобов'язання за одержаними авансами" відображається сума авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг)	К-т 681

Продовження табл. 11.5

1	2	3	4
з бюджетом	550	У статті "Поточні зобов'язання із розрахунків з бюджетом" показується заборгованість підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства	К-т641, К-т642
з позабюджетних платежів	560	У статті "Поточні зобов'язання з позабюджетних платежів" показується заборгованість за внесками до позабюджетних фондів, передбачених чинним законодавством	К-т 685 (у частині платежів до позабюджетних фондів)
зі страхування	570	У статті "Поточні зобов'язання зі страхування" відображається сума заборгованості за відрахуваннями до Пенсійного фонду, на соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його працівників	К-т 65
з оплати праці	580	У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці" відображається заборгованість підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату	К-т 66
з учасниками	590	У статті "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками" відображається заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формуванням статутного капіталу	К-т 67
із внутрішніх розрахунків	600	У статті "Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків" відображається заборгованість підприємства пов'язаним сторонам та кредиторська заборгованість з внутрішньовідомчих розрахунків	К-т 682, К-т 63 (у частині заборгованості пов'язаним сторонам)
Інші поточні зобов'язання	610	У статті "Інші поточні зобов'язання" відображаються суми зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей, наведених у розділі "Поточні зобов'язання"	К-т 683, К-т 684, К-т 685 (крім позабюджетних платежів до фондів), К-т 644
Усього за розділом IV	620	Підсумок рядків (500 + 510 + 520 + 530 + + 540 + 550 + 560 + 670 + 580 + 590 + + 600 + 610)	
V. Доходи майбутніх періодів	630	До складу доходів майбутніх періодів включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів	К-т 69
Баланс	640	Підсумок рядків (30 + 430 + 480 + + 620 + 630)	

Згорання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними П(С)БО.

Підсумок активів Балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

Приклад Балансу, складеного згідно з П(С)БО 2, наведено у дод. 8.

Розкриття інформації щодо окремих статей Балансу у Примітках до фінансових звітів буде розглянуто у розділі 11.6.

11.3. МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Звіт про фінансові результати — це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

Метою складання Звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Зміст і форму Звіту про фінансові результати (форма № 2), а також загальні вимоги щодо розкриття його статей визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати".

Норми цього положення (стандарту) стосуються Звітів про фінансові результати підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ).

Згідно з П(С)БО 3 статті Звіту про фінансові результати згруповано у три розділи (рис. 11.2).



Рис. 11.2. Структура Звіту про фінансові результати

Інформація, яка наведена в кожному розділі, є корисною для оцінки результатів діяльності, проведення аналізу і прогнозування результатів майбутніх періодів.

Розділ I звіту містить інформацію про доходи, витрати і фінансові результати в розрізі видів діяльності та чистий прибуток (збиток) підприємства за звітний період.

Фінансовий результат в Звіті про фінансові результати визначається поетапно:

- / результат основної діяльності;
- / фінансовий результат від операційної діяльності, який поглинає результат основної діяльності;
- / фінансовий результат від звичайної діяльності, який охоплює результат операційної, фінансової і інвестиційної діяльності;
- / чистий прибуток (збиток).

При цьому окремо відображаються надзвичайні доходи і витрати й податки з надзвичайного прибутку.

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

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

Звичайною вважається будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її проведення.

Підставою для заповнення розділу I Звіту є дані (обороты) рахунків класу 7 "Доходи" та класу 9 "Витрати" Плану рахунків. Для накопичення інформації по кожному рядку звіту передбачено ведення окремого рахунка, і шляхом співставлення відповідних показників доходів і витрат визначається фінансовий результат.

Послідовність відображення інформації про доходи, витрати і алгоритм визначення результатів діяльності зображено на *рис. 11.3*.

Розглянемо кожну зі складових розділу I "Фінансові результати", зокрема порядок визначення результату основної діяльності. Формування фінансового результату від основної діяльності здійснюється шляхом співставлення доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Фрагмент Звіту про фінансові результати, що містить розрахунок результату основної діяльності, наведено в *табл. 11.6*.

Таблиця 11.6. Розрахунок результату основної діяльності (наведено умовні цифри)

Стаття	Код рядка -
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	2 200
Податок на додану вартість	015	(200)
Інші податки	020, 025	—
Інші вирахування з доходу	030	(50)
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	1 950
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(1 050)
Валовий: прибуток	050	900
збиток	055	

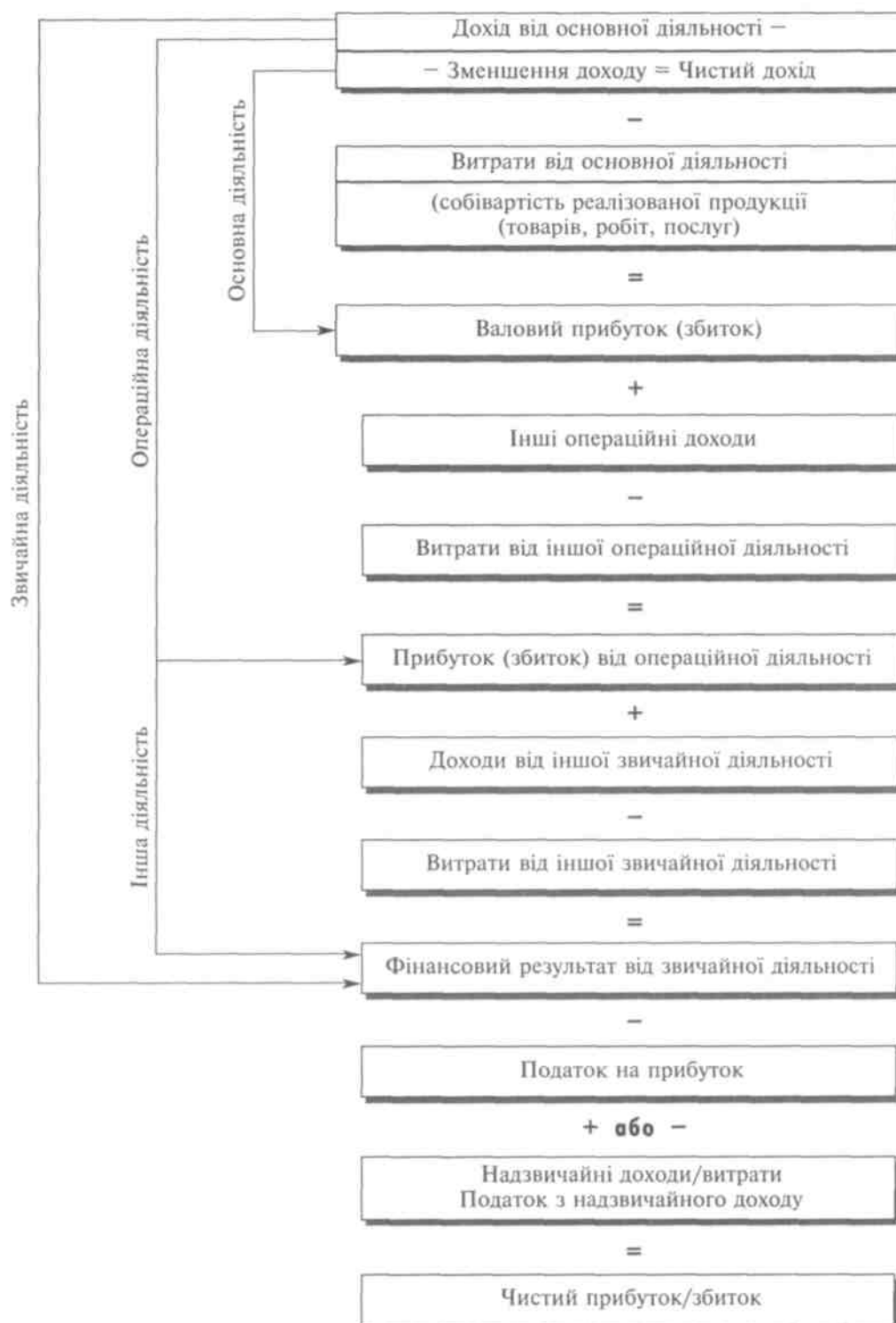


Рис. 11.3. Структура розділу I Звіту про фінансові результати

У статті "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування суми наданих знижок, повернення проданих товарів та сум непрямих податків. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 15 "Дохід" не визнаються доходами надходження від інших осіб, зокрема:

/ суми податку на додану вартість, акцизи, інші податкові та обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;

/ суми, які одержано за договором комісії, агентським та іншими договорами.

В статті 010 звіту відображаються суми, які включають надходження від інших осіб, а потім цей показник коригується на суми, які не є витратами, але зменшують суми доходу.

Підставою для заповнення статті 010 є загальна сума кредитових оборотів рахунка 70 "Доходи реалізації", зокрема субрахунка 701 "Доходи від реалізації готової продукції", 702 "Доходи від реалізації товарів", 703 "Доходи від реалізації робіт і послуг".

Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери та суми винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних із розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів.

У статті "Податок на додану вартість" указується сума податку на додану вартість, яка була включена до складу доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 010).

У статті "Акцизний збір" підприємства — платники акцизного збору відображають суму, яка вирахована у складі доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (рядок 010).

Сума непрямих податків відображається по дебету рахунка 70 "Доходи від реалізації" в кореспонденції з кредитом рахунка 641 "Розрахунки за податками".

Підприємства, які сплачують інші збори або податки з обороту, вказують їх суму у вільному рядку Звіту про фінансові результати (дебет субрахунків 701—703 та кредит рахунка 64).

Підприємства, які відповідно до законодавства є страховиками, у рядку 025 наводять суми виплати страхових сум та страхових відшкодувань.

У статті "Інші вирахування з доходу" (030) відображаються надані знижки, повернення товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без непрямих податків. Зокрема, у цій статті відображають суми, одержані підприємством від інших осіб, що за договором належать комітентам, принципалам.

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" не визнаються витратами у Звіті про фінансові результати платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами, а тому вказані суми відображаються як зменшення (коригування) сум визнаного доходу. Підставою для заповнення рядка 030 "Інші вирахування з доходу" є дебетові обороти субрахунка 704 "Вирахування з доходу".

Стаття "Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)" визначається як різниця між показниками рядка 010 і рядків 015—030 звіту.

Перевірка рядка 035 здійснюється шляхом співставлення з показниками сальдо рахунка 070 "Дохід від реалізації", які визначаються як різниця між кредитними оборотами рахунків 701—703 і дебетовими оборотами рахунків 701—703 і 704.

Для визначення результату від основної діяльності необхідно суму чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) співставити з собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

У статті "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" показується:

/ виробнича собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) або собівартість реалізованих товарів;

/ нерозподілена частина загальновиробничих витрат;

/ понаднормативні витрати.

Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, відображають за цією статтею балансову вартість реалізованих цінних паперів.

Валовий прибуток (збиток) визначається як різниця між сумою чистого доходу (р. 035) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Сума валового прибутку (збитку) — проміжний результат, який показує, наскільки ціна реалізації товарів, робіт, послуг перевищує їх собівартість. Сума валового прибутку повинна покривати витрати звітного періоду, зокрема адміністративні витрати, витрати на збут. Крім цього, підприємство, можливо, отримує інші операційні доходи і визнає інші операційні витрати.

Порядок відображення доходів і витрат від іншої операційної діяльності наведено в *табл. 11.7*.

Таблиця 11.7. Визначення результату від операційної діяльності

Стаття	Код рядка	Сума, тис. грн
Валовий: прибуток	050	900
збиток	055	
Інші операційні доходи	060	80
Адміністративні витрати	070	(100)
Витрати на збут	080	(40)
Інші операційні витрати	090	(20)
Фінансовий результат від операційної діяльності:	100	820
прибуток збиток	105	

До складу "Інших операційних доходів" включаються суми доходів від операційної діяльності, зокрема дохід від операційної оренди активів, дохід від операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій). Підставою для заповнення статті 060 є дані рахунка 71 "Інший операційних дохід", зокрема сальдо вказаного рахунка (різниця між кредитовими і дебетовими оборотами).

До складу інших операційних доходів суми податкових зобов'язань з ПДВ і інших непрямих податків не включаються. Зміст статей витрат іншої операційної діяльності подано в *табл. 11.8*.

Таблиця 11.8. Зміст статей витрат іншої операційної діяльності

Код рядка	Стаття	Зміст статей	Підстава для заповнення рядка
070	Адміністративні витрати	Сума загальногосподарських витрат, пов'язаних із управлінням та обслуговуванням підприємства	Дебетові обороти рахунка 92 "Адміністративні витрати"
080	Витрати на збут	Витрати, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), рекламою, доставкою продукції споживачам	Дебетові обороти рахунка 93 "Витрати на збут"
090	Інші операційні витрати	Собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні (безнадійні) борги та втрати від знецінення запасів, втрати від операційних курсових різниць, штрафні санкції	Дебетові обороти рахунка 94 "Інші операційні витрати"

Якщо підприємство має інші доходи та інші витрати, то вони відповідно збільшують та зменшують прибуток від операційної діяльності з метою визначення фінансового результату від операційної діяльності.

Порядок відображення інформації про результати від звичайної діяльності наведено в *табл. 11.9*.

Таблиця 11.9. Розрахунок фінансового результату від звичайної діяльності

Стаття	Код рядка	Сума, тис грн
Фінансовий результат від операційної діяльності	100	820
прибуток збиток	105	
Дохід від участі в капіталі	ПО	70
Інші фінансові доходи	120	10
Інші доходи	130	30
Фінансові втрати	140	(60)
Втрати від участі в капіталі	150	—
Інші витрати	160	(40)
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	170	830
прибуток збиток	175	

У разі наявності у підприємства довгострокових фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі, необхідно визначити доходи чи втрати від участі в капіталі згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції".

У статті 110 звіту відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в

капіталі. Для заповнення статті "Дохід від участі в капіталі" використовуються кредитові обороти рахунка 72 "Дохід від участі в капіталі".

У звіті відокремлено відображаються інші фінансові доходи. Стаття "Інші фінансові доходи" включає:

- / дивіденди одержані;
- / відсотки одержані;
- / інші доходи, отримані від фінансових операцій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

Вказані доходи підприємство одержує в разі наявності інших фінансових інвестицій, які обліковуються в Балансі по статті 045. Інформація про інші фінансові доходи накопичується по кредиту рахунка 73 "Інші фінансові доходи".

У статті "Інші доходи" показується дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Сума доходів вказується у рядку 130 за вирахуванням податку на додану вартість та інших непрямих податків.

Для заповнення статті 130 використовується інформація рахунка 74 "Інші доходи", зокрема різниця між кредитовими і дебетовими оборотами. По дебету рахунка 74 відображаються суми непрямих податків, зокрема податкове зобов'язання по податку на додану вартість, яке виникає в разі реалізації необоротних активів.

До статті "Фінансові витрати" включаються витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Облік фінансових витрат здійснюється на рахунку 95 "Фінансові витрати" і для заповнення р. 140 використовуються дебетові обороти, тобто загальна сума витрат звітного періоду.

У статті "Витрати від участі в капіталі" відображається збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких проводиться методом участі в капіталі.

Для заповнення статті використовується інформація рахунка 96 "Витрати від участі в капіталі".

У статті "Інші витрати" відображається собівартість фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Для заповнення статті 160 використовується дебетовий оборот рахунка 97 "Інші витрати".

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків).

Фінансовий результат від звичайної діяльності — прибуток чи збиток — визначається як результат коригування чистого прибутку (збитку) і суми витрат (доходу) з податку на прибуток від звичайної діяльності.

Витрати (доходи) з податку на прибуток визначаються згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток". Витрати з

податку на прибуток відображаються в рядку 180, а сума доходу з податку на прибуток — в рядку 185.

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податків з прибутку.

У Звіті про фінансові результати окремо відображаються доходи і витрати від надзвичайних подій.

Надзвичайна подія — подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Приклади подій та операцій, в результаті яких виникають надзвичайні витрати, — стихійне лихо (повінь, зсув ґрунту, пожежа), а відшкодування цих втрат страховими компаніями є прикладом надзвичайних доходів. Проте слід зауважити, що одна і та сама подія може бути надзвичайною для одного підприємства і водночас звичайною для іншого.

У статтях "Надзвичайні доходи" і "Надзвичайні витрати" відображаються відповідно: невідшкодовані втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникненню втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел; доходи і втрати від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій, наведеному у цьому Положенні (стандарті). Втрати від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих втрат. Зміст і вартісну оцінку доходів або витрат від кожної надзвичайної події слід окремо розкривати в Примітках до фінансових звітів.

Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків із надзвичайного прибутку.

Елементи операційних витрат

У розділі II Звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством.

Класифікація витрат за елементами здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати", Інструкції по застосуванню Плану рахунків.

Елемент витрат — сукупність економічно однорідних витрат, зокрема матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні доходи, амортизації, інших операційних витрат.

Склад витрат за елементами розглянуто в *розділі 7*.

До складу операційних витрат, які відображаються за елементами в розділі II, не включаються витрати, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Наприклад: підприємство виготовляє офісні меблі. За рішенням керівника стіл офісний (собівартість 1 000 грн) переведено до складу основних засобів. У бухгалтерському обліку

основні засоби, які переведені із готової продукції, оцінюються за собівартістю і відображаються записом:

Дебет 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів " *1 000*
Кредит 26 "Готова продукція " *1 000.*

Собівартість готової продукції згідно з умовами прикладу не включається до складу операційних витрат звітного періоду, а тому їх сума не включається до розділу **II**.

Крім того, до розділу **II** "Елементи операційних витрат" не включається собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти, хоч вказані витрати включаються до складу операційних витрат.

Для узагальнення інформації за елементами операційних витрат застосовують рахунки класу 8. Використання рахунків класу 8 для надання інформації по розділу **II** відображено в *табл. 11.10*.

Таблиця 11.10. Застосування рахунків класу 8 для заповнення розділу **II**

пор.	Зміст статті розділу II	Код рядка	Рахунок	Типові проводки
1.	Матеріальні затрати	230	80	Д-т 23, 91, 92, 93, 94, К-т 80
2.	Витрати на оплату праці	240	81	Д-т 23, 91, 92, 93, 94, К-т 81
3.	Відрахування на соціальні заходи	250	82	Д-т 23, 91, 92, 93, 94, К-т 82
4.	Амортизація	260	83	Д-т 23, 91, 92, 93, 94, К-т 83
5.	Інші операційні витрати	230	84	Д-т 92, 93, 94, К-т 84
	Разом	280		>

Розрахунок показників прибутковості акцій

Розділ III Звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 "Прибуток на акцію". Крім того, в даному розділі наводиться додаткова інформація про суму дивідендів на одну просту акцію, яка пропонується до виплати і повинна бути затверджена рішенням зборів акціонерів.

Відповідно до вимог П(С)БО 24 необхідно розраховувати два основних показники:

- / чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію (ст. 320 розділу III);
- / скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію (ст. 330 розділу III).

Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію визначається діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу.

Середньорічна кількість простих акцій в обігу визначається сумою добутків кількості простих акцій в обігу протягом певних періодів у днях (місяцях) та відповідних часових зважених коефіцієнтів. Кількість простих акцій в обігу визначається за даними реєстру акціонерів.

Розрахунок чистого прибутку на одну просту акцію можна виразити формулою

$$Ч_{п/а} = \frac{Ч_{п(з)} - ДПА}{СКА};$$

де $Ч_{п/а}$ — чистий прибуток на акцію;

$Ч_{п(з)}$ — чистий прибуток (збиток) звітного періоду;

ДПА — дивіденди, що нараховані по привілейованих акціях;

СКА — середньорічна кількість акцій в обігу.

З наведеної формули випливає, що чистий прибуток коригується на суму прибутку, розподіленого на виплату дивідендів по привілейованих акціях. Нагадаємо, що привілейовані акції надають акціонерам право на отримання дивідендів незалежно від результатів діяльності товариства.

Сума чистого прибутку (збитку) відображається в розділі I Звіту про фінансові результати (ст. 220 чи 225), а сума нарахованих дивідендів по привілейованих акціях — в регістрах обліку.

Необхідно визначити показник — середньорічну кількість простих акцій в обігу. Цей показник визначають згідно з правилами, встановленими П(С)БО 24.

Середньорічна кількість простих акцій в обігу визначається сумою добуток кількості простих акцій в обігу протягом певних періодів у днях (місяцях) за відповідних часових зважених коефіцієнтів. Кількість простих акцій в обігу визначається за даними реєстру акціонерів.

Датою включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу вважається:

- / оплата випуску яких здійснюватиметься грошовими коштами — дата виникнення дебіторської заборгованості;
- / оплата яких здійснюється іншими, ніж грошові кошти, активами — дата визнання активу товариством;
- / оплата випуску яких здійснюватиметься наданням послуг товариству — дата надання послуг;
- / які призначені для виплати дивідендів акціями — дата виконання зобов'язань щодо виплати дивідендів акціонерам;
- / які призначені для конвертації фінансового зобов'язання або для сплати відсотків за цим фінансовим зобов'язанням — дата припинення нарахування відсотків або (у разі відсутності відсотків) дата погашення фінансового зобов'язання;
- / які призначені для погашення зобов'язання товариства — дата погашення зобов'язання;
- / які призначені для часткової оплати придбання іншого підприємства — дата придбання;
- / випуск яких залежить від виконання певних умов (акції з відкладеним розміщенням) — дата виконання необхідних умов.

До розрахунку необхідно включити показник, який відображає період акції в обігу — часовий зважений коефіцієнт.

Часовий зважений коефіцієнт — частка від ділення загальної кількості днів (місяців), протягом яких акції перебували в обігу, на загальну кількість днів (місяців) у звітному році.

Приклад розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу, в якому часовий зважений коефіцієнт розраховують як частку від ділення кількості днів, протягом яких перебувала в обігу певна кількість простих акцій, на загальну кількість днів.

Кількість акцій в обігу протягом звітного періоду може змінюватися з різних причин, зокрема додатковий випуск чи реалізація акцій, викуп акцій в акціонерів, сплата акціями дивідендів, дроблення чи консолідація акцій.

При врахуванні таких подій припускається, що подія відбулася на початку звітного періоду.

Наведемо приклад розрахунку чистого прибутку на одну просту акцію.

ПРИКЛАД 11.1

Дані про рух простих акцій АТ "Пролісок"

Дата	Зміст	Кількість акцій		
		Випущених	Викуплених	В обігу
1 січня	Залишок на початок року	1 000	200	800
30 квітня	Емісія нових акцій	500	—	1 300
1 листопада	Викуп акцій в акціонерів	—	300	1 000
31 грудня	Залишок на кінець року	1 500	500	1 000

Для розрахунку середньорічної кількості акцій в обігу необхідно: кількість акцій в обігу помножити на часовий зважений коефіцієнт:

$$800 \cdot \frac{4}{12} + 1\,300 \cdot \frac{6}{12} + 1\,000 \cdot \frac{2}{12} = 267 + 650 + 167 = 1\,084.$$

Чистий прибуток АТ "Пролісок" за звітний період 700 000 грн. 10% сплачено як дивіденди по привілейованих акціях.

$$\text{Чистий прибуток на одну просту акцію} = \frac{700\,000 - 70\,000}{1\,084} = 581 \text{ грн.}$$

Відображення в звітності:

III. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Середньорічна кількість простих акцій	300	1 084	
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310	—	
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	320	581,0	
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	330	—	
Дивіденди на одну просту акцію	340	—	

Крім показника чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію у товариства виникає необхідність розраховувати показник — скоригований чистий прибуток/збиток на одну просту акцію.

Для цього необхідно визначити вплив розбавляючих потенційних простих акцій та оцінити їх вплив на суму чистого прибутку, який належить власникам простих акцій. Оцінка впливу визначається для кожного виду потенційних простих акцій на суму чистого прибутку.

Визначення потенційної і розбавляючої потенційної простої акції наведено в П(С)БО 24, зокрема:

Потенційна проста акція — фінансовий інструмент або інша угода, що дає право на отримання простих акцій.

Розбавляюча потенційна проста акція — фінансовий інструмент 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.

Фінансовий інструмент — контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструменту власного капіталу в іншого.

Оскільки потенційні прості акції впливають на результат звітного прибутку, то і його суму необхідно скоригувати.

Скоригований чистий прибуток (збиток) — чистий прибуток (збиток) після вирахування дивідендів на привілейовані акції, скоригований на вплив розбавляючих простих акцій.

Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію визначається діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу. Величина скоригованого чистого прибутку (збитку) є показником максимально можливого ступеню зменшення прибутку (збільшення збитку) на одну просту акцію товариства у разі конвертації розбавляючих потенційних простих акцій без відповідного збільшення активів товариства.

Розрахунок скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію подано формулою

$$СЧ_{п/а} = \frac{СЧП(З)}{ССКА},$$

де СЧП(З) — скоригований чистий прибуток (збиток);

ССКА — скоригована середньорічна кількість простих акцій.

Для розрахунку чисельника формули, тобто скоригованого чистого прибутку (збитку), здійснюють такі розрахунки: чистий прибуток (збиток) за вирахуванням дивідендів за привілейованими акціями (ЧП — П):

- / збільшують на дивіденди, які було враховано в сумі дивідендів, що виплачують на потенційні прості акції. Це можуть бути дивіденди, які виплачували за привілейованими акціями з правом конвертування їх у прості;
- / збільшують (зменшують) на доходи або на витрати, які пов'язані з перетворенням у прості акції розбавляючих потенційних простих акцій. Це можуть бути, наприклад, відсотки за конвертованими облігаціями, за якими встановлено право їх конвертування в прості акції.

Якщо конвертовані облігації прирівнюються до простих акцій, то на суму витрат за нарахованими відсотками збільшують суму чистого прибутку (зменшують суму збитку).

Для розрахунку скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію використовується середня ціна простих акцій в обігу протягом звітного періоду.

Для визначення середньої ціни простих акцій в обігу їх сукупна вартість в обігу на звітну дату ділиться на кількість акцій в обігу на цю саму дату. Сукупна вартість простих акцій включає вартість простих акцій в обігу за ціною продажу на звітну дату і суму коштів, що будуть отримані від виконання розбавляючих потенційних простих акцій за пільговою (нижчою) ціною. Різниця між кількістю розміщених простих акцій і кількістю простих акцій, які могли б бути розміщені за середньою ціною, вважається розміщеною безоплатно з включенням цієї кількості в розрахунок скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію.

Опціони та інші угоди про придбання акцій є розбавляючими, якщо вони призводять до зменшення чистого прибутку (збільшення чистого збитку) на одну просту акцію.

Потрібно пам'ятати, що під час розрахунку скоригованого чистого прибутку (збитку) на одну просту акцію треба враховувати **тільки розбавляючі потенційні** прості акції і **не брати до уваги антирозбавляючі** потенційні прості акції. Відмінність між ними полягає у впливі на чистий прибуток (збиток) від звичайної діяльності підприємства. У розрахунок включають тільки ті потенційні прості акції, конвертування яких у прості акції призведе до зменшення (збільшення) величини чистого прибутку (збитку), що отримують у процесі звичайної діяльності.

Для встановлення антирозбавляючих потенційних простих акцій та їх включення з розрахунку проводять аналіз показників, що отримуються в результаті розрахунку і свідчать про збільшення чистого прибутку (зменшення чистого збитку) на одну просту акцію.

Приклад Звіту про фінансові результати, складеного згідно з П(С)БО 3, наведено в *дод. 8*.

Розкриття інформації щодо окремих статей Звіту про фінансові результати у Примітках до фінансових звітів буде розглянуто в *розділі 11.6*.

11.4. МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

Звіт про власний капітал — це звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Зміст і форма Звіту про власний капітал і загальні вимоги до його статей визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 "Звіт про власний капітал". Норми цього П(С)БО стосуються підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі — підприємства) усіх форм власності, крім банків і бюджетних установ. Особливості складання консолідованого Звіту про власний капітал визначаються окремим положенням (стандартом).

Метою складання Звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Звіт про власний капітал складається за формою (форма № 4), наведеною в додатку до П(С)БО 5.

Ця форма є таблицею, в якій узгоджується сума кожної статті власного капіталу на початок та на кінець року.

При заповненні звіту необхідно відображати інформацію про збільшення (зменшення) за кожною складовою власного капіталу.

Для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємство має додавати до річного звіту Звіт про власний капітал за попередній рік.

Алгоритм складання Звіту про власний капітал подано *нарис. 11.4.*



Рис. 11.4. Алгоритм складання Звіту про власний капітал

Розглянемо порядок і методику складання Звіту про власний капітал.

I. Необхідно відобразити інформацію про залишок на початок року за кожною складовою власного капіталу. Підставою для заповнення р. 010 "Залишок на початок року" є показники гр. 3 розділу I Балансу чи дані синтетичних рахунків. Відповідність статей Балансу, даних синтетичних рахунків і р. 010 Звіту про власний капітал наведено в *табл. 11.11.*

Таблиця 11.11. Звіт про власний капітал за 20__ р.

Стаття	Код	Статупний 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
Сальдо рахунків:										
Залишок на початок року	010	40	41	421 422	423 424 425	43	441 (442)	(46)	(45)	
Показники гр. 3 Балансу, рядки:										
		300	310	320	330	340	350	(360)	(370)	380

При заповненні рядка 010 необхідно пам'ятати, що в гр. 8 сума непокритого збитку є від'ємною (наводиться у дужках), а сума нерозподіленого прибутку — позитивна. Крім того, від'ємними є суми гр. 9 "Неоплачений капітал" і гр. 10 "Вилучений капітал". При визначенні загальної суми власного капіталу на початок року (р. 010 гр. 11) позитивні суми додаються і віднімаються від'ємні (гр. 3 — гр. 10).

II. Відображається коригування залишку на початок року. Коригування у звіті можливе за умов і вимог П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

Коригування залишку на початок року здійснюється по причині: а) зміни облікової політики; б) виправлення помилок, допущених у попередніх звітних періодах; в) інших змін.

Облікова політика може змінюватися, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарт) бухгалтерського обліку або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства. Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Коригування певних статей включають події після дати балансу. Події після дати балансу, які надають додаткову інформацію, потребують коригування відповідних активів чи зобов'язань, здійснюються шляхом сторнування або додаткових записів в обліку і відображаються за рядком 040 "Інші зміни".

Коригування статей власного капіталу на початок року відображається в Звіті про власний капітал, в Балансі, в Примітках до фінансової звітності.

Порядок відображення інформації про коригування в Звіті про власний капітал розкрито в *табл. 11.12*.

Таблиця 11.12. Відображення коригувань власного капіталу

Стаття	Код	Ста- тутни й капі- тал	Пайо- вий ка- пітал	Додатко- вий вкла- дений капітал	Інший додат- ковий капітал	Резер- вний капі- тал	Нероз- поділе- ний при- буток	Неопла- чений капітал	Вилу- чений капі- тал	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Залишок на початок року	010									
Коригуван- ня:	вимоги і умови П(С)БО 6									
Зміна облі- кової полі- тики	020						н—			+—
Виправлен- ня помилок	030				ч—		+—			+—

Продовження табл. 11.12

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Інші зміни	040				+-		+-			+-
Скоригований залишок на початок року	050	Визначається розрахунковим шляхом								

Скоригований залишок р. 050 повинен відповідати скоригованим показникам гр. 3 Балансу, і у Примітках до фінансових звітів має бути розкрита інформація по статтях минулих періодів, які були переобраховані і скориговані.

III. Відображаються -зміни за статтями власного капіталу за звітний період.

Зміни за статтями власного капіталу відображаються за розділами:

- / переоцінка необоротних активів;
- / чистий прибуток (збиток) за звітний період;
- / розподіл прибутку;
- / внески учасників;
- / вилучення капіталу;
- / інші зміни в капіталі.

За статтями розділу "Переоцінка активів" наводяться зміни, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів, незавершеного будівництва, нематеріальних активів.

Вплив переоцінки необоротних активів на статті власного капіталу і відображення на рахунках подано в *табл. 11.13*.

Таблиця 11.13. Вплив дооцінки (уцінки) на статті власного капіталу*

Зміст статті	П(С)БО	Вплив на статті власного капіталу	Відображення в обліку
Дооцінка основних засобів	7 "Основні засоби"	Збільшує інший додатковий капітал	Кредит рахунка 423
Уцінка основних засобів	7 "Основні засоби"	Зменшує інший додатковий капітал	Дебет рахунка 423
Дооцінка незавершеного будівництва	7 "Основні засоби"	Збільшує інший додатковий капітал	Кредит рахунка 423
Уцінка незавершеного будівництва	7 "Основні засоби"	Зменшує суму іншого додаткового капіталу	Дебет рахунка 423
Дооцінка нематеріальних активів	8 "Нематеріальні активи"	Збільшує суму іншого додаткового капіталу	Кредит рахунка 423
Уцінка нематеріальних активів	8 "Нематеріальні активи"	Зменшує суму іншого додаткового капіталу	Дебет рахунка 423

* Якщо існує активний ринок.

За даними *табл. 11.14* можемо зробити висновок, що переоцінка впливає (збільшує або зменшує) на суму іншого додаткового капіталу, а тому відображається в Звіті про власний капітал рядками 060—110 в гр. 6 (*табл. 11.14*).

Таблиця 11.14. Відображення переоцінки необоротних активів

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
Переоцінка активів:										
Дооцінка основних засобів	060				+					+
Уцінка основних засобів	070									
Дооцінка незавершеного будівництва	080				+					+
Уцінка незавершеного будівництва	090									
Дооцінка нематеріальних активів	100				+					+
Уцінка нематеріальних активів	ПО									

Для заповнення розділу "Переоцінка активів" використовуються кредитові і дебетові обороти рахунка 423.

Сума дооцінки та уцінки необоротних активів відображається розгорнуто. Якщо за звітний період за різними групами проведена як дооцінка, так і уцінка, то їх вплив на інший додатковий капітал у звіті відображається за відповідними рядками.

ПРИКЛАД 11.2

Дооцінка (уцінка) необоротних активів.

Підприємством проведено переоцінку на дату балансу:

У будівля: первісна вартість 50 000 грн, знос 42 000 грн, справедлива вартість 16 000 грн;

В звіті відокремлено відображається сума одержаного за звітний період чистого прибутку (збитку) — розподіл прибутку.

В бухгалтерському обліку при одержанні прибутку здійснюються записи:

Дебет 791 "Результати фінансової діяльності"

Кредит 441 "Прибуток нерозподілений "

Дебет 792 "Результат фінансових операцій "

Кредит 441 "Прибуток нерозподілений "

Дебет 793 "Результат від іншої звичайної діяльності"

Кредит 441 "Прибуток нерозподілений "

Дебет 794 "Результат надзвичайних подій "

Кредит 441 "Прибуток нерозподілений ".

Якщо результат діяльності містить непокриті збитки, то суми, відображені на рахунку 79 "Результат діяльності", списуються в дебет 442 "Непокриті збитки".

Отже, результат звітнього року — чистий прибуток (збиток) — впливає на суму нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) і відображається в Звіті про власний капітал в р. 130 гр. 8.

Прибуток згідно з установчими документами розподіляється:

а) на формування резервного капіталу:

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному році"

Кредит 43 "Резервний капітал ";

б) на виплату дивідендів:

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному році"

Кредит 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами ";

в) на збільшення статутного капіталу:

Дебет 443 "Прибуток, використаний у звітному році"

Кредит 40 "Статутний капітал ".

Крім того, дивіденди по привілейованих акціях можуть бути нараховані за рахунок резервного капіталу, що відображається записом:

Дебет 43 "Резервний капітал "

Кредит 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами ".

В Звіті про власний капітал розподіл прибутку відображається за рядками 140-170 (табл. 11.15).

Таблиця 11.15. Відображення розподілу прибутку у Звіті про власний капітал

Стаття	Ко д	Ста- тутний капі- тал	Пайо- вий ка- пітал	Додатко- вий вкла- дений капітал	Інший додат- ковий капітал	Резер- вний капі- тал	Нероз- поділе- ний при- буток	Неопла- чений капітал	Вилу- чений капі- тал	----- Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Чистий при- буток (зби- ток) за звіт- ний період	130						К-т 441 Д-т 442			

Продовження табл. 11.15

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	140					Д-т43	Д-т 443			
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150	К-т40					Д-т 443			
Відрахування до резервного капіталу	160					К-т43	Д-т 443			
	170									

ПРИКЛАД 11.3

Підприємством визначено результат звітного року — прибуток 100 000 грн.
Зборами засновників прийнято рішення про розподіл прибутку:

/ виплата дивідендів — 10% чистого прибутку;

/ збільшення статутного капіталу — 7%;

С відрахування до резервного капіталу — 5%.

Відображення в обліку:

Дебет 443 "Прибуток, використаний в звітному періоді" 22 000 грн

Кредит 671 "Розрахунки за нарахованими дивідендами " 10 000 грн

Кредит 40 "Статутний капітал " 70 000 грн

Кредит 43 "Резервний капітал " 50 000 грн.

Відображення в Звіті про власний капітал:

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
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130						100,0			100,0
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	140				(10,0)					(10,0)

Продовження табл.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	.....
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150	7,0					(7,0)			
Відрахування до резервного капіталу	160					5,0	(5,0)			
	170									

Окремим розділом у звіті відображається інформація про внески учасників (р. 180-200).

У статтях розділу "Внески учасників" наводяться дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства.

Для заповнення рядків 180—200 необхідно використати інформацію, яка відображена на рахунках бухгалтерського обліку.

ПРИКЛАД 11.4

Підприємством прийнято рішення про збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків засновників — 50 000 грн. За звітний період засновниками внесено 20 000 грн.

Відображення в обліку:

<i>Дебет 46 "Неоплачений капітал "</i>	<i>50 000 грн</i>
<i>Кредит 40 "Статутний капітал "</i>	<i>50 000 грн</i>
<i>Дебет 311 "Поточні рахунки в національній валюті"</i>	<i>20 000 грн</i>
<i>Кредит 46 "Неоплачений капітал "</i>	<i>20 000 грн.</i>

Відображення в Звіті про власний капітал:

Стаття	Ко д	Ста-тутний капі-тал	Пайо-вий ка-пітал	Додатко-вий вкла-дений капітал	Інший додат-ковий капітал	Резерв-ний капі-тал	Нероз-поділе-ний при-буток	Неопла-чений капітал	Вилу-чений капі-тал	..... Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Внески учасників:										
Внески до капіталу	180	50,0						(50,0)		—
Погашення заборгованос-ті з капіталу	190							20,0		20,0
	200									

Таким чином, рр. 180—200 розкривається інформація про збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків засновників, а в р. 190 — інформація про погашення заборгованості замовників.

У статтях розділу "Вилучення капіталу" 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.

ПРИКЛАД 11.5

Підприємством прийнято рішення про зменшення статутного капіталу, зокрема: викуп частки в статутному капіталі одного із засновників — 10 000 грн, із них 6 000 грн перепродається іншому засновнику, а 4 000 — зменшення статутного капіталу.

Відображення в обліку:

Дебет 45	"Вилучений капітал"	10 000
Кредит 311	"Поточні рахунки в національній валюті"	10 000
Дебет 46	"Неоплачений капітал"	6 000
Кредит 45	"Вилучений капітал"	6 000
Дебет 40	"Статутний капітал"	4 000
Кредит 45	"Вилучений капітал"	4 000.

Відображення в Звіті про власний капітал:

Стаття	Код	Ста- Пайо- гутьний вий капі- катал	Додатко- вий вкла- дений	Інший Резерв- додат- новий капі- тал	Резерв- ний капі- тал	Нероз- поділе- ний при-	Неопла- чений капітал	Вилу- чений капі- тал	Разом	
1	2	3	4	5.	6	7	8	9	10	И
Вилучення капіталу:										
Викуп акцій (часток)	210									
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220									
Анулювання викуплених акцій (часток)	230									
Вилучення частки в капіталі	240	(4,0)					(6,0)		(10,0)	
Зменшення номінальної вартості акції	250									

За рядками 210—230, 250 відображається вилучення капіталу в акціонерних товариствах, тобто операцій з викупу і продажу акцій. Підприємства інших організаційних форм вилучення капіталу відображають за рядками 220, 240.

За розділом "Інші зміни в капіталі" відображаються дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей, зокрема списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни.

ПРИКЛАД 11.6

Підприємством прийнято рішення щодо списання збитків за рахунок резервного капіталу в сумі 30 000 грн.

За звітний період отримано безкоштовно основні засоби на 20 000 грн, сума нарахованої амортизації — 3 000 грн.

Відображення в обліку:

Дебет 43 "Резервний капітал" 30 000

Кредит 441 "Нерозподілений прибуток" 30 000

Дебет 10 "Основні засоби" 20 000

Кредит 424 "Безоплатно одержані необоротні активи" 20 000

Дебет 424 "Безоплатно одержані необоротні активи" 3 000

Кредит 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" 3 000.

Відображення в звітності:

Стаття	Ко-д	Ста-тупни й капі-тал	Пайо-вий ка-пітал	Додатко-вий вкла-дений капітал	Інший додат-ковий капітал	Резерв-ний капі-тал	Нероз-поділе-ний при-буток	Неопла-чений капітал	Вилу-чений капі-тал	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	И
Інші зміни в капіталі:										
Списання невідшкодованих збитків	260					(30,0)	30,0			
Безкоштовно отримані активи	270				20,0					20,0
Визнання доходу за безкоштовно отриманими активами	280				(3,0)					(3,0)

За рядком 290 "Разом змін у капіталі" визначається підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума всіх змін протягом звітного року внаслідок переоцінки активів чи чистого прибутку, вилучення капіталу та інших змін.

Дані звіту в графах 3—11 наводяться зі знаком "+" або "—", збільшення або зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу. Тобто в р. 290 визначається загальна сума сум за р. 060—280 в розрізі кожної графи.

За рядком 290 необхідно здійснити перевірку: сума граф 3—10 по р. 290 повинна дорівнювати сумі рядків 060—280 по гр. 11.

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
Залишок на початок року	010									
р. 060-280							сума р. 060-28С дорівнює р. 290			+.-+. +.-
Разом змін в капіталі	290	н—	+.-	+.-	+.-	+.-	+.-	+.-	+.-	■+.*

Позначкою «—»* відображено контрольну суму за рядком 290.

Залишок на кінець року р. 300 визначається за кожною графою за формулою: р. 050 + р. 290 = р. 300.

За рядком 300 по гр. 11 знову необхідно здійснити перевірку:

Графа 11: р. 050 + р. 290 = р. 300.

Рядок 300: ф. 3 ± ф. 4 ± ф. 5 ± ф. 6 ± ф. 7 ± ф. 8 ± ф. 9 + ф. 10 = ф. 11. Таким чином, гр. 11 р. 300 = р. 300 гр. 11

Показники рядка 300 повинні дорівнювати показникам розділу I Балансу (ф. 4).

Приклад заповнення Звіту про власний капітал. 1. Розділ I пасиву Балансу

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду
I. Власний капітал		
Статутний капітал	300	416,0
Пайовий капітал	310	—
Додатковий вкладений капітал	320	10,0
Інший додатковий капітал	330	104,0
Резервний капітал	340	30,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	150,0
Неоплачений капітал	360	
Вилучений капітал	370	
Накопичена курсова різниця	375	
Усього за розділом I	380	

За звітний період здійснено операції, відображені в *прикладі 11.2—11.6*. Крім того, виправлено помилки минулих періодів:

- донараховано суму амортизації за минулий період в сумі 20 000 грн;
- донараховано резервний капітал 50 000 грн.

Додаток

до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 5

Дата (рік, місяць, число)

КОДИ

Підприємство за ЄДРПОУ
 Територія за КОАТУУ
 Орган державного управління за СПОДУ
 Галузь за ЗКГНГ
 Вид економічної діяльності за КВЕД
 Одиниця виміру: тис грн Контрольна сума

		01

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

За _____ 2004 р.

Форма № 4

Код за ДКУД 1801005

Стаття	Ко д	Ста- тутний капі- тал	Пайо- вий ка- пітал	Додатко- вий вкла- дений капітал	Інший додатко- вий капітал	Резерв- ний капі- тал	Нероз- поділе- ний при- буток	Неопла- - чений капітал	Вилу- чений капі- тал	Разом
1	2	3,/:	4	5	6	7	8	9	10	11
Залишок на поча- ток року	01 0	416,0	—	10,0	104,0	30,0	150,0			710,0
Коригування:										
Зміна облікової політики	02 0									
Виправлення помилки	03 0						(20,0)			(20,0)
Інші зміни	04					50,0	(50,0)			—
("коригований зали- шок на початок року	05 0	416,0		10,0	104,0	80,0	80,0			690,0
Переоцінка активів:										
Дооцінка основних засобів	06 0				8,0					8,0
Уцінка основних засобів	07 0				(10,0)					(10,0)
Дооцінка незавер- шеного будівництва	08 0				5,0					5,0
Уцінка незаверше- ного будівництва	09 0									
Дооцінка немате- ріальних активів	10 0									
Уцінка немате- ріальних активів	П О									
	12									
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	13 0						100,0			100,0

Продовження додатка

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Розподіл прибутку:										
Виплати власникам (дивіденди)	140						(10,0)			(10,0)
Спрямування прибутку до власного капіталу	150	7,0					(7,0)			
Відрахування до резервного капіталу	160					5,0	(5,0)			
	170									
Внески учасників:										
Внески до капіталу	180	50,0						(50,0)		—
Погашення заборгованості з капіталу	190							20,0		20,0
	200									
Видучення капіталу:										
Викуп акцій (часток)	210									
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220									
Анулювання викуплених акцій (часток)	230									
Вилучення частки в капіталі	240	(4,0)						(6,0)		(10,0)
Зменшення номінальної вартості акцій	250									
Інші зміни в капіталі:										
Списання невідшкодованих збитків	260						(30,0)	30,0		
Безкоштовно отримані активи	270				20,0	20,0				
Визнання доходу	280				(3,0)					(3,0)
Разом змін в капіталі	290	53,0	—	—	20,0	(25,0)	108,0	(36,0)		120,0
Залишок на кінець року	300	469,0	—	10,0	124,0	55,0	188,0	(36,0)	—	810,0

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

11.5. МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

Метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства.

Форма і зміст звіту визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів".

Звіт містить інформацію про грошові потоки підприємства за звітний період.

Під **грошовими потоками** розуміють надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Грошові кошти включають кошти в касі та на рахунках у банках, що можуть бути використані для поточних операцій.

Еквівалентами грошових коштів є короткострокові фінансові інвестиції, які можуть бути вільно конвертовані у відому суму коштів і мають незначний ризик щодо зміни вартості.

Звичайно такими еквівалентами є високоліквідні інвестиції в цінні папери на строк, що не перевищує 3 місяці (казначейські векселі, депозитні сертифікати тощо).

Рух коштів відображається у звіті за трьома видами діяльності — операційною, інвестиційною та фінансовою.

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

Прикладами руху грошових коштів унаслідок операційної діяльності є такі:

/ надходження коштів від продажу продукції (товарів, послуг);

/ надходження коштів за надання права користування активами (оренда, ліцензії тощо); • платежі

постачальникам; / виплати

працівникам тощо.

Інвестиційна діяльність — це сукупність операцій з придбання та продажу довгострокових (необоротних) активів, а також короткострокових (поточних) фінансових інвестицій, що не є еквівалентами грошових коштів.

Прикладами руху коштів унаслідок інвестиційної діяльності є такі:

/ платежі, пов'язані з придбанням основних засобів і нематеріальних активів;

/ надходження коштів від продажу необоротних активів;

/ надання позик іншим підприємствам;

/ надходження коштів від фінансових інвестицій (дивіденди, відсотки).

Фінансова діяльність — це сукупність операцій, які призводять до зміни величини та (або) складу власного і позикового капіталу.

Прикладами руху коштів унаслідок фінансової діяльності є такі:

/ випуск власного капіталу (акцій);

/ отримання позик та їх погашення;

/ викуп акцій власної емісії;

/ виплата дивідендів.

Застосовуючи розглянуту класифікацію, слід мати на увазі, що віднесення руху коштів до відповідної групи залежить у першу чергу від характеру господарської діяльності підприємства. Наприклад, інвестиції в цінні папери звичайно є інвестиційною діяльністю підприємства, але для інвестиційної компанії це основна (операційна) діяльність.

Крім того, у разі якщо одна операція включає суми коштів від декількох видів діяльності, їх слід розподіляти між відповідними видами діяльності.

Так, суму, сплачену банку, яка включає погашення позики та відсотки, буде відображено двома позиціями: відсотки — у складі операційної, а погашення позики — у складі фінансової діяльності.

До звіту не включають негрошові операції.

Негрошовими операціями є операції, що не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів.

Прикладами негрошових операцій є такі:

/ бартерні операції;

/ надходження основних засобів на умовах фінансової оренди;

/ перетворення зобов'язань на власний капітал.

Негрошові операції, пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю, слід розкривати в Примітках до фінансових звітів.

Внутрішні зміни у складі грошових коштів та їх еквівалентів у звіті не відображають.

Наприклад, надходження коштів з банку до каси підприємства не розглядається як рух грошових коштів у результаті операційної діяльності.

Процес складання звіту включає п'ять основних етапів (рис. 11.5).

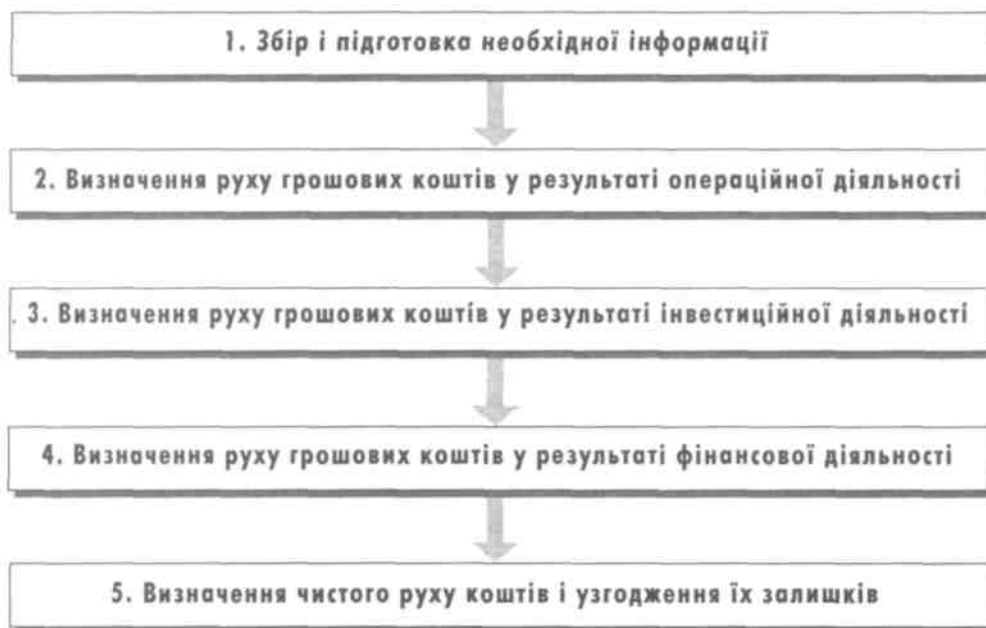


Рис. 11.5. Послідовність складання Звіту про рух грошових коштів

Збір і підготовка необхідної інформації Для складання звіту використовують такі джерела інформації:

- Баланс;
- / Звіт про фінансові результати;
- / Звіт про власний капітал;
- / Примітки до фінансових звітів (розшифровки статей Балансу і Звіту про фінансові результати);
- / Головна книга;
- / аналітичні дані окремих рахунків бухгалтерського обліку.

Визначення руху грошових коштів у результаті операційної діяльності Згідно з П(С)БО 4 інформація про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності має подаватися з використанням непрямого методу.

Непрямий метод передбачає визначення суми чистого надходження (видатку) у результаті операційної діяльності послідовним коригуванням показника прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування, наведеного у Звіті про фінансові результати.

Коригування здійснюється з метою врахування впливу:

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

Процес заповнення розділу I "Рух коштів у результаті операційної діяльності" звіту включає п'ять кроків:

Крок 1 . Перенесення показника прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування, відображеного у Звіті про фінансові результати, до Звіту про рух грошових коштів.

Отже, у статті "**Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування**" та у графах "Надходження" і "Видаток" показується відповідно прибуток чи збиток від звичайної діяльності до оподаткування за звітний період, наведений у Звіті про фінансові результати (рис. 11.6).

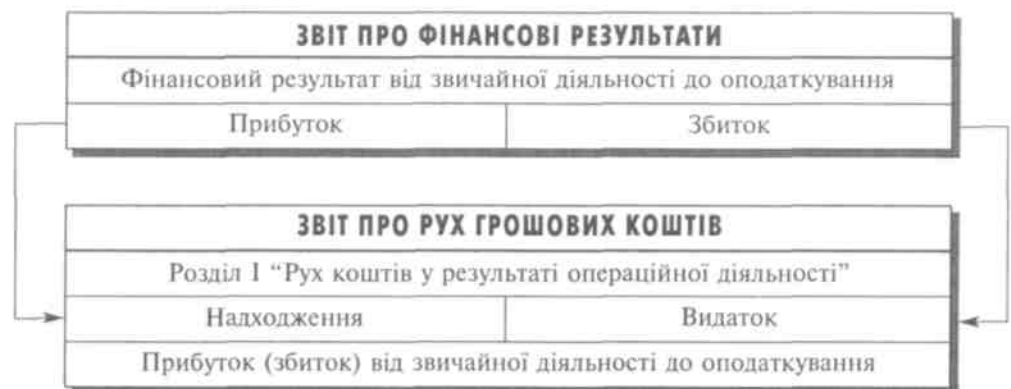


Рис. 11.6. Перенесення прибутку (збитку) до Звіту про рух грошових коштів

Крок 2. Визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах.

Його метою є врахування впливу на прибуток негрошових витрат (амортизації активів, забезпечень зобов'язань, витрат на сплату відсотків за фінансовими зобов'язаннями), а також фінансових результатів, не пов'язаних з операційною діяльністю.

Алгоритм визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності до зміни у чистих оборотних активах наведено на *рис. 11.7*.



Рис. 11.7. Алгоритм визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності до зміни у чистих оборотних активах

У статті "Амортизація необоротних активів" облічують амортизаційні відрахування по матеріальних і нематеріальних необоротних активах, нараховані протягом звітного періоду.

Оскільки нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів є витратами, що зменшили прибуток підприємства, але не призвели до видатку його коштів, суму амортизації слід додати до прибутку, тобто відобразити у графі "Надходження" звіту.

ПРИКЛАД 11.7

Підприємство реалізувало продукцію на суму 240 000 грн. Виручка підприємства містить такі елементи, грн:

<i>ПДВ</i>	<i>40 000</i>
<i>Матеріальні витрати</i>	<i>120 000</i>
<i>Оплата праці та страхування</i>	<i>30 000</i>
<i>Амортизація</i>	<i>15 000</i>
<i>Прибуток</i>	<i>35 000.</i>

З отриманої виручки підприємство сплатило ПДВ, вартість витрачених матеріалів, зарплату та страхові внески.

У результаті чисті надходження коштів становлять 50 000 грн (240 000 — 40 000 — 120 000 — 30 000), що дорівнює сумі амортизації та прибутку від реалізації.

У статті "Збільшення (зменшення) забезпечень" відображають зміни (у графі "Надходження" — збільшення, а у графі "Видаток" — зменшення) у складі забезпечень наступних витрат і платежів, які не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

Для визначення зміни суми забезпечень необхідно проаналізувати статті розділу II пасиву Балансу.

Збільшення забезпечень, що належать до операційної діяльності, призводить до збільшення витрат звітного періоду, які не є видатком грошових коштів. Через це суму збільшення таких забезпечень слід додати до прибутку від операційної діяльності.

У свою чергу, зменшення вказаних забезпечень треба вираховувати при визначенні руху коштів від операційної діяльності.

ПРИКЛАДИ.

Підприємство, що реалізує продукцію за гарантією, одночасно з відображенням доходу (виручки) від реалізації здійснює відрахування (у розмірі 2 відсотків від продажу) для забезпечення витрат на гарантійний ремонт.

На початок року сума цього забезпечення становила 115 тис. грн, на кінець — 134 тис. грн, тобто збільшилась на 19 тис. грн.

Це означає зростання витрат (і відповідне зменшення прибутку), які не призвели до видатку грошових коштів. Отже, збільшення цього забезпечення в сумі 19 тис. грн слід додати до суми прибутку в розділі I.

У статті "Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць" у графі "Надходження" відображають збитки, а в графі "Видаток" — прибуток від курсових різниць унаслідок перерахунку залишку коштів в іноземній валюті, які відображаються у складі статті Балансу "Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті". Збільшення або зменшення коштів в іноземній валюті внаслідок курсових різниць по суті є переоцінкою, а не рухом грошових коштів. Тому на суму таких змін слід коригувати прибуток (збиток) від операційної діяльності.

ПРИКЛАД 11.9

Протягом звітного року внаслідок перерахунку залишків коштів в іноземній валюті в касі та на поточному рахунку підприємство відобразило у складі доходу від операційної курсової різниці суму 6 020 грн, а у складі витрат від операційної курсової різниці 1 500 грн. Виходячи з цього, у Звіті про рух грошових коштів у статті "Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць" у графі "Видаток" слід відобразити прибуток у сумі 4 520 грн, який слід вирахувати з прибутку підприємства при визначенні руху коштів в операційній діяльності.

У статті "Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності" у графі "Надходження" відображають збиток, у графі "Видатки" — прибуток від володіння (дивіденди, відсотки тощо) та продажу фінансових інвестицій, продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів; від обміну оборотних активів і фінансові інвестиції, від неопераційних курсових різниць; інші прибутки та збитки від інвестиційної та фінансової діяльності (без урахування витрат на сплату відсотків).

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування містить прибуток (збиток), отриманий від різних операцій і подій: продажу продукції, основних засобів, фінансових інвестицій тощо.

Оскільки метою є визначення прибутку від операційної діяльності, слід із загального прибутку виключити прибуток від інвестиційної та фінансової діяльності та додати збитки від інвестиційної та фінансової діяльності.

ПРИКЛАДИМО

Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування дорівнює 720 000 грн та включає, грн:

Прибуток від продажу продукції	660 000
Прибуток від здавання майна в оренду	40 000
Прибуток від інвестицій в акції	30 000
Збиток від продажу основних засобів	10 000.

У цьому разі прибуток від інвестицій в акції та збиток від продажу основних засобів отримані в результаті інвестиційної діяльності.

Отже, прибуток від операційної діяльності дорівнює:

$$720\,000 - 30\,000 + 10\,000 = 700\,000 \text{ грн.}$$

Для визначення прибутків і збитків від неопераційної діяльності слід урахувати статті Звіту про фінансові результати: "Дохід від участі в капіталі", "Інші фінансові доходи", "Втрати від участі в капіталі", "Інші доходи" та "Інші витрати".

У статті "Витрати на сплату відсотків" облічують витрати, наведені в статті "Фінансові витрати" Звіту про фінансові результати. Наявність цієї статті зумовлена тим, що далі в розділі I Звіту передбачена окрема стаття "Сплачені відсотки", яка відображає видаток грошових коштів на сплату відсотків за фінансовими зобов'язаннями. Через це нараховані відсотки, які зменшують прибуток, але можуть не збігатися з сумою сплачених відсотків, слід додати до операційного прибутку.

Крок 3. Визначення грошових коштів від операційної діяльності.

Цей крок дає можливість визначити суму грошових коштів, отриманих підприємством від операційної діяльності, коригуванням прибутку (збитку) від операційної діяльності на зміни у складі оборотних активів, поточних зобов'язань, витрат і доходів майбутніх періодів (рис. 11.8).



Рис. 11.8. Алгоритм розрахунку грошових коштів від операційної діяльності

У статті "Зменшення (збільшення) оборотних активів" відображають зміни в Балансі у статтях оборотних активів (крім статей "Грошові кошти та їх еквіваленти", "Поточні фінансові інвестиції" та інших статей неопераційних оборотних активів), що відбулися протягом звітного періоду.

Для визначення збільшення або зменшення оборотних активів слід проаналізувати зміни у складі запасів і дебіторської заборгованості.

При цьому слід переконатися, що векселі одержані та дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками, авансами виданими, а також за статтями "Інша поточна заборгованість", "Інші оборотні активи", "Витрати майбутніх періодів" пов'язані саме з операційною діяльністю.

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.

Також не враховуються зміни в складі дебіторської заборгованості за розрахунками з податку на додану вартість, які є наслідком інвестиційної діяльності.

Нарешті, не слід брати до уваги статтю "Дебіторська заборгованість по нарахованих доходах", оскільки вона пов'язана з інвестиційною діяльністю.

Збільшення дебіторської заборгованості покупців протягом звітного періоду означає, що частина доходу від реалізації не є надходженням грошових коштів. Через це таку суму необхідно вирахувати з прибутку від операційної діяльності.

Зменшення дебіторської заборгованості протягом звітного періоду, навпаки, означає, що сума надходження коштів від покупців перевищує виручку від реалізації продукції у звітному періоді. Отже, суму зменшення дебіторської заборгованості слід додати до суми прибутку від операційної діяльності.

У разі збільшення запасів припускають, що вони були придбані за грошові кошти. У зв'язку із цим суму збільшення запасів вираховують із суми операційного прибутку. Зменшення запасів протягом звітного періоду свідчить про витрати, які не призвели до видатку грошових коштів. Отже, суму зменшення запасів слід додати до суми операційного прибутку. При цьому слід пам'ятати, що зміна запасів може бути пов'язана з неопераційною діяльністю підприємства. Наприклад, якщо дивіденди були виплачені продукцією підприємства, на суму такого зменшення запасів не слід зменшувати суму операційного прибутку.

Тому не слід ураховувати зміни у 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 запасами і негрошові внески до статутного капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років.

Активи та пасиви, що є наслідком бартерних операцій, автоматично взаємокомпенсуються у разі, якщо вони пов'язані з обміном запасами.

ПРИКЛАД 11.11

Підприємство обміняло товар А, собівартість якого становить 2 000 грн, на матеріал Б за контрактною ціною 2 300 грн. Унаслідок цього виникає прибуток в сумі 300 грн, який включений до складу прибутку до оподаткування, що коригується. Крім того, збільшуються запаси на 300 грн.

Отже, сума збільшення запасів включає аналогічну суму прибутку від бартерної операції.

Якщо бартерний контракт на дату балансу не закрито, аналогічно взаємокомпенсується зміна запасів і заборгованості за розрахунками.

У разі обміну запасів на необоротні активи наслідки такої бартерної операції слід виключати при визначенні руху грошових коштів від операційної діяльності.

У статті "Збільшення (зменшення) витрат майбутніх періодів" у графі "Надходження" відображають зменшення, а у графі "Видаток" — збільшення у складі витрат майбутніх періодів, що відбулися протягом звітного періоду.

Зменшення витрат майбутніх періодів означає списання їх на витрати звітного періоду, що не призводить до видатку грошових коштів.

У свою чергу, збільшення витрат майбутніх періодів звичайно пов'язане з видатком коштів.

Це зумовлює відповідне відображення зміни у розділі III активу Балансу в складі надходжень або видатку для визначення руху коштів від операційної діяльності.

У статті "Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань" у графі "Надходження" відображають збільшення, а у графі "Видаток" — зменшення у статтях розділу Балансу "Поточні зобов'язання" (крім статей "Короткострокові кредити банків", "Поточні зобов'язання по розрахунках з учасниками", зобов'язань за відсотками та іншими зобов'язаннями, не пов'язаними з операційною діяльністю).

Припущення, що збільшення запасів пов'язане з рухом грошових коштів, справедливе у тому разі, якщо підприємство не має заборгованості постачальникам та іншим кредиторам. Збільшення кредиторської заборгованості протягом звітного періоду означає лише нарахування заборгованості, а не видаток коштів. Отже, суму збільшення кредиторської заборгованості слід додавати до прибутку від операційної діяльності.

Водночас зменшення суми кредиторської заборгованості означає, що у звітному періоді було погашено не тільки кредиторську заборгованість, яка виникла (нарахована) у цьому періоді, а й певну частину заборгованості за попередній період. Через це зменшення кредиторської заборгованості слід вираховувати з операційного прибутку.

При цьому не враховуються зміни у складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій інвестиційної та фінансової діяльності (погашення поточного зобов'язання шляхом передачі необоротних активів і фінансових інвестицій, зарахування внесків до капіталу тощо) або виправлення помилок минулих років. Зокрема, при визначенні суми збільшення (зменшення) поточних зобов'язань:

- / не враховується зменшення суми зобов'язань з податку на додану вартість, - що виникає внаслідок інвестиційної діяльності;
- / не враховується зменшення суми зобов'язань з поточного податку на прибуток унаслідок його сплати;
- / враховується зменшення суми зобов'язання з поточного податку на прибуток унаслідок його списання і визнання доходу.

У статті "Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів" у графі "Надходження" відображають збільшення, а у графі "Видаток" — зменшення у складі доходів майбутніх періодів протягом звітного періоду.

Збільшення у складі розділу V пасиву Балансу означає надходження коштів, а зменшення доходів майбутніх періодів пов'язане із зарахуванням частини їх до прибутку звітного періоду.

У разі якщо збільшення доходів майбутніх періодів пов'язане з надходженням не грошових коштів, а інших операційних активів (наприклад, отриманням товарів або збільшенням дебіторської заборгованості), включення цієї суми до графі "Надходження" нівелює суму зміни оборотних активів, яка була раніше відображена у графі "Видаток".

При цьому не враховується зміна доходів майбутніх періодів унаслідок їх утворення від операцій з коштами цільового фінансування, наступного їх визнання доходами поточного періоду, повернення коштів цільового фінансування тощо.

Крок 4. Визначення чистого руху коштів до надзвичайних статей.

Чистий рух коштів до надзвичайних статей визначають вирахуванням суми грошових коштів від операційної діяльності сплачених відсотків та сплачених податків на прибуток (*рис. 11.9*).

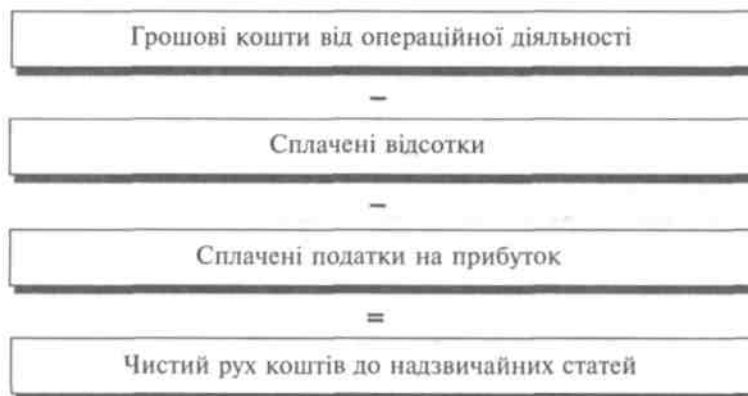


Рис. 11.9. Визначення чистого руху коштів від операційної діяльності до надзвичайних статей

У статті "Сплачені відсотки" відображають суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування позиковим капіталом.

У статті "Сплачені податки на прибуток" показують використання грошових коштів для сплати податків на прибуток за умови, що вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю.

Як відомо, податок на прибуток звичайно сплачується загальною сумою (без розподілу за видами діяльності) та не збігається в часі з періодом здійснення операції, яка є об'єктом оподаткування.

У зв'язку з цим рух грошових коштів, пов'язаний з податками на прибуток, відображають окремою статтею у складі операційної діяльності, якщо він не може бути конкретно віднесений до інвестиційної або фінансової діяльності.

Проте у разі якщо сплачений податок на прибуток можна чітко пов'язати з інвестиційною або фінансовою діяльністю, його треба відображати у складі відповідної діяльності.

Наприклад, підприємство має збиток від основної діяльності, але отримало доходи від фінансових інвестицій та сплатило податок з цієї суми. У цьому разі суму сплаченого податку слід відобразити у складі руху коштів від інвестиційної діяльності.

Крок 5. Визначення чистого руху коштів від операційної діяльності.

Для визначення чистого руху коштів від операційної діяльності необхідно врахувати рух коштів унаслідок надзвичайних подій, що не пов'язані з інвестиційною або фінансовою діяльністю (рис. 11.10).

У статті "Рух коштів від надзвичайних подій" відображають відповідно надходження або видаток коштів, пов'язані з надзвичайними подіями у процесі операційної діяльності.

Прикладами руху коштів внаслідок надзвичайних подій є такі:

- / надходження від страхових компаній як компенсація збитків від пожежі;
- / надання допомоги працівникам, які постраждали внаслідок *СТИХІЙНОГО лиха*.

При цьому слід пам'ятати, що надходження і видаток грошових коштів внаслідок надзвичайних подій показують окремими статтями у складі операційної, інвестиційної або фінансової діяльності.

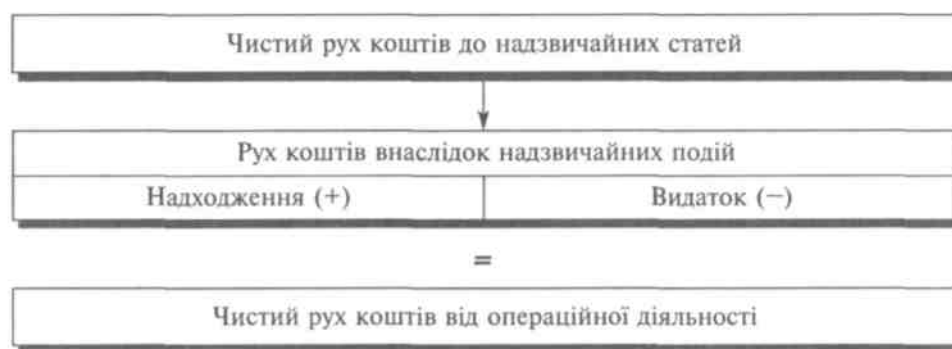


Рис. 11.10. Визначення чистого руху коштів від операційної діяльності

Через це у складі руху коштів від операційної діяльності слід відображати лише надходження та видаток коштів унаслідок надзвичайних подій, пов'язаних із операційною діяльністю.

В узагальненому вигляді методика руху коштів від операційної діяльності наведено в **табл. 11.16**.

Таблиця 11.16. Методика складання розділу I "Рух коштів у результаті операційної діяльності"

Стаття	Код	Зміст графи "Находження"	Зміст графи "Видаток"	Джерело інформації
1	2	3	4	5
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010	Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	Збиток від звичайної діяльності до оподаткування	Звіт про фінансові результати: / рядки 170, 175 "Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування"
Амортизація необоротних активів	020	Амортизація необоротних (матеріальних та нематеріальних) активів, яка була нарахована протягом звітного періоду	X	Звіт про фінансові результати: / рядок 260 розділу II "Елементи операційних витрат"
Збільшення (зменшення) забезпечень	030	Збільшення у складі забезпечень наступних операційних витрат і платежів	Зменшення у складі забезпечень наступних операційних витрат і платежів	Баланс: / рядки 400, 410, 420 розділу II "Забезпечення наступних витрат і платежів" (у частині забезпечення операційних витрат)
Збиток (прибуток) від нерезалізованих курсових різниць	040	Збитки від курсових різниць, що виникли внаслідок перерахунку статті Балансу "Грошові"	Прибутки від курсових різниць, що виникли внаслідок перерахунку статті	Звіт про фінансові результати: / рядок 090 "Інші операційні витрати" — збитки від перерахунку статті "Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті";

Продовження табл. 11.16

1	2	3	4	5
		кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті"	Балансу "Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті"	/ рядок 060 "Інші операційні доходи" — прибутки від перерахунку статті "Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті"
Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050	Збитки (витрати) від неопераційної діяльності	Прибутки (доходи) від неопераційної діяльності	Звіт про фінансові результати: збитки (витрати) від неопераційної діяльності: / рядок 150 "Втрати від участі в капіталі"; / рядок 160 "Інші витрати" прибутки (доходи) від неопераційної діяльності: / рядок ПО "Дохід від участі в капіталі"; / рядок 120 "Інші фінансові доходи"; рядок 130 "Інші доходи"
Витрати на сплату відсотків	060	Нараховані протягом звітного періоду витрати на сплату відсотків, пов'язані із залученням позикового капіталу	X	Звіт про фінансові результати: / рядок 140 "Фінансові витрати"
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	Додатна різниця між сумою грошових надходжень та сумою грошових видатків, відображених у рядках 010-060 Звіту про рух грошових коштів	Від'ємна різниця між сумою грошових надходжень та сумою грошових видатків, відображених у рядках 010—060 Звіту про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів: / рядки 010-060
Зменшення (збільшення) оборотних активів	080	Зменшення оборотних активів	Збільшення оборотних активів	Баланс: /рядки 100-140 "Запаси"; / рядок 150 "Векселі одержані"; / рядок 160 "Дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги: чиста реалізаційна вартість"; / рядок 170 "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом"; / рядок 180 "Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами";

Продовження табл. 11.16

t	2	3	4	5
				<p>/ рядок 200 "Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків"; / рядок 210 "Інша поточна дебіторська заборгованість"; / рядок 250 "Інші оборотні активи".</p> <p>Не включаються:</p> <p>/ зміна заборгованості держави по податку на прибуток (у складі статті "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом");</p> <p>/ зменшення дебіторської заборгованості бюджетних організацій шляхом зменшення заборгованості перед бюджетом за податком на прибуток; / зміна суми авансів виданих, що не пов'язані з операційною діяльністю;</p> <p>/ зміна дебіторської заборгованості з податку на додану вартість, яка є наслідком інвестиційної діяльності; / зменшення дебіторської заборгованості акціонерів шляхом погашення заборгованості з виплати дивідендів; / зміна дебіторської заборгованості за реалізовані фінансові інвестиції, необоротні активи, майнові комплекси (у складі статті "Інша поточна дебіторська заборгованість"); / погашення дебіторської заборгованості необоротними активами;</p> <p>/ зменшення запасів у зв'язку з їх використанням для поліпшення основних засобів (капітального характеру); / зміна оборотних активів унаслідок виправлення помилок минулих періодів</p>
Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів	090	Зменшення витрат майбутніх періодів	Збільшення витрат майбутніх періодів	<p>Баланс:</p> <p>/ рядок 270 "Витрати майбутніх періодів"</p>

Продовження табл. 11.16

1	2	3	4	5
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	100	Збільшення поточних зобов'язань	Зменшення поточних зобов'язань	<p>Баланс: / рядок 520 "Векселі видані"; / рядок 530 "Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги"; / рядок 540 "Поточні зобов'язання за розрахунками: з одержаних авансів"; / рядок 550 "Поточні зобов'язання за розрахунками: з бюджетом"; / рядок 560 "Поточні зобов'язання за розрахунками: з позабюджетних платежів"; / рядок 570 "Поточні зобов'язання за розрахунками: зі страхування"; / рядок 580 "Поточні зобов'язання за розрахунками: з оплати праці"; / рядок 600 "Поточні зобов'язання за розрахунками: із внутрішніх розрахунків"; / рядок 610 "Інші поточні зобов'язання".</p> <p>Не включаються: / зміна зобов'язань з податку на прибуток; / погашення зобов'язань з ПДВ шляхом зменшення суми переплати по податку на прибуток; / збільшення зобов'язань зі сплати прибуткового податку, який нараховано на дивіденди; / зменшення зобов'язання з податку на додану вартість, яке є наслідком інвестиційної діяльності; / зміна зобов'язань за відсотками; / зміна суми авансів одержаних, що не пов'язані з операційною діяльністю; / погашення зобов'язань необоротними активами; / погашення зобов'язань викупленими власними акціями; / зміна заборгованості з оплати придбаних необоротних активів, фінансових інвестицій, майнових комплексів; / зміна заборгованості, що пов'язана з поліпшенням (модернізацією та реконструкцією) основних засобів; / зміна поточних зобов'язань внаслідок виправлення помилок минулих років</p>

Продовження табл. 11.16

1	2	3	4	5
Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів	110	Збільшення доходів майбутніх періодів	Зменшення доходів майбутніх періодів	Баланс: / рядок 630 "Доходи майбутніх періодів" Не включається: / зміна доходів майбутніх періодів внаслідок їх утворення від операцій з коштами цільового фінансування, наступного їх визнання доходами поточного періоду, повернення коштів цільового фінансування тощо
Грошові кошти від операційної діяльності	120	Додатна різниця між сумами надходжень та видатків, відображених по рядках 070—ПО Звіту про рух грошових коштів	Від'ємна різниця між сумами надходжень та видатків, відображених по рядках 070—ПО Звіту про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів: /рядки 070—110
Сплачені відсотки	130	X	Суми грошових коштів, використаних протягом звітного періоду на сплату відсотків за користування позиковим капіталом	Баланс: / рядок 610 "Інші поточні зобов'язання" (заборгованість по відсотках) Звіт про фінансові результати: / рядок 140 "Фінансові витрати" Сплачені відсотки = нараховані відсотки по статті "Фінансові витрати" ± збільшення (зменшення) заборгованості за відсотками, що пов'язане з рухом грошових коштів. Або: Аналітичні дані до бухгалтерських записів ¹ : Д-т 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками" К-т рахунків грошових коштів; або: Д-т відповідних рахунків витрат К-т рахунків грошових коштів

¹Бухгалтерські записи та рахунки, які наведені в колонці "Джерело інформації", не є вичерпними. Вони наведені як приклад, тому для визначення надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів у кожному конкретному випадку необхідно виходити зі змісту відповідної статті Звіту про рух грошових коштів.

Продовження табл. 11.16

1	2	3 ...	4	5
Сплачені податки на прибуток	140	X	Суми грошових коштів, використаних протягом звітного періоду на сплату податків з прибутку	Аналітичні дані до бухгалтерських записів: Д-т 641 "Розрахунки за нарахованими податками" ("Розрахунки за податком на прибуток") К-т рахунків грошових коштів
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150	Додатна різниця: рядок 120 - — рядок 130 — — рядок 140	Від'ємна різниця: рядок 120 - — рядок 130 — — рядок 140	Звіт про рух грошових коштів: / рядки 120, 130, 140
Рух коштів від надзвичайних подій	160	Надходження коштів, пов'язаних із надзвичайними подіями в процесі операційної діяльності	Видаток коштів, пов'язаних із надзвичайними подіями в процесі операційної діяльності	Аналітичні дані до рахунків, які використовувалися для обліку надзвичайних подій у процесі операційної діяльності
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	Додатна сума: рядок 150 + + рядок 160 Звіту про рух грошових коштів	Від'ємна сума: рядок 150 + + рядок 160 Звіту про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів: / рядок 150 "Чистий рух коштів до надзвичайних подій"; / рядок 160 "Рух коштів від надзвичайних подій"

Визначення руху коштів у результаті інвестиційної діяльності Надходження або видаток коштів від інвестиційної діяльності визначають на основі аналізу: / змін у статтях необоротних активів; / зміни поточних фінансових інвестицій; / статей Звіту про фінансові результати ("Дохід від участі в капіталі", "Інші фінансові доходи", "Інші доходи", "Втрати від участі в капіталі", "Інші витрати").

Методику визначення руху коштів від інвестиційної діяльності наведено в табл. 11.17.

Таблиця 11.17. Методика складання розділу II "Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності"

Стаття	Код	Зміст	Джерело інформації
1	2	3	4
Реалізація фінансових інвестицій	180	Надходження грошових коштів від продажу: / акцій інших підприємств; / боргових зобов'язань інших підприємств;	Аналітичні дані про зміни у статтях Балансу "Довгострокові фінансові інвестиції", "Поточні фінансові інвестиції", "Інша поточна дебіторська

Продовження табл. 11.17

1	2	3	4
		/ часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж надходження за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей)	заборгованість" (заборгованість за реалізовані фінансові інвестиції), пов'язані з рухом грошових коштів, з урахуванням прибутку від реалізації фінансових інвестицій у частині, що пов'язана з рухом коштів
Реалізація необоротних активів	190	Надходження грошових коштів від продажу: / основних засобів; / нематеріальних активів; / інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій)	Аналітичні дані про зміни у статтях Балансу "Основні засоби", "Незавершене будівництво", "Нематеріальні активи", "Довгострокова дебіторська заборгованість", "Інші необоротні активи", "Інша поточна дебіторська заборгованість" (заборгованість за реалізовані необоротні активи), пов'язані з рухом грошових коштів (з урахуванням прибутку від реалізації необоротних активів у частині, що пов'язана з рухом коштів)
Реалізація майнових комплексів	200	Надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць (за вирахуванням грошових коштів, які були реалізовані у складі майнового комплексу)	Аналітичні дані щодо руху грошових коштів, пов'язаного з реалізацією майнових комплексів
Отримані відсотки	210	Надходження грошових коштів у вигляді відсотків за позики, надані іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою), за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери і за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо	Аналітичні дані до бухгалтерських записів: Д-т рахунків грошових коштів К-т 373 "Розрахунки за нарахованими доходами"
Отримані дивіденди	220	Надходження грошових коштів у вигляді дивідендів як результат придбання акцій, часток у капіталі інших підприємств (інші, ніж виплати за такими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей)	Аналітичні дані до бухгалтерських записів: Д-т рахунків грошових коштів К-т 37 "Розрахунки з різними дебіторами"

Продовження *табл. 11.17*

1	2	3	4
Інші надходження	230	Надходження грошових коштів від: / повернення авансів (крім авансів, пов'язаних з операційною діяльністю); / повернення позик, наданих іншим сторонам (інші, ніж аванси та позики фінансової установи); • ф'ючерсних та форвардних контрактів, опціонів та контрактів "своп" (за винятком тих контрактів, що укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність); / інші надходження від інвестиційної діяльності, що не передбачені у перелічених раніше статтях	Аналітичні дані до бухгалтерських записів: Д-т рахунків грошових коштів К-т 37 "Розрахунки з різними дебіторами"
Придбання фінансових інвестицій	240	Виплати грошових коштів для придбання: / акцій або боргових цінних паперів; / часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей)	Аналітичні дані про зміни у статтях Балансу: "Довгострокові фінансові інвестиції" та "Поточні фінансові інвестиції", пов'язані з рухом грошових коштів
Придбання необоротних активів	250	Виплати грошових коштів для придбання: / основних засобів; / нематеріальних активів; / інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій)	Аналітичні дані про зміни у статтях Балансу: "Основні засоби", "Незавершене будівництво", "Нематеріальні активи", пов'язані з рухом грошових коштів
Придбання майнових комплексів	260	Грошові кошти, сплачені за придбані дочірні підприємства та інші господарські одиниці (за вирахуванням грошових коштів, придбаних у складі майнового комплексу)	Аналітичні дані щодо руху грошових коштів, пов'язаного з реалізацією майнових комплексів
Інші платежі	270	Виплати грошових коштів: / у зв'язку з наданням авансів (крім авансів, пов'язаних з операційною діяльністю); / у зв'язку з наданням позик іншим сторонам (інші, ніж аванси)	Аналітичні дані до бухгалтерських записів (на суму сплачених грошовими коштами видатків на поліпшення основних засобів, які віднесені або будуть віднесені

Продовження *табл. 11.17*

1	2	3	4
		і позики, здійснені фінансовою установою); / у зв'язку з проведенням у звітному періоді капітального ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів; / за ф'ючерсними і форвардними контрактами, опціонами та контрактами "своп" (за винятком випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати, що класифікуються як фінансова діяльність); / інші платежі, що не передбачені у перелічених раніше статтях	на збільшення балансової вартості основних засобів): Д-т 63 "Розрахунки з поставальниками та підрядниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами" та ін. К-т рахунків грошових коштів
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280	Різниця між сумами грошових надходжень і видатків, відображених у попередніх статтях розділу II "Рух коштів в результаті інвестиційної діяльності"	Рядки 180—270 Звіту про рух грошових коштів
Рух коштів від надзвичайних подій	290	Надходження або видаток коштів, що пов'язані з надзвичайними подіями в процесі інвестиційної діяльності	Аналітичні дані до рахунків, які використовувалися для обліку надзвичайних подій у процесі інвестиційної діяльності
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300	Результат руху коштів від інвестиційної діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій	Алгебраїчна сума рядків 280 і 290 Звіту про рух грошових коштів

Визначення руху коштів у результаті фінансової діяльності

Для визначення надходження та видатку коштів у результаті фінансової діяльності слід проаналізувати зміни у статтях Балансу за розділом I Пасиву "Власний капітал" та у статтях, пов'язаних із фінансовою діяльністю, що наведені в розділах Балансу "Забезпечення наступних витрат і платежів", "Довгострокові зобов'язання" і "Поточні зобов'язання" ("Короткострокові кредити банків" і "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками" тощо).

Методику визначення руху коштів від фінансової діяльності наведено в *табл. 11.18*.

Таблиця 11.18. Методика складання розділу III "Рух коштів у результаті фінансової діяльності"

Стаття	Код	Зміст	Джерело інформації
1	2	3	4
Надходження власного капіталу	310	Надходження грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу	Аналітичні дані про зміни у статтях Балансу "Статутний капітал", "Пайовий капітал", "Додатковий вкладений капітал", "Неоплачений капітал", "Вилучений капітал", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками" (заборгованість учасникам, пов'язана з формуванням статутного капіталу), пов'язані з рухом грошових коштів
Отримані позики	320	Надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, облігацій, а також інших видів коротко- та довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю)	Аналітичні дані про зміни у статтях Балансу "Довгострокові кредити банків", "Інші довгострокові фінансові зобов'язання", "Короткострокові кредити банків" або: Д-т рахунків грошових коштів К-т рахунків позик і довгострокових зобов'язань
Інші надходження	330	Інші надходження грошових коштів, пов'язані з фінансовою діяльністю	Аналітичні дані щодо інших надходжень грошових коштів та їх еквівалентів, пов'язаних із фінансовою діяльністю
Погашення позик	340	Виплати грошових коштів для погашення боргових зобов'язань (отриманих позик, випущених облігацій та інших видів короткострокових та довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю)	Аналітичні дані про зміни у статтях Балансу "Короткострокові кредити банків", "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями". Виплату грошових коштів для погашення боргових зобов'язань в іноземній валюті відображають з урахуванням зміни валютного курсу, тобто в сумі фактичних виплат грошових коштів для погашення таких зобов'язань
Сплачені дивіденди	350	Суми дивідендів та податку на прибуток, утриманого з дивідендів, сплачені грошовими коштами протягом звітного періоду	Звіт про власний капітал: / рядок 140 "Виплати власникам" (у сумі нарахованих у звітному періоді дивідендів) Баланс: / рядок 590 "Поточні зобов'язання за розрахунками з

Продовження табл. 11. IS

1	2	3 '
			учасниками" (заборгованість за дивідендами). Сплачені дивіденди = нараховані у звітному періоді дивіденди (+) збільшення (зменшення) заборгованості за дивідендами, пов'язане з рухом грошових коштів
Інші платежі	360	Виплати грошових коштів для: / придбання раніше випущених власних акцій підприємства; У орендодавцю для погашення заборгованості за фінансовою орендою; / повернення позик банку для працівників; • за іншими платежами, пов'язаними з фінансовою діяльністю	Аналітичні дані щодо інших виплат грошових коштів та їх еквівалентів, пов'язаних з фінансовою діяльністю
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370	Різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях 310—360 Звіту про рух грошових коштів	Статті 310—360 Звіту про рух грошових коштів
Рух коштів від надзвичайних подій	380	Надходження або видаток грошових коштів, пов'язані з надзвичайними подіями в процесі фінансової діяльності	Аналітичні дані до рахунків, які використовувалися для обліку надзвичайних подій у процесі фінансової діяльності
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	Результат руху коштів від фінансової діяльності з урахуванням руху коштів від надзвичайних подій	Алгебраїчна сума рядків 370 і 380 Звіту про рух грошових коштів

Визначення чистого руху коштів та узгодження їх залишків Методику визначення чистого руху коштів та узгодження їхніх залишків на початок і кінець року наведено в **табл. 11.19**.

Залишок грошових коштів на кінець року, наведений у рядку 430 Звіту про рух грошових коштів, має дорівнювати сумі залишків грошових коштів та їх еквівалентів на кінець звітного періоду, наведених у рядках 230 та 240 Балансу.

Таблиця 11.19. Методика визначення чистого руху коштів та узгодження їх залишків

Стаття	Код	Зміст	Джерело інформації
1	2	3	4
Чистий рух коштів за звітний період	400	Різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: "Чистий рух коштів від операційної діяльності" та "Чистий рух коштів від фінансової діяльності"	Алгебраїчна сума рядків 170, 300, 390 Звіту про рух грошових коштів
Залишок коштів на початок року	410	Залишок грошових коштів та їх еквівалентів на початок року, наведений у Балансі	Баланс: стаття "Грошові кошти та їх еквіваленти", рядки 230, 240
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420	Усі прибутки (збитки) від курсових різниць, що виникли внаслідок перерахунку грошових коштів та їх еквівалентів в іноземній валюті протягом звітного періоду	Аналітичні дані про зміни у статті Балансу "Грошові кошти та їх еквіваленти в іноземній валюті" (рядок 240), пов'язані із впливом змін валютного курсу. Або: Аналітичні дані до статей Звіту про фінансові результати, які включають прибутки (збитки) від курсових різниць, що виникли внаслідок перерахунку грошових коштів та їх еквівалентів в іноземній валюті протягом звітного періоду
Залишок коштів на кінець року	430	Різниця між сумою грошових надходжень і видатків, відображених у статтях "Залишок коштів на початок року", "Чистий рух коштів за звітний період", "Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів". Розрахований у такий спосіб показник має дорівнювати залишку грошових коштів та їх еквівалентів на кінець звітного періоду, наведеному у Балансі	Алгебраїчна сума рядків 400, 410, 420 Звіту про рух грошових коштів

Розкриття інформації про рух грошових коштів у Примітках до фінансової звітності

У Примітках до фінансової звітності слід наводити таку інформацію:

- ✓ склад грошових коштів та їх еквівалентів;
- ✓ склад статей "Інші надходження", "Інші платежі" та інших статей, що об'єднують кілька видів грошових потоків;
- ✓ негрошові операції інвестиційної та фінансової діяльності;

/ наявність значного сальдо грошових коштів та їх еквівалентів, що є в наявності у підприємства та недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

У разі придбання або продажу майнових комплексів протягом звітного періоду слід розкривати:

- / загальну вартість придбання або реалізації майнового комплексу;
- / частину загальної вартості майнового комплексу, що відповідно була сплачена або отримана у формі грошових коштів та їх еквівалентів;
- / суму грошових коштів та їх еквівалентів у складі активів майнових комплексів, що були придбані чи реалізовані;
- / суму активів (крім грошових коштів та їх еквівалентів) і зобов'язань придбаного або реалізованого майнового комплексу в розрізі окремих статей.

Складання Звіту про рух грошових коштів

Розглянемо процес складання Звіту про рух грошових коштів на прикладі.

ПРИКЛАД 11.12

Нижче наведені фінансові звіти (табл. 11.20—11.22) ВАТ "Скляр" за 2004 рік і Примітки до них.

На підставі цих даних необхідно скласти Звіт про рух грошових коштів.

Таблиця 11.20. ВАТ "Скляр". Баланс на 31 грудня 2004 року

тис. грн

Актив	Код рядка	31.12.03 р.	31.12.04 р.	Зміна
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи:	010	1,9	4,2	+2,3
залишкова вартість первісна				
вартість накопичена	011	1,9	5,4	+3,5
амортизація	012	—	1,2	+ 1,2
Незавершене будівництво	020	206,0	161,8	-44,0
Основні засоби:	030	4 102,7	17 372,4	+ 13 269,7
залишкова вартість				
первісна вартість знос	031	7 660,3	36 566,1	+28 905,8
	032	(3 557,6)	(19 193,7)	+ 15 636,1
Довгострокові фінансові інвестиції:	040	25,1	73,0	+47,9
які облічують за методом участі в капіталі інших підприємств				
інші фінансові інвестиції	045	25,1	73,0	+47,9

1	2	Продовженні, і табл.		
		3	4	5
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	—	—	—
Відстрочені податкові активи	060			
Інші необоротні активи	070	—	—	—
Усього за розділом I	080	4 335,7	17 611,4	+ 13 275,7
II. Оборотні активи				
Запаси: виробничі запаси	100	1 923,0	3 054,0	+ 1 131,0
тварини на вирощуванні та відгодівлі				
незавершене виробництво	ПО	—	—	—
готова продукція				
товари	120	66,3	105,4	+39,1
	130	1 084,0	1 014,7	-69,3
	140	70,0	99,9	+29,9
Векселі одержані	150	—	—	—
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:				
чиста реалізаційна вартість	160	1 011,6	1 170,3	+ 158,7
первісна вартість	161	1 026,6	1 190,4	+ 163,8
резерв сумнівних боргів	162	(15,0)	(20,1)	+5,1
Дебіторська заборгованість за розрахунками:				
з бюджетом	170	—	70,4	+70,4
за виданими авансами	180	—	25,4	+25,4
з нарахованих доходів	190	—	—	—
із внутрішніх розрахунків	200	—	—	—
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	1 105,7	1 565,1	+459,4
Поточні фінансові інвестиції	220	—	300,0	+300,0
Грошові кошти та їх еквіваленти: в національній валюті в іноземній валюті	230	409,8	195,6	-214,2
	240	161,6	245,0	+83,4
Інші оборотні активи	250	—	—	—
Усього за розділом II	260	5 832,0	7 845,8	+ 2 013,8
III. Витрати майбутніх періодів	270	—	5,7	+5,7
БАЛАНС	280	10 167,7	25 462,9	+ 15 295,2

Пасив	Код 131.12.03 р. рядка		31.12.04 р.	Зміна
	2	3			4	5
I. Власний капітал				
Статутний капітал	300	138,9	138,9	—
Пайовий капітал	310	—	—	—
Додатковий вкладений капітал	320	—	—	—
Інший додатковий капітал	330	5 412,2	18 185,7	+ 12 773,5
Резервний капітал	340	34,7	34,7	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	72,7	3 316,0	+3 243,3
Неоплачений капітал	360	(-)	(-)	—
Вилучений капітал	370	(-)	(-)	—
Усього за розділом I	380	5 658,5	21 675,3	+ 16 016,8
II. Забезпечення наступних витрат і платежів				
Забезпечення виплат персоналу	400	332,3	339,0	+6,7
Інші забезпечення	410	375,8	542,5	+ 166,7
Цільове фінансування	420			-
Усього за розділом II	430	708,1	881,5	+ 173,4
III. Довгострокові зобов'язання				
Довгострокові кредити банків	440	—	—	—
Довгострокові фінансові зобов'язання	450	100,0	40,0	-60,0
Відстрочені податкові зобов'язання	460	179,1	65,8	-113,3
Інші довгострокові зобов'язання	470	—	—	—
Усього за розділом III	480	279,1	105,8	-173,3
IV. Поточні зобов'язання				
Короткострокові кредити банків	500	400,0	300,0	-100,0
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	85,5	60,0	-25,5
Векселі видані	520	—	—	—
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	1 225,2	642,0	-583,2
Поточні зобов'язання за розрахунками: з одержаних авансів з бюджетом	540	977,2	673,3	-303,9
з позабюджетних платежів зі страхування	550	375,0	386,4	+ 11,4
	560	19,7	53,5	+33,8
	570	28,0	41,7	+ 13,7

1	2	3	4	5
з оплати праці	580	142,4	138,1	-4,3
з учасниками	590	241,8	464,4	+222,6
із внутрішніх розрахунків	600	—	—	—
Інші поточні зобов'язання	610	27,2	40,9	+ 13,7
Усього за розділом IV	620	3 522,0	2 800,3	-721,7
V. Доходи майбутніх періодів	630	—	—	—
БАЛАНС	640	10 167,7	25 462,9	+ 15 295,2

Таблиця 11.21. ВАТ "Скляр". Звіт про фінансові результати за 2004 рік

тис. грн

Стаття	Код рядка	Звітний період	Попередній період
1	2	3	4
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, послуг	010	38 533,4	
Податок на додану вартість	015	(4 632,9)	
Акцизний збір	020	—	
	025		
Інші вирахування з доходу	030	—	
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг)	035	33 900,5	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, послуг)	040	(22 710,0)	
Валовий:			
прибуток	050	11 190,5	
збиток	055	—	
Інші операційні доходи	060	44,0	
Адміністративні витрати	070	(1 788,5)	
Витрати на збут	080	(810,1)	
Інші операційні витрати	090	(1 061,7)	
Фінансові результати від операційної діяльності:	100	5 510,2	
прибуток збиток	105		
Дохід від участі в капіталі	ПО	—	
Інші фінансові доходи	120	26,6	
Інші доходи	130	224,5	

1	2	Продовження табл.	
		3	4
Фінансові витрати	140	(25,0)	
Втрати від участі в капіталі	150	—	
Інші витрати	160	(50,3)	
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
прибуток	170	5 686,0	
збиток	175	—	
Податки на прибуток від звичайної діяльності	180	(1 994,7)	
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
прибуток збиток	190	3 691,3	
	195	—	
Надзвичайні:			
доходи	200	—	
витрати	205	—	
Податки з надзвичайного прибутку	210	—	
Чистий:			
прибуток	220	3 691,3	
збиток	225	—	
II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ			
Матеріальні затрати	230	18 192,2	
Витрати на оплату праці	240	4 483,1	
Відрахування на соціальні заходи	250	1 663,8	
Амортизація	260	115,3	
Інші операційні витрати	270	4 010,1	
Разом	280	28 464,5	
III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ			
Середньорічна кількість простих акцій	300	2 778 000	
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310	—	
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію, грн	320	0,16	
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію, грн	330	—	
Дивіденди на одну просту акцію, грн	340	0,17	

Таблиця 11.22. ВАТ "Скляр". Звіт про власний капітал за 2004 рік

тис. грн

Стаття	Ко д	Ста- туни й капі- тал	Пайо- вий ка- пітал	Додатко- вий вкла- дений	Інший додат- ковий капітал	Резерв- ний капі- тал	Нероз- поділе- ний при- буток	Неоп- лаче- ний ка- пітал	Вилу- чений капі- тал	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Залишок на 31.12.03 р.	010	138,9	—	—	5 412,2	34,7	72,7	—	—	5 658,5
Зміна облікової політики	020					—				
Виправлення помилок	030			—			15,7			15,7
Інші зміни	04			—						
Скоригований залишок на 31.12.03 р.	050						88,4			5 674,2
Переоцінка активів: Дооцінка основних засобів	060				12 773,5					12 773,5
Уцінка основних засобів	070			—						
Дооцінка незавершеного будівництва	080									
Уцінка незавершеного будівництва	090									
Дооцінка нематеріальних активів	100									
Уцінка нематеріальних активів	ПО									
	12									
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130						3 691,3	3 691,3		
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)	140					(463,7)				(463,7)

Продовження табл. 11.22

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	П
Спрямування прибутку до статутного капіталу	150									
Відрахування до резервного капіталу	160									
	170									
Внески учасників: Внески до капіталу	180									
Погашення заборгованості з капіталу	190									
	200									
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	210									
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220									-
Анулювання викуплених акцій (часток)	230									
Вилучення частки в капіталі	240									
Зменшення номінальної вартості акцій	250									
Інші зміни у капіталі: Списання невідшкодованих збитків	260									
Безкоштовно отримані активи	270									
	280									
Разом змін у капіталі	290									
Залишок на 31.12.04 р.	300	138,9	-	—	18 185,7	34,7	3 316,0			21 675,3

ВИТЯГ З ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВАТ "СКЛЯР" за 2004 рік

Примітки до Балансу 1.

Незавершене будівництво

тис. грн

Стаття	На початок року	Надійшло	Вибуло	На кінець року
1. Будівельні роботи	206,0	568,9	660,6	114,3
2. Устаткування	—	47,5	—	47,5
Разом	206,0	616,4	660,6	161,8

2. Основні засоби

Стаття	Первісна вартість	Знос	Залишкова вартість
На початок року	7 660,3	8 557,6	4 102,7
Надійшло	660,6	—	660,6
Дооцінка	28 306,6	15 533,1	12 773,5
Реалізовано	61,4	11,1	50,3
Нарахована амортизація*	—	114,1	114,1
На кінець року	36 566,1	19 193,7	17 372,4

*У тому числі у складі собівартості реалізованої продукції 85,6 тис. грн.

3. Додатковий капітал

Стаття	Залишок на початок року	Збільшення	Зменшення	Залишок на кінець року
Дооцінка основних засобів	5 421,2	12 773,5	—	18 185,7

4. Розрахунки з бюджетом

Стаття	Сальдо		Нараховано	Сплачено	Сальдо	
	Дебет	Кредит			Дебет	Кредит
1. Податок на прибуток	—	6,0	2 108,0	2 031,4	—	82,6
2. ПДВ	—	6,1	4 632,9	4 709,4	70,4	—
3. Інші податки	—	362,9	446,2	505,3	—	303,8
Разом	—	375,0	7 187,1	7 246,1	70,4	386,4

Примітки до Звіту про фінансові результати

1. Інші операційні доходи

Стаття	Сума, тис. грн
Дохід від операційної оренди	19,1
Дохід від курсових різниць (у тому числі курсові різниці внаслідок перерахунку залишку коштів на валютному рахунку 6,9)	11,9
Плата банку на залишок коштів на рахунку	11,5
Штрафи та пені отримані	1,5
Разом	44,0

2. Інші операційні витрати

Стаття	Сума, тис. грн
Забезпечення виплат персоналу	675,8
Витрати на сумнівні борги	5,1
Втрати від курсових різниць (у тому числі курсові різниці внаслідок перерахунку залишку коштів на валютному рахунку 1,0)	98,8
Штрафи та пені сплачені	30,4
Разом	810,1

3. Інші доходи

Стаття	Сума, тис. грн
Виручка від реалізації основних засобів	224,5

4. Інші витрати

Стаття	Сума, тис. грн
Собівартість реалізації основних засобів	50,3

5. Інші фінансові доходи

Стаття	Сума, тис. грн
Отримані відсотки від інвестицій в боргові цінні папери	26,6

6. Фінансові витрати

Стаття	Сума, тис. грн
Відсотки за позиками	25,0

Примітки до Звіту про власний капітал

У 2003 році помилково були списані на витрати матеріали, що призвело до заниження прибутку.

У 2004 році помилку було виправлено коригуванням нерозподіленого прибутку на 15,7 тис. грн.

Для визначення руху грошових коштів від операційної діяльності послідовно скоригуємо прибуток від звичайної діяльності до оподаткування, який дорівнює 5 686 тис. грн.

Насамперед слід визначити амортизацію основних засобів і нематеріальних активів за звітний період.

За даними розділу II Звіту про фінансові результати сума амортизаційних необоротних активів, яку слід додати до прибутку, становить 115,3 тис. грн.

Далі слід визначити зміни у складі забезпечень наступних витрат і платежів, які наведені в розділі II пасиву Балансу. За звітний період ці забезпечення зросли на 173,4 тис. грн. Цю суму слід додати до прибутку для визначення грошових потоків від операційної діяльності.

З Приміток до Звіту про фінансові результати бачимо, що дохід від курсових різниць, пов'язаних із перерахунком грошових коштів в іноземній валюті, становив 6,9 тис. грн, а витрати від аналогічних курсових різниць — 1 тис. грн.

Прибуток від нереалізованих курсових різниць у сумі 5,9 тис. грн слід вирахувати з прибутку від звичайної діяльності для розрахунку руху коштів у результаті операційної діяльності.

З Приміток до Звіту про фінансові результати також видно, що підприємство продало основні засоби залишковою вартістю 50,3 тис. грн за 224,5 тис. грн. Відсотки від інвестицій у боргові цінні папери дорівнювали 26,6 тис. грн.

Отже, прибуток підприємства від інвестиційної діяльності становить:

$$224,5 - 50,3 + 26,6 = 200,8 \text{ (тис. грн).}$$

Цей прибуток не пов'язаний з операційною діяльністю, тому його слід вирахувати із загальної суми прибутку від звичайної діяльності.

Нарешті, до прибутку треба додати нараховані відсотки у сумі 25 тис. грн (див. Примітки до Звіту про фінансові результати).

Після цього можна визначити прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах, тис. грн:

Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	5 686,0
Коригування на:	
амортизацію необоротних активів	+115,3
збільшення забезпечень	+173,4
прибуток від нереалізованих курсових різниць	-5,9
прибуток від неопераційної діяльності	-200,8
витрати на сплату відсотків	+25,0
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	5 793,0.

Тепер за даними Балансу визначимо зміни в оборотних активах підприємства. Як бачимо, всі запаси (крім готової продукції) зросли за звітний період.

Загальне збільшення запасів становить:

$$1\ 131,0 + 39,1 - 69,3 + 29,9 = 1\ 130,7 \text{ (тис. грн).}$$

Однак слід звернути увагу на Примітку до Звіту про власний капітал, з якої видно, що збільшення запасів у сумі 15,7 тис. грн не пов'язано з придбанням запасів, а є виправленням помилки. Через це припускаємо, що для придбання запасів було витрачено

$$1\ 130,7 - 15,7 = 1\ 115 \text{ (тис. грн).}$$

Крім запасів слід врахувати зміну у складі поточної дебіторської заборгованості, тис. грн:

✓ за товари, роботи, послуги	+158,7
✓ з розрахунків з бюджетом	+70,4
✓ з авансів виданих	+25,4
✓ інші	+459,4
Разом	713,9.

Збільшення дебіторської заборгованості свідчить про те, що у звітному періоді компанія не отримала грошових коштів у сумі 713,9 тис. грн.

Отже, з прибутку від операційної діяльності слід вирахувати, тис. грн:

Збільшення запасів	1\ 115,0
Збільшення дебіторської заборгованості	713,9
Разом	1\ 828,9.

Збільшення витрат майбутніх періодів на суму 5,7 тис. грн треба вирахувати з прибутку.

Далі розглянемо зміни у складі поточних операційних зобов'язань. При цьому зміну зобов'язання за розрахунками з бюджетом слід визначити без урахування зобов'язання з податку на прибуток.

З Примітки 4 до Балансу бачимо, що кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (без заборгованості по податку на прибуток) становила, тис. грн:

$$\text{на початок року } 375,0 - 6,0 = 369,0 \text{ (тис. грн);}$$

$$\text{на кінець року } 386,4 - 81,6 = 303,8 \text{ (тис. грн).}$$

Отже, зменшення заборгованості становить 65,2 тис. грн.

Виходячи із цього, визначимо загальну зміну поточних операційних зобов'язань, тис. грн:

✓ за товари, роботи, послуги	-583,2
✓ з авансів одержаних	-303,9
✓ з розрахунків з бюджетом	-65,2
✓ з позабюджетних платежів	+33,8
✓ зі страхування	+13,7
✓ з оплати праці	-4,3
✓ інші	+13,7
Разом	895,4.

Зменшення поточних зобов'язань у сумі 895,4 тис. грн слід вирахувати з операційного прибутку. Оскільки змін у складі доходів майбутніх періодів не було, ми можемо визначити грошові кошти від операційної діяльності, тис. грн:

Прибуток від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	+5 793,0
Збільшення оборотних активів	-1 828,9
Збільшення витрат майбутніх періодів	-5,7
Зменшення поточних зобов'язань	-895,4
Разом	3 063,0.

Для визначення чистого руху коштів від операційної діяльності слід вирахувати сплачені відсотки та сплачений податок на прибуток.

Оскільки в Балансі не було заборгованості за нарахованими відсотками за позиками, сума сплачених відсотків дорівнює сумі нарахованих відсотків, тобто 25,0 тис. грн.

Сплачена сума податку на прибуток згідно з Приміткою 4 до Балансу дорівнює 2 031,4 тис. грн.

Отже, чисті надходження коштів від операційної діяльності становлять:

$$3\,063,0 - 25,0 - 2\,031,4 = 1\,006,6 \text{ (тис. грн.)}$$

Через те що руху коштів унаслідок надзвичайних подій не було, розрахована сума і є чистим рухом коштів від операційної діяльності.

Тепер визначимо рух коштів від інвестиційної діяльності. Передусім проаналізуємо зміни у складі капітальних і фінансових інвестицій. З Примітки 2 до Балансу бачимо, що вартість основних засобів, які надійшли на підприємство, становить 660,6 тис. грн. Однак це ще не означає, що у звітному періоді підприємство сплатило таку суму.

Дійсно, з Примітки 1 до Балансу видно, що фактично на капітальні інвестиції у звітному періоді було витрачено 616,4 тис. грн, а 660,6 тис. грн — це вартість введених в експлуатацію основних засобів.

Також мало місце збільшення нематеріальних активів на 3,5 тис. грн.

Отже, капітальні інвестиції в необоротні активи дорівнюють:

$$616,4 + 3,5 = 619,9 \text{ (тис. грн.)}$$

Крім того, з даних Балансу видно, що довгострокові фінансові інвестиції ^П зросли на 47,9 тис. грн, а поточні фінансові інвестиції — на 300 тис. грн. ^{^^}

У свою чергу, з Приміток до Звіту про фінансові результати видно, що були надходження коштів від реалізації основних засобів у сумі 224,5 тис. грн, а отримані відсотки від інвестицій 26,6 тис. грн.

Виходячи із цього, можна визначити чистий рух коштів від інвестиційної діяльності, тис. грн:

Реалізація основних засобів	+224,5
Отримані відсотки	+26,6
Придбання фінансових інвестицій	-347,9
Капітальні вкладення	-619,9
Разом	-716,7.

Для визначення руху грошових коштів від фінансової діяльності розглянемо зміни у складі власного та позикового капіталу підприємства.

Згідно зі Звітом про власний капітал підприємство нарахувало дивіденди в сумі 463,7 тис. грн.

Для обчислення суми сплачених дивідендів слід врахувати кредиторську заборгованість за розрахунками з учасниками (див. Баланс), яка становила, тис. грн:

на початок року	241,8
на кінець року	464,4

Звідси сума сплачених дивідендів дорівнює

$$241,8 + 463,7 - 464,4 - 241,1 \text{ (тис. грн).}$$

З розділу III пасиву Балансу видно, що довгострокові фінансові зобов'язання зменшилися на 60 тис. грн, а з розділу IV — що поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями скоротилася на 25,5 тис. грн.

Загальна сума, сплачена для погашення інших фінансових зобов'язань, дорівнює 85,5 тис. грн.

Водночас зменшилась заборгованість банку за короткостроковими кредитами на 100 тис. грн.

Отже, рух грошових коштів від фінансової діяльності включає, тис. грн:

Погашення позики	100,0
Сплачені дивіденди	241,0
Інші платежі	-85,5
Разом	-426,6.

Після цього визначимо чистий рух грошових коштів за звітний період, який включає чистий рух грошових коштів, тис. грн:

Від операційної діяльності	+1 006,6
Від інвестиційної діяльності	-716,7
Від фінансової діяльності	-426,6
Разом	-136,7.

Із даних, наведених у статті Балансу "Грошові кошти та їх еквіваленти", видно, що грошові кошти підприємства в національній валюті зменшилися на 214,3 тис. грн, а в іноземній валюті — зросли на 83,4 тис. грн.

Отже, за даними Балансу загальне зменшення грошових коштів підприємства становить 130,8 тис. грн.

Для узгодження залишку грошових коштів на початок і кінець року слід врахувати прибуток від курсових різниць, що виникли внаслідок перерахунку залишку валютних коштів у сумі 5,9 тис. грн. Після цього Звіт про рух грошових коштів матиме завершений вигляд:

Розділ II. Складання, подання та аналіз фінансових звітів

Дата (рік, місяць, число)
 Підприємство ВАТ "Скляр" за ЄДРПОУ
 Територія за КОАТУУ
 Орган державного управління за СПОДУ
 Галузь за ЗКГНГ
 Вид економічної діяльності за КВЕД
 Одиниця виміру: тис. грн Контрольна сума

Коди		

Звіт про рух грошових коштів за 2004 рік

Форма № 3

Код за ОКУД

Стаття	Код	За звітний період		За попередній період	
		Надходження	Видаток	Надходження	Видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності	010	5 686,0			
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування					
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	020	115,3	X		X
збільшення (зменшення) забезпечень збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	030	173,4	—		
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	040	—	5,9		
	050	—	200,8		
Витрати на сплату відсотків	060	25,0	X		X
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	5 793,0			
Збільшення (зменшення) оборотних активів	080	—	1 828,9		
Збільшення (зменшення) витрат майбутніх періодів	090	—	5,7		
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	100	—	895,4		
Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів	ПО	—	—		
Грошові кошти від операційної діяльності	120	3 063,0	—		
Сплачені відсотки	130	X	25,0	X	
Сплачені податки на прибуток	140	X	2 031,4	X	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150	1 006,6	—		

Продовження табл.

1	2	3	4	5	6
Рух коштів від надзвичайних подій	160	—	—		
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	1 006,6	—		
II. Рух коштів в результаті інвестиційної діяльності	180		X		X
Реалізація фінансових інвестицій					
Реалізація необоротних активів	190	224,5	X		X
Реалізація майнових комплексів	200	—			
Отримані відсотки	210	26,6	X		X
Отримані дивіденди	220	—	X		X
Інші надходження	230	—	X		X
Придбання фінансових інвестицій	240	X	347,9	X	
Придбання необоротних активів	250	X	619,9	X	
Придбання майнових комплексів	260		—		
Інші платежі	270	X	—	X	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280	—	716,7		
Рух коштів від надзвичайних подій	290	—	—		
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300	—	716,7		
III. Рух коштів в результаті фінансової діяльності					
Надходження власного капіталу	310	—	X		X
Отримані позики	320	—	X		X
Інші надходження	330	—	X		X
Погашення позик	340	X	100,0	X	
Сплачені дивіденди	350	X	241,1	X	
Інші платежі	360	X	85,5	X	
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370	—	426,6		
Рух коштів від надзвичайних подій	380	—	—		
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	—	426,6		
Чистий рух коштів за звітний період	400	—	136,7		
Залишок коштів на початок року	410	571,4	X		X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420	5,9			
Залишок коштів на кінець року	430	440,6	X		X

11.6. МЕТОДИКА СКЛАДАННЯ ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

Призначення *Примітки до фінансових звітів* — сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Зміст і порядок формування інформації в примітках встановлюють Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в окремому розділі. Надання всієї інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності, передбачає принцип повного висвітлення.

Повне висвітлення — фінансова звітність повинна містити всю інформацію про факти та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі (пункт 18 П(С)БО 1).

Відповідно до принципу повного висвітлення розкриття інформації здійснюється: безпосередньо у фінансових звітах; в Примітках до фінансових звітів. У Примітках до фінансових звітів слід:

- / подавати інформацію про основу складання фінансових звітів та облікову політику підприємства;
- / розкривати інформацію, яка вимагається згідно з П(С)БО, але не наведена безпосередньо у фінансових звітах;
- / надавати додаткову інформацію, яка не подається безпосередньо у фінансових звітах, але є необхідною для достовірності.

Примітки до фінансових звітів слід подавати систематично, в тому порядку, в якому подана кожна стаття і кожний фінансовий звіт.

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- / назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу); / короткий опис основної діяльності підприємства;
- / назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву його материнської (холдингової) компанії;
- / середню чисельність персоналу підприємства протягом звітного року.

ВИТЯГ ІЗ ПРИМІТОК

Інформація про підприємство

Управління відкритим акціонерним товариством "Азот" засновано на корпоративних принципах; щороку проводяться загальні збори акціонерів; обрано спостережну раду, ревізійну комісію, призначено виконавчу дирекцію. До складу підприємства входять:

- / два цехи по виробництву аміаку;

2 цехи по виробництву мінеральних добрив, а саме: два цехи по виробництву карбаміду, цех по виробництву аміачної селітри, по виробництву рідких азотних добрив (КАС), цех по виробництву слабкої азотної кислоти;

- У виробництво іонітів, в складі якого два цехи;
- С виробництво капролактаму, в складі якого сім цехів;
- У цехи забезпечення виробництва;
- / ремонтне управління та ремонтні цехи, що забезпечують капітальні та поточні ремонти технологічних цехів підприємства;
- С відділи управління.

Відкрите акціонерне товариство "Азот" є засновником дочірніх підприємств: "Палац культури "Дружба народів"" (код ЄДРПОУ: 21367221, м. Черкаси, бул. Шевченка, 249), "Комбінат громадського харчування" (код ЄДРПОУ: 30147044, м. Черкаси, вул. Першотравнева, 72), "Готель "Жовтневий"" (код ЄДРПОУ: 25584976, м. Черкаси, вул. Фрунзе, 145), "Хімік" (код ЄДРПОУ: 25584960 м. Черкаси, вул. Першотравнева, 72). За рішенням загальних зборів акціонерів ВАТ "Азот" (протокол № 9 від 28 березня 2003 року) створено представництво відкритого акціонерного товариства "Азот" в м. Києві, яке не є юридичною особою (м. Київ, вул. Хорева, 41-Б).

Підприємства України складають описову частину приміток і Примітки до річної фінансової звітності, затверджені наказом Мінфіну України № 302 від 29.11.2000 р. (форма 5) та наказом Мінфіну України від 28.10.2003 р. № 602 (зміни і доповнення до форми 5).

Згідно з П(С)БО 1 у Примітках до фінансових звітів слід розкривати: облікову політику підприємства шляхом опису принципів оцінки статей звітності; методи обліку щодо окремих статей звітності.

Підприємства подають примітки у формі:

- / інформації згідно з формою 5;
- / інформації про облікову політику підприємства та її зміни;
- / виправлення помилок минулих звітних періодів;
- / подій, що відбулися після дати балансу, та їх впливу на фінансовий результат.

Вимоги щодо розкриття інформації в примітках наводяться у відповідних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. В примітках, як правило, розкривається інформація про:

- / облікову політику та облікові оцінки;
- / виправлення помилок;
- / події після дати балансу;
- / правила визнання доходу;
- / об'єднання компаній;
- / спільні підприємства;
- / визнання та амортизацію матеріальних та нематеріальних активів;
- / капіталізацію витрат на позики та інших витрат;
- / будівельні контракти;
- / інвестиційну нерухомість;
- / фінансові інструменти та інвестиції;
- / оренду;
- / витрати на дослідження та розробки.

Згідно з принципом повного висвітлення підприємства повинні відображати в примітках доречну інформацію. Об'єм інформації, яка наводиться в примітках, і форму подання матеріалу (у вигляді таблиць, схем, описова частина) підприємства визначають самостійно, дотримуючись вимог чинних нормативних актів.

Примітки дозволяють користувачу фінансової звітності оцінити зміни фінансового стану підприємства за звітний період і спрогнозувати події майбутнього. Доречно в примітках розкрити прогнози та плани щонайменше на рік про діяльність емітента.

ВИТЯГ ІЗ ПРИМІТОК

План діяльності ВАТ "Азот" на 2004 рік, який затверджений загальними зборами акціонерів від 23.04.2004 р. (протокол № 10), направлений на вирішення таких завдань: підвищення конкурентоспроможності продукції, яка виробляється; розширення ринку збуту продукції в Україні та за її межами; залучення інвестицій та власних коштів для технічного переозброєння з метою скорочення матеріале- та енергоємності продукції. Основним напрямком діяльності товариства в 2004 році буде виробництво аміаку, мінеральних добрив (аміачна селітра, карбамід), капролактаму та іонообмінних смол, а також реалізація цієї продукції. У цілому по акціонерному товариству обіг товарної продукції, робіт, послуг в 2004 році заплановано в розмірі 1198,1 млн грн. Заплановано ріст рівня виробництва, який передбачає ріст товарної продукції, робіт, послуг в порівняних цінах проти досягнутого в 2003 році на 0,3%. Планом передбачено в 2004 році випустити 803,3 тисячі тонн аміаку, 700 тисяч тонн карбаміду, 614,5 тисячі тонн аміачної селітри, 3490 тонн іонообмінних смол, 50 тисяч тонн капролактаму. Прибуток від звичайної діяльності акціонерного товариства заплановано в розмірі 17,2 мільйона гривень. Основними заходами перспективного розвитку ВАТ "Азот" на поточний та наступний роки є: стабілізація потужності виробництва аміаку цеху А-3, збільшення потужності виробництва аміаку цеху А-5 до 1500 тонн на добу, стабілізація та збільшення потужності виробництва карбаміду в цехах М-2 та М-6, освоєння виробництва магнезійної добавки у виробництво аміачної селітри, що дозволяє надати високу якість готовій продукції і тим самим збільшити обсяг експортних продаж. Серед перспективних заходів на наступні роки є розширення базисного складу для додаткового збереження основної сировини виробництва капролактаму — бензолу, виробництво установок з виробництва кристалічного гідроксиламіну, регуляторів росту рослин, освоєння виробництва аміачної селітри зі стабілізуючою фосфорною добавкою, модернізація вузла ректифікації бензолу для виробництва капролактаму, впровадження сучасних автоматизованих систем управління виробництвом і підприємством.

Для підготовки приміток використовують дані бухгалтерського, управлінського обліку та іншу доречну інформацію.

Структура приміток базується на вимогах щодо розкриття інформації, встановлених ЗУ "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність", Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Аналіз цих вимог дозволяє згрупувати інформацію приміток в основні розділи (табл. 11.23).

Таблиця 11.23. Основні розділи приміток

Найменування розділу	Нормативні документи
Розділ 1. Інформація про підприємство (структура і основні напрямки діяльності)	П(С)БО 1 п. 19, п. 20
Розділ 2. Облікова політика підприємства (опис принципів, методів)	П(С)БО 1 п. 23, п. 25
Розділ 3. Події після дати балансу і інші зміни в фінансовій звітності	П(С)БО 1 п. 19, П(С)БО 6
Розділ 5. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	П(С)БО 23
Розділ 6. Розкриття інформації за сегментами	П(С)БО
Розділ 4. Розкриття інформації згідно з вимогами П(С)БО	П(С)БО розділи "Розкриття інформації в примітках до фінансової звітності"

Таким чином, підприємства, звітність яких підлягає оприлюдненню згідно з законодавством, подають примітки в складі форми 5 і описову частину. Підприємства, звітність яких не підлягає оприлюдненню, подають примітки в складі форми 5.

Порядок складання приміток за формою 5 розглянуто далі.

Порядок складання приміток у формі № 5

Примітки (форма № 5) є складовою частиною фінансової звітності і обов'язковою для всіх підприємств. Форма № 5 складається із 13 розділів, які доповнюють інформацію, яка розкрита за статтями Балансу, Звіту про фінансові результати. Узгодженість показників розділів форми 5 з показниками інших форм звітності наведено у *дод. 7*.

Інформація форми 5 подається в табличній формі, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 р. № 302 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 р. № 602), і складається з розділів:

- I. "Нематеріальні активи";
- II. "Основні засоби";
- III. "Капітальні інвестиції";
- IV. "Фінансові інвестиції";
- V. "Доходи і витрати";
- VI. "Грошові кошти";
- VII. "Забезпечення і резерви";
- VIII. "Запаси";
- IX. "Дебіторська заборгованість"; X. "Нестачі і втрати від псування цінностей"; XI. "Будівельні контракти";
- XII. "Податок на прибуток";
- XIII. "Використання амортизаційних відрахувань".

Правила складання кожного із розділів приміток (форма № 5) потребують використання різних джерел інформації, відмінної за ступенем деталізації і узагальнення.

У розділі I "Нематеріальні активи" надається інформація про зміни в розрізі груп нематеріальних активів, які встановлено П(С)БО 8. Зокрема, розкривається інформація про: 1) залишки на початок року; 2) зміни в складі нематеріальних активів за рік (надійшло за рік, переоцінка, вибуло, нарахування амортизації за рік, втрати від зменшення корисності, інші зміни за рік); 3) залишок на кінець року.

Підстави для заповнення розділу I подано в *табл. 11.24*.

Таблиця 11.24. Заповнення розділу I

Назва показника	Підстава для заповнення
1	2
Залишок на початок року / первісна вартість / накопичена амортизація	Сальдо рахунка 12 відповідні суб- рахунка (р. 010—070) Сальдо 133 "Знос нематеріальних активів"
Надходження за рік	Дебетові обороти рахунка 12 "Нематеріальні активи" і кредит 154, 46, 424, 48
Переоцінка (гр. 6, 7) / первісної вартості / накопиченої амортизації	Дебет рахунка 12; Кредит 746, 423; Дебет 975, 423; Кредит 12 Дебет 423 чи Дебет 975 та Кредит 133; Дебет 133 і Кредит 12
Вибуло за рік (гр. 8—9) / первісна вартість / накопичена амортизація	Дебет 975 Кредит 12 Дебет 133 Кредит 12
Нараховано амортизації за рік (гр. 10)	Кредитовий оборот 133 "Накопи- чена амортизація нематеріальних активів"
Втрати від зменшення корисності (гр. 11)	Дебетові обороти рахунка 975 чи 423 та Кредит 133
Інші зміни за рік (гр. 12, 13)	Відображають зміни вартості внаслідок зміни облікової політики, виправлення помилок. Дебет чи кредит рахунка 12 в кореспонденції з рахунка 44
Залишок на кінець року (гр. 14—15) / первісної вартості / накопиченої амортизації	Сальдо на кінець року 12 "Нематеріальні активи" 133 "Знос нематеріальних активів"

Інформація про основні засоби наведена в Балансі (р. 030—032) і розшифрується в розділі II "Основні засоби" Приміток до фінансової звітності.

Розділ II складається за формою: II.

Основні засоби

Групи основних засобів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року		У тому числі				
		первісна (переоцінена) вартість	знос		первісної (переоціненої) вартості	зносу	первісна (переоцінена) вартість	знос			первісної (переоціненої) вартості	зносу	первісна (переоцінена) вартість	знос	одержані за фінансовою орендою		передані в оперативну оренду		
															первісна (переоцінена) вартість	знос	первісна (переоцінена) вартість	знос	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	

Порядок заповнення розділу II "Основні засоби" наводиться в *табл. 11.25. Таблиця***11.25.** Дані для заповнення розділу II "Основні засоби"

Найменування показника	Використання інформації
1	2
Залишок на початок року / первісна вартість / знос	Сальдо рахунка 10, 11 Сальдо 131, 132
Надійшло за рік	Дебет рахунка 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні активи"
Переоцінка первісна вартість знос	Дебет 10, 11; Кредит 746, 423; Дебет 975, 423; Кредит 10, 11 Дебет 423, 975; Кредит 131, 132
Вибуло за рік первісна вартість знос	Дебет 975, 423 Дебет 13 Кредит 10
Нараховано амортизації за рік (гр. 10)	Дебет рахунків по обліку витрат Кредит 131, 132
Втрати від зменшення корисності (гр. 11)	Дебет 975 або 423 та Кредит 131, 132
Інші зміни за рік (гр. 12, гр. 13)	Зміни внаслідок виправлення помилок, змін облікової політики Дебет чи Кредит 10, 11, 131, 132 в кореспонденції з рахунка 44
Залишок на кінець року (гр. 14—15) первісна вартість знос	Сальдо рахунків 10, 11 Сальдо 131, 132

У цьому самому розділі надається інформація станом на кінець звітного року про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, отримані за фінансовою орендою (графи 16—17) та передані в операційну оренду (графи 18—19). Для їх заповнення слід використати дані аналітичного обліку (наприклад, інвентарні картки).

Щодо залишку основних засобів на кінець року на підставі даних аналітичного обліку слід також вказати:

- / вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності (рядок 261);
- / вартість оформлених у заставу основних засобів (рядок 262);
- / залишкову вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо) (рядок 263) — за даними аналітичного обліку;
- / залишкову вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу (рядок 264);
- / первісну (переоцінену) вартість повністю амортизованих основних засобів (рядок 265).

Щодо надходження за рік додатково розкривається:

- / вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування (рядок 266) — за записами Дт 10, 11 Кт 48 (у разі отримання фінансування безпосередньо цими активами) та Дт 10, 11 Кт 151, 152, 153 і Дт 48 Кт 69 (у разі введення в експлуатацію нематеріальних активів, придбаних або створених за рахунок коштів цільового фінансування);
- / вартість основних засобів, що взяті в операційну оренду (рядок 267) — за даними аналітичного обліку.

Розділ III "Капітальні інвестиції" форми № 5 (табл. 11.26) складається на підставі оборотів по дебету рахунка 15 "Капітальні інвестиції" (графа 3) та інформації про залишок на кінець року в розрізі субрахунків цього рахунка (графа 4). На відміну від залишку за статтею Балансу "Незавершене будівництво" до цих показників не включається сума авансових платежів для фінансування капітального будівництва.

Розділ I форми 5 розкриває додаткову інформацію щодо відповідних рядків Балансу (010—012), а розділ II — відповідно рядки (030—032) Балансу. Розділ III доповнює і деталізує інформацію р. 020 "Незавершене будівництво". Інформація в примітках надається про капітальні інвестиції за рік і про залишки на кінець року.

Таблиця 11.26. Використання інформації для заповнення розділу III "Капітальні інвестиції"

Найменування показника	Код рядка	Підстава для заповнення	
		За рік	На кінець року
1	2	3	4
Капітальне будівництво	280	Дебетовий оборот 151 "Капітальне будівництво"	Сальдо 151 "Капітальне будівництво"
Придбання (виготовлення) основних засобів	290	Дебетовий оборот 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	Сальдо 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"

Продовження табл. 11.26

1	2	3	4
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300	Дебетовий оборот субрахунка 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"	Сальдо субрахунка 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"
Придбання (створення) нематеріальних активів	310	Дебетовий оборот субрахунка 154 "Придбання нематеріальних активів"	Сальдо рахунка 154 "Придбання нематеріальних активів"
Формування основного стада	320	Дебетовий оборот субрахунка 155 "Формування основного стада"	Сальдо субрахунка 155 "Формування основного стада"
Інші	330	Дебетові обороти за іншими субрахунками рахунка 15	Сальдо інших субрахунків рахунка 15
Разом	340	Сума рядків 280—330 за гр. форми № 5	Рядок 020 форми № 1 "Баланс" мінус сума авансових платежів

Інформація про фінансові інвестиції відображається в Балансі за статтями 040 "Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі", 045 "Інші фінансові інвестиції", 220 "Поточна фінансова інвестиція". Розшифровка цих статей наводиться в розділі IV приміток.

Таблиця 11.27. Використання інформації для заповнення розділу IV "Фінансові інвестиції"

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року	
			довгострокові	поточні
1	2	3	4	5
А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в: асоційовані підприємства дочірні підприємства спільну діяльність	350	Дебетовий оборот субрахунка 141	Сальдо субрахунка 141	
	360	Дебетовий оборот субрахунка 141	Сальдо субрахунка 141	
	370	Дебетовий оборот субрахунка 141	Сальдо субрахунка 141	
Б. Інші фінансові інвестиції в: частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	380			

Продовження табл. 11.27

1	2	3	4	5
акції облігації інші	390	Оборот за відповідним аналітичним субрахунком 141		Сальдо за дебетом рахунка 35
	400	Дебетовий оборот відповідного субрахунка рахунка 141		
	410	Дебетовий оборот за дебетом субрахунка 141		
Разом				

Відокремлено в примітках відображається інформація про фінансові інвестиції.

З рядка 045 графа 4
БалансуІнші довгострокові фінансові інвестиції
відображені:

за собівартістю (421) _____

за справедливою вартістю (422) _____

за амортизованою собівартістю (423) _____

З рядка 220 графа 4
БалансуПоточні фінансові інвестиції
відображені:

за собівартістю (424) _____

за справедливою вартістю (425) _____

за амортизованою собівартістю (426) _____

Таблиця 11.28. Використання інформації для заповнення розділу V
"Доходи і витрати"

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
1	2	3	4
А. Інші операційні доходи і витрати	440	рядок 060 ф-2	рядок 090 ф-3
Операційна оренда активів		Кредитовий оборот субрахунка 713	Дебетовий оборот субрахунка 949
Операційна курсова різниця	450	Кредитовий оборот субрахунка 714	Дебетовий оборот субрахунка 945
Реалізація інших оборотних активів	460	Кредитовий оборот субрахунка 712	Дебетовий оборот субрахунка 943
Штрафи, пені, неустойки	470	Кредитовий оборот субрахунка 715	Дебетовий оборот субрахунка 948
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480	Кредитовий оборот субрахунка 719	Дебетовий оборот субрахунка 949

1	%	3	.....
Інші операційні доходи і витрати	490	Кредитові обороти 711 — реалізація іноземної валюти, 716, 717, 718	Дебетові обороти за субрахунками 941, 942, 944, 946, 947
у тому числі відрахування до резерву сумнівних боргів			Дебетовий оборот рахунка
Б. Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в асоційовані підприємства	500	рядок 110 ф-2	рядок 150 ф-2
		Оборот за К-т 721	Дебетовий оборот 961
дочірні підприємства	510	Кредит субрахунка 723	Дебетовий оборот 963
спільну діяльність	520	Кредит субрахунка 722	Дебетовий оборот 962
В. Інші фінансові доходи і витрати	530	рядок 120 ф-2	рядок 140 ф-2
Дивіденди		Кредит субрахунка 731	
Проценти	540		Дебет субрахунка 951 Дебет субрахунка 952
Фінансова оренда активів	550	Кредит субрахунка 732	Дебет субрахунка 952
Інші фінансові доходи і витрати	560	Кредит субрахунка 732 Кредит субрахунка 733	Дебет субрахунка 951 Дебет субрахунка 952
Г. Інші доходи і витрати	570	рядок 130 ф-2	рядок 160 ф-2
Реалізація фінансових інвестицій		Кредит субрахунка 741	Дебет субрахунка 971
Реалізація необоротних активів	580	Кредит субрахунка 742 "Дохід від реалізації необоротних активів"	Дебет субрахунка 972
Реалізація майнових комплексів	590	Кредит субрахунка 743	Дебет субрахунка 973 "Собівартість реалізованих майнових комплексів"
Неопераційна курсова різниця	600	Кредит субрахунка 744	Дебет субрахунка 974 "Втрати від неопераційних курсових різниць"
Безоплатно одержані активи	620	Кредит субрахунка 745	Дебет субрахунка 976 "Списання необоротних активів"
Списання необоротних активів	630		Дебет субрахунка 975 "Уцінка необоротних активів"
Інші доходи і витрати		Кредит субрахунка 746 "Інші доходи від звичайної діяльності"	Дебет субрахунка 977 "Інші витрати звичайної діяльності"

Таблиця 11.29. Розділ VI "Грошові кошти"

Найменування показника	Код рядка	Використання інформації (на кінець року)
Каса	640	Сальдо (дебетове) рахунка 30
Поточний рахунок в банку	650	Дебетове сальдо субрахунків 311, 312
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	Дебетове сальдо субрахунків 313, 314
Грошові кошти в дорозі	670	Дебетове сальдо субрахунків 333, 334
Еквіваленти грошових коштів	680	Дебетове сальдо субрахунка 351
Разом	690	Підсумок сум рядків 640—680 дорівнює сумі рядків 230 і 240 гр. 4 балансу
Грошові кошти, використання яких обмежено	691	Показники рахунка 18 або р 070 чи 250 гр. 4 балансу

Таблиця 11.30. Розділ VII "Забезпечення". Розшифровка рядків 400, 410 Балансу

Види забезпечення	Код рядка	Залишок забезпечення на початок року	Збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок		Сума забезпечення, яку використано протягом року	Невикористана сума забезпечення, яку сторновано у звітному періоді	Сума очікуваного відшкодування	Залишок забезпечення на кінець року
			створення забезпечення	додаєтьових відрахувань				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	710	Сальдо на 01.01.XX за К-т 471	Обороти за рік за К-т 471 з Д-т 15, 23, 39, 814, 82, 91, 92, 93, 941, 949 та ін. — в порядку створення резерву	Обороти за рік за К-т 471 з Д-т 23, 814, 82, 91, 92, 93, 941, 949 та ін. - додаткове нарахування	Обороти за рік за Д-т 471; / з К-т 661-відпускні; /з К-т 651, 652, 653, 656 - внески до обов'язкових соціальних фондів (нарахування)	Обороти за рік за Д-т 23, 814, 82, 91, 92, 93, 941, 949 та ін. К-т 471 способом "сторно"	X	Сальдо на 31.12.XX за К-т 471
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	720	Сальдо на 01.01.XX за К-т 472	Обороти за рік за К-т 472 з Д-т 949 - в порядку створення резерву	Обороти за рік за К-т 472 з Д-т 949 - додаткове нарахування	Обороти за рік за Д-т 472 з К-т 31, 685	Обороти за рік за К-т 472 з Д-т 949 - способом "сторно"	За обліковою оцінкою	Сальдо на 31.12.XX за К-т 472
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	730	Сальдо на 01.01.XX за К-т 473	Обороти за рік за К-т 473 з Д-т 84, 93 - в порядку створення резерву	Обороти за рік за К-т 473 з Д-т 84, 93- додаткове нарахування	Обороти за рік за Д-т 473 з К-т 685, 20, 22, 23, 24, 25, 66 та ін.	Обороти за рік за К-т 473 з Д-т 84, 93 способом "сторно"	За обліковою оцінкою	Сальдо на 31.12.XX за К-т 473

Продовження табл. 11.28

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію	740	Сальдо на 01.01.XX за К-т 474 за відповідним субрахунком	Обороти за рік за К-т 474 (відповідний субрахунок) з Д-т 15, 23, 39, 81, 82, 91, 92, 93, 94 та ін. - в порядку створення резерву згідно з планом реструктуризації	Обороти за рік за К-т 474 (відповідний субрахунок) з Д-т 15, 23, 39, 81, 82, 91, 92, 93, 94 та ін. - додаткове нарахування	Обороти за рік за Д-т 474 (відповідний субрахунок) з К-т відповідних рахунків під час здійснення заходів щодо реструктуризації	Обороти за рік за К-т 474 (відповідний субрахунок) з Д-т 15, 23, 39, 81, 82, 91, 92, 93, 94 та ін. - способом "сторно"	За обліковою оцінкою	Сальдо на 31.12.XX за К-т 474 за відповідним субрахунком
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	750	Сальдо на 01.01.XX за К-т 474 за відповідним субрахунком	Обороти за рік за К-т 474 (відповідний субрахунок) з Д-т 92, 93, 94 - в порядку створення резерву	Обороти за рік за К-т 474 (відповідний субрахунок) з Д-т 92, 93, 94 - додаткове нарахування	Обороти за рік за Д-т 474 (відповідний субрахунок) з К-т 31, 63, 685 та ін.	Обороти за рік за К-т 474 (відповідний субрахунок) з Д-т 93 - способом "сторно"	За обліковою оцінкою	Сальдо на 31.12.XX за К-т 474 за відповідним субрахунком
	760							
	770							
Разом	780	Сума рядків 710—770 гр. 3 форми № 5 дорівнює сумі рядків 400 і 410 гр. 3 форми № 1 "Баланс"	Сума рядків 710—770 відповідних граф форми № 5				X	Сума рядків 710—770 гр. 9 форми № 5 дорівнює сумі рядків 400 і 410 гр. 4 форми № 1 "Баланс" 1

Таблиця 11.31. Інформація про запаси. Розділ VIII "Запаси"

Найменування показника	Код рядка	Переоцінка за рік	
		Збільшення чистої вартості реалізації (кредит субрахунка 719)	Уцінка (дебет субрахунка 946)
1	2	3	4
Сировина і матеріали	800	Дебет рахунка 201	Кредит 201
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810	Дебет рахунка 202	Кредит 202
Паливо	820	Дебет рахунка 203	Кредит 203
Тара і тарні матеріали	830	Дебет рахунка 204	Кредит 204

Продовження табл. 11.31

1	2	3	4
Будівельні матеріали	840	Дебет рахунка 205	Кредит 205
Запасні частини	850	Дебет рахунка 207	Кредит 207
Матеріали сільськогосподарського призначення	860	Дебет рахунка 208	Кредит 208
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	870	Дебет рахунка 21	Кредит 21
Малоцінні та швидкозношувані предмети	880	Дебет рахунка 22	Кредит 22
Незавершене виробництво	890	Дебет рахунка 23	Кредит 23
Готова продукція	900	Дебет рахунка 26	Кредит 26
Товари	910	Дебет 281, 282, 283	Кредит 281, 282, 283
Разом	920	Сума рядків 800-910	Сума рядків 800-910

Інформацію про дебіторську заборгованість підприємство повинне надати у розділі IX "Дебіторська заборгованість". Окремо надається інформація про дебіторську заборгованість за товари (роботи, послуги) (р. 940) та іншу дебіторську заборгованість (р. 950).

Таблиця 11.32. Розділ IX "Дебіторська заборгованість"

Найменування показника	Код рядка	Усього на кінець року	У т.ч. за строками непогашений		
			до 3 місяців	від 3 до 6 місяців	від 6 до 12 місяців
1	2	3	4	5	6
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940				
Інша поточна дебіторська заборгованість	950				

Заповнення розділу IX "Дебіторська заборгованість" здійснюється в наступному порядку:

рядок 940 гр. 3: відображається сума сумнівної дебіторської заборгованості, яка класифікується за строками непогашення і відображається за графами 4—6;

рядок 950 гр. 3: відображається сума іншої сумнівної дебіторської заборгованості на кінець року, яка класифікується за термінами непогашення (гр. 4 — гр. 6).

Відображена інформація надає додаткову інформацію про дебіторську заборгованість, яка відображена в рядках 150—210 активу Балансу.

Відокремлено в примітках відображається інформація про безнадійну списану дебіторську заборгованість:

Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості (951) _____
 Із рядків 940 і 950 графа 3 заборгованість з пов'язаними сторонами (952) _____

За даними розділу можна проаналізувати стан погашення дебіторської забор-

ПРИКЛАД 11.13

Заповнення розділу IX "Дебіторська заборгованість"

Найменування показника	Код рядка	Усього на кінець року	У т.ч. за строками непогашення		
			до 3 місяців	від 3 до 6 місяців	від 6 до 12 місяців
1	2	3	4	5	6
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940	975,2	725	158	92,2
Інша поточна дебіторська заборгованість	950	5,7	0	0	0
Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості	(951)	0			

гованості, оцінити суттєвість сум сумнівних і безнадійних боргів.

Інформація про нестачі і втрати цінностей відображається в розділі X "Нестачі та втрати від псування цінностей". В розділі відокремлено відображається інформація про виявлені та відшкодовані суми нестач.

Таблиця 11.33. Розділ X "Нестачі та втрати від псування цінностей"

Найменування показника	Код рядка	Підстава для заповнення
1	2	3
Виявлено (списано) за рік нестач і витрат	960	Інвентаризаційна відомість, дані синтетичних рахунків по списанню нестач і витрат Дебет 947 Дебет 977 Позабалансовий субрахунок 072
Визнано заборгованістю винних осіб у звітному році	970	Дебетові обороти субрахунків 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків" 374 "Розрахунки за претензіями"
Сума нестач і витрат, остаточне рішення щодо винуватців за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий субрахунок 072)	980	Сальдо за позабалансовим субрахунком 072 на звітну дату

Шлиця 11.34. Використання інформації для заповнення розділу XI
"Будівельні контракти"

Найменування показника	Код рядка	Інформація для заповнення
1	2	3
Дохід за будівельними контрактами за звітний рік	1110	Кредитовий оборот рахунка 703 "Дохід від реалізації робіт"
Заборгованість на кінець звітного року: валова замовників валова заборгованість замовникам з авансів отриманих	1120	Сальдо рахунка 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"
	1130	Дебетовий оборот рахунка 238
	1140	Кредитовий оборот рахунка 631
Сума затриманих коштів на кінець року	1150	Оборот рахунка 231 "Будівельні контракти"
Вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами	1160	Сальдо рахунка 238 "Незавершені будівельні контракти"

Використання інформації для заповнення розділу XII "Податок на прибуток" наведено в *табл. 11.35*.

Таблиця 11.35. Розділ XII "Податок на прибуток"

Найменування показника	Код рядка	----- ----- -----
1	2	3
Поточний податок на прибуток	1210	Дебетовий оборот рахунка 98 "Податки на прибуток"
Відстрочені податкові активи: на початок звітного року на кінець звітного року	1220	Дебетове сальдо рахунка 17 "Відстрочені податкові активи" на 1.01
	1225	Дебетове сальдо рахунка 17 "Відстрочені податкові активи" на 31.12
Відстрочені податкові зобов'язання на початок звітного року на кінець звітного року	1230	Кредитове сальдо рахунка 54 "Відстрочені податкові зобов'язання"
	1235	Кредитове сальдо рахунка 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" на 31.12
Включено до Звіту про фінансові результати — усього у тому числі: поточний податок на прибуток зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1240	
	1241	Дебетовий оборот рахунка 98 "Податки на прибуток"
	1242	Дебетовий-кредитовий оборот рахунка 17 "Відстрочені податкові активи"
	1243	Кредитовий-дебетовий оборот рахунка 54 "Відстрочені податкові зобов'язання"

Продовження табл. 11.35

1	2	3
Відображено у складі власного капіталу — усього	1250	Сума рядків 1251 — 1253
у тому числі:		
поточний податок на прибуток зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1251	Дебет рахунків 42 чи 44 і кредит 641
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1252	Дебет чи кредит рахунків 42, 44
	1253	Дебет чи кредит рахунків 42, 44

Розділ XIII "Використання амортизаційних відрахувань" Приміток до річної фінансової звітності затверджено наказом Міністерства фінансів № 602 від 28.10.2003 р.

Для заповнення розділу XIII приміток доповнено План рахунків рахунком 09 "Амортизаційні відрахування" і Інструкцією щодо його застосування. Вказівки щодо заповнення розділу XIII і пояснення щодо ведення обліку рахунка 09 викладено в листі Міністерства фінансів України від 17.11.2003 р. №31-04200-04-5/5570.

На цьому рахунку ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань, інформація використовується для заповнення розділу XIII приміток.

Збільшення залишку на рахунку 09 "Амортизаційні відрахування" (надходження) відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів.

Зменшення залишку на рахунку 09 відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик тощо. При визначенні суми використаних амортизаційних відрахувань не враховуються капітальні інвестиції, здійснені за рахунок бюджетних інвестиційних асигнувань, цільових коштів, внесків до статутного (пайового) фонду (капіталу) підприємства тощо.

Умовно розділ XIII можна розділити на дві основні складові:

- 1) нараховано за звітний період амортизаційних відрахувань;
- 2) використано за рік.

Проблеми, як правило, виникають при заповненні інформації про використання амортизаційних відрахувань.

Таблиця 11.36. Використання інформації для заповнення розділу XIII "Використання амортизаційних відрахувань"

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Нараховано за звітний рік	1300	Показники за кредитом рахунка 13 "Знос необоротних активів" р. 260 р. II Звіту про фінансові результати

Продовження табл. 11.36

1	2	3
Використано за рік — усього	1310	
у тому числі на: будівництво об'єктів	1311	Дебетові обороти рахунка 15 "Капітальні інвестиції" (в частині будівництва); Кредитові обороти рахунка 205
придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів з них машини та обладнання	1312	Дебетові обороти за субрахунками 152, 153
придбання (створення) нематеріальних активів	1314	Дебетові обороти за субрахунками 153, 154
погашення отриманих на капітальні інвестиції позик	1315	—
формування основного стада	1316	Дебет субрахунка 155
погашення заборгованості з фінансового лізингу	1317	—

Отже, для заповнення розділу XIII необхідно використовувати дані позабалансового рахунка 09 "Амортизаційні відрахування" або дебетові обороти рахунку 15 "Капітальні інвестиції" за звітний період.

11.7. ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК ТА ЗМІНИ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ

Між звітною датою (31.12) та датою затвердження фінансової звітності лежить проміжок часу, протягом якого в діяльності підприємства, навколишньому середовищі можуть відбутися події, які вплинуть на облікові оцінки та облікову політику, може виникнути потреба у виправленні помилок, допущених в попередніх звітних періодах.

Внаслідок зазначених причин інформація не повинна втратити якісну характеристику, а тому **Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6**, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 № 137, встановлено порядок коригування фінансової звітності або розкриття інформації в примітках при:

- / виправленні помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах;
- / зміна в облікових оцінках і обліковій політиці;
- / розкритті інформації про події, які відбуваються після дати Балансу.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється коригуванням сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду.

Помилки виникають унаслідок арифметичних підрахунків, неправильного застосування принципів обліку або навмисно.

При виправленні помилок важливо простежити вплив допущеної помилки на фінансові результати і похідні розрахунки, а саме: суми податку на прибуток, нарахованих дивідендів, формування резервного капіталу, розрахунку показника прибутковості акцій. Слід зазначити, що П(С)БО 6 встановлено порядок коригування суми нерозподіленого прибутку минулого періоду, але при цьому не розглядається порядок коригування похідних показників фінансової звітності.

ПРИКЛАД 11. 14

Відображення виправлення помилок

1 січня 2002 р. компанія придбала виробниче обладнання на суму 60 000 грн, що помилково було включено в загальновиробничі витрати, а не оприбутковано як основні засоби. Помилку було виявлено при складанні звітності за 2004 р.

Для виправлення помилки необхідно:

1. Визначити суму помилки, що підлягає коригуванню.

Встановлено, що по виробничому обладнанню амортизація нараховується прямолінійним методом, термін експлуатації 5 років, первісна вартість 60 000 грн, ліквідаційна — 10 000 грн. Знос — 20 000 грн $[(60\ 000 - 10\ 000) : 5 \cdot 2 \text{ роки}]$. Сума коригування 40 000 грн.

2. Відобразити суму виправлення помилок коригуванням сальдо нерозподіленого прибутку за попередній звітний період:

Дебет 104 "Машини та обладнання"	60 000
Кредит 441 "Прибуток нерозподілений"	60 000
Дебет 441 "Прибуток нерозподілений"	20 000
Кредит 131 "Знос основних засобів"	20 000.

Коригування нерозподіленого прибутку впливає на розрахунок суми податку на прибуток (якщо відсутні відстрочені податкові активи):

Дебет 441 "Прибуток нерозподілений"	12 000
Кредит 641 "Розрахунки за податками"	12 000.

3. Відобразити коригування в Звіті про зміни власного капіталу.

4. Відобразити коригування нерозподіленого прибутку і відповідних статей в Балансі.

5. Відобразити факт виявлення помилки в примітках:

"При формуванні фінансової звітності було виявлено помилку, допущену в 2002р., в результаті якої виробниче обладнання на суму 60 000 грн було включено в загальновиробничі витрати. Вказана помилка виправлена коригуванням нерозподіленого прибутку.

Внаслідок цієї помилки чистий прибуток за 2002 р. було занижено на 35 000 грн, а в 2003 р. — завищено на 7 000 грн. Загальна сума помилки вплинула на заниження нерозподіленого прибутку в сумі 28 000 грн. "

Вплив на прибуток розраховано в такому порядку:

2002 р. Загальновиробничі витрати (вартість обладнання)	60 000
Амортизація за 1997р.	(10 000)
Сума заниження прибутку	50 000
Сума податку на прибуток (30%)	(15 000)
Результат заниження прибутку	35 000.

2003 р. Завищено прибуток на суму амортизації	10 000
Податок на прибуток	(3 000)
Завищено прибуток	7 000
Загальний результат за два роки	(28 000).

Отже, виправлення помилки вплинуло на суму нерозподіленого прибутку за попередній період і відображено в фінансових звітах за звітний період.

Примітки щодо облікової політики, зміни облікової політики та облікових оцінок

Облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

При формуванні облікової політики підприємство повинно використовувати однакові методи обліку безперервно протягом періоду діяльності. А тому підприємства описують принципи і методи облікової політики.

ФРАГМЕНТ ПРИМІТОК ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ

Бухгалтерський облік та складання фінансових звітів товариства здійснюється безперервно з дотриманням таких принципів:

- / обачності;
- / повного висвітлення;
- / автономності товариства;
- / послідовності;
- / безперервності діяльності;
- / нарахування та відповідності доходів і витрат;
- / превалювання змісту над формою;
- / історичної (фактичної) собівартості;
- / єдиного грошового вимірника;
- / періодичності.

До методу облікової політики згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку відносяться: метод амортизації необоротних активів; метод оцінки вибуття запасів; метод нарахування резерву сумнівної дебіторської заборгованості; нарахування резервів; метод визнання доходу від надання послуг.

Підприємства повинні надати інформацію про обрану облікову політику.

ФРАГМЕНТ ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Опис обраної облікової політики

Відкрите акціонерне товариство "Азот" веде бухгалтерський облік господарської діяльності та її фінансових результатів згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV та Національних стандартів бухгалтерського обліку, інших нормативних документів. На підприємстві застосовується журнально-ордерна система

бухгалтерського обліку. Для забезпечення дотримання вимог законодавчих та нормативних актів, договірної та фінансової дисципліни, достовірності обліку та звітності, на підставі яких відображаються всі господарські операції за звітний період, в єдиній системі поєднуються записи синтетичного та аналітичного обліків, співставляються бухгалтерські звіти та баланси.

На підприємстві в 2003 році застосовувались норми та методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Амортизація нематеріальних активів здійснюється прямолінійним методом. До малоцінних необоротних активів відносяться активи зі строком корисного використання більше ніж один рік та вартістю до 500 грн із нарахуванням по них амортизації в першому місяці їх використання в розмірі 100% їх вартості. Облік витрат на виробництво та калькулювання фактичної собівартості здійснюється попереджальним методом. Резервуються кошти на забезпечення виплат відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, гарантійні зобов'язання, сумнівні борги. Фінансові інвестиції на підприємстві відображаються за методом участі в капіталі. Довгострокові інвестиції оцінені за собівартістю, тому що підприємство володіє незначною частиною голосів і не має суттєвого впливу на об'єкт інвестування. Запаси підприємства включають сировину та матеріали, допоміжні матеріали, незавершене виробництво, готову продукцію, товари. Запаси товариства обліковуються за історичною собівартістю. Упродовж звітного періоду дооцінки та уцінки запасів не проводилось.

На підприємстві у звітному періоді було встановлено такі методи оцінки вибуття запасів: сировини — по середньозваженій собівартості; основних та допоміжних матеріалів, комплектуючих виробів та інших матеріальних цінностей — по ідентифікованій собівартості; товарів — по ідентифікованій собівартості; незавершеного виробництва у вигляді напівфабрикатів, що знаходяться в процесі переробки, — по собівартості перших за часом надходження запасів. Вартість незавершеного виробництва включає прямі та накладні витрати. Готова продукція відображається за виробничою собівартістю. Дохід від реалізації визначається відповідно до методу нарахувань при відвантаженні продукції.

Принцип послідовності передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

ПРИКЛАД 11.15

Зміна облікової політики

31 грудня 2003 р. компанія прийняла рішення змінити метод обліку вибуття товарів (побутової техніки) на оптовому торговельному складі і перейти від методу ФІФО до методу середньозваженої вартості, оскільки попередній метод не достовірно відображав фінансове становище. Метод ФІФО підприємство застосовує з 1.01.2001 р.

Розрахунок впливу зміни облікової політики:

1. Вартість реалізованих товарів за методом ФІФО становила згідно з даними бухгалтерського обліку:

*2001-2002 рр. - 500 000 грн;
2003 р. -290 000 грн.*

2. Собівартість реалізованих товарів за методом середньозваженої собівартості (розраховують для відображення змін):

2001—2002 рр. — 540 000 грн;
2003 р. — 270 000 грн (собівартість закупівель зменшилась).

3. Сума коригування нерозподіленого прибутку за минулий звітний період:

2001—2002 рр. — $(540\,000 - 500\,000) = 40\,000$;
2003 р. — $(290\,000 - 270\,000) = 20\,000$.

4. Коригування податку на прибуток:

2001—2002 рр. — $(40\,000 \cdot 30\%) = 12\,000$;
2003 р. — $(20\,000 \cdot 30\%) = 6\,000$.

5. Відображення в обліку:

2001—2002 рр. — собівартість реалізованих товарів збільшилась, а отже, суму нерозподіленого прибутку за минулий звітний період слід зменшити:

Дебет 441 "Прибуток нерозподілений"	40 000
Кредит 281 "Товари"	40 000
Дебет 441 "Прибуток нерозподілений"	120 000
Кредит 641 "Розрахунки за податками"	120 000
	сторно

2003 р.:

Дебет 281 "Товари"	20 000
Кредит 441 "Прибуток нерозподілений"	20 000
Дебет 441 "Прибуток нерозподілений"	6 000
Кредит 641 "Розрахунки за податками"	6 000

Зміни відображують у Балансі у відповідних статтях за минулий і звітний періоди.

Примітка. Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звіт-ного періоду неможливо визначити достовірно, то вплив зміни облікової політики відображують після дати її зміни (п. 13 П(С)БО 6).

Необхідно пам'ятати, що коригування нерозподіленого прибутку, можливо, потребуватиме коригування і всіх похідних показників.

Виходячи з принципу послідовності для ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, підприємства використовують методи обліку, які ґрунтуються на певних оцінках. Унаслідок невизначеності підприємницької діяльності не всі статті фінансової звітності можуть бути точно виміряні, їх можна тільки попередньо оцінити.

Облікова оцінка — попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами (П(С)БО 6).

Як правило, облікова оцінка ґрунтується на інформації й досвіді попередніх періодів і застосовується для оцінки сумнівної дебіторської заборгованості за товари (роботи, послуги) нарахуванням резерву, визначенням терміну корисної експлуатації необоротних активів при нарахуванні амортизації. Потреба в перегляді попередньої оцінки може виникнути у зв'язку із зміною обставин, на яких

грунтувалась оцінка, появою нової інформації, набуттям досвіду. Перегляд облікових оцінок не спричиняє коригування нерозподіленого прибутку минулого періоду, оскільки стосується поточного й майбутніх періодів.

Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї самої статті Звіту про фінансові результати, яка застосовується для відображення доходів і витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки (п. 7 П(С)БО 6). Якщо зміна облікової оцінки впливає на фінансові результати наступних періодів, то це відображається і в наступних періодах. Унаслідок зміни облікової оцінки змінюється сума витрат поточного і наступних звітних періодів, а тому зміст бухгалтерського запису залишиться без змін, а уточнюється сума.

Зміна методів обліку (облікової політики) допускається у випадках, встановлених П(С)БО 6:

- / зміна вимог законодавства;
- / зміна вимог органу, що затверджує Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- / якщо зміни забезпечать більш достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

Оскільки користувачі фінансової звітності повинні мати можливість порівнювати звіти, то зміни рекомендовано вносити з початку звітного періоду за умови, що для цього є достатнє обґрунтування. Для правильного їх відображення необхідно розмежувати такі питання:

/ Що слід вважати зміною облікової політики ?

У Як відобразити вплив змін облікової політики і зміни облікової оцінки ?

У ситуаціях, коли зміну облікової оцінки чи облікової політики розмежувати важко, це розглядається як зміна облікової оцінки, а отже, вплив змін відображається в поточному і в наступних звітних періодах.

П(С)БО 6 встановлено, що не вважається зміною облікової політики прийняття:

- а) облікової політики для подій або операцій, які суттєво відрізняються від попередніх подій або операцій;
- б) нової облікової політики для подій або операцій, що не відбувалися раніше, або несуттєвих операцій.

Відображення зміни облікової політики здійснюється ретроспективно, тобто коригується сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

У випадку коли суму коригування нерозподіленого прибутку минулого звітного періоду достовірно визначити неможливо, то вплив облікової політики поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики (перспективно).

Отже, щоб відобразити вплив змін облікової політики, необхідно:

- 1) чітко встановити, відбулася зміна облікової політики чи облікової оцінки;
- 2) визначити вплив зміни облікової політики в сумі, що відноситься до попереднього і поточного звітних періодів;
- 3) визначити вплив зміни облікової політики на фінансовий результат попереднього і звітних періодів;

- 4) відобразити коригування сальдо нерозподіленого прибутку за попередній період у Балансі і Звіті про власний капітал;
- 5) розкрити зміну облікової політики в Примітках до фінансової звітності.

Розглянемо на прикладах відображення в обліку зміни облікової політики і облікової оцінки.

ПРИКЛАД 11.16

Відображення зміни облікової оцінки

1 січня 2000 р. акціонерним товариством придбано будівлю виробничого призначення на суму 175 000 грн з очікуваним терміном експлуатації 10 років і розрахунковою ліквідаційною вартістю 25 000 грн.

01.01.2004р. керівництвом товариства переглянуто термін експлуатації активу, в результаті термін експлуатації збільшено до 20 років, а ліквідаційну вартість оцінено в 15 000 грн.

Розрахунок впливу змін облікової оцінки, грн:

Первісна вартість будівлі	175 000
Амортизована сума (175 000 - 25 000)	150 000
Сума нарахованої амортизації до зміни оцінки (150 000 : 10) ■ 4	60 000
Залишкова вартість	115 000.
Амортизація за 2004 р. і наступні звітні періоди нараховується в такому порядку, грн:	
Амортизована сума (115 000 - 15 000)	100 000
Сума амортизації (щороку) 100 000 : 20 років — 4 роки	6 250.
В обліку за 1999 р. роблять такий запис:	
Дебет 91 "Загальновиробничі витрати"	6 250
Кредит 131 "Знос"	6 250.

В цьому прикладі відбулася зміна облікової оцінки, тому коригування за попередні періоди не проводиться.

У Примітках до фінансової звітності доцільно розкрити зміну облікової оцінки:

"У 2004 р. керівництво акціонерного товариства визначило, що термін експлуатації виробничої будівлі перевищує попередньо встановлений.

До облікової оцінки внесено зміни, що відображують прийняте рішення. Внаслідок цього загальновиробничі витрати зменшилися на 8 750 грн (15 000 — 6 250)".

У Примітках до фінансових звітів слід розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах:

/ зміст і суму помилки;

/ статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації;

/ факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення. Підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або суттєво будуть впливати на майбутні періоди.

У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:

- / причини та суть зміни;
- / суму коригувань нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- / факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку;
- / у разі потреби розкриття події, що відбулася після дати балансу, слід надавати інформацію про зміст події та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості зробити таку оцінку.

Події після дати балансу

Подія після дати балансу — це подія, яка відбулася між датою Балансу і датою затвердження фінансової звітності та вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

При формуванні фінансової звітності інформація про зазначені події має бути доведена до відома, щоб не допустити викривлення її.

По суті часовою межею відсікання господарських операцій і подій, які приймаються до уваги при складанні звітності, є дата затвердження звітності вищим керівним органом (зборами акціонерів).

Події після дати балансу можуть призвести до позитивних чи негативних результатів (доходів чи витрат). П(С)БО 6 не встановлено порядок визнання доходів чи витрат унаслідок вказаних подій, а тому слід використовувати принцип обачності і відображати витрати зменшення нерозподіленого прибутку попередніх періодів, а доходи визнавати в періоді, коли подія відбудеться. Положенням (стандартом) встановлюється порядок відображення наслідків подій, що відбулися в процесі складання фінансової звітності.

Події після дати балансу поділяють так:

1. *Події, які підтверджують умови, що існували на дату балансу і внаслідок яких у звітності відображено актив чи зобов'язання, а після дати балансу виникли обставини, які вплинули на активи чи зобов'язання.*
2. *Події, що вказують на умови, що виникли після дати балансу і є настільки суттєвими, що їх нерозкриття може негативно вплинути на прийняття рішень. Суттєвість подій після дати балансу визначається підприємством самостійно на основі професійного судження і залежить від конкретної ситуації.*

Коригування подій (1) здійснюється згідно з вимогами п. 16 П(С)БО 6:

"Події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, потребують коригувань відповідних активів і зобов'язань. Коригування активів і зобов'язань здійснюється сторнуванням та (або) додатковими записами в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки статей внаслідок подій після дати балансу".

Орієнтований перелік подій після дати балансу подано в додатку до П(С)БО 6.

Розглянемо порядок відображення подій (1) на прикладах.

ПРИКЛАД 11.17

Оголошення банкрутом дебітора підприємства

На 31 грудня 2004 р. по статті "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображено заборгованість АТ "Надія" на суму 150 000 грн. На звітну дату нараховано резерв сумнівних боргів 45 000 грн.

15 січня 2005 р. (до дати затвердження річної звітності) одержано інформацію про оголошення банкрутом АТ "Надія".

До моменту затвердження річної звітності в обліку за 2004 р. необхідно відобразити списання безнадійної дебіторської заборгованості:

Дебет 38	"Резерв сумнівних боргів"	45 000
Кредит 361	"Розрахунки з вітчизняними покупцями"	45 000
Дебет 944	"Сумнівні та безнадійні борги"	105 000
Кредит 361	"Розрахунки з вітчизняними покупцями"	105 000.

ПРИКЛАД 11.18

Отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, що свідчить про стійке зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах

Підприємство володіє 40% акцій компанії "Зоря", розташованої в м. Грозному, сума інвестицій становить 200 000 грн. Унаслідок воєнних дій відомо про зниження ціни акцій до 0.

Дебет 963 "Втрати від інвестицій в дочірні підприємства"

Кредит 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі".

ПРИКЛАД 11.19

Продаж запасів, що свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу

На 31 грудня 2004 р. у Балансі відображено товари за собівартістю на суму 300 000 грн. 20 січня 2005 р. товари продано на суму 240 000 грн, що свідчить про зниження їхньої вартості. Згідно з П(С)БО 9 товарно-матеріальні запаси повинні бути відображені за правилом нижчої оцінки, а тому продаж свідчить про неправильне визнання чистої вартості реалізації, що зумовлює потребу в коригуванні суми зазначених активів у грудні 2004 р. В обліку роблять такий запис:

Дебет 946	"Втрати від знецінення запасів"	60 000
Кредит 281	"Товари на складі"	60 000.

ПРИКЛАД 11.20

Отримання від страхової компанії матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, суму якого на звітну дату зазначено в Балансі

Підприємство має філію, що розташована в регіоні, де часто відбуваються значні повені. У жовтні 2004 р. втрати товарів становили 300 000 грн. Відшкодування

збитків страховою компанією згідно з повідомленням становили 260 000 грн, а тому збитки підприємства від надзвичайних подій за 2004 р. становили 40 000 грн.

10 лютого 2005 р. отримано повідомлення страхової компанії про неможливість відшкодувати збитки від повені. В обліку за 2004 р. роблять такий запис:

Дебет 991	“Втрати від стихійного лиха”	300 000
Кредит 281	“Товари на складі”	300 000
Дебет 377	“Розрахунки з іншими дебіторами”	260 000
Кредит 751	“Відшкодування збитків від надзвичайних подій”	260 000.

Якщо фінансовим результатом від звичайної діяльності є прибуток, то збитки від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності внаслідок цих збитків.

Дебет 991	“Втрати від стихійного лиха”	12 000
Кредит 641	“Розрахунки за податками”	12 000

сторно

$(300\ 000 - 260\ 000) \cdot 30\% = 12\ 000$, де 30% — ставка податку на прибуток.

Дебет 794	“Результат надзвичайних подій”	288 000
Кредит 991	“Втрати від стихійного лиха”	288 000
Дебет 751	“Відшкодування збитків від надзвичайних подій”	260 000
Кредит 794	“Результат надзвичайних подій”	260 000.

На підставі повідомлення про неможливість відшкодувати збитки від повені необхідно скоригувати збитки від надзвичайних подій у звітному періоді:

Дебет 794	“Результат надзвичайних подій”	260 000
Кредит 377	“Розрахунки з іншими дебіторами”	260 000
Дебет 794	“Результат надзвичайних подій”	12 000
Кредит 641	“Розрахунки за податками”	12 000.

Отже, події, які відбулися після дати балансу і мають суттєвий вплив на активи чи зобов'язання, що відображені в звітності, відображають коригуванням активів чи зобов'язань з одночасним збільшенням витрат.

Події, що вказують на обставини, які виникли після дати балансу, не потребують коригування статей фінансових звітів, а повинні розкриватися в Примітках до фінансової звітності (п. 17 П(С)БО 6).

Інформація, що розкривається в примітках, повинна включати короткий опис суті події після звітної дати і оцінку її наслідків. Якщо оцінити наслідки події неможливо, то необхідно вказати на це. Дані про події, що потребують розкриття, мають ґрунтуватись на перевірених фактах, адже метою їх розкриття є надання достовірної інформації для прийняття економічних рішень.

Перелік подій, що вказують на обставини, які виникли після дати балансу, подано в додатку до П(С)БО 6.

Розглянемо приклади відображення перелічених подій у Примітках до фінансової звітності.

ПРИКЛАД 11.21***Прийняття рішення щодо реорганізації підприємства***

Підприємство "Зразок" зареєстровано як ТОВ у жовтні 2000 р.

15 січня 2005 р. підприємство змінило свій статус і перереєструвалось як відкрите акціонерне товариство. Суму статутного капіталу збільшено з 7 500 грн до 925 000 грн, номінальна вартість однієї акції 1 грн, 60% акцій перебуває у володінні юридичних осіб, 40% — фізичних осіб.

ПРИКЛАД 11.22***Знищення активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха***

20 січня 2005р. на оптовому складі підприємства внаслідок замикання електропроводки сталася пожежа. Було знищено запаси товарів на суму 300 000 грн, відображені в Балансі за чистою реалізаційною вартістю. Комісією підприємства оцінено можливу вартість реалізації 20 000 грн. Крім того, запаси підприємства застраховано згідно з договором страховою компанією "Оранта". Очікувана сума страхового відшкодування становить 120 000 грн.

ПРИКЛАД 11.23***Прийняття рішення щодо значних капітальних і фінансових інвестицій***

15 лютого 2005 р. підприємством підписано угоду з кондитерською фабрикою "Світанок" про купівлю акцій на суму 4 000 000грн, що становить 35% статутного капіталу компанії й підлягає затвердженню відповідними регулюючими органами.

ПРИКЛАД 11.24***Дивіденди за звітний період, оголошені підприємством***

Особливої уваги заслуговує питання про визнання дивідендів, оголошених акціонерним товариством за звітний період, як подія, що відбулася після дати балансу і повинна бути відображена в примітках. Такий підхід пояснюється тим, що загальні збори акціонерів затверджують фінансову звітність і порядок розподілу прибутку, а тому доречно суму оголошених дивідендів вказати в примітках.

ПРИКЛАД 11.25***Перегозовані зміни індексів цін і валютних курсів***

Довгострокове зобов'язання іноземному партнеру, відображене в балансі на 31 грудня 2004 р., перераховано в національну валюту за курсом НБУ на звітну дату і становить 300 000 грн.

27 лютого 2005 р. курс національної валюти різко знизився і керівництвом прийнято рішення про хеджування ризику за рахунок форвардного валютного контракту, завдяки якому гранична сума заборгованості становитиме 600 000 грн.

Суму збитків буде визнано в поточному році, але оскільки вона суттєва, то її необхідно відобразити в примітках.

Отже, в примітках необхідно розкрити важливу інформацію про суть події, що сталася після дати балансу, і по можливості оцінити її.

11.8. ЗВІТНІСТЬ ЗА СЕГМЕНТАМИ

Під *звітністю за сегментами* розуміють подання інформації за окремими напрямками діяльності підприємства на відміну від подання звітності по підприємству в цілому.

Мета подання інформації за сегментами: отримання інформації про види діяльності підприємства і економічне середовище, в якому ця діяльність здійснюється.

Інформація за сегментами допомагає користувачам фінансової звітності:

- / зрозуміти діяльність підприємства;
- / оцінити перспективи майбутніх чистих грошових потоків;
- / приймати рішення про діяльність підприємства на підставі більш повної інформації.

Порядок формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання сегментів підприємства та розкриття її у фінансовій звітності визначено у П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами".

Норми Положення (стандарту) 29 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємствами) незалежно від форм власності (крім малих підприємств, неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ).

Інформація про сегменти наводиться у Додатку до річної фінансової звітності — форма № 6 "Інформація за сегментами" (дод. 9).

Визначення звітних сегментів

З метою складання зовнішньої фінансової звітності підприємству слід виділити:

- ✓ господарські та географічні сегменти;
- ✓ звітні сегменти;
- ✓ пріоритетні та допоміжні сегменти.

Підхід до виділення сегментів згідно з П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами" можна відобразити так, як показано *нарис. 11.11*.

Основою для визначення сегментів підприємства є його внутрішня організаційна (управлінська) структура. Сегмент може бути визначений і за критерієм дотримання єдиного технологічного процесу, який може здійснюватися в кількох географічних регіонах, що обумовлено стадіями виробництва продукції, політикою післяпродажного обслуговування, умовами доставки товарів тощо. Інформацію щодо сегментів слід складати відповідно до облікової політики, прийнятої для підприємства (консолідованої групи).

Відповідно до П(С)БО 29 *господарський сегмент* — це відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та (або) продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших такими чинниками:

- / видом продукції (товарів, робіт, послуг);
- / характером виробничого процесу;
- / методами, що застосовуються для розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг;

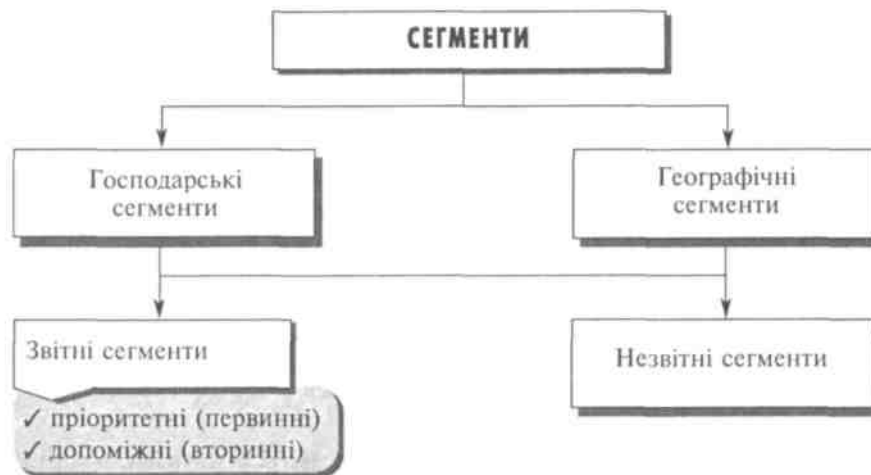


Рис. 11.11. Класифікація сегментів підприємства

- / характером правового середовища, наприклад банківські, страхові або комунальні послуги (за необхідності);
- / ризиками та забезпеченням прибутковості;
- / типом або класом покупців певної продукції, товарів, робіт, послуг.

Приклади господарських сегментів:

- / підприємство А — передача енергії; розподіл енергії; автоматизація; нафта, газ і нафтохімія; будівельні технології; фінансові послуги; різна діяльність.
- / підприємство Б — охорона здоров'я; сільське господарство; полімери; хімія.

Один господарський сегмент не повинен включати продукцію або послуги із суттєво відмінними ризиками та прибутковістю. Незважаючи на те що один або кілька чинників у визначенні господарського сегмента можуть відрізнятися, очікується, що продукція та послуги, які включаються до одного господарського сегмента, будуть подібними за більшістю таких чинників.

Географічний сегмент — це відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та (або) продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) в межах конкретного економічного середовища, яка відрізняється від інших такими чинниками:

- / подібністю економічних та політичних умов;
- / взаємозв'язком діяльності в різних географічних регіонах;
- / віддаленістю операцій;
- / ризиками, пов'язаними з операціями в конкретному регіоні та забезпеченням прибутковості;
- / правилами валютного контролю;
- / основними валютними ризиками.

Географічний сегмент не повинен включати операції в економічних середовищах із суттєво відмінними ризиками та прибутковістю. Географічним сегментом може бути одна країна, група країн або регіон в межах однієї країни.

Географічні сегменти можуть базуватися на розташуванні:

- а) виробничих потужностей (потужностей для надання послуг) та інших активів або
- б) ринків і покупців.

Приклади географічних сегментів:

/ підприємство "А" — Україна; Росія; Молдова; Європа; /

підприємство "Б" — Україна; Росія; Азія.

Визначаючи господарські та географічні сегменти, підприємству слід вирішити, чи є ці сегменти звітними.

Звітний сегмент — господарський або географічний сегмент, інформація про показники діяльності якого має розкриватися в Примітках до фінансової звітності.

Господарський або географічний сегмент вважається звітним, якщо виконуються такі умови:

1. Більша частина доходу сегмента заробляється від продажу зовнішнім покупцям;
2. Один із наведених показників становить 10% або більше від відповідних загальних показників усіх сегментів, а саме:
 - а) питома вага доходу від продажу зовнішнім покупцям і від операцій з іншими сегментами в сукупному показнику загального доходу (внутрішнього та зовнішнього) всіх сегментів;
 - б) питома вага сегментного фінансового результату (прибутку чи збитку) у сукупному показнику об'єднаного результату прибутку всіх сегментів або у показнику об'єднаного результату збитків всіх сегментів (залежно від того, який з двох буде більшим за абсолютною величиною);
 - в) питома вага активів сегмента у сукупному показнику загальної суми активів всіх сегментів.

Якщо сегмент не задовольняє усіх наведених вище порогів суттєвості, такий сегмент можна за рішенням керівництва:

- а) визначити як звітний, незважаючи на його розміри;
- б) об'єднати з подібними сегментами в окремий звітний сегмент (подібними вважаються сегменти (господарські та географічні), що мають подібні довгострокові фінансові результати та є подібними у всіх чинниках, що беруться до уваги при визначенні сегментів); або
- в) включити до зовнішньої звітності як нерозподілену узгоджувану статтю, якщо цей сегмент не відображається в звітності окремо або не об'єднується з іншими подібними сегментами.

Якщо загальний зовнішній дохід, який відноситься до звітного сегмента, становить менше ніж 75% загального консолідованого доходу або доходу підприємства, слід визначити додаткові сегменти як звітні, навіть якщо вони не відповідають визначенню порогу в 10%, доки принаймні 75% загального консолідованого доходу або доходу підприємства не будуть включені до звітних сегментів.

Слід зазначити, що МСБО 14 допускається виділення господарського сегмента на основі внутрішньогосподарської звітності, яка базується на вертикально

інтегрованої діяльності, етапи якої розглядаються як окремі господарські сегменти, навіть якщо вони не генерують значного доходу від продажу зовнішнім покупцям. (Наприклад, транснаціональні нафтові корпорації виділяють як окремі сегменти розвідку та видобуток нафти, а також переробку та маркетинг, хоча більша частина неочищеної нафти передається в межах підприємства до його переробних заводів.) У випадках коли система внутрішньої звітності підприємства розглядає вертикально інтегровану діяльність як окремі сегменти, а підприємство вирішує відобразити їх у зовнішніх звітах як господарські сегменти, сегмент, який продає, слід об'єднувати у сегмент(и), які купують, при визначенні звітних господарських сегментів. Якщо ж для такого об'єднання немає обгрунтованої основи, тоді сегмент, що продає, слід розглядати, як нерозподілену узгоджувану статтю. Послідовність визначення звітних сегментів показано *нарис. 11.12.*

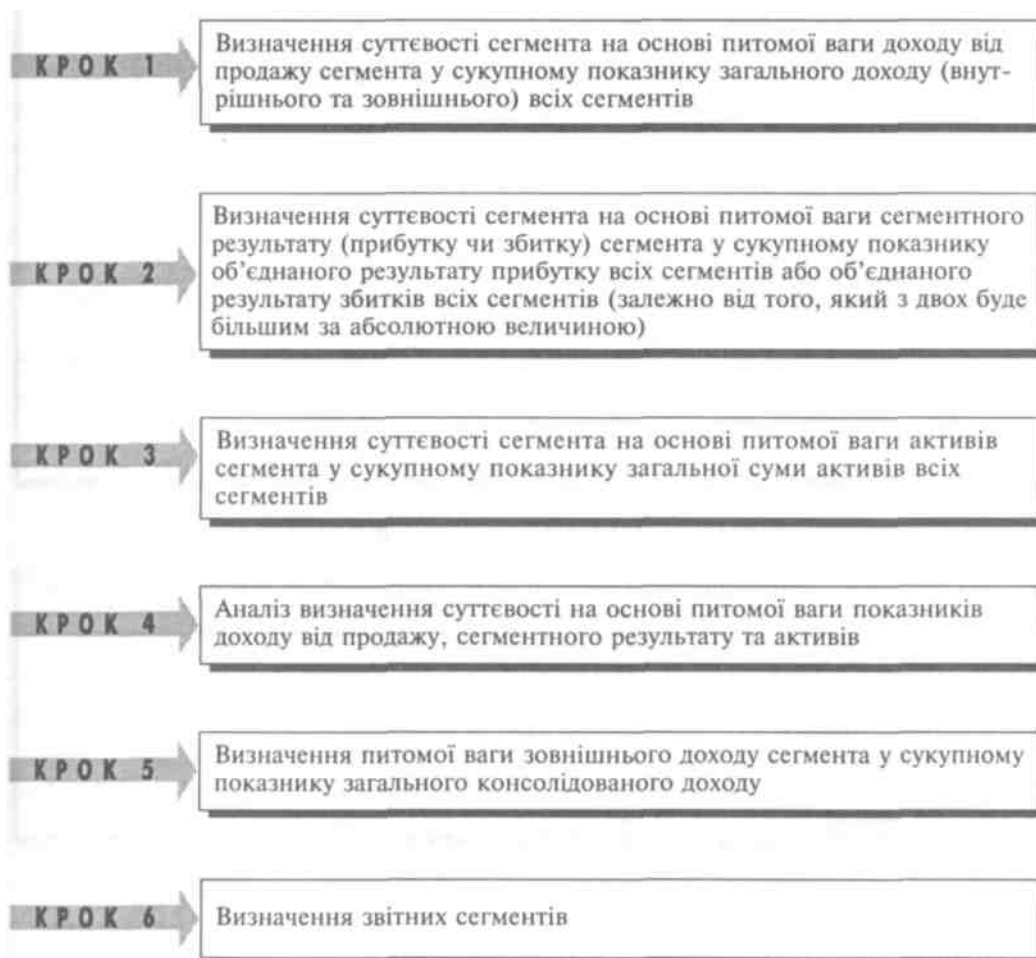


Рис. 11.12. Послідовність визначення звітних сегментів

Визначення звітних сегментів розглянемо на прикладі підприємства "Сакура"

ПРИКЛАД 11.26

Підприємство включає чотири господарські сегменти. Є така інформація про кожний сегмент (млн грн):

Підприємство "Сакура"

Показник	Напої	Молочні продукти	Харчові добавки	Кондитерські вироби
Доходи: Чистий дохід від продажу зовнішнім покупцям	32,6	6,9	6,6	22,2
Чистий дохід сегмента від операцій з іншими сегментами	6,6	1,2	0	0
Усього доходи	39,2	8,1	6,6	22,2
Витрати: Операційні витрати, пов'язані з продажем зовнішнім покупцям	17,1	3,6	7,3	24,0
Операційні витрати, пов'язані з операціями з іншими сегментами	4,8	1,0	-0-	-0-
Усього витрати	21,9	4,6	7,3	24,0
Активи: Основні засоби	9,6	1,1	0,8	10,9
Нематеріальні активи	1,8	0,2	0,7	3,6
Усього активи	11,4	1,3	1,5	14,5

1. Визначення суттєвості сегмента на основі питомої ваги доходу від продажу:

Господарський сегмент	Дохід від продажу, млн грн	Питома вага доходу від продажу, %
Напої	39,2	51,5
Молочні продукти	8,1	10,6
Харчові добавки	6,6	8,7
Кондитерські вироби	22,2	29,2
Усього загальний дохід від продажу	76,1	100,0

Розрахунок питомої ваги доходу від продажу за сегментами, %:

$$\text{Напої} \quad \frac{39,2 \cdot 100\%}{76,1} = 51,5\%, (51,5\% > 10\%);$$

$$\text{Молочні продукти} \quad \frac{8,1 \cdot 100\%}{76,1} = 10,6\%, (10,6\% > 10\%);$$

Не менше ніж 10% загального доходу всіх сегментів підприємства, а отже, звітними сегментами за порогом суттєвості на основі питомої ваги доходу від продажу будуть:

/ напої;

/ молочні продукти;

/ кондитерські вироби.

2. Визначення суттєвості сегмента на основі питомої ваги сегментного результату, млн грн:

Господарський сегмент	Усього доходи	Усього витрати	Прибуток	Збиток	Питома вага, %
Напої	39,2	21,9	17,3	—	83,2
Молочні продукти	8,1	4,6	3,5	—	16,8
Харчові добавки	6,6	7,3	—	0,7	3,4
Кондитерські вироби	22,2	24,0	—	1,8	8,7
Разом	76,1	57,8	20,8	2,5	—

Розрахунок:

1) абсолютна величина загального прибутку:

$$17,3 + 3,5 = 20,8;$$

2) абсолютна величина загального збитку:

$$0,7 + 1,8 = 2,5;$$

3) порівняння абсолютних величин загального прибутку та збитку:

$$20,8 > 2,5.$$

Отже, порогом суттєвості буде сума загального прибутку 20,8.

Питома вага фінансового результату у загальній величині прибутку за кожним сегментом:

$$\text{Напої} \quad \frac{17,3 \cdot 100\%}{20,8} = 83,2\%, (83,2\% > 10\%);$$

$$\text{Молочні продукти} \quad \frac{3,5 \cdot 100\%}{20,8} = 16,8\%, (16,8\% > 10\%);$$

$$\text{Харчові добавки} \quad \frac{0,7 \cdot 100\%}{20,8} = 3,4\%, (3,4\% < 10\%);$$

$$\text{Кондитерські вироби} \quad \frac{1,8 \cdot 100\%}{20,8} = 8,7\%, (8,7\% < 10\%).$$

Перевищують поріг суттєвості 10%, а отже, вважаються звітними сегментами за порогом суттєвості на основі питомої ваги фінансових результатів такі сегменти:

/ напої;

/ молочні продукти.

3. Визначення суттєвості сегмента на основі питомої ваги активів:

Господарський сегмент	Активи, млн грн	Питома вага, %
Напої	11,4	39,7
Молочні продукти	1,3	4,5
Харчові добавки	1,5	5,3
Кондитерські вироби	14,5	50,5
Усього загальні активи	28,7	100,0

Розрахунок питомої ваги активів сегмента у загальному підсумку активів всіх сегментів:

$$\text{Напої} \quad \frac{11,4 \cdot 100\%}{28,7} = 39,7\%, (39,7\% > 10\%);$$

$$\text{Молочні продукти} \quad \frac{1,3 \cdot 100\%}{28,7} = 4,5\%, (4,5\% < 10\%);$$

$$\text{Харчові добавки} \quad \frac{1,5 \cdot 100\%}{28,7} = 5,3\%, (5,3\% < 10\%);$$

$$\text{Кондитерські вироби} \quad \frac{14,5 \cdot 100\%}{28,7} = 50,5\%, (50,5\% > 10\%).$$

Перевищують поріг суттєвості 10%, а отже, вважаються звітними сегментами за порогом суттєвості на основі питомої ваги активів такі сегменти:

/ напої;

/ кондитерські вироби.

4. Аналіз визначення рівня суттєвості на основі питомої ваги

Господарський сегмент	Дохід від продажу	Фінансовий результат	Активи
Напої	+	+	+
Молочні продукти	+	+	—
Харчові добавки	—	—	—
Кондитерські вироби	+	—	+

"+" виконується умова суттєвості.

5. Визначення питомої ваги зовнішнього доходу сегмента у сукупному показнику загального консолідованого доходу (млн грн):

Господарський сегмент	Дохід від продажу зовнішнім покупцям	Питома вага у сукупному показнику, %
Напої	32,6	47,7
Молочні продукти	6,9	10,1
Харчові добавки	6,6	9,7
Кондитерські вироби	22,2	32,5
Усього	68,3	100,0

Розрахунок питомої ваги від продажу зовнішнім покупцям сегмента у загальному показнику консолідованого доходу:

$$\text{Напої} \quad \frac{32,6 \cdot 100\%}{68,3} = 47,7\%, (47,7\% < 75\%);$$

$$\text{Молочні продукти} \quad \frac{6,9 \cdot 100\%}{68,3} = 10,1\%, (10,1\% < 75\%);$$

$$\text{Харчові добавки} \quad \frac{6,6 \cdot 100\%}{68,3} = 9,7\%, (9,7\% < 75\%);$$

$$\text{Кондитерські вироби} \quad \frac{22,2 \cdot 100\%}{68,3} = 32,5\%, (32,5\% < 75\%).$$

6. Визначення звітних сегментів.

Звітними сегментами можуть бути визначені:

Варіант а) Напої (47,7%)

Молочні продукти (10,1%);

Кондитерські вироби (32,5%).

Оскільки сукупна частка у показнику доходу від продажу зовнішнім покупцям становить 90,3% (47,7 + 10,1 + 32,5), що перевищує визначену межу в 75%.

Варіант б) Напої (47,7%);

Кондитерські вироби (32,5%).

Сукупна частка у показнику доходу від продажу звітними сегментами становить 80,2% (47,7 + 32,5), що вище межі 75%.

Остаточний склад сегментів вирішує керівництво.

Визначивши звітні сегменти, слід пам'ятати, що сегмент, визначений як звітний на основі його відповідності ознакам суттєвості у минулому періоді, залишатиметься звітним сегментом у поточному періоді, навіть якщо більше не виконується умова суттєвості (10%), за умови, що керівництво вважає, що цей сегмент зберігає своє значення. Якщо сегмент визначено як звітний у поточному періоді (оскільки виконуються умови), відповідні показники за цим сегментом за попередній період слід перерахувати, якщо це можливо, з метою зіставлення.

Розкриття інформації за звітними сегментами залежить від пріоритетності сегмента. В зв'язку з цим всі звітні сегменти поділяються на два типи: **пріоритетні та допоміжні сегменти**. В основі такого поділу — ризики та прибутковість підприємства.

Якщо на ризики та норми прибутку підприємства впливають головним чином відмінності в продукції, товарах (або послугах), які воно виробляє (реалізує), його первинним форматом звітності за сегментами будуть **господарські сегменти**, а вторинна інформація розкриватиметься за географічними сегментами.

І навпаки, якщо чинниками ризиків та норм прибутку підприємства є переважно різні країни або різні географічні регіони, первинним форматом звітності за сегментами будуть **географічні сегменти**, а вторинним форматом — господарські сегменти.

Винятки із загального підходу визначення первинного та вторинного формату звітності за сегментами:

- а) якщо на ризики та норми прибутку підприємства одночасно сильно впливають відмінності у видах продукції (послуг), а також відмінності у географічних регіонах, де функціонує підприємство, підприємству слід обрати господарські сегменти як первинний формат звітності, а географічні сегменти — як вторинний формат звітності;
- б) якщо внутрішня організаційна та управлінська структура підприємства, система внутрішньої фінансової звітності не базуються ні на окремих видах продукції або послуг, ні на групах зв'язаних видів продукції/послуг, ні на географічних регіонах, в яких воно функціонує, тоді керівництву слід визначити, від чого більшою мірою залежать ризики та прибутки підприємства: від продукції (послуг) чи від географічних чинників, і відповідно обрати первинну основу формату звітності за сегментами — господарські сегменти або географічні сегменти.

Основою для визначення домінуючого джерела та характеру ризиків і норм прибутку підприємства є внутрішня організаційна структура підприємства, а також система його внутрішньогосподарської звітності.

Розкриття інформації за первинним сегментом буде більшим за обсягом та ступенем деталізації.

Визначення доходу, витрат, результату, активів і зобов'язань за сегментами

При визначенні звітних сегментів та розкритті інформації враховують такі елементи сегмента, як дохід, витрати, фінансовий результат, активи та зобов'язання. Визначення доходу сегмента, витрат сегмента, активів сегмента та зобов'язань сегмента включає суми за статтями, які прямо відносяться до сегмента або які можна розподілити на обґрунтованій основі на сегмент.

Відправною точкою для визначення тих статей, які можна безпосередньо віднести до сегментів або обґрунтовано розподілити на них, є система внутрішньогосподарської фінансової звітності підприємства. Спосіб, у який статті доходу та інших елементів сегмента (активів, витрат, результату, зобов'язань) розподіляються на сегменти, залежить від таких чинників: характеру відповідних статей; діяльності, якою займається сегмент; відносної автономності сегмента.

Дохід сегмента — це дохід, який безпосередньо відноситься до сегмента і складає відповідну частину доходу підприємства, яка може бути обґрунтовано розподілена на певний сегмент незалежно від того, чи була вона отримана від продажу зовнішнім клієнтам, чи від операцій з іншими сегментами цього самого підприємства від звичайної діяльності. Не включаються до складу доходу сегмента:

- а) інші фінансові доходи у вигляді відсотків або дивідендів, у тому числі від сотки, зароблені від авансів чи позик іншим сегментам, якщо тільки операції сегмента не мають переважно фінансовий характер;
- б) інші доходи від реалізації фінансових інвестицій чи погашення боргу, якщо тільки операції сегмента не мають переважно фінансового характеру;
- в) доходи від надзвичайних подій та дохід з податку на прибуток.

Дохід сегмента включає частку підприємства у прибутках чи збитках асоційованих компаній, спільних підприємств та інших інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, тільки якщо ці статті є складовою консолідованого або сукупного доходу підприємства.

Витрати сегмента — це витрати звичайної діяльності сегмента, що безпосередньо належать до сегмента, і відповідна частка витрат, яка може бути обґрунтовано розподілена на сегмент, у тому числі витрати, пов'язані з операціями з іншими сегментами цього підприємства.

Не включається у витрати сегмента:

- а) фінансові витрати, у тому числі відсотки, виплачені за аванси або позики від інших сегментів, якщо тільки операції сегмента не мають переважно фінансового характеру;
- б) собівартість реалізації фінансових інвестицій, втрати від погашення боргу, якщо тільки операції сегмента не мають переважно фінансового характеру;
- в) частка підприємства у збитках асоційованих компаній, спільних підприємств або інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі;
- г) витрати на сплату податку на прибуток;
- г) загальні адміністративні витрати, витрати головного офісу, витрати на збут та інші витрати, які виникають на рівні підприємства і пов'язані з підприємством в цілому;
- д) надзвичайні витрати, якщо їх виникнення прямо не пов'язано з певним звітним сегментом.

Доходи і витрати, пов'язані з продажем основних засобів і нематеріальних активів, включаються до складу інших доходів та інших витрат звітного сегмента за умови, що зазначені активи відображаються у складі активів цього звітного сегменту.

Доходи та витрати, які не можуть бути розподілені на окремі сегменти, включаються до нерозподілених статей.

Результат сегмента — дохід сегмента за вирахуванням витрат сегмента. Результат сегмента визначається до будь-яких коригувань частки меншості.

Активи сегмента — це активи, які використовуються сегментом у його звичайній діяльності і які можна прямо віднести або обґрунтовано розподілити на цей сегмент.

Прикладами активів сегмента, які використовуються в діяльності сегмента, є поточні активи, основні засоби, активи, які є об'єктом фінансової оренди, нематеріальні активи.

Активи сегмента включають інвестиції, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, тільки якщо прибуток від таких інвестицій включається до доходу сегмента.

Активи сегмента не включають:

- а) активи, які використовуються для загальних цілей підприємства або його головного офісу;
- б) відстрочені податкові активи;
- в) дебіторську заборгованість з податку на прибуток;

- г) фінансові інвестиції, якщо цей актив не виникає внаслідок діяльності цього звітного сегмента, а доходи, пов'язані з такими фінансовими інвестиціями, не включаються до складу доходів сегмента;
- г) дебіторську заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів у вигляді дивідендів, якщо такі доходи не включаються до складу доходів сегмента.

Активи сегмента визначаються після вирахування відповідних забезпечень, які відображаються як прями згортання в Балансі підприємства.

Зобов'язання сегмента — ті зобов'язання, які виникають у результаті звичайної діяльності сегмента і які можна безпосередньо віднести на даний сегмент або можна обґрунтовано розподілити на цей сегмент.

Зобов'язання сегмента не включають відстрочені податкові зобов'язання; забезпечення наступних витрат і платежів, а також цільове фінансування, якщо вони стосуються діяльності підприємства в цілому; інші довгострокові фінансові зобов'язання, якщо операції сегмента не носять переважно фінансовий характер; зобов'язання за кредитами банків та інших фінансових установ, якщо операції сегмента не мають переважно фінансового характеру; зобов'язання перед бюджетом з податку на прибуток; інші зобов'язання перед бюджетом та небюджетними фондами, які не можна обґрунтовано розподілити між звітними сегментами підприємства; зобов'язання які були понесено з метою фінансової діяльності.

Приклади зобов'язань сегмента включають кредиторську заборгованість, нараховані зобов'язання, аванси від покупців, забезпечення щодо гарантії на продукцію та інші претензії, які пов'язані з реалізацією продукції, товарів та надання послуг.

Активи та зобов'язання вважаються такими, що безпосередньо відносяться до звітного сегмента підприємства, якщо доходи та витрати, пов'язані з їхнім використанням або виникненням, включаються до відповідних елементів сегмента.

Дохід сегмента, витрати сегмента, активи сегмента та зобов'язання сегмента визначаються до того, як внутрішньогрупові сальдо та внутрішньогрупові операції вилучаються як складова процесу консолідації за винятком випадків, коли такі внутрішньогрупові сальдо або операції відбуваються між підприємствами групи в межах одного сегмента.

Облікові політики, що застосовувались при складанні та поданні фінансових звітів підприємства в цілому, є основоположними обліковими політиками щодо сегментів. Облікові політики сегмента можуть додатково включати аспекти політик, конкретно пов'язаних зі звітністю сегмента (наприклад, визначення сегментів, методи ціноутворення міжсегментних трансфертів, основи для розподілення доходу та витрат на сегменти тощо).

Розкриття інформації сегментами П(С)БО 29 передбачає різний обсяг інформації, що підлягає розкриттю, для пріоритетних та допоміжних сегментів. Узагальнення вимог щодо розкриття інформації за сегментами при різних варіантах пріоритетних та допоміжних сегментів наведено у *табл. 11.37*.

При розкритті сегментної інформації підприємством здійснюється та надається узгодження між інформацією за звітними сегментами та узагальненою інформацією, наведеною у фінансових звітах. Таке узгодження означає, що:

- а) дохід сегмента узгоджується з доходом підприємства від зовнішніх покупців;
- б) результат сегмента узгоджується з операційним і чистим прибутком (збитком) підприємства;
- в) активи та зобов'язання сегмента узгоджуються відповідно з активами та зобов'язаннями підприємства.

Таблиця 11.37. Розкриття інформації за сегментами

№ пор.	Інформація	Розкриття інформації, що вимагається									
		Варіант А			Варіант В			Варіант С			
		Пріоритетний формат Господарські сегменти	Допоміжний формат Географічні сегменти	Інші сегменти	Пріоритетний формат Географічні сегменти, що базуються на розташуванні активів	Допоміжний формат Господарські сегменти	Інші сегменти	Пріоритетний формат Географічні сегменти, що базуються на розташуванні покупців	Допоміжний формат Господарські сегменти	Інші сегменти	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
1	Дохід	+			+				+		
2	Дохід від зовнішніх покупців за:										
	✓ господарським сегментом	+		+ ⁵		+	+ ⁵			+	+ ⁵
	✓ розташуванням активів			+ ⁵	+		+ ⁵				+ ⁵
	✓ розташуванням покупців		+ ¹	+ ⁵		+ ³	+ ⁵		+		+ ⁵
3	Дохід від операцій з іншими сегментами за:										
	✓ господарським сегментом	+		+ ⁵			+ ⁵				+ ⁵
	✓ розташуванням активів			+ ⁵	+		+ ⁵				+ ⁵
	✓ розташуванням покупців			+ ⁵			+ ⁵		+		+ ⁵
4	Витрати за:										
	✓ господарським сегментом	+		+							
	✓ розташуванням активів				+		+				
	✓ розташуванням покупців								+		+
5	Результати сегмента за:										
	✓ господарським сегментом	+									
	✓ розташуванням активів				+						
	✓ розташуванням покупців								+		

Продовження табл. 11.37

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
6	Загальна сума балансової вартості активів сегмента за:									
	/ господарським сегментом	+				+			+	
	/ розташуванням активів		+ ²		+				+ ⁴	
	/ розташуванням покупців							+		
7	Зобов'язання сегмента за:									
	/ господарським сегментом	+								
	/ розташуванням активів				+					
	/ розташуванням покупців							+		
8	Загальна сума витрат, понесених протягом періоду на придбання основних засобів і нематеріальних активів за:									
	/ господарським сегментом	+				+			+	
	/ розташуванням активів		+ ²		+				+ ⁴	
	/ розташуванням покупців							+		
9	Загальна сума витрат, включених у результат сегмента для амортизації активів сегмента за певний період за:									
	/ господарським сегментом	+								
	/ розташуванням активів				+					
	/ розташуванням покупців							+		
10	Загальна сума суттєвих негрошових витрат (окрім амортизації), які були включені у витрати сегмента за:									
	/ господарським сегментом	+								
	/ розташуванням активів				+					
	/ розташуванням покупців							+		

Продовження табл. 11.37 15з

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
10	Сукупна частка підприємства в чистих прибутках або збитках асоційованих компаній, спільних підприємств або інших інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі, якщо майже вся діяльність цих асоційованих (спільних) підприємств здійснюється в межах такого одного сегмента та інвестиції в них за:									
	- господарським сегментом	+								
	- розташуванням активів				+					
	- розташуванням покупців							+		
11	Узгодження доходу, результату, активів і зобов'язань з розкритою щодо звітних сегментів сукупною інформацією в консолідованих фінансових звітах	+			+			+		

Примітки:

- ¹ За кожним географічним сегментом, дохід якого від операцій з продажу зовнішнім покупцям становить 10 або більше відсотків загального доходу підприємства від операцій з продажу всім зовнішнім покупцям.
- ² За кожним географічним сегментом, активи якого становлять 10 або більше відсотків загальної суми активів усіх географічних сегментів.
- ³ Якщо розташування покупців відрізняється від розташування активів, тоді підприємству слід включати у звітність для кожного географічного сегмента, що базується на розташуванні покупців, доходи якого від операцій з продажу зовнішнім покупцям становлять 10 або більше відсотків загальної суми доходів підприємства від операцій з продажу всім зовнішнім покупцям;
- ⁴ Якщо активи підприємства розташовані в різних географічних зонах з покупцями, тоді підприємству слід включати у звітність таку сегментну інформацію за кожним географічним сегментом, що базується на розташуванні активів, доходи якого від операцій з продажу зовнішнім покупцям або активи сегмента якого становлять 10 або більше відсотків пов'язаних із ними консолідованих (загальних) сум на підприємстві.
- ⁵ Дохід будь-якого господарського або географічного сегмента, зовнішній дохід якого більше ніж 10 відсотків доходу підприємства, але він не є звітним сегментом, тому що більшість його доходу від внутрішніх трансфертів.

Слід зазначити, що за МСБО 14 "Звітність за сегментами" вимоги розкриття інформації за сегментами відмінні від вимог національного стандарту. Так, поряд із розкриттям інформації про пріоритетні сегменти та допоміжні сегменти МСБО 14 містить вимогу щодо розкриття додаткової інформації про сегменти.

Так, якщо господарський чи географічний сегмент, інформація за яким відображається у звітності ради директорів і вищого виконавчого керівника, не є звітним сегментом, оскільки більшу частину свого доходу він отримує від продажу зовнішнім покупцям, але доходи якого від продажу зовнішнім покупцям становлять десять або й більше відсотків загальної суми продажу підприємства всім зовнішнім покупцям, МСБО 14 вимагає розкривати цей факт та суми доходів від продажу зовнішнім покупцям від внутрішнього продажу сегментам.

Поряд з тим необхідно вказувати основу внутрішньосегментного трансферного ціноутворення та подавати інформацію про її зміну.

Слід також наводити типи продукції та послуг, які включено до кожного звітного господарського сегмента діяльності (і первинного, і вторинного), якщо це не розкривається іншим чином у фінансовій звітності.

У разі зміни облікової політики сегмента слід розкривати ті зміни, що суттєво впливають на сегментну інформацію, а зіставну інформацію за попередній період слід перерахувати у разі можливості.

Інформація, що підлягає розкриттю у разі суттєвих змін в обліковій політиці сегмента, включає:

- / пояснення щодо характеру змін;
- / причини змін;
- / той факт, що зіставна інформація була перерахована або неможливість зробити це;
- / фінансовий вплив зміни, якщо він може бути обґрунтовано визначений.

Якщо підприємство змінює визначення своїх сегментів і не перераховує сегментну інформацію за попередні періоди на новій основі, оскільки це неможливо зробити, тоді для забезпечення зіставності у разі вказаної зміни підприємству слід подавати дані за сегментами і за новою, і за старою основами сегментації.

11.9. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ПОВ'ЯЗАНИХ СТОРІН

Вимоги до розкриття інформації щодо пов'язаних сторін у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін". Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) щодо операцій пов'язаних сторін.

Згідно з П(С)БО 23 *пов'язаними сторонами* вважаються:

- / підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;
- / підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи.

При цьому *близькими членами родини* є чоловік або дружина і родичі (визнані такими згідно з законодавством) фізичної особи, що є пов'язаною стороною, які

можуть впливати або перебувають під впливом такої фізичної особи щодо прийняття рішень з фінансової, господарської та комерційної політики підприємства.

Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою). Наприклад, шлюбні стосунки можуть бути незареєстровані, але якщо вони фактично існують, тоді їх учасників можна вважати близькими членами родини.

П(С)БО 23 вимагає розкриття у Примітках до фінансової звітності певної інформації про стосунки та операції між пов'язаними сторонами.

Відносини між пов'язаними сторонами включають, зокрема, відносини:

- / материнського (холдингового) і його дочірніх підприємств;
- / спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності;
- / підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств;
- / підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи;
- / підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родин таких осіб.

Провідний управлінський персонал — це персонал, відповідальний за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємства.

Якщо протягом звітного періоду підприємство мало операції з пов'язаними сторонами, йому слід наводити (у Примітках до фінансової звітності) таку інформацію:

- / характер відносин між пов'язаними сторонами;
- / види та обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) пов'язаних сторін;
- / використані методи оцінки активів і зобов'язань в операціях пов'язаних сторін;
- / суми дебіторської та кредиторської заборгованості за операціями пов'язаних сторін.

Приклади операцій пов'язаних сторін та їх відображення в обліку було розглянуто у *розділі 4.2*.

Проте не вимагається розкриття інформації про внутрішньогрупові операції в консолідованих фінансових звітах, оскільки вони відображають фінансовий стан і діяльність материнського підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Крім того, надання інформації про операції з пов'язаними сторонами не вимагається у фінансовій звітності:

- / материнського підприємства, якщо вона оприлюднюється разом із консолідованими фінансовими звітами;
- / дочірнього підприємства, яке є юридичною особою за законодавством України та знаходиться у повній власності материнського підприємства, яке є юридичною особою за законодавством України та оприлюднює консолідовану фінансову звітність.

У разі відсутності операцій між пов'язаними сторонами характери відносин між ними слід розкривати лише за умови, що одна сторона здійснює контроль над іншою стороною.

Це обумовлено тим, що при наявності контролю стосунки пов'язаних сторін можуть впливати на результати діяльності та фінансовий стан підприємства навіть за відсутності операцій між пов'язаними сторонами.

Наприклад, дочірнє підприємство може припинити стосунки з певним постачальником або замовником за вказівкою материнського підприємства.

В узагальненому вигляді підхід до розкриття інформації щодо пов'язаних сторін згідно з П(С)БО 23 наведено *нарис. 11.13*.

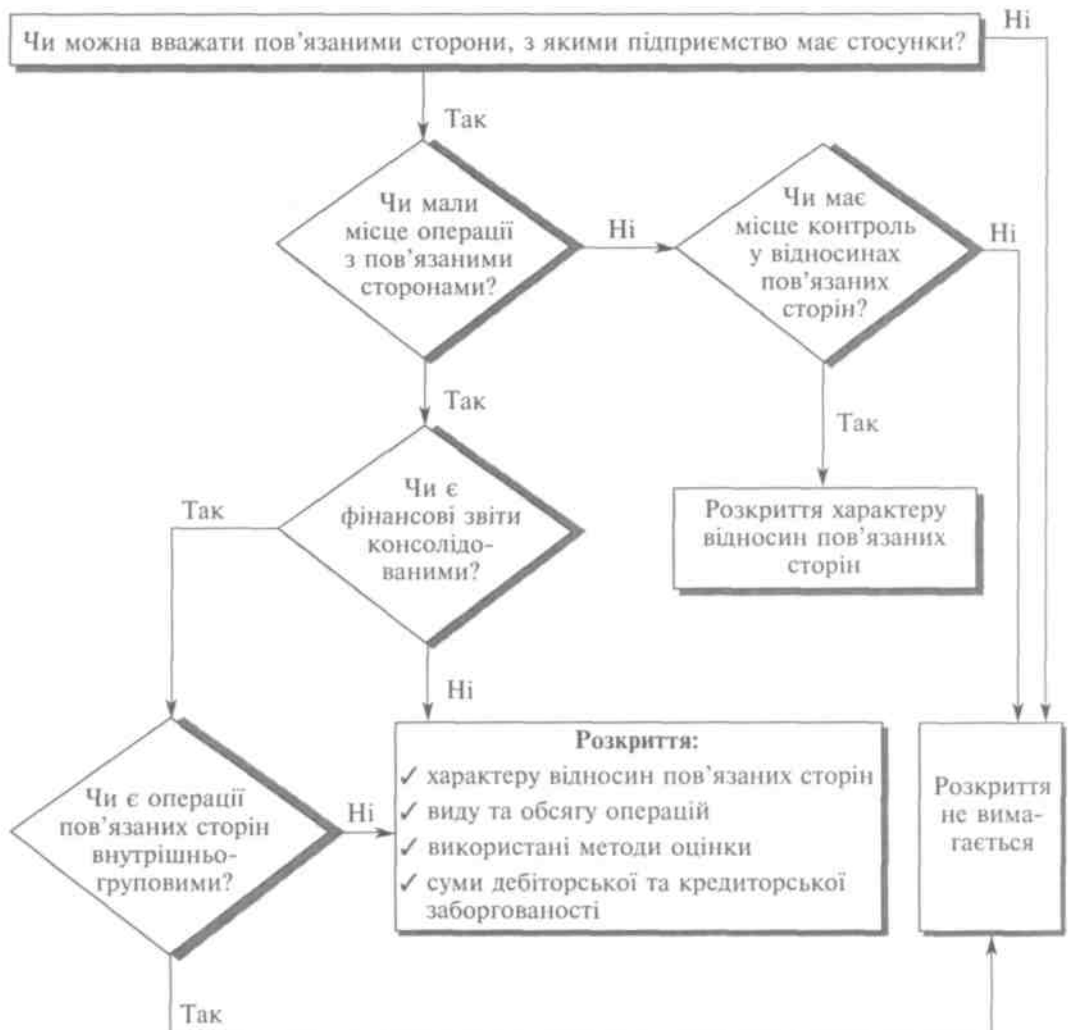


Рис. 11.13. Підхід до розкриття інформації щодо пов'язаних сторін

Разом з тим слід мати на увазі, що інші П(С)БО містять додаткові вимоги щодо розкриття інформації про пов'язані сторони (*табл. 11.38*).

Таблиця 11.38. Вимоги інших П(С)БО щодо розкриття інформації про пов'язані сторони

№ пор.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	Інформація, що підлягає розкриттю у Примітках до фінансових звітів
1	П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів"	/ Наявність значного сальдо грошових коштів, які є в підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство
2	П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал"	/ Акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам / Перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють / Кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують 5%
3	П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"	/ Перелік дебіторів і суми дебіторської заборгованості пов'язаних сторін із виділенням внутрішньогрупового сальдо дебіторської заборгованості
4	П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції"	/ Перелік провідних асоційованих, дочірніх і спільних підприємств із зазначенням частки в капіталі та методів оцінки, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій / Контрольний учасник спільного підприємства наводить інформацію про: а) загальну суму зобов'язань щодо його часток у спільних підприємствах; б) суму зобов'язань інвестиційного характеру щодо його часток у спільних підприємствах та його частки в зобов'язаннях, які він взяв разом з іншими учасниками; в) суму своєї частки в зобов'язаннях інвестиційного характеру спільних підприємств
5	П(С)БО 15 "Дохід"	Частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами
6	П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність"	У Примітках до консолідованої фінансової звітності: / перелік дочірніх підприємств із зазначенням назви, країни реєстрації та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів (у разі її незбігу з часткою в капіталі) / причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності / характер відносин між материнським і дочірнім підприємством, якщо материнське підприємство не володіє в дочірньому підприємстві (прямо чи непрямо) більш як половиною голосів • назва дочірніх підприємств, в яких материнському підприємству прямо або непрямо (через дочірні підприємства) належить більше половини голосів, але яке через відсутність контролю не є дочірнім підприємством

Далі наведено приклад розкриття інформації щодо пов'язаних сторін

ПРИКЛАД 11.27

Примітка 18. Операції з пов'язаними сторонами

В 2004 і 2003 роках підприємство мало наступні операції з Торговим домом "Глобал", який контролюється акціонерами підприємства. Ці операції включали:

	<i>2004 р.</i>	<i>2003 р.</i>
<i>Реалізація товарів</i>	<i>62 300</i>	<i>57 800</i>
<i>Надання послуг тощо</i>	<i>415</i>	<i>632</i>
	<i>62 715</i>	<i>58 432</i>
<i>Придбання сировини</i>	<i>(40 180)</i>	<i>(34 100)</i>
<i>Придбання послуг</i>	<i>(720)</i>	<i>(513)</i>
	<i>(40 900)</i>	<i>(34 613)</i>

Реалізація Торговому дому "Глобал" здійснювалась за цінами, нижчими за ринкові.

В червні 2004 року підприємство надало продукцію на суму 6 00 тис. грн і устаткування на суму 4 200 тис. грн як забезпечення кредиту, отриманого Торговим домом "Глобал".

11.10. КОРИГУВАННЯ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ВНАСЛІДОК ІНФЛЯЦІЇ

Інфляція призводить до зростання загального рівня цін та зниження загальної купівельної спроможності грошей. Відповідно значний рівень інфляції не дозволяє використовувати фінансову звітність для аналізу і прийняття рішень, оскільки її статті відображають ціни різних періодів, зміна яких негативно впливає на доречність, зіставність та інші якісні характеристики фінансових звітів.

Тому в таких умовах виникає потреба коригувати статті фінансових звітів внаслідок інфляції для того, щоб відобразити їх у грошових одиницях, які мають однакову купівельну спроможність.

Порядок коригуванні фінансової звітності на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у Примітках до фінансової звітності визначає П(С)БО 22 "Вплив інфляції". Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім бюджетних установ), які відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, а саме:

- / відкритими акціонерними товариствами;
- / підприємствами — емітентами облігацій;
- / банками;
- / довірчими товариствами;
- / валютними та фондовими біржами;
- / інвестиційними фондами та компаніями;
- / кредитними спілками;
- / недержавними пенсійними фондами;
- / страховими компаніями;
- / іншими фінансовими установами.

Показники річної фінансової звітності зазначених підприємств підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90 і більше відсотків.

Коефіцієнтом коригування є відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності.

При цьому під **індексом інфляції** розуміють індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.

Кумулятивний приріст інфляції визначається як добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний.

Проілюструємо методику розрахунку коефіцієнта коригування та кумулятивного приросту інфляції, використовуючи дані **табл. 11.39**.

Таблиця 11.39. Зведена таблиця індексів інфляції в Україні за 1991— 2004 роки

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Січень		385,2	173,2	119,2	121,2	109,4	102,2	101,3	101,5	104,6	101,5	101,0	101,5	101,4
Лютий		115,3	128,8	112,6	118,1	107,4	101,2	100,2	101,0	103,3	100,6	98,6	101,1	100,4
Березень		112,1	122,1	105,7	111,4	103,0	100,1	100,2	101,0	102,0	100,6	99,3	101,1	100,4
Квітень		107,6	123,6	106,0	105,8	102,4	100,8	101,3	102,3	101,7	101,5	101,4	100,7	100,7
Травень		114,4	127,6	105,2	104,6	100,7	100,8	100,0	102,4	102,1	100,4	99,7	100,0	100,7
Червень		126,5	171,7	103,9	104,8	100,1	100,1	100,0	100,1	103,7	100,6	98,2	100,1	100,7
Липень		122,1	137,6	102,1	105,2	100,1	100,1	99,1	99,0	99,9	98,3	98,5	99,9	100,0
Серпень	104,0	108,3	121,7	102,6	104,6	105,7	100,0	100,2	101,0	100,0	99,8	99,8	98,3	99,9
Вересень	104,5	110,6	180,3	107,3	114,2	102,0	101,2	103,8	101,4	102,6	100,4	100,2	100,6	101,3
Жовтень	105,9	112,4	166,1	122,6	109,1	101,5	100,9	106,2	101,1	101,4	100,2	100,7	101,3	102,2
Листопад	116,5	122,0	145,3	172,3	106,2	101,2	100,9	103,0	102,9	100,4	100,5	100,7	101,9	101,6
Грудень	124,6	135,1	190,8	128,4	104,6	100,9	101,4	103,3	104,1	101,6	101,6	101,4	101,5	102,4
Всього за рік	390,0	2100,0	10256,0	501,0	281,7	139,7	110,1	120,0	119,2	125,8	106,1	99,4	108,2	112,3
Середньо-місячний темп росту	121,0	128,9	147,1	114,4	109,0	102,8	100,8	101,6	101,5	101,9	100,5	99,9	100,7	100,9
Середньо-річний темп росту		1627,0	4835,0	991,2	477,0	180,3	115,9	110,6	122,7	128,2	112,0	100,8	105,2	109,0

ПРИКЛАД 11.28

Українське підприємство складає звітність на кінець 1997 року і має обладнання первісною вартістю 100 000 грн, яке було придбане, коли індекс інфляції був 120%. Виходячи з цього, кумулятивний приріст інфляції на звітну дату дорівнює:

$$\frac{39,7 \cdot 10,1 \cdot 20,0}{100} = 80,19\%$$

Отже, кумулятивний приріст інфляції є нижчим за 90%, і згідно з П(С)БО 22 коригування не вимагається.

Проте якщо б таке коригування було здійснене, коефіцієнт коригування устаткування становив би:

$$\frac{180,19}{120,0} = 1,50.$$

Відповідно скоригована первісна вартість устаткування становитиме:

$$100\ 000 \text{ грн} \cdot 1,50 = 150\ 000 \text{ грн}.$$

З *табл. 11.39* видно, що кумулятивний приріст інфляції останній раз перевищував 90% станом на кінець 1997 року. Проте кумулятивний приріст інфляції є лише однією з ознак гіперінфляції. Тому в міжнародній практиці ознаками гіперінфляції можуть бути наступні чинники:

- 1) основна маса населення:
 - а) віддає перевагу збереженню своїх заощаджень у формі немонетарних активів або у порівняно стабільній іноземній валюті. Тому кошти в національній валюті негайно інвестуються для збереження купівельної спроможності;
 - б) розглядає грошові суми у порівняно стабільній іноземній валюті, а ціни також можуть наводитися в цій валюті;
- 2) продаж і придбання в кредит здійснюються за цінами, що компенсують очікувані втрати купівельної спроможності грошей протягом періоду кредиту;
- 3) процентні ставки, зарплата та ціни індексуються;
- 4) сукупний рівень інфляції за три роки наближається або перевищує 100%.

Коригування показників Балансу

Коригування показників Балансу здійснюється залежно від того, чи є стаття монетарною або немонетарною та її оцінки. Підхід до коригування статті Балансу на вплив інфляції узагальнено в *табл. 11.40*.

Таблиця 11.40. Порядок коригування статей Балансу на вплив інфляції

	Стаття	Коригування на вплив інфляції
1.	Монетарні активи та монетарні зобов'язання, які згідно з угодою між підприємством та іншою стороною підлягають індексації (депозити, облігації тощо)	Відображаються в сумі, передбаченій угодою
2.	Інші монетарні статті	Не коригуються
3.	Немонетарні статті, відображені за справедливою вартістю, визначеною: / на дату балансу (кінець звітного року)	Не коригуються
	/ не на дату балансу	Коригуються з використанням інфляції на дату переоцінки
4.	Немонетарні статті, відображені за первісною або залишковою вартістю	Коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату визнання відповідного активу, зобов'язання і власного капіталу
5.	Активи, придбані на умовах відстрочення платежу без сплати відсотків (унаслідок чого суму відсотків визначити неможливо)	Коригуються із застосуванням індексу інфляції з дати платежу

При цьому на початок першого звітного року, в якому застосовується П(С)БО 22, суми дооцінки активів, наведені у складі власного капіталу, до скоригованого Балансу не включаються, а показником нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) визнається різниця між сумою скоригованих показників активу та сумою скоригованих показників пасиву Балансу.

Якщо значення кумулятивного приросту інфляції у звітному році вже не перевищує 90%, оцінка статей Балансу за попередній рік визнається балансовою вартістю відповідних активів, власного капіталу і зобов'язань звітного року.

Коригування показників Звіту про фінансові результати Показники Звіту про фінансові результати (крім собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів) коригуються із застосуванням коефіцієнта коригування, що визначається як відношення індексу 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) виникають майже рівномірно, підприємство може застосовувати середній індекс інфляції протягом цього періоду до загальної суми статті доходів і витрат замість індексу інфляції на дату визнання окремих доходів і витрат. Середній індекс інфляції не застосовується до витрат і доходів, пов'язаних із немонетарними статтями, визнаними активами або зобов'язаннями в попередніх звітних періодах (амортизація основних засобів і нематеріальних активів, доходи та витрати майбутніх періодів тощо).

Скоригована собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів визначається після коригування запасів готової продукції (робіт, послуг) і товарів на початок і кінець звітного періоду і собівартості виготовленої за звітний період продукції (робіт, послуг) і собівартості придбаних товарів.

Скоригована собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг) визначається за формулою

$$C_{г.п.} = CH_n + V_c - CH_k,$$

де $C_{г.п.}$ — скоригована собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг);

CH_n і CH_k — скоригована вартість залишку незавершеного виробництва відповідно на початок і кінець року;

V_c — скоригована сума витрат на виробництво за рік.

Відповідно собівартість реалізованих товарів визначається шляхом розрахунку:

$$C_p = Z_n \cdot I_{zn} + P \cdot I_n - Z_k \cdot I_{zk},$$

де C_p — собівартість реалізованих товарів;

Z_n — запаси товарів на початок звітного періоду;

Z_k — запаси товарів на кінець звітного періоду;

P — купівля товарів упродовж звітного періоду;

I_{zn} , I_n та I_{zk} — індекси (співвідношення), що використовуються для перерахунку відповідно початкових товарних запасів, покупок і кінцевих товарних запасів.

Унаслідок впливу інфляції на монетарні статті Балансу виникає прибуток або збиток від впливу інфляції, який підлягає відображенню у скоригованому Звіті про фінансові результати.

Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті визначається як різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим залишком коштів на кінець року у Звіті про рух грошових коштів.

Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті відображається у скоригованому Звіті про фінансові результати у вписуваному рядку 165 "Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті".

Показники чистого прибутку і скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію для скоригованого Звіту про фінансові результати розраховуються з врахуванням даних про чистий прибуток, визначених із застосуванням П(С)БО 22.

Коригування показників Скориговані показники руху грошових коштів у **Звіту про рух грошових коштів** результаті операційної діяльності (крім нарахованих та сплачених відсотків, сплаченого податку на прибуток, надходження (видатку) грошових коштів внаслідок надзвичайних подій) визначаються згідно з П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" із врахуванням відповідних статей скоригованого Балансу та скоригованого Звіту про фінансові результати. Суми нарахованих та сплачених відсотків, сплаченого податку на прибуток, надходження (видатку) грошових коштів унаслідок надзвичайних подій коригуються з використанням індексу інфляції на дату їх визнання.

Показники руху грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності коригуються з використанням індексу інфляції на дату кожної операції, пов'язаної з рухом таких грошових коштів.

Коригування показників Скориговані показники Звіту про власний капітал **Звіту про власний капітал** визначаються згідно з П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал" із врахуванням відповідних показників скоригованого Балансу та Звіту про фінансові результати. Показники, які неможливо отримати безпосередньо із скоригованої фінансової звітності (переоцінка активів, відрахування до резервного капіталу тощо) коригуються у порядку, наведеному в *табл. 11.40*.

Розглянемо процес коригування фінансових звітів на вплив інфляції на прикладі.

ПРИКЛАД 11.29

ВАТ "Віртуоз" розпочало свою діяльність у січні звітного року. Кумулятивний приріст інфляції становить 94,2%. Дані про індекси інфляції наведені у табл. 11.41.

Таблиця 11.41. Індекси інфляції

Період	Значення
1	2
Початок року	100,0
Кінець року	119,2
Середній за рік	109,6*

* Розраховано як середнє значення індексів на початок і кінець року.

Продовження табл. 11.41

1	2
На дату формування статутного капіталу	100,0
На дату придбання основних засобів	108,4
На дату придбання товарів, які не реалізовано на дату балансу	107,5
На дату придбання фінансових інвестицій	108,6
На дату реалізації фінансових інвестицій	114,5
На дату отримання відсотків	111,3

Для обліку запасів підприємство застосовує метод ФІФО, а запаси, які залишилися на дату балансу, було придбано в липні звітного року. Виходячи з наведеної вище інформації, скоригуємо показники фінансових звітів ВАТ "Віртуоз" за звітний рік на вплив інфляції (табл. 11.42):

Таблиця 11.42. Коригування Балансу ВАТ "Віртуоз"

тис. грн

Стаття	Код рядка	Балансова сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість
1	2	3	4	5
Актив				
Основні засоби:				
залишкова вартість	030	320	—	352
первісна вартість	031	400	119,2/108,4	440
знос	032	(80)	119,2/108,4	(88)
Товари	140	50	119,2/107,5	55
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги — чиста реалізаційна вартість	160	200		200
Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті	230	30	—	30
Баланс	280	600	—	637
Пасив				
Статутний капітал	300	260	119,2/100	310
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	300	—	287*
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	40	—	40
Баланс	640	600	—	637

* визначено розрахунково (637 – 310 – 40)

Таблиця 11.43. Коригування Звіту про фінансові результати ВАТ "Віртуоз"

тис. грн

Стаття	Код рядка	Сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість
1	2	3	4	5
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	1 200	119,2/109,6	1 305
Податок на додану вартість	015	(200)	119,2/109,6	217
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	1 000		1 088
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(350)	—	(380)*
Валовий прибуток	050	650	—	708
Адміністративні витрати (в т.ч. амортизація 5 тис. грн)	070	(30)	—	(33)**
Витрати на збут (в т.ч. амортизація 75 тис. грн)	080	(170)	—	(186)***
Інші операційні витрати	090	(50)	119,2/109,6	(54)
Прибуток від операційної діяльності	100	400	—	435
Інші фінансові доходи	120	35	119,2/111,3	37
Інші доходи****	130	240	119,2/114,5	250
Інші витрати****	160	(215)	119,2/108,6	(236)
Збиток від впливу інфляції на монетарні статті	165	—	—	(24)*****
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	170	460	—	462
Податок на прибуток	180	(160)	119,2/109,6	(175)
Прибуток від звичайної діяльності	190	300	—	287

$$* \quad \frac{(400 \cdot 119,2)}{109,6} - \frac{(50 \cdot 119,2)}{107,5} = 380.$$

$$** \quad \frac{(5 \cdot 119,2)}{108,4} + \frac{(25 \cdot 119,2)}{109,6} = 33.$$

$$*** \quad \frac{(75 \cdot 119,2)}{108,4} + \frac{(95 \cdot 119,2)}{109,6} = 186.$$

**** Ці статті містять інформацію відповідно про доходи та витрати від реалізації фінансових інвестицій.

***** Визначено за результатами коригування Звіту про рух грошових коштів.

Таблиця 11.44. Коригування Звіту про рух грошових коштів ВАТ 'Вірту' " тис. грн

Стаття	Код рядка	Надходження			Видаток		
		Сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість	Сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності							
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010	460	—	486*	—	—	—
Коригування на амортизацію необоротних активів	020	80	—	88	—	—	—
Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050	—	—	—	60**	—	51***
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	480	—	523	—	—	—
Зменшення (збільшення) оборотних активів	080	—	—	—	250	—	255
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	100	40	—	40	—	—	—
Грошові кошти від операційної діяльності	120	270	—	308	—	—	—
Сплачені податки на прибуток	140	—	—	—	160	—	175
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	ПО	—	133	—	—	—
II. Рух коштів в результаті інвестиційної діяльності							
Реалізація фінансових інвестицій	180	240	119,2/ 114,5	250	—	—	—
Отримані відсотки	210	35	—	37	—	—	—
Придбання:							
фінансових інвестицій	240	—	—	—	215	119,2/ 108,6	236
необоротних активів	250	—	—	—	400	119,2/ 108,4	440
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300	—	—	—	340	—	389
III. Рух коштів в результаті фінансової діяльності							
Надходження власного капіталу	310	260	119,2/ 100	310	—	—	—

Продовження табл. 11.44

1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	260	—	310	—	—	—
Чистий рух коштів за звітний період	400	30	—	54	—	—	—
Залишок коштів на початок року	410	—	—	—	—	—	—
Залишок коштів на кінець року	430	30	—	54	—	—	—

Визначено за даними Звіту про фінансові результати:

* $(435 + 37 + 250 - 236)$.

** $(35 + 240 - 215)$.

*** $37 + 250 - 236 = 51$.

Виходячи з даних наведеного вище Звіту про рух грошових коштів, збиток від впливу інфляції на монетарні статті дорівнює, тис. грн:

$$54 - 30 = 24.$$

Таблиця 11.45. Коригування Звіту про власний капітал (фрагмент) ВАТ "Віртуоз"

тис. грн

Стаття	Код рядка	Статутний капітал		Нерозподілений прибуток	
		Сума до коригування	Скоригована сума	Сума до коригування	iff
1	2	3	4	5	6
Залишок на початок року	010	—	—	—	—
Скоригований залишок на початок року	050	—	—	—	—
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	130	—	—	300	287
Внески учасників	180	260	310	—	—
Разом змін в капіталі	290	260	310	300	287
Залишок на кінець року	300	260	310	300	287

Консолідація скоригованих фінансових звітів Для включення до консолідованої фінансової звітності материнського підприємства показники фінансової звітності дочірнього підприємства, яка складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою, коригуються із застосуванням індексу інфляції цієї країни.

Якщо консолідується фінансова звітність, що складена на різні дати балансу (за різний період), то показники такої фінансової звітності коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату консолідації фінансової звітності.

Розкриття інформації про вплив інфляції в Примітках до фінансової звітності

У разі коригування фінансових звітів на вплив інфляції у примітках до них наводиться інформація про:

- / факт коригування показників фінансової звітності із застосуванням П(С)БО 22;
- / суму коригування амортизації основних засобів;
- / розрахунок коригування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) і товарів;
- / індекс інфляції на дату балансу і зміни індексу інфляції протягом поточного та попереднього звітних періодів.

11.11. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Аналіз фінансової звітності — це виявлення взаємозв'язку і взаємозалежності різноманітних показників діяльності підприємства, включених у його фінансову звітність.

Основною метою такого аналізу є отримання невеликої кількості ключових (найінформативніших) параметрів, які дають об'єктивну і точну картину фінансового стану підприємства, його фінансових результатів і грошових потоків.

Найпоширенішими напрямками аналізу фінансової звітності є:

- / горизонтальний аналіз;
- / вертикальний (структурний) аналіз;
- / трендовий аналіз;
- / аналіз коефіцієнтів.

Сутність зазначених напрямів аналізу фінансової звітності проілюстровано на ^нис. 11.14.

	2003	2004	2005
Горизонтальний аналіз	1 000	1 100	1 375
Трендовий аналіз	100	110	137,5
Вертикальний аналіз	%	%	%
	60	55	50
	30	33	35
	10	12	15
	100	100	100
Аналіз коефіцієнтів або співвідношень	6	7	8
	60	55	50
	10%	13%	16%

Рис. 11.14. Ілюстрація основних видів аналізу фінансової звітності

Горизонтальний аналіз Горизонтальний аналіз передбачає зіставлення показників звітності за кілька років (зазвичай за два останні) та виявлення абсолютних або відносних відхилень (від базового періоду або від запланованих значень).

Для здійснення такого аналізу складають порівняльні фінансові звіти, приклади яких наведено в *табл. 11.46*.

Таблиця 11.46. Горизонтальний аналіз Звіту про фінансові результати ТОВ "Елукра"

Стаття	2001	2002	2003	Абсолютні зміни від попереднього періоду		Відносні зміни від попереднього періоду	
				2002	2003	2002	2003
Дохід від продажу	4 193	5 976	13 534	1 783	7 558	42,5%	126,5%
Собівартість реалізованої продукції	2 822	4 061	9 369	1 239	5 308	43,9%	130,7%
Валовий прибуток	1 371	1 915	4 165	544	2 250	39,7%	117,5%
Адміністративні витрати	258	282	377	24	95	9,3%	33,7%
Витрати по збуту	917	1 162	1 962	245	800	26,7%	68,8%
Всього адміністративні витрати та витрати на збут	1 175	1 444	2 339	269	895	22,9%	62,0%
Прибуток від операційної діяльності	196	471	1 826	275	1 355	140,3%	287,7%
Інші доходи	55	—	27				
Інші витрати	—	1					
Прибуток (збиток) до оподаткування	251	470	1 853	219	1 383	87,3%	294,3%
Податок на прибуток	63	146	818	83	672	131,7%	460,3%
Чистий прибуток	188	324	1 035	136	711	72,3%	219,4%

Табл. 11.46 відображає темпи зростання обсягів продажу за три останні роки діяльності товариства. В 2002 році продаж збільшився на 1 782 тис. грн, що складає 42,5% рівня 2001 року, а в 2003 році ріст склав 126,5%, що в абсолютному значенні становить 7 558 тис. грн. Такий стрімкий ріст продажу в 2003 році був дещо нетиповим і був викликаний отриманням декількох великих проектів від нових клієнтів.

У той самий час валовий прибуток виріс в 2002 році на 39,7%, а в 2003 — на 117,5%. Таке непропорційне співвідношення є наслідком того, що більш високими темпами збільшились витрати на придбання товарів — на 43,9% в 2002 році та на 130,7% в 2003 порівняно з 2002 роком.

Слід відмітити, що майже в 2 рази повільніше від росту продажу відбувався ріст адміністративних витрат і витрат на збут. В 2001 році такі витрати становили 1 775 тис. грн, в 2002 році вони зросли на 22,9% (на 269 тис. грн), а 2003 — на 62% (на 895 тис. грн) порівняно з 2002 роком. Це здебільшого пояснюється характером цих витрат, які носять переважно постійний характер.

Виходячи з цього, прибуток до оподаткування збільшився на 87,3% в 2002 році від величини 251 тис. грн в 2001 році, а в 2003 році цей показник становив 294,3% рівня 2002 року.

Упродовж трьох років спостерігається значний відносний ріст податку на прибуток, про що свідчить збільшення цієї величини на 131,7% в 2002 році і на 460,3% в 2003 порівняно з 2002 роком.

Результуючим показником Звіту про прибутки і збитки є чистий прибуток. В 2001 році товариство отримало чистий прибуток в сумі 188 тис. грн, в 2002 році він зріс на 136 тис. грн, або на 72,3%, і в 2003 році цей показник досяг суми 1 035 тис. грн, що становить 219,4% рівня 2002 року.

Таблиця 11.47. Горизонтальний аналіз Балансу ТОВ "Елукра"

Стаття	2001	2002	2003	Абсолютні зміни від попереднього періоду		Відносні зміни від попереднього періоду	
				2002	2003	2002	2003
Будівлі і споруди	200	180	248	-20	68	-10,0%	37,8%
Інші основні засоби	118	149	164	31	15	26,3%	10,1%
Нематеріальні активи	58	37	32	-21	-5	-36,2%	-13,5%
Разом необоротні активи	376	366	444	-10	78	-2,7%	21,3%
Відстрочені податкові активи	35	118	337	83	219	237,1%	185,6%
Грошові кошти	157	319	1 040	162	721	103,2%	226,0%
Розрахунки з дебіторами за товари	205	485	742	280	257	136,6%	53,0%
Запаси	528	887	1 391	359	504	68,0%	56,8%
Аванси видані	118	128	133	10	5	8,5%	3,9%
Розрахунки з бюджетом	64	0	33	-64	33	-100,0%	
Разом необоротні активи	1 072	1 819	3 339	747	1 520	69,7%	83,6%
ВСЬОГО АКТИВ	1 483	2 303	4 120	820	1 817	55,3%	78,9%
Статутний капітал	411	411	411	0	0	0,0%	0,0
Нерозподілений прибуток	-49	275	1 035	324	760	-661,2%	276,4%
Разом власний капітал	362	686	1 446	324	760	89,5%	110,8%
Розрахунки з кредиторами за товари	879	1 014	1 588	135	574	15,4%	56,6%
Аванси отримані	171	392	880	221	488	129,2%	124,5%
Інші кредитори	45	72	76	27	4	60,0%	5,6%
Розрахунки з бюджетом	20	115	130	95	15	475,0%	13,0%
Розрахунки з оплати праці	6	24		18	-24	300,0%	-100,0%
Разом поточні зобов'язання	1 121	1 617	2 674	496	1 057	44,2%	65,4%
ВСЬОГО ПАСИВ	1 483	2 303	4 120	820	1 817	55,3%	78,9%

В 2001 році валюта Балансу становила 1 483 тис. грн, в 2002 році вона збільшилась на 55,3%, а в 2003 році досягла рівня 420 тисяч, або 78,9% рівня 2002 року. Така динаміка обумовлена ростом оборотних активів, які в 2002 році збільшились на 67,7% рівня 2001 року і становили 1 819 тис. грн, а в 2003 році зросли на 1 520 тис. грн (83,6%) і становили 3 339 тис. грн.

Звертає на себе увагу той факт, що в 2002 році дебіторська заборгованість збільшилась на 136,6% рівня 2001 року — з 205 до 485 тис. грн, цим самим

значно випереджаючи ріст активів, але в 2003 році ріст даної статті Балансу зменшився до 53,0%.

Суттєво виросли залишки грошових коштів у 2003 році — на 226,0% порівняно з попереднім роком, а в 2002 році ріст був на рівні 103,2%. В цілому грошові кошти виросли за даний період з 157 до 1 040 тис. грн, або в 6,62 раза. Щодо необоротних активів, то тут спостерігається невеликий ріст в 2003 році — на 21,3% порівняно з 2002 р.

Власний капітал в 2001 р. становив 362 тис. грн, на кінець 2002 року він збільшився на 324 тис. грн, що склало 89,5%, а в 2002 році досяг рівня 110,8% рівня 2002 р., або 1 446 тис. грн. Водночас поточні зобов'язання загалом виросли на 44,2% в 2002 році з 1 121 до 1 617 тис. грн, а 2003 році становили 2 674 тис. грн, або зросли на 65,4%. Зокрема, аванси отримані виросли на 129,2% та 124,5% в 2002 та 2003 роках відповідно, досягнувши рівня 880 тис. грн в 2003 році порівняно з 171 тис. грн в 2001 році.

Різновидом горизонтального аналізу є трендовий аналіз.

Трендовий аналіз — порівняння кожної позиції звітності з попередніми періодами і визначення тренду, тобто основної тенденції динаміки показника, очищеної від випадкових впливів та індивідуальних особливостей окремих періодів. З допомогою тренду формуються можливі значення показників в майбутньому, що дозволяє здійснювати перспективний прогнозний аналіз.

Вертикальний (структурний) аналіз здійснюють з метою виявлення питомої ваги окремих статей звітності у загальному підсумковому показнику (який приймають за 100%) та зіставлення їх за ряд років. Зокрема, при аналізі Балансу визначають питому вагу його статей відповідно у підсумку активу або пасиву (*табл. 11.48*), а при аналізі Звіту про фінансові результати — питому вагу кожної статті у сумі доходу від продажу (*табл. 11.48*).

Таблиця 11.48. Горизонтальний аналіз Звіту про фінансові результати ТОВ "Елукра"

Стаття	2001	%	2002	%	2003	%	Зміни 2002/2001	Зміни 2003/2002
Дохід від продажу	4 193	100,0	5 976	100,0	13 534	100,0	0,0%	0,0%
Собівартість реалізованої продукції	2 822	67,3	4 061	68,0	9 369	69,2	0,7%	1,3%
Валовий прибуток	1 371	32,7	1 915	32,0	4 165	30,8	-0,7%	-1,3%
Адміністративні витрати	258	6,2	282	4,7	377	2,8	-1,4%	-1,9%
Витрати на збут	917	21,9	1 162	19,4	1 962	14,5	-2,4%	-4,9%
Всього адміністративні витрати та витрати на збут	1 175	28,0	1 444	24,2	2 339	17,3	-3,9%	-6,9%
Прибуток від операційної діяльності	196	4,7	471	7,9	1 826	13,5	3,2%	5,6%
Інші доходи	55	1,3			27	0,2	-1,3%	0,2%
Інші витрати			1	0,0			0,0%	0,0%
Прибуток (збиток) до оподаткування	251	6,0	470	7,9	1 853	13,7	1,9%	5,8%
Податок	63	1,5	146	2,4	818	6,0	0,9%	3,6%
Чистий прибуток	188	4,5	324	5,4	1 035	7,6	0,9%	2,2%

Аналіз Звіту про фінансові результати (*табл. 11.48*) свідчить, що кожна гривня доходу в 2003 р. містить 0,692 грн витрат на придбання товару, валовий прибуток відповідно становить 0,308 грн — в 2003 році. Але порівняно з 2001 роком спостерігається тенденція росту собівартості товару на 0,7% в 2002 році та на 1,3% в 2003 порівняно з 2002 роком, і відповідно тенденція до зменшення валового прибутку: до 30,8% в 2003 році проти 32,7% в 2001 році — на 1,9%. Причинами такої ситуації є як перегляд трансферних (закупівельних) цін, а також додаткові витрати на придбання товарів, зокрема пов'язані з сертифікацією та стандартизацією продукції.

Позитивним є і той факт, що в 2003 році порівняно з 2001-м в 1 грн виручки міститься на 10,7% менше витрат на збут і адміністративних витрат, що відповідно складає 0,28 грн та 0,173 грн. Водночас привертає увагу той факт, що податок на прибуток "з'їдає" в 2003 році аж \$0,06 з кожного вирученого від продажу долара, але в 2001 році цей показник був на рівні 0,015 грн, в 2002 — 0,024 грн, що в відносному значенні становив збільшення в 4 рази в 2003 році порівняно з 2001-м.

Але в цілому кожна гривня проданого товару принесла товариству в 2003 році 0,076 грн чистого прибутку, що на 40,7% більше ніж у 2002 році (0,054 грн), а, у свою чергу, 2002 рік забезпечив зростання на 20% рівня 2001 року (0,045 грн).

Таблиця 11.49. Вертикальний аналіз Балансу ТОВ "Елукра"

(у відсотках до валюти Балансу)

Стаття	2001 %	2002 %	2003 %	Зміни 2002/2001	Зміни 2003/2002
Будівлі та споруди	13,5	7,8	6,0	-5,7%	1,8%
Інші основні засоби	8,0	6,5	4,0	-1,5%	-2,5%
Нематеріальні активи	3,9	1,6	0,8	-2,3%	-0,8%
Разом необоротні активи	25,4	15,9	10,8	-9,5%	-5,1%
Відстрочені податкові активи	2,4	5,1	8,2	2,8%	3,1%
Грошові кошти	10,6	13,9	25,2	3,3%	11,4%
Розрахунки з дебіторами за товари	13,8	21,1	18,0	7,2%	-3,0%
Запаси	35,6	38,5	33,8	2,9%	-4,8%
Аванси видані	8,0	5,6	3,2	-2,4%	-2,3%
Розрахунки з бюджетом	4,3	0,0	0,8	-4,3%	0,8%
Разом оборотні активи	72,3	79,0	81,0	6,7%	2,1%
ВСЬОГО АКТИВ	100,0	100,0	100,0	0,0%	0,0%
Статутний капітал	27,7	17,8	10,0	-9,9%	-7,9%
Нерозподілений прибуток	-3,3	11,9	25,1	15,2%	13,2%
Разом власний капітал	24,4	29,8	35,1	5,4%	5,3%
Розрахунки з кредиторами за товари	59,3	44,0	38,5	-15,2%	-5,5%
Аванси отримані	11,5	17,0	21,4	5,5%	4,3%
Інші кредитори	3,0	3,1	1,8	0,1%	-1,3%
Розрахунки з бюджетом	1,3	5,0	3,2	3,6%	-1,8%
Розрахунки з оплати праці	0,4	1,0	0,0	0,6%	-1,0%
Поточні зобов'язання	75,6	70,2	64,9	-5,4%	-5,3%
ВСЬОГО ПАСИВ	100,0	100,0	100,0	0,0%	0,0%

Як бачимо з *табл. 11.49*, найбільшу питому вагу в структурі активів займають оборотні активи, які в 2001 році становили 72,3% та з кожним роком зростають: в 2002 році 79,0%, в 2003 році - 81,0%.

Відповідно питома вага необоротних активів різко зменшується: з 25,4% в 2001 році до 15,9 в 2002 і 10,8% — в 2003 році. Така тенденція характерна для всіх груп основних засобів.

Відстрочені податкові активи в структурі Балансу в 2003 році досягли 8,2% порівняно з 2,4% в 2001 році. Це цілком зрозуміло, адже питома вага авансів отриманих теж виросла з 11,5% в 2001 році до 21,4% в 2003 році.

Пасив Балансу представлений лише власним капіталом та поточними зобов'язаннями. В 2001 році власний капітал становив лише 24,4% в структурі пасиву, тоді як поточні зобов'язання склали 75,6%. Але в подальшому структура рівномірно змінюється в сторону збільшення питомої ваги власного капіталу: в 2002 році — 29,8%, в 2003 році — 35,1%. Це говорить про те, що збільшується фінансування за рахунок власних коштів, і показник фінансового важеля має позитивну тенденцію.

Мета горизонтального і вертикального аналізу фінансової звітності полягає в тому, щоб наочно уявити зміни, що відбулися в основних статтях Балансу, Звіту про прибутки і збитки та про рух грошових коштів і допомогти менеджерам компанії прийняти рішення відносно того, яким чином продовжувати свою діяльність.

Але недоліком горизонтального і вертикального аналізу є те, що в умовах інфляції можливості такого аналізу є обмеженими, і результати такого аналізу практично втрачають цінність. Наприклад, якщо темп річної інфляції не перевищує 6—8%, то результати горизонтального і вертикального аналізу можна вважати корисними і робити на їх основі відповідні висновки.

Аналіз фінансових коефіцієнтів передбачає розрахунок відношень даних різних форм звітності з метою визначення взаємозв'язків відповідних показників.

Методику розрахунку та сутність основних фінансових коефіцієнтів було розглянуто у *розділах 2—7*. Вибір методів аналізу фінансової звітності і, зокрема, відповідних коефіцієнтів залежить в першу чергу від суб'єкта аналізу та його мети. Суб'єктами аналізу звичайно є користувачі фінансової звітності, які мають прямий або непрямий інтерес до діяльності підприємства (*табл. 11.50*).

Таблиця 11.50. Користувачі фінансової інформації

Користувачі інформації	Внесок користувачів	Вимоги компенсації	Мета фінансового аналізу
1	2	3	4
Власники	Власний капітал	Зростання вартості бізнесу	Оцінка впливу динаміки фінансового стану на вартість бізнесу
Кредитори	Позиковий капітал	Відсотки	Ліквідність (платоспроможність)
Керівники (менеджмент)	Знання справи та вміння керувати	Оплата праці та частка прибутку	Всі сторони діяльності підприємства
Робітники	Знання, праця, досвід роботи	Заробітна плата та премії, соціальні умови	Фінансові результати підприємства

Продовження табл. 11.50

1	2	3	4
Постачальники		Договірна ціна	Фінансовий стан підприємства
Покупці (клієнти)	Збут продукції	Договірна ціна	Фінансовий стан підприємства
Податкові органи	Послуги суспільства: житлові масиви, парки та інше	Сплата податків в повній мірі та у визначений термін	Фінансові результати підприємства

Серед наведених суб'єктів аналізу найбільш впливовими є:

- / керівники (менеджмент);
- / власники;
- / кредитори.

Інтерес керівництва до фінансового стану підприємства, його рентабельності та перспектив стосується всіх сфер діяльності. На відміну від інших зацікавлених груп менеджмент має необмежений доступ до даних фінансового й управлінського обліку, що дозволяє здійснювати оперативний аналіз тенденцій та показників діяльності. Такий перманентний оперативний аналіз оснований на систематичному спостереженні за істотними взаємозв'язками і своєчасним виявленням проблемних областей, що з'являються в результаті змін, які відбуваються. Постійне спостереження за розміром і амплітудою змін у цих взаємозв'язках дає ключ до розуміння важливих змін у фінансових та інших умовах функціонування підприємства. Виявлення змін і своєчасна реакція на несприятливі тенденції є сутністю контролю.

Першорядне завдання менеджменту полягає в здійсненні контролю над тим, як виглядає підприємство з погляду найбільш важливих кредиторів та інвесторів.

Власників бізнесу більше турбує віддача на вкладений ними капітал як у довгостроковій перспективі, так і на поточний момент. Головним питанням для них є збільшення вартості бізнесу, величина прибутку і його розподіл, а також зміна вартості акцій, що складається на ринку цінних паперів. Тому інвестори, які є учасниками власного капіталу підприємства, мають найбільш гостру потребу в інформації серед усіх зацікавлених груп.

У свою чергу, кредиторів більше цікавить ліквідність підприємства і характер руху її коштів, що впливає на здатність підприємства сплачувати відсотки за кредитами і своєчасно повертати основну суму боргу. Також їх можуть цікавити такі показники, як фінансовий важіль, чисті активи і можливість їх продажу для погашення боргу у випадку фінансових проблем.

Основною рисою усіх видів надання кредиту є фіксована винагорода, одержувана кредитором. Якщо підприємство несе збитки або потрапляє у несприятливі обставини, може виникнути ризик неповернення боргу. Ця нестабільна природа співвідношення ризику і винагороди для кредитора впливає на спосіб, за допомогою якого він аналізує можливості надання кредиту. Тому кредитори більш консервативні у своїх поглядах і підходах і покладаються на аналіз фінансової звітності навіть більше, ніж інвестори, оскільки постійний аналіз дає можливість позичальникові контролювати потоки коштів.

Методика аналізу фінансової звітності, використовувана кредитором, а також критерії оцінки варіюють залежно від терміну, забезпечення і цілей, на які спрямовується позика.

У випадку надання короткострокової позики кредитором цікавить переважно точне фінансове становище, ліквідність поточних активів і рівень їхньої оборотності.

Оцінка довгострокових позик, що включає оцінку облігацій, вимагає набагато більше детальних показників і аналізу, зокрема прогноз грошових потоків, оцінку довгострокової прибутковості підприємства як важливе джерело гарантій, здатності підприємства покривати постійні витрати, пов'язані із заборгованістю.

Основні показники фінансового стану підприємства з урахуванням інтересів розглянутих груп користувачів узагальнено в *табл. 11.51*.

Таблиця 11.51. Основні показники фінансового стану підприємства

Менеджмент	Власники бізнесу	Кредитори
<i>Аналіз операційної діяльності</i>	<i>Показники прибутковості інвестицій</i>	<i>Коефіцієнти ліквідності</i>
Валовий прибуток	Прибутковість перманентного капіталу	Коефіцієнт загальної ліквідності
Прибуток до сплати відсотків і податку на прибуток	Прибутковість власного капіталу	Коефіцієнт швидкої ліквідності
Чистий операційний прибуток	Прибуток на акцію	Величина запасів та інших ліквідних активів
Собівартість продукції	Грошовий потік на акцію	
Аналіз маржинального доходу від видів діяльності	Приріст ринкової вартості акцій	
Величина операційного важеля		
Порівняння з конкурентами		
<i>Управління ресурсами</i>	<i>Розподіл прибутку</i>	<i>Показники фінансового важеля</i>
Оборотність активів	Дивідендна прибутковість акцій	Відношення суми позикових коштів до активів
Управління оборотним капіталом	Частка прибутку, що спрямовується на виплату дивідендів і на реінвестування	Відношення суми позикових коштів до величини капіталізації
/ оборотність запасів	Покриття дивідендів	Відношення суми позикових коштів до власного капіталу
/ структура короткострокової дебіторської заборгованості	Відношення дивідендів до величини активів	
/ структура короткострокової кредиторської заборгованості		
<i>Прибутковість бізнесу</i>	<i>Показники компанії з погляду фондового ринку</i>	<i>Обслуговування боргу</i>
Прибутковість активів	Співвідношення ціна / прибутковість акцій	Коефіцієнт кратності покриття відсотків
Економічна додана вартість	Співвідношення ринкової і балансової вартості компанії	Покриття основної суми боргу
Прибутковість інвестицій на основі грошового потоку	Ринкова вартість компанії	Покриття загальної величини боргового тягара
Вільний грошовий потік		

В будь-якому бізнесі на перше місце висувається інтерес вкладника, оскільки саме він вкладає кошти у бізнес на відносно довгий час, власника перш за все цікавить, скільки він заробляє на вкладений капітал і як при цьому виглядає підприємство порівняно з іншими підприємствами галузі. Тому основним показником результативності підприємства, з точки зору власників, є прибутковість власного капіталу, яка визначається відношення чистого прибутку до власного капіталу.

Розрахунок цього показника за даними фінансових звітів ТОВ "Елукра" дозволив отримати такі результати:

Прибутковість власного капіталу	2001 0,52	2002 0,47	2003 0,71.
---------------------------------	--------------	--------------	---------------

Отже, власники товариства отримали на кожную гривню інвестованих коштів 71 коп. в 2003 році, що майже в 1,5 раза більше ніж в 2002 році.

Для розуміння причини такого зростання доцільно застосувати метод Дюпона, який дозволяє розкласти прибутковість власного капіталу на складові:

$$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний капітал}} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Продаж}} \times \frac{\text{Продаж}}{\text{Активи}} \times \frac{\text{Активи}}{\text{Власний капітал}}$$

або

$$\text{Прибутковість власного капіталу} = \text{Прибутковість продажу} \times \text{Оборотність активів} \times \text{Фінансовий важіль}$$

Складові прибутковості власного капіталу ТОВ "Елукра" наведено в *табл. 11.52*.

Таблиця 11.52. Складові прибутковості власного капіталу

Показники	2001	2002	2003	Зміни 2002/2001	Зміни 2003/2002
Прибутковість власного капіталу	51,93%	47,23%	71,58%	-4,70%	24,35%
Прибутковість продажу	4,48%	5,42%	7,65%	0,94%	2,23%
Оборотність активів, разів	2,83	2,59	3,28	-0,23	0,69
Фінансовий важіль, разів	4,10	3,36	2,85	-0,74	-0,51

Як видно з *табл. 11.52*, зростання прибутковості власного капіталу відбувалося переважно за рахунок росту прибутковості продажу, що характеризує, скільки грн чистого прибутку міститься в одній гривні продажу.

В 2001 році даний показник був на рівні 4,48%, в 2002 році спостерігався відносний приріст на 20,99%, що становило 5,42%, а в 2003 році прибутковість продажу становила 7,65% (відносний ріст на 41,15%). Основними причинами зміни цього показника можуть бути: зменшення витрат на придбання і реалізацію товарів або підвищення цін продажу. Для виявлення конкретної причини слід проаналізувати інші показники прибутковості товариства. Але незалежно від цього можна констатувати, що збільшення прибутковості продажу свідчить про краще ставлення ринку до продукції підприємства.

Розглянемо динаміку другого важливого показника — оборотності активів. Цей показник свідчить про ефективність виробничого процесу та характеризує

ефективність використання активів компанії. Чим більше продукції отримується з кожної одиниці коштів, вкладених в активи, тим за інших рівних умов більш ефективно організований бізнес-процес і тим більше коштів на вкладений капітал заробляє власник компанії. В 2002 році в компанії спостерігається деяке зменшення показника оборотності активів з 2,83 раза в 2001 році до 2,59. Але в 2003 році показник оборотності активів виріс до 3,28 раза, що у відносному виразі становить ріст на 26,64% рівня 2002 року.

Третью складовою прибутковості власного капіталу є фінансовий важіль.

В нашому випадку спостерігається зниження показника фінансового важеля з 4,10 раза 2001 до 3,36 — у 2002 році та до 2,85 раза в 2003 році, що у відносному виразі становить 15,18% рівня 2002 року.

Слід також зазначити, що існують різні методи розрахунку показника фінансового важеля. Але всі вони відображають співвідношення позикового та власного капіталу у фінансуванні розвитку бізнесу.

Збільшення позикового капіталу призводить до росту доходності власного капіталу тільки за умови перевищення прибутковості активів над відсотковою ставкою по позиках.

Отже, прибутковість власного капіталу забезпечується головним чином трьома чинниками:

- / прибутковістю продаж (група показників операційної діяльності);
- / оборотністю активів (група показників ефективності використання активів);
- / структурою капіталу (роль власного капіталу у фінансуванні бізнесу)

Розглянемо першу групу показників — прибутковість продажу.

Таблиця 11.53. Показники прибутковості продажу

Показники	2001	2002	2003
Прибутковість на основі валового прибутку, %	32,70	32,04	30,77
Прибутковість на основі операційного прибутку, %	4,67	7,88	13,49
Коефіцієнт податку на прибуток, %	1,50	2,44	6,04
Прибутковість на основі чистого прибутку, %	4,48	5,42	7,65

Протягом 2001—2003 років спостерігається ріст собівартості проданої продукції на 1,93%, і тому на цю саму величину зменшився показник прибутковості продажу на основі валового прибутку з 32,7% в 2001 році до 30,77% в 2003 році. Але при цьому досить різко виріс показник прибутковості продажу на основі операційного прибутку: майже в 3 рази в 2003 році порівняно з 2001 роком, 13,49% в 2003 році до 4,67% в 2001, а в 2002 цей показник мав проміжне значення (7,88%). Це свідчить про зворотну тенденцію щодо адміністративних витрат і витрат на збут, які в структурі продаж скоротилися з 28,02% в 2001 році до 17,28% в 2003 році. Тенденцію росту в 4 рази має коефіцієнт, що показує відсоток податку на прибуток в продажах. В 2001 році з 1,5% він зріс до 6,04 % в 2003 році. Такий ріст пояснюється двома основними факторами: збільшенням відстрочених податкових активів і тим, що збільшилась частина витрат, яка не включається

згідно з податковим законодавством в розрахунок доходу до оподаткування, таким чином збільшуючи фактичні витрати компанії.

Отже, ріст показника прибутковості продаж відбувся головним чином за рахунок суттєвого зменшення операційних витрат в структурі продажу товариства при тому, що спостерігався невеликий ріст (1,93%) собівартості реалізованих товарів і досить значний ріст відносного показника податку на прибуток в структурі продажу.

Узагальнюючим показником оборотності є показник оборотності активів, що розраховується як відношення виручки до середньої вартості всіх активів. Ріст оборотності активів за звітний період порівняно з попереднім свідчить про прискорення обороту активів, зниження оборотності, навпаки, — про сповільнення обороту майна компанії.

Оборотність активів за період може змінюватися під впливом таких факторів, як платіжна дисципліна і форма розрахунків, конкурентоспроможність продукції, облікова політика для цілей бухгалтерського обліку в частині методів оцінки запасів, нарахування амортизації, формування собівартості продукції.

Прискорення строків розрахунків покупців і замовників веде до збільшення оборотності дебіторської заборгованості, а значить, і покращення ефективності фінансової діяльності. Як правило, робота з постійними клієнтами забезпечує більш стійкий притік грошових коштів в компанію, так як відпрацьована схема і строки розрахунків, відомі джерела фінансування, перевірено "якість" ділових стосунків. З іншого боку, оборотність може бути збільшена за рахунок скорочення сум виданих авансів при розрахунках з постачальниками; перехід на безавансову форму розрахунків з кредиторами є більш привабливим для компанії, оскільки не потребує додаткового відлучення грошових коштів. Як видно з попереднього аналізу, коефіцієнт оборотності активів у 2002 році знизився, хоча в 2003 році значно перевищив рівень 2001 року. У зв'язку з цим постає питання: як саме показники оборотності активів впливають в даній ситуації на зміну. Для цього проаналізуємо показники, що характеризують ефективність використання активів, питома вага яких у Балансі найбільш суттєва.

Таблиця 11.54. Показники оборотності активів ТОВ "Елукра"

Показники	2001	2002	2003
Коефіцієнт оборотності активів, раз	2,83	2,59	3,28
Період оборотності дебіторської заборгованості, днів	17,85	29,62	20,01
Коефіцієнт оборотності запасів, раз	5,34	4,58	6,74
Період оборотності запасів, днів	68,29	79,72	54,19
Коефіцієнт оборотності оборотного капіталу, раз	3,91	3,29	4,05
Коефіцієнт оборотності основних засобів, раз	11,15	16,33	30,48
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	113,69	91,14	61,87
Лрґад^об£оотішґ.ті.аяа«£ір шдзнмх, днів	14,8» |	23,94 ,	23,73 |

У ТОВ "Елукра" такими активами є дебіторська заборгованість, запаси, основні засоби. Показником, що характеризує ефективність управління дебіторською

заборгованістю, є період часу, протягом якого клієнти сплачують товариству кошти. З наведених даних видно, що в 2001 році період погашення дебіторської заборгованості становив 17,85 дня, що є найкращим показником, в 2002 році він збільшився аж на 66% і становив 29,62 дня, проте в 2003 році строк повернення дебіторської заборгованості знизився до 20 днів.

Оборотність запасів товариства в 2001 році становила 68 днів, в 2002 році збільшилась до 80 днів, але в 2003 році даний показник свідчив про підвищення оборотності запасів на 32% і досяг 54 дні. В даному випадку спостерігається ситуація, коли збищення об'єму продаж за умови використання раніше накопичених запасів позитивно впливає на оборотність запасів і на оборотність активів компанії в цілому.

Таку саму тенденцію, як і оборотність запасів, має показник оборотності оборотних активів — найкращого значення досягнуто в 2003 році — 4,05. Це свідчить про те, що саме два вищезгадані показники визначають тенденцію в компанії коефіцієнта оборотності оборотного капіталу.

Оскільки оборотні активи мають найбільшу питому вагу в балансі компанії, то логічним є той факт, що ця сама динаміка є правильною і для головного показника оборотності сукупних активів, незважаючи на те, що коефіцієнт оборотності основних засобів має поступову динамку росту. Але оскільки ця група в структурі активів займає лише біля 15% в 2002 році, то вона не вплинула на загальну тенденцію.

Крім оборотності активів при оцінці ділової активності й ефективності фінансової діяльності необхідно проаналізувати динаміку показників оборотності зобов'язань.

Спираючись на структуру пасиву Балансу, якому притаманні лише власний капітал та поточні зобов'язання, доцільно проаналізувати поточні зобов'язання, зокрема кредиторську заборгованість за товари та аванси отримані.

В 2001 році аванси клієнтів були в обігу товариства протягом 14,88 дня, в 2002 році період оборотності виріс на 60%, що становить 23,94 дня, і в 2003 році цей показник залишився майже на попередньому рівні — 23,73 дня.

Особливістю діяльності товариства є те, що фінансування відбувається переважно за рахунок власних коштів та за рахунок відстроченої кредиторської заборгованості, яку надають постачальники товариства. Зберігається стійка тенденція до скорочення строків погашення кредиторської заборгованості, що спричинено вимогою постачальників. У перші роки діяльності товариству були надані відстрочки платежів від 90—120 днів, що підтверджує період оборотності кредиторської заборгованості в 2001 році — 113,69 дня; в 2002 році цей показник скоротився до 91,14 дня, а в 2003 році — 61,87 дня. З розвитком товариства та закріпленням його позицій на ринку постачальники продовжують політику зменшення строку оплати за товар в середньому до 65 днів. Збільшення швидкості обороту зобов'язань свідчить про покращення платоспроможності, про своєчасність розрахунків з кредиторами, про фінансову стійкість компанії. Зменшення періоду погашення зобов'язань свідчить про покращення платіжної дисципліни, і головне — про те, що в товариства вистачає оборотних коштів для зменшення періоду оплати рахунків.

Далі розглянемо показники, що визначають третій фактор — фінансовий важіль.

Таблиця 11.55. Показники фінансового важеля

Показники	2001	2002	2003
Активи до власного капіталу	4,10	3,36	2,85
Коефіцієнт загальної заборгованості	75,59%	70,21%	64,90%
Співвідношення заборгованості та власного капіталу	3,10	2,36	1,85
Коефіцієнт власного капіталу	24,41%	29,79%	35,10%

З наведеної вище формули Дюпона видно, що чим вища частка позикового капіталу у структурі Балансу підприємства, тим за інших рівних умов вища прибутковість власного капіталу. Але це можливо лише за умови перевищення прибутковості активів над відсотковою ставкою по боргам.

Коефіцієнт загальної заборгованості (в нашому випадку це поточна заборгованість) показує питому вагу позикового фінансування, дає змогу визначити, яку частину коштів доведеться повернути, а яку — ні. Цей показник має рівномірну тенденцію до зниження більше ніж на 5% щорічно — з 75,59% в 2001 році до 64,90%, в 2003 році. Протилежну тенденцію має коефіцієнт власного капіталу — 24,41% в 2001 році і 35,10% в 2003 році. Ці коефіцієнти формують співвідношення заборгованості та власного капіталу. На кінець 2003 року це відношення скоротилося до 1,85 раз порівняно з 2001 роком — 3,10.

Отже, спостерігається загальна тенденція зменшення частки позикового капіталу в фінансуванні товариства. Розглянемо основні показники ліквідності.

Таблиця 11.56. Показники ліквідності ТОВ "Елукра"

Показники	2001	2002	2003
Показники загальної ліквідності	0,96	1,12	1,25
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,49	0,58	0,73
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,14	0,20	0,39

Коефіцієнт загальної ліквідності (співвідношення поточних активів до поточних зобов'язань) показує, чи має товариство достатньо поточних активів, щоб покрити свої поточні зобов'язання. Очевидно, що відправною точкою може бути 1,0, що є стандартним для більшості видів бізнесу, є і такі, які можуть успішно працювати і за нижчих показників. Значне перевищення може свідчити про нерациональну структуру активів. В 2001 році цей показник був дещо меншим за 1 — 0,96, і спостерігається його підвищення до 1,25 в 2003 році. Як бачимо, товариство повністю дотримується принципу відповідності — поточні активи фінансуються виключно за рахунок короткострокових ресурсів.

Вагомість розглянутих фінансових коефіцієнтів для аналізу залежить від стратегічних пріоритетів підприємства та етапу життєвого циклу, на якому воно знаходиться.

ПРИКЛАД 11.30

Компанія ТОВ ПК "Лідер" знаходиться на етапі виходу на будівельний ринок України. Для даного етапу розвитку бізнесу характерно розширення частки ринку та максимальне нарощування обсягів продажу через формування дистрибуторської

мережі, підвищення обізнаності покупців про продукти фірми, що, у свою чергу, передбачає витрати на рекламну та маркетингову діяльність, утримання торговельної мережі, інформаційно-рекламну підтримку дилерів, що продають продукти даної фірми. Крім того, внаслідок нарощування обсягів продажу компанія несе додаткові витрати по створенню складського запасу сировини та готової продукції з метою своєчасного задоволення попиту на продукти та витрати на створення дебіторської заборгованості, оскільки в умовах досить жорсткої конкуренції з боку інших виробників будівельних продуктів більшість покупців намагаються оптимізувати свої грошові витрати на закупівлю будівельних продуктів через придбання в кредит.

На даному етапі розвитку бізнес має нульову рентабельність, так як, незважаючи на зростаючі обсяги продажу, вся доходна частина йде на розширення ринку збуту.

Основними стратегічними пріоритетами розвитку компанії ТОВ ПК "Лідер" є:

S формування асортиментного ряду товарів;

/ збільшення частки ринку шляхом створення торговельної мережі в межах всієї України;

/ послідовне технічне переозброєння, тобто перехід від малопродуктивних виробничих ліній (використання яких було обумовлене низькими обсягами збуту) до сучасних високопродуктивних ліній з виробництва товарів;

/ постійний розвиток систем перевірки якості продукції та стабілізація якості;

/ реорганізація території виробничого майданчика в м. Дніпропетровську з метою зробити його відповідно до сучасних і майбутніх обсягів виробництва, зберігання та відвантаження продуктів;

/ подальший розвиток науково-дослідницької лабораторії, її обладнання сучасними приборами для проведення робіт.

Виходячи зі стратегічних пріоритетів ТОВ ПК „Лідер” та етапу його життєвого циклу, аналітик Сидорова О. О. здійснила ранжування фінансових коефіцієнтів за ступенем їх вагомості (табл. 11.57).

Таблиця 11.57. Ранжування фінансових коефіцієнтів за ступенем вагомості при знаходженні компанії на етапі виходу на ринок

Коефіцієнт	Вихід на ринок	
	Важливість для аналізу*	Пояснення
1	2	3
Коефіцієнти короткострокової платоспроможності		
Відношення чистого оборотного капіталу до загальної суми активів	7	Показник свідчить про розподіл, з одного боку, активів між оборотними та необоротними, а з іншого — частки короткострокових зобов'язань. В даному випадку чим більша сума чистого оборотного капіталу, тим швидше відбувається ріст. Крім того, негативна динаміка цього показника в часі може свідчити про вимивання грошей з обороту

Сидорова О.О. Фінансова звітність і аналіз — інформаційне забезпечення стратегічного планування (на прикладі підприємства ТОВ ПК "Лідер"). — Київ, 2002, с 59—61.

* Важливість для аналізу оцінюється за 9-бальною системою, де 9 означає найбільший ступінь важливості, 1 — найменший ступінь важливості.

1	2	3
Коефіцієнт загальної ліквідності	5	Менше 1 — компанія не покриває свої зобов'язання активами — ризикована позиція. Дорівнює 1 — можлива при залученні коштів зі сторони. Проте даний коефіцієнт є важливим на етапі виходу на ринок, коли багато фінансових ресурсів направляється на витрати, які умовно можна вважати такими, що можуть не повернутися у вигляді виручки, — рекламні заходи, підтримка дилерської мережі, важливо відслідковувати, чи не "проїдає" компанія власні активи
Коефіцієнт швидкої ліквідності	4	Не є важливим при ситуації росту, так як основна частина оборотних активів буде складати товарно-матеріальні цінності
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	3	Компанія в період виходу на ринок не має вільних грошових коштів, для ТОВ ПК "Лідер" визначати даний коефіцієнт немає сенсу, тому що залишків грошових коштів на рахунках компанії в 2001—2002 роках не було. Компанія другий рік активно користується банківським короткостроковим (один місяць) кредитом (овердрафт)
Коефіцієнти довгострокової платоспроможності або фінансового левереджу		
Відношення позичених коштів до власного капіталу	8	Найважливіший з цієї групи показників, оскільки він показує ступінь залежності компанії від залучених (запозичених) коштів
Коефіцієнт покриття процентів	8	Даний показник визначає вартість капіталу компанії. Чим активніше компанія працює з запозиченими коштами, особливо в умовах ринку, що швидко змінюється, тим більше уваги треба приділяти формуванню оптимальної структури капіталу та вартості капіталу
Коефіцієнт загальної заборгованості	7	Даний показник треба враховувати при ситуації активного кредитування, коли структура капіталу має тенденцію до зміни. У випадку ТОВ ПК "Лідер", коли компанія активно користується кредитами постачальників, банківськими кредитами, бажаним є встановити граничні значення цього коефіцієнта, наприклад максимальне 0,4, мінімальне 0,25 для даного етапу активного нарощування обсягів продажу і долі ринку. Проте важливим при цьому є питання ціни залученого капіталу, яку необхідно співвідносити з рівнем рентабельності виробництва та обсягами залучених коштів
Коефіцієнт довгострокової заборгованості	6	Для компанії, яка робить капіталовкладення у майбутнє, — основні фонди, наукові розробки, важливий вибір найбільш оптимальних джерел фінансування. У випадку ТОВ ПК "Лідер" — це довгострокові кредити

Продовження табл. 11.57

1		3
Коефіцієнт власного капіталу	5	Один із різновидів показників структури капіталу
Коефіцієнт грошового забезпечення	5	Показує, наскільки добре компанія покриває свої зобов'язання по кредитах без урахування амортизації
Коефіцієнти використання активів або оборотності		
Оборотність дебіторської заборгованості	8	Система показників оборотності дебіторської та кредиторської заборгованості. Ці показники треба розглядати разом. Крім аналізу динаміки кожного з них важливо порівнювати їх та їхню динаміку. Період погашення кредиторської заборгованості не повинен скорочуватися та не повинен бути менший за період дебіторської заборгованості. В ситуації ТОВ ПК "Лідер", коли компанія не тільки активно працює на грошах кредиторів, але й нарощує дебіторську заборгованість як один із засобів просування товарів на ринок та збільшення рівня продажу, важлива саме динаміка цих показників. Проте треба виділити важливість аналізу показників дебіторської заборгованості, так як відділ продажу компанії за можливості буде активно працювати на умовах кредиту покупцям. Для фінансового відділу даний показник також виступає як один із засобів контролю
Оборотність кредиторської заборгованості	7	
Період погашення дебіторської заборгованості	7	
Оборотність робочого капіталу	8	Важливий показник, тому що він характеризує ефективність роботи: наскільки ефективно компанія використовує робочий капітал
Оборотність всіх активів	8	Показує, наскільки ефективно компанія використовує свої активи
Оборотність основних засобів	5	Для зростаючої компанії даний показник може бути як високим, так і низьким. Проте зростаючі обсяги продажу будуть цей показник підвищувати. Так як компанія ТОВ ПК "Лідер" використовує низькопродуктивне обладнання при великому штаті працівників, зайнятих на виробництві, даний показник буде невисоким
Оборотність запасів	5	Показники, які треба аналізувати, але вони самі по собі не мають максимальної важливості, тому що компанія, яка виходить на ринок та нарощує обсяги виробництва та продажу, буде мати досить великі запаси
Період реалізації запасів		
Показники прибутковості		
Прибутковість власного капіталу	9	Показує власникові (власникам) компанії прибутковість бізнесу взагалі. На етапі виходу на ринок даний показник не буде високим, проте доцільно враховувати його постійно, відслідковувати динаміку

<i>Продовження табл. 11.57</i>		
1	2	3
Маржа прибутку	8	Дуже важливий показник для оцінки прибутковості бізнесу, від нього залежить, зможе компанія залучати позикові кошти чи ні; наскільки активно компанія може здійснювати ріст за рахунок власних коштів
Прибутковість активів	7	Показник характеризує, скільки компанія має прибутку на кожну грошову одиницю активів, важливо для аналізу активів
Показники ринкової вартості		
Відношення ціни до прибутку на акцію	5	В умовах нерозвинутого фондового ринку України цей показник не має важливого значення. Взагалі він характеризує, наскільки правильно ринок оцінює акцію. Так як ТОВ ПК "Лідер" — це товариство з обмеженою відповідальністю, то вся система показників ринкової вартості не буде розраховуватися, проте на майбутнє, при зростанні компанії та розвитку ринку, коли стане питання про залучення додаткових коштів і, як варіант, через корпоратизацію, даний показник буде мати значення
Відношення ринкової і балансової вартості	5	Характеризує оцінку ринком акції

Аналіз фінансової звітності не зводиться до розрахунку коефіцієнтів та інших показників, а також опису їхньої динаміки. Завдання такого аналізу — діагностика поточного стану підприємства з метою визначення тенденції розвитку, зміцнення фінансового стану підприємства і зростання вартості бізнесу.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Який період є звітним для українських підприємств?
2. Вкажіть склад фінансової звітності.
3. Охарактеризуйте зміст основних етапів складання фінансової звітності.
4. Яка мета та порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства?
5. Яким чином відображаються результати інвентаризації (надлишки та нестачі) в бухгалтерському обліку?
6. На підставі яких даних складають Баланс?
7. Дайте коротку характеристику змісту статей Балансу.
8. Яку структуру має Звіт про фінансові результати?
9. Поясніть порядок складання розділу I Звіту про фінансові результати.
10. Як визначається сума за статтею "Надзвичайні витрати"?

11. Поясніть призначення розділу II Звіту про фінансові результати та порядок його заповнення.
12. Поясніть призначення розділу III Звіту про фінансові результати та порядок розрахунку чистого і скоригованого прибутку на акцію.
13. Як визначається дивіденд на акцію?
14. З якою метою складають Звіт про власний капітал? Поясніть порядок заповнення колонок у цьому звіті.
15. З якою метою складають Звіт про рух грошових коштів? Яку структуру має цей звіт?
16. Як визначається чистий рух коштів у результаті операційної діяльності?
17. Як визначається чистий рух коштів у результаті інвестиційної діяльності?
18. Як визначається чистий рух коштів у результаті фінансової діяльності?
19. Дайте визначення Приміток до фінансової звітності та поясніть мету їх складання.
20. Вкажіть склад приміток та послідовність їх подання.
21. Яким чином виправляються помилки, допущені у фінансових звітах попередніх звітних періодів?
22. Поясніть порядок підготовки приміток щодо облікової політики, її перегляду, зміни облікових оцінок.
23. Які події є подіями після дати балансу? Як слід відображати вплив таких подій у фінансовій звітності?
24. Дайте визначення зв'язаних сторін. Перерахуйте вимоги до розкриття інформації у примітках щодо таких сторін. У чому полягає різниця вимог до приміток у разі наявності контролю та суттєвого впливу?
25. Охарактеризуйте порядок перерахунку фінансової звітності у зв'язку з гіперінфляцією.
26. Дайте визначення господарського та географічного сегмента.
27. Який сегмент вважається звітним? Які критерії визначення звітних сегментів?
28. Що є основою для визначення первинних та вторинних сегментів?
29. Дайте характеристику основних видів аналізу фінансової звітності.
30. У чому основні відмінності аналізу фінансової звітності, з погляду власників, керівників і кредиторів?



Під час інвентаризації були виявлені надлишки запасних частин, джерела надходження яких лишились невизначеними. Яким записом у бухгалтерському обліку вони будуть відображені?

- а) Дебет 207 „Запасні частини”,
Кредит 718 „Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів”;
- б) Дебет 207 „Запасні частини”,
Кредит 425 „Інший додатковий капітал”;
- в) Дебет 207 „Запасні частини”,
Кредит 746 „Інші доходи від звичайної діяльності”;
- г) Дебет 207 „Запасні частини”,
Кредит 719 „Інші доходи від операційної діяльності”.

11.2

Підприємство у листопаді 2004 року отримало аванс від замовника за продукцію, яка буде вироблена та відвантажена протягом I півріччя 2005 року. Яким чином ця операція буде відображена у фінансовій звітності за 2004 рік?

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

11.3

Підприємство реалізувало запаси виробничих матеріалів на суму 10 000 грн, ПДВ - 2 000 грн, собівартість запасів — 4 000 грн. У Звіті про фінансові результати буде відображено:

- а) дохід 12 000 грн (р. 060), витрати 4 000 грн (р. 090);
- б) дохід 12 000 грн (р. 010), витрати 6 000 грн (р. 040);
- в) прибуток 6 000 грн (р. 050);
- г) дохід 10 000 грн (р. 060), витрати 4 000 грн (р. 090).

11.4

02.01.2004 р. ВАТ реалізувало 1 000 облігацій номінальною вартістю 1 грн. Термін погашення 5 років, відсотки сплачуються один раз на рік (31.12) в розмірі 10% річних. На дату погашення облігації будуть конвертовані у прості акції:

10 облігацій — 1 акція.

Чи змінить випуск облігацій кількість акцій при розрахунку показників прибутковості акцій за 2004 рік?

- а) не змінить;
- б) змінить, але на дату конвертації;
- в) змінить (збільшить) на 100 акцій;
- г) змінить (зменшить) на 100 акцій.

11.5

Виходячи з умови *тесту 11.4*, визначте, чи зміниться сума скоригованого чистого прибутку при розрахунку показників прибутковості акції в 2004 році.

- а) не зміниться;
- б) зміниться на дату конвертації облігацій;
- в) збільшиться на суму витрат за нарахованими відсотками — 100 грн;
- г) зменшиться на суму витрат за нарахованими відсотками — 100 грн.

11.6

5 лютого 2005 року засновники ТОВ прийняли рішення про реорганізацію підприємства у ВАТ. Чи повинна вказана інформація розкриватися в фінансовій звітності за 2004 рік?

- а) не відображається;
- б) в примітках як подія після дати балансу;
- в) коригується Звіт про власний капітал;
- г) коригується сума статутного капіталу в Балансі і розкривається інформація в примітках.

11.7

Підприємством здійснено виправлення помилок минулих періодів, що повинно бути відображено:

- а) у Звіті про фінансові результати;
- б) у Звіті про фінансові результати і примітках;
- в) у Балансі, Звіті про власний капітал;
- г) у Балансі, Звіті про власний капітал і примітках.

11.8

Протягом року ТОВ реалізувало поточні фінансові інвестиції зі збитком 22 000 грн. Залишок на рахунку "Поточні фінансові інвестиції" на початок року дорівнював 100 000 грн, а на кінець року 90 000 грн. Протягом року товариство інвестувало в короткострокові цінні папери інших підприємств 30 000 грн. Надходження грошових коштів від продажу поточних фінансових інвестицій склали, грн:

- а) 22 000 грн;
- б) 44 000 грн;
- в) 66 000 грн;
- г) 18 000 грн.

11.9

ВАТ „Чміль” має чотири операційні сегменти: А, В, С, Д. Для сегмента А виконується чинник доходу для визначення звітного сегмента. Для сегмента С виконуються чинники доходу, фінансового результату і активів. Для сегментів В та Д жоден із перелічених чинників не виконується. Який із сегментів повинен бути розкритий у звітності окремо, як звітний.

	Сегмент А	Сегмент В	Сегмент С	Сегмент Д
а)	Так	Так	Ні	Ні
б)	Так	Так	Так	Так
в)	Так	Ні	Так	Ні
г)	Ні	Так	Ні	Так.

11.10

Який тип аналізу ілюструє наведена нижче таблиця:

Стаття	Сума, тис. грн	¹ _____ Відсоток
Основні засоби	400	25%
Оборотні активи	1 200	75%
Разом активи	1 600	

- а) горизонтальний аналіз;
- б) диференціальний аналіз;
- в) вертикальний аналіз;
- г) аналіз коефіцієнтів.



ВПРАВА 11.1

Необхідно скласти Звіт про фінансові результати (розділ І) на підставі даних завдання. Підприємством „Горизонт” за звітний період здійснено операції:

- 1) Реалізовано товарів на суму 100 000 грн, ПДВ — 20 000, всього на суму — 120 000 грн. Собівартість товару 80 000 грн.
- 2) Надано транспортні послуги на суму 50 000 грн, ПДВ — 10 000, собівартість послуг 35 000 грн.
- 3) Визнано дохід від операційних курсових різниць 10 000 грн і витрати від неопераційних курсових різниць 6000 грн.
- 4) Нараховано зарплату:
 - адмінперсоналу — 20 000 грн,
 - працівникам відділу збуту — 5 000 грн.
 Виплачено зарплату 8 000 грн.
- 5) Нараховано амортизацію основних засобів — 1500 грн.
- 6) Реалізовано за звітний період: фінансові інвестиції — 20 000 грн, балансова вартість 8 000 грн.
- 7) Нараховано витрати за оренду приміщення 5 000 грн.

Р.П

ВПРАВА 11.2

На підставі даних про прості акції ВАТ „Обрій” за 2004 рік розрахуйте показник прибуток на акцію.

	Випущено	Викуплено	В обігу
01.01.2004 р.	4 000	500	3 500
31.04.2004 р.	2 000	-	5 500
01.11.2004 р.	-	500	5 000
31.12.2004 р.	3 400	400	8 000.

Чистий прибуток звітного року 16 000 грн.

ВПРАВА 11.3

Розрахуйте суму коригування помилки минулих звітних періодів.

Необхідно відобразити виправлення помилки в фінансовій звітності.

При складанні фінансової звітності за 2004 рік виявлено наступну помилку. В 2003 році занижено суму амортизації основних засобів на 5 000 грн, яку необхідно включити в адміністративні витрати. Завищено суму нарахованих відсотків за користування кредитом — 200 грн.

ВПРАВА 11.4

Далі наведено фрагмент Балансу ТОВ "Омега" та його операції за 2003 та 2004 роки на 31 грудня

Стаття	31 грудня	
	2004	2003
Грошові кошти	13 600	4 000
Дебітори	14 900	21 700
Запаси	63 200	60 600
Витрати, сплачені авансом	1 900	1 700
Векселі видані (за придбані запаси)	4 000	4 000
Заборгованість постачальникам	30 300	27 600
Заборгованість з оплати праці	10 700	11 100
Зобов'язання з податку на прибуток	8 000	4 700

Операції за рік:

Придбана земля в обмін на виданий вексель	76 000
Нараховано амортизацію	11 000
Сплачені дивіденди грошима	30 000
Придбано устаткування за готівку	78 700
Отримані кошти за рахунок позики	50 000
Продані довгострокові інвестиції	13 700
Придбана будівля за готівку	47 000
Чистий прибуток	70 000
Випущені прості акції в обмін на грошові кошти	11 000
Сплачені дивіденди акціями	18 000

Необхідно скласти Звіт про рух грошових коштів за 2004 рік.

ВПРАВА 11.5

Необхідно на підставі наведених нижче даних скласти Звіт про власний капітал.

Залишок на початок року:

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	500,0	
Пайовий капітал	310	—	
Додатковий вкладений капітал	320	20,0	
Інший додатковий капітал	330	40,0	
Резервний капітал	340	100,0	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	(30,0)	
Неоплачений капітал	360	(50)	
Вилучений капітал	370		
Усього за розділом I	380		

За звітний період здійснено операції:

- Отримано кошти як внесок до статутного капіталу 50,0 тис. грн.
- Прийнято рішення про збільшення статутного капіталу на 100 тис. грн.
- Здійснено дооцінку основних засобів: первісна вартість 50 000 грн, нарахований знос 10 000 грн, справедлива вартість 60 000 грн.
- Отримано безкоштовні основні засоби 20 000 грн, нараховано знос 2 000 грн.
- Чистий прибуток звітного року 40 000 грн, нараховано дивіденди 5 000 грн, відрахування до резервного капіталу 2 000 грн.

ВПРАВА 11.6

ВАТ "Електроніка" має три господарські сегменти. За кожним сегментом є така інформація про доходи, операційні результати та активи:

Стаття	Господарські сегменти		
	А	В	С
Доходи:			
Продаж зовнішнім покупцям	2 000	600	800
Продаж іншим сегментам	400	50	300
Операційний прибуток (збиток)	500	0	(150)
Активи	4 000	1 000	8 000

Необхідно визначити звітні сегменти.

ВПРАВА 11.7

Необхідно здійснити аналіз фінансової звітності ВАТ "Азот", наведеної у дод. 8.

ОБЛІК ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ І КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ ВМІТИ:

- / відображати на рахунках бухгалтерського обліку операції з придбання та злиття підприємств;
- / визначати справедливу вартість придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань;
- / визначати гудвіл (негативний гудвіл) і частку меншості;
- / заповнювати робочу таблицю для консолідації фінансових звітів та здійснювати в ній необхідні регулюючі записи;
- / складати консолідовану фінансову звітність.

*"Сучасний концерн зазвичай є полігамним.
В нього завжди маса дружин, коханок,
залежних, синовніх, дочірніх, а іноді й
внучатих підприємств".*

С Паркінсон

12.1. СУТНІСТЬ ТА ШЛЯХИ ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

Об'єднання підприємств — це з'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства. Об'єднання підприємств звичайно здійснюється у формі придбання або злиття.

Придбання — це об'єднання підприємств, в результаті якого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю інших підприємств в обмін на передачу активів, прийняття зобов'язань або випуск акцій.

При цьому *під контролем* розуміють вирішальний вплив на фінансову і операційну (господарську, комерційну тощо) політику підприємства з метою отримання вигід від його діяльності.

Звичайно, контроль вважається отриманим, якщо одне підприємство володіє, прямо чи не прямо (через дочірні підприємства), більше ніж половиною голосів іншого підприємства.

Однак навіть за відсутності такого володіння про наявність контролю може свідчити отримане право:

- / на більше ніж половину голосів згідно з угодою з іншими інвесторами; / керувати фінансовою та операційною політикою підприємства згідно з статутом або угодою;
- / призначати або знімати більшість членів ради директорів (або аналогічного керуючого органу);
- / віддавати більшість голосів на зборах ради директорів (або аналогічного керуючого органу).

Злиття — це об'єднання підприємств (шляхом створення нової юридичної особи або приєднання підприємств до головного підприємства), у результаті якого власники (акціонери) підприємств, що об'єднуються, здійснюватимуть контроль над усіма чистими активами об'єднаних підприємств з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків та вигід від об'єднання. При цьому жодна зі сторін не може бути визначена як покупець.

Для досягнення спільного поділу ризиків та вигід звичайно необхідно:

- / обміняти або об'єднати значну більшість (якщо не всі) акції з правом голосу підприємств, що об'єднуються;
- / щоб справедлива вартість одного підприємства суттєво не відрізнялася від вартості іншого;
- / щоб після об'єднання, як і до нього, акціонери кожного з підприємств зберігали в основному однакові права голосу та частку в об'єднаному підприємстві одне відносно одного.

Таким чином, об'єднання підприємств означає придбання одним підприємством контролю над іншим підприємством або об'єднання підприємств зі взаємним контролем один над одним. При цьому наслідком об'єднання може бути

ліквідація одного, кількох або всіх об'єднаних підприємств або збереження ними статусу юридичної особи (рис. 12.1).



Рис. 12.1. Види та шляхи об'єднання підприємств

Порядок відображення об'єднання підприємств у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, визначений П(С)Б019 "Об'єднання підприємств".

12.2. ОБЛІК ПРИДБАННЯ

Придбання контролю над чистими активами та діяльністю інших підприємств відображається в обліку покупця за вартістю придбання, яка звичайно є сумою сплачених грошових коштів або їх еквівалентів.

З метою бухгалтерського обліку датою придбання є дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця.

Якщо в оплату за придбані підприємства покупець передає інші активи або приймає на себе відповідні зобов'язання, тоді вартість придбання дорівнює справедливій вартості (на дату придбання) цих активів або зобов'язань, збільшеній на суму витрат (наприклад, оплата послуг професійних оцінювачів, юристів тощо), які безпосередньо пов'язані з придбанням (рис. 12.2).

Сплачені кошти або інша форма вартості придбання надають покупцю можливість контролювати придбані ідентифіковані чисті активи, які становлять різницю між ідентифікованими активами та ідентифікованими зобов'язаннями придбаного підприємства.

Під ідентифікованими активами та зобов'язаннями розуміють придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання можуть бути відокремлені від підприємства та відповідають критеріям визнання статей Балансу, а саме:

/ їх оцінка може бути достовірно визначена;

/ очікується отримання (або зменшення) в майбутньому економічних вигід унаслідок використання активу (погашення зобов'язання).

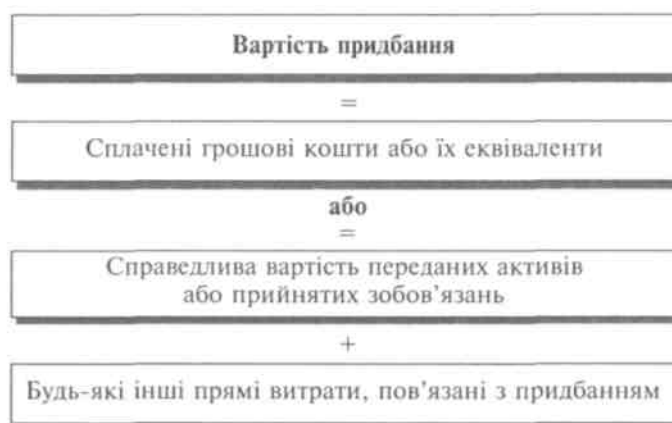


Рис. 12.2. Визначення вартості придбання

Наприклад, на момент придбання може виникнути зобов'язання щодо виплати компенсації персоналу придбаного підприємства, який підлягає звільненню.

Придбані ідентифіковані активи та зобов'язання відображаються в обліку та звітності покупця за їх справедливою вартістю, яка визначається окремо для кожного активу та зобов'язання (табл. 12.1).

Таблиця 12.1. Визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань

№ пор.	Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
1	2	3
1.	Цінні папери	Поточна ринкова вартість на фондовому ринку. За відсутності такої оцінки — експертна оцінка
2.	Дебіторська заборгованість	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає отриманню, що визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою за вирахуванням резерву сумнівних боргів та витрат на отримання дебіторської заборгованості в разі потреби. Дисконтування не здійснюється для короткострокової заборгованості, якщо різниця між номінальною сумою дебіторської заборгованості та дисконтованою сумою несуттєва (менша ніж 5% номінальної суми)
3. 3.1.	Запаси Готова продукція і товари	Ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки (прибутку), виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної готової продукції та товарів.
3.2.	Незавершене виробництво	Ціна реалізації готової продукції за вирахуванням витрат на завершення, реалізацію та надбавки (прибутку), розрахованої за розміром прибутку аналогічної готової продукції.
3.3.	Матеріали	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання)
4. 4.1.	Основні засоби Земля та будівлі	Ринкова вартість

Продовження *табл. 12.1*

1	2	3
4.2.	Машини та устаткування Інші основні засоби	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість — відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
5.	Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості — оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації
6.	Чисті активи або зобов'язання за пенсійними програмами з передбаченими виплатами	Теперішня (дисконтована) сума належних виплат пенсій за вирахуванням справедливої вартості будь-яких активів пенсійної програми
7.	Податкові активи та зобов'язання	Сума податкових пільг чи податків, що підлягають сплаті, які виникають унаслідок об'єднання підприємств
8.	Поточні та довгострокові зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка має виплачуватися при погашенні заборгованості, визначеної за відповідними поточними відсотковими ставками. Дисконтування не здійснюється для короткострокових зобов'язань, якщо різниця між номінальною сумою зобов'язання та дисконтованою сумою є несуттєвою (менше ніж 5% номінальної вартості)
9.	Обтяжливі контракти та інші ідентифіковані зобов'язання	Теперішня (дисконтована) сума, яка підлягає сплаті при погашенні зобов'язання, визначена за відповідною поточною відсотковою ставкою

Різниця між вартістю придбання підприємства (або контрольного пакета його акцій) та справедливою вартістю придбаних ідентифікованих чистих активів на дату придбання є гудвілом або негативним гудвілом (*рис. 12.3*).

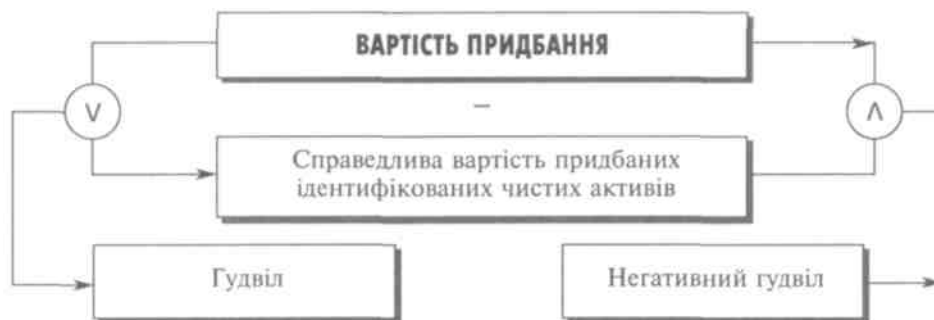


Рис. 12.3. Алгоритм визначення гудвілу (негативного гудвілу)

Отже, *гудвіл* — це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих чистих активів на дату придбання. У свою чергу, *негативний гудвіл* означає перевищення частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих чистих активів (на дату придбання) над вартістю придбання.

І Для ілюстрації обліку придбання розглянемо такий приклад.

ПРИКЛАД 12.1

31 грудня 2002 року АТ "Удав" придбало весь пакет акцій АТ "Кролик" за 4 500 тис. грн. На дату придбання фінансові звіти вказаних компаній мали такий вигляд (табл. 12.2—12.4).

Таблиця 12.2. Баланс АТ "Удав" на 31 грудня 2002 року

Актив		Пасив	
Стаття	Сума, тис. грн	Стаття	Сума, тис. грн
Основні засоби: залишкова вартість	10 000	Статутний капітал	8 000
первісна вартість	16 000	Додатковий вкладений капітал	2 500
знос	(6 000)	Інший додатковий капітал	500
Запаси: товари	1 500	Нерозподілений прибуток	6 500
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста реалізаційна вартість	2 100	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2 000
первісна вартість резерв сумнівних боргів	2 300 (200)	Поточні зобов'язання за розрахунками: з бюджетом	100
Грошові кошти та їх еквіваленти: в національній валюті	6 300	зі страхування	400
в іноземній валюті	1 100	з оплати праці	1 000
БАЛАНС	21000	БАЛАНС	21 000

Таблиця 12.3. Баланс АТ "Кролик" на 31 грудня 2002 року

Актив		Пасив	
Стаття	Сума, тис. грн	Стаття	Сума, тис. грн
1	2	3	4
Основні засоби: залишкова вартість*	2 400	Статутний капітал	2 000
первісна вартість	3 700	Додатковий вкладений капітал	350
знос	(1 300)	Нерозподілений прибуток	1 000
Запаси: виробничі запаси	100	Векселі видані	250

Продовження *табл. 12.3*

1	2	3	4
готова продукція**	200	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	300
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста реалізаційна вартість	900	Поточні зобов'язання за розрахунками: з бюджетом	20
первісна вартість	1 000	зі страхування	20
резерв сумнівних боргів	(100)		
Грошові кошти та їх еквіваленти: в національній валюті	400	з оплати праці	60
БАЛАНС	4 000	БАЛАНС	4 000

* Справедлива вартість основних засобів дорівнює 3 000 тис. грн. **
Справедлива вартість готової продукції становить 250 тис. грн.

Таблиця 12.4. Звіт про фінансові результати за 2002 рік

Стаття	АТ "Удав", тис. грн	АТ "Кролик", тис. грн
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	7 200	1 440
Податок на додану вартість	(1 200)	(240)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	6 000	1 200
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	(1 600)	(200)
Валовий прибуток	4 400	1 000
Адміністративні витрати	(600)	(500)
Витрати на збут	(200)	(100)
Прибуток від операційної діяльності	3 600	400
Інші доходи	100	20
Інші витрати	(500)	(70)
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	3 200	350
Податок на прибуток від звичайної діяльності	(960)	(Ю0)
Чистий прибуток	2 240	250

Таким чином, справедлива вартість активів АТ "Кролик" на дату придбання становить:

$$\begin{array}{l} \text{Балансова} \\ \text{вартість} \\ \text{активів} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Дооцінка основних} \\ \text{засобів і готової} \\ \text{продукції} \end{array} = 4\,000 + 600 + 50 = 4\,650 \text{ тис. грн.}$$

Звідси справедлива вартість чистих активів АГ "Кролик" становить: 4 650

$$- 250 - 300 - 20 - 20 - 60 = 4\,000 \text{ тис. грн.}$$

Якщо придбане підприємство ліквідується, то покупець повинен:

- 1) відобразити в Балансі ідентифіковані активи і зобов'язання придбаного підприємства та гудвіл (або негативний гудвіл), що виникає в результаті придбання;
- 2) починаючи з дати придбання, включати до Звіту про фінансові результати доходи та витрати придбаного підприємства.

В нашому прикладі гудвіл у результаті придбання АГ "Кролик" дорівнює, тис. грн:

$$\begin{array}{r} \text{Вартість} \\ \text{придбання} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Справедлива} \\ \text{вартість придбаних} \\ \text{чистих активів} \end{array} = 4\,500 - 4\,000 = 500 \text{ тис. грн.}$$

Виходячи з цього, в бухгалтерському обліку АГ "Удав" необхідно зробити такі записи:

1. Відображення придбання чистих активів АГ "Кролик", тис. грн:

Дебет 377	"Розрахунки з різними дебіторами"	5 150
Кредит 31	"Рахунки в банках"	4 500
Кредит 62	"Короткострокові векселі видані"	250
Кредит 63	"Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	300
Кредит 64	"Розрахунки за податками й платежами"	20
Кредит 65	"Розрахунки за страхуванням"	20
Кредит 66	"Розрахунки з оплати праці"	60.

2. Зарахування придбаних активів на баланс АГ "Удав", тис. грн:

Дебет 15	"Капітальні інвестиції"	3 000
Дебет 20	"Виробничі запаси"	100
Дебет 26	"Готова продукція"	250
Дебет 36	"Розрахунки з покупцями та замовниками"	900
Дебет 31	"Рахунки в банках"	400
Дебет 191	"Гудвіл"	500
Кредит 377	"Розрахунки з різними дебіторами"	5 150. Ш

3. Зарахування придбаних основних засобів, тис. грн:

Дебет 10	"Основні засоби"	3 000
Кредит 15	"Капітальні інвестиції"	3 000.

Після цього фінансова звітність АГ "Удав" матиме такий вигляд (табл. 12.5, 12.6).

Таблиця 12.5. Баланс АТ "Удав" на 1 січня 2003 року (після придбання АТ "Кролик")

Актив		Пасив	
Стаття	Сума, тис. грн	Стаття	Сума, тис. грн
Нематеріальні активи (гудвіл)	500	Статутний капітал	8 000
Основні засоби: залишкова вартість	13 000	Додатковий вкладений капітал	2 500
первісна вартість	19 000	Інший додатковий капітал	500
знос	(6 000)	Нерозподілений прибуток	6 500
Запаси: виробничі запаси	100	Векселі видані	250
готова продукція	250	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2 300
товари	1 500		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста реалізаційна вартість	3 000	Поточні зобов'язання за розрахунками: з бюджетом	120
первісна вартість	3 200		
резерв сумнівних боргів	(200)	зі страхування	420
Грошові кошти та їх еквіваленти: в національній валюті	2 200	з оплати праці	1 060
в іноземній валюті	1 100		
БАЛАНС	21 650	БАЛАНС	21 650

Таблиця 12.6. Звіт про фінансові результати АТ "Удав" за 2002 рік (після придбання АТ "Кролик")

Стаття	Сума, тис. грн
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	7 200
Податок на додану вартість	(1 200)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	6 000
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	(1 600)
Валовий прибуток	4 400
Адміністративні витрати	(600)
Витрати на збут	(200)
Прибуток від операційної діяльності	3 600
Інші доходи	100
Інші витрати	(500)
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	3 200
Податок на прибуток від звичайної діяльності	(960)
Чистий прибуток	2 240

Звіт про фінансові результати АТ "Удав" за 2002 рік не змінився внаслідок придбання ним чистих активів АТ "Кролик". Це обумовлено тим, що результати діяльності АТ "Кролик" за 2002 рік вже враховані у складі його чистих активів (нерозподіленого прибутку) на 31 грудня 2002 року, які були зараховані на Баланс АТ "Удав".

Вартість придбання контрольного пакета акцій (власного капіталу) іншого підприємства відображається покупцем у складі фінансових інвестицій. При цьому складається запис, грн:

Дебет 141 "Інвестиції у зв'язані сторони за методом обліку участі в капіталі".

Кредит 31 "Рахунки в банках" або інших рахунків (якщо придбання здійснюється шляхом обміну інших активів або прийняття зобов'язання).

Придбання підприємства може здійснюватись поетапно, наприклад шляхом послідовного придбання його акцій на фондовій біржі. У цьому випадку кожна операція відображається як окрема інвестиція. Вартість кожної окремої інвестиції порівнюється з часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих чистих активів, придбаних на кожному етапі. Це означає, що кожна операція розглядається як окреме придбання, що вимагає окремого аналітичного обліку гудвілу.

ПРИКЛАД 12.2

Підприємство "Місяць" отримало контрольний пакет акцій ВАТ "Віраж" шляхом поступового придбання його акцій (табл. 12.7).

Таблиця 12.7. Дані про інвестиції підприємства "Місяць" в акції ВАТ "Віраж"

Дата операції	Сума інвестиції, тис. грн	Справедлива вартість придбаних чистих активів, тис. грн	Придбана частка, %
14.04.2003	2 000	1 800	20%
25.10.2003	2 300	2 000	25%
06.01.2004	1 200	1 000	10%
Разом	5 500	4 800	55%

В обліку підприємства "Місяць" операції з придбання контрольного пакета акцій ВАТ "Віраж" будуть відображені такими записами, тис. грн:

14.04.2003 **Дебет 143** "Інвестиції не пов'язаним сторонам" 2 000

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 2 000.

5.10.2003 **Дебет 141** "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі" 2 300

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 2 300.

Одночасно

Дебет 141 "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі" 2 000

Кредит 143 "Інвестиції не пов'язаним сторонам" 2 000.

06.01.00 **Дебет 141** "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі" 1 200

Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 1 200.

Амортизація гудвілу нараховується щомісячно шляхом рівномірного списання його вартості протягом строку корисного використання, який визначається керівництвом підприємства з урахуванням:

- / прогнозованого строку діяльності придбаного підприємства;
- / нормативно-правових актів або контрактів, що впливають на строк корисного використання;
- / зміни попиту на продукцію (роботи, послуги) придбаного підприємства тощо.

Сума нарахованої амортизації гудвілу відображається записом:

Дебет 92 "Адміністративні витрати",

Кредит 191 "Гудвіл".

Якщо на дату балансу (звичайно на кінець року) гудвіл не відповідає ознакам активу, тобто далі не очікується надходження пов'язаних із ним економічних вигід, то його залишкова вартість включається до складу витрат звітного періоду.

При цьому складається запис:

Дебет 976 "Списання необоротних активів",

Кредит 191 "Гудвіл".

Сума негативного гудвілу підлягає включенню до складу доходу підприємства-покупця в такому порядку:

- / якщо очікується, що діяльність придбаного підприємства буде збитковою протягом певного періоду, тоді вартість негативного гудвілу визнається доходом покупця рівномірно впродовж цього періоду;
- / в інших випадках вартість негативного гудвілу слід зіставити із справедливою вартістю придбаних немонетарних активів. Сума негативного гудвілу, що не перевищує справедливої вартості придбаних немонетарних активів, визнається доходом рівномірно протягом строку корисного використання (амортизації) придбаних необоротних активів, що залишився. Відповідно сума негативного гудвілу, що перевищує справедливу вартість придбаних немонетарних активів, включається до складу доходу того звітного періоду, в якому мало місце придбання підприємства. Залишкова вартість негативного гудвілу відображається в Балансі від'ємною величиною.

ПРИКЛАД 12.3

У грудні 2003 року АТ "Шах" придбало за 1 600 тис. грн підприємство "Мах", Баланс якого наведений в табл. 12.8.

Таблиця 12.8. Баланс підприємства "Мах" на дату придбання

Стаття	Балансова вартість, тис. грн	Справедлива вартість, тис. грн
1	2	3
Актив		
Основні засоби:* залишкова вартість	300	420
первісна вартість	1 000	1 400
знос	(700)	(980)

** Строк корисного використання, що залишився, становить 5 років.*

Продовження табл. 12.8

1	2	.....
Запаси: товари	100	ПО
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1 900	1470
Грошові кошти та їх еквіваленти	200	200
БАЛАНС	2 500	2 200
Пасив		
Статутний капітал	2 000	—
Додатковий капітал	500	—
БАЛАНС	2 500	—

Отже, результатом придбання є негативний гудвіл в сумі 600 тис. грн (1 600 тис. грн — 2 200 тис. грн). Якщо активи придбаного підприємства зараховуються на Баланс АТ "Шах", в бухгалтерському обліку останнього будуть зроблені записи, тис. грн:

<i>Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"</i>	2 200
<i>Кредит 311 "Поточні рахунки в національній валюті"</i>	1 600
<i>Кредит 192 "Негативний гудвіл "</i>	600.

Після ліквідації придбаного підприємства, тис. грн:

<i>Дебет 15 "Капітальні інвестиції"</i>	420
<i>Дебет 28 "Товари"</i>	ПО
<i>Дебет 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"</i>	1 470
<i>Дебет 31 "Рахунки в банках"</i>	200
<i>Кредит 377 "Розрахунки з іншими дебіторами "</i>	2 200.

І одночасно

<i>Дебет 10 "Основні засоби"</i>	420
<i>Кредит 15 "Капітальні інвестиції"</i>	420.

Тепер розглянемо 2 варіанти подальшої діяльності придбаного підприємства, а саме очікується, що вона буде:

- 1) збитковою протягом 2 років;
- 2) прибутковою.

При першому варіанті сума негативного гудвілу буде визнаватися доходом щорічно в сумі 300 тис. грн протягом наступних двох років. При другому варіанті зіставимо суму негативного гудвілу із справедливою вартістю придбаних основних засобів і товарів, тис. грн:

$$600 - 420 - \text{ПО} = 70.$$

Отже, негативний гудвіл в сумі 70 тис. грн підлягає включенню до складу доходу АТ "Шах" за 2003 рік, що буде відображено записом, тис. грн:

<i>Дебет 192 "Негативний гудвіл"</i>	70
<i>Кредит 74 "Інші доходи"</i>	70.

Решта суми негативного гудвілу (530 тис. грн) буде визнаватися доходом протягом строку корисного використання придбаних основних засобів, тобто в сумі 106 тис. грн щороку впродовж 5 років.

12.3. ОБЛІК ЗЛИТТЯ ПІДПРИЄМСТВ

Активи, зобов'язання та власний капітал підприємств, що об'єднуються шляхом злиття, відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за їх балансовою вартістю. Внаслідок цього при злитті підприємств відсутній гудвіл. Внутрішня заборгованість та результати операцій між об'єднаними підприємствами виключаються при складанні фінансової звітності об'єднаного підприємства.

Видатки, пов'язані зі злиттям підприємств (реєстрація, інформаційні та консультативні послуги тощо), що об'єднуються, включаються до складу витрат того періоду, в якому вони мали місце. Показники фінансової звітності підприємств, що об'єднуються, включаються до фінансової звітності об'єднаних підприємств за період, у якому відбулося злиття, та за попередній період.

ПРИКЛАД 12.4

У грудні 2004 року АТ "Тік" і АТ "Так" прийняли рішення про злиття. З цією метою АТ "Тік" випустило нові акції в обмін на всі прості акції АТ "Так". При цьому кожна проста акція АТ "Тік" номіналом 10 грн (ринкова вартість 35 грн) була обміняна на дві прості акції (номінальна вартість акції — 6 грн) АТ "Так". Після цього АТ "Так" було ліквідовано, а нове підприємство отримало назву ВАТ "Тік-Так".

Таблиця 12.9. Баланс АТ "Тік" на 31 грудня 2004 року

тис. грн

Актив			Пасив		
Стаття	На початок	На кінець	Стаття	На початок року	На кінець року
1	2	3	4	5	6
Основні засоби: залишкова вартість	700	725	Статутний капітал	400	400
первісна вартість	1 050	1 095	Додатковий вкладений капітал	35	35
знос	(350)	(370)	Нерозподілений прибуток	170	250
Запаси: товари	100	160			
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста вартість реалізації	22	30*	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	265	290
первісна вартість	22	32			
резерв сумнівних боргів	(-)	(2)			

* У тому числі дебіторська заборгованість АТ "Так" в сумі 12 тис. грн за реалізовані товари (собівартість цих товарів — 8 тис. грн).

Продовження табл. 12.9

1	2	3	4		«
Грошові кошти та їх еквіваленти: в національній валюті	48	60			
БАЛАНС	870	975	БАЛАНС	870	975

Таблиця 12.10. Баланс АТ "Так" на 31 грудня 2004 року

тис. грн

Актив			Пасив		
Стаття	На початок року	На кінець року	Стаття	На початок року	На кінець року
Основні засоби: залишкова вартість	150	139*	Статутний капітал	96	96
первісна вартість	190	195	Додатковий вкладений капітал	—	—
знос	(40)	(56)	Нерозподілений прибуток	14	51
Запаси: товари	70	тс**			
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста вартість реалізації	3	4	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	123	79
первісна вартість	3	4			
резерв сумнівних боргів	(-)	(-)			
Грошові кошти та їх еквіваленти: в національній валюті	10	8			
БАЛАНС	233	226	БАЛАНС	233	226

* Справедлива вартість основних засобів становить 198 тис. грн (первісна вартість — 278, знос — 80).

** Справедлива вартість товарів 82 тис. грн.

У нашому прикладі АТ "Тік" випустило 8 000 простих акцій (96 000: 6: 2) на загальну суму (номінальна вартість) 80 000 грн в обмін на 16 000 простих акцій (96 000 : 6) АТ "Так".

Таблиця 12.11. Звіти про фінансові результати за 2004 рік

(тис. грн)

Стаття	АТ "Тік"		АТ "Так"	
	За звітний період	За попередній період	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4	5
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2 400	1 800	1 500	1 200

Продовження *табл. 12.11*

1	2	3	4	5
Податок на додану вартість	(400)	(300)	(250)	(200)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2 000	1 500	1 250	1 000
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	(1 300)	(1 050)	(930)	(800)
Валовий прибуток	700	450	320	200
Адміністративні витрати	(250)	(200)	(80)	(70)
Витрати на збут	(50)	(40)	(30)	(25)
Інші операційні витрати	(30)	(25)	(-)	(5)
Прибуток від операційної діяльності	370	185	210	100
Інші доходи	20	10	—	20
Інші витрати	(45)	(35)	(Ю)	(30)
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	345	160	200	90
Податок на прибуток від звичайної діяльності	(105)	(48)	(60)	(27)
Чистий прибуток	240	112	140	63

Різниця між номінальною вартістю акцій, випущених А Т "Тік ", і номінальною вартістю акцій (статутного капіталу) А Т "Так " становить емісійний дохід в сумі 16 000 грн (96 000 — 80 000). Загальна сума інвестицій А Т "Тік" в А Т "Так "дорівнює 147 000 грн, тобто сумі його чистих активів і буде відображена записом, тис. грн:

Дебет 377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	147
Кредит 40 "Статутний капітал"	80
Кредит 421 "Емісійний дохід "	16
Кредит 441 "Прибуток нерозподілений "	51.

Ліквідація А Т "Так " буде відображена в обліку А Т "Тік " такими бухгалтерськими записами:

1. Списані інвестиції в А Т "Так", тис. грн:

Дебет 31 "Рахунки в банках"	8
Дебет 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	4
Дебет 28 "Товари"	75
Дебет 10 "Основні засоби"	60
Кредит 377 "Розрахунки з іншими дебіторами "	147.

2. Відображені знос основних засобів і кредиторська заборгованість А Т "Так", тис. грн:

Дебет 10 "Основні засоби"	135
Кредит 131 "Знос основних засобів "	56
Кредит 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	79.

3. Списується внутрішня дебіторська заборгованість АТ "Так", тис. грн:

Дебет 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" 12

Кредит 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" 12.

Водночас при складанні фінансової звітності об'єднаних підприємств слід врахувати доходи та витрати, які є наслідком операцій між цими підприємствами.

Припустімо, що в нашому прикладі продаж: товарів на суму 12 тис. грн (собівартість продажу 8 тис. грн) була єдиною операцією між АТ "Тік" і АТ "Так" до їх злиття та ці товари вже реалізовані третій стороні. Тоді при складанні Звіту про фінансові результати ВАТ "Тік-Так" за 2004 рік необхідно виключити дохід від реалізації та собівартість реалізованої продукції на суму 8 тис. грн.

Після цього фінансова звітність АТ "Тік-Так" матиме такий вигляд (табл. 12.12, 12.13).

Таблиця 12.12. Баланс ВАТ "Тік-Так" на 31 грудня 2004 року

тис. грн

Актив			Пасив		
Стаття	На початок року	На кінець року	Стаття	На початок року	На кінець року
Основні засоби: залишкова вартість	850	864	Статутний капітал	496	480
первісна вартість	1 240	1 290	Додатковий вкладений капітал	35	51
знос	(390)	(426)	Нерозподілений прибуток	184	301
Запаси: товари	170	235			
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста вартість реалізації	25	22	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	388	357
первісна вартість	25	24			
резерв сумнівних боргів	(-)	(2)			
Грошові кошти та їх еквіваленти: в національній валюті	58	68			
БАЛАНС	1 103	1 189	БАЛАНС	1 103	1 189

Таблиця 12.13. Звіт про фінансові результати ВАТ "Тік-Так" за 2004 рік

тис. грн

Стаття	За звітний період	За попередній період
1	2	3
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3 888	3 000
Податок на додану вартість	(650)	(500)

Продовження табл. 12.13

1	2	3
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3 238	2 500
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	(2 218)	(1 850)
Валовий прибуток	1 020	650
Адміністративні витрати	(330)	(270)
Витрати на збут	(80)	(65)
Інші операційні витрати	(30)	(30)
Прибуток від операційної діяльності	580	285
Інші доходи	20	30
Інші витрати	(55)	(65)
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	545	250
Податок на прибуток від звичайної діяльності	(165)	(75)
Чистий прибуток	380	175

12.4. ПРИЗНАЧЕННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ВИМОГИ ДО ЇЇ ПОДАВАННЯ

Підприємство, яке внаслідок об'єднання отримало контроль над іншим (дочірнім) підприємством, називається материнським підприємством і крім власних фінансових звітів повинно складати та подавати консолідовані фінансові звіти.

З юридичного погляду, материнське підприємство та його дочірні підприємства є окремими юридичними особами і складають окремі фінансові звіти. Однак оскільки рада директорів (чи інший керівний орган) материнського підприємства одночасно володіє вирішальним голосом у рада директорів дочірніх підприємств, то сукупність зв'язаних підприємств (материнського та її дочірніх) може розглядатися як окрема економічна одиниця — група.

Група — материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Зрозуміло, що учасників (акціонерів) та кредиторів материнського підприємства цікавлять результати всіх операцій, що здійснюються під його контролем, зокрема дочірніми підприємствами. У зв'язку з цим поряд з фінансовими звітами окремих підприємств складається звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів групи. Така звітність називається консолідованою фінансовою звітністю.

Консолідована фінансова звітність — звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Характерною рисою цієї звітності є те, що активи, зобов'язання, доходи та витрати двох чи більше юридично самостійних одиниць об'єднуються в окрему систему фінансових звітів (рис. 12.4).

Згідно з П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність", консолідовану фінансову звітність має подавати материнське підприємство. Проте материнське

підприємство може не подавати консолідовану фінансову звітність, коли воно само є дочірнім підприємством, за наявності однієї з таких умов:

- / якщо воно повністю належить іншому підприємству;
- / є згода на це частки меншості.



Рис. 12.4. Обліковий та юридичний аспекти взаємозв'язків материнського та дочірнього підприємств

До консолідованої фінансової звітності включаються показники фінансової звітності всіх (місцевих і зарубіжних) дочірніх підприємств, за винятком випадків, коли дочірнє підприємство:

- а) було придбане й утримується лише з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду (зазвичай року);
- б) здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству.

У наведених випадках чисті активи таких дочірніх підприємств відображаються в консолідованому Балансі як фінансові інвестиції відповідно до П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції". Фінансові звіти материнського та його дочірніх підприємств, які використовуються при підготовці консолідованої фінансової звітності, повинні бути складені за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

Консолідовану фінансову звітність слід складати з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. У випадках, коли неможливо застосовувати єдину облікову політику при складанні консолідованої фінансової звітності, про це слід повідомити у примітках до цієї звітності та вказати статті (або їх складові), до яких застосовувалась різна облікова політика.

12.5. ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Консолідовані фінансові звіти складаються шляхом послідовного об'єднання відповідних статей фінансових звітів материнського та дочірніх підприємств. У процесі консолідації необхідно зробити відповідні коригування, а саме:

1. Одночасно виключити балансову вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство та частку материнського підприємства у власному капіталі кожного дочірнього підприємства.

Таке коригування необхідне тому, що фінансові інвестиції в дочірнє підприємство, відображені в активі Балансу материнського підприємства, є одночасно капіталом (повністю або частково) дочірніх підприємств. Отже, якщо одночасно включити до консолідованого Балансу всю суму капіталу дочірніх підприємств та фінансові інвестиції материнського підприємства в дочірні підприємства, це призведе до подвійного урахування цих сум.

При цьому слід пам'ятати, що згідно з П(С)БО 12 фінансові інвестиції в дочірні підприємства обліковуються за методом участі в капіталі, згідно з яким балансова вартість інвестиції відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

У процесі виключення балансової вартості фінансових інвестицій материнського підприємства визначається вартісна різниця, яка потребує перекласифікації.

Вартісна різниця — це різниця між вартістю придбання чистих активів (капіталу) дочірнього підприємства та балансовою вартістю цих активів на дату придбання. Перекласифікація цієї вартісної різниці означає її розподіл між відповідними активами (рис. 12.5).



Рис. 12.5. Розподіл вартісної різниці в процесі консолідації

При цьому гудвіл (або негативний гудвіл) визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" і відображається в консолідованому Балансі у вписуваному рядку 075 "Гудвіл при консоліда-

ції". Вартість негативного гудвілу наводиться у дужках і вираховується при визначенні показника цього рядка.

2. Нарахувати амортизацію гудвілу та суми дооцінки необоротних активів, що підлягають амортизації.

Якщо в результаті перекласифікації вартісної різниці частина фінансових інвестицій материнського підприємства в дочірні підприємства визнається в консолідованому Балансі як гудвіл та інші необоротні активи, необхідно нарахувати амортизацію цих активів за період після придбання.

Нарахування та відображення амортизації вказаних активів здійснюється згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", 8 "Нематеріальні активи" та 19 "Об'єднання підприємств".

3. Виключити всі внутрішньогрупові операції та сальдо.

Внутрішньогрупові операції — це операції між материнським і дочірніми підприємствами та дочірніми підприємствами однієї групи.

Прикладами таких операцій є реалізація товарів, основних засобів, надання позик, виплата дивідендів тощо.

Внутрішньогрупові операції відображаються в обліку підприємств групи відповідно як доходи та витрати, в тому числі як:

/ дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), виробничих запасів, необоротних активів тощо;

/ собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), виробничих запасів, необоротних активів тощо; / інші операційні доходи та витрати; / фінансові доходи та витрати (проценти, дивіденди тощо).

Такі доходи та витрати виключаються при консолідації, оскільки вони є лише переміщенням ресурсів з одного підприємства даної групи в інше та не змінюють консолідовану суму чистих активів групи.

Наслідком внутрішньогрупових операцій може бути внутрішньогрупове сальдо та нереалізовані прибутки та збитки.

Внутрішньогрупове сальдо — сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Якщо розрахунки по внутрішньогрупових операціях на дату консолідації не завершені, тоді в балансах підприємств групи будуть відображені відповідно сальдо дебіторської та кредиторської заборгованості, яке також необхідно виключити при консолідації. Внутрішньогрупове сальдо визначається за даними рахунка 682 "Внутрішні розрахунки". У свою чергу, результатом внутрішньогрупової реалізації активів можуть бути нереалізовані прибутки та збитки.

Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій — прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства.

Нереалізовані прибутки повністю виключаються під час консолідації. Нереалізовані збитки також виключаються, окрім збитків, які не можуть бути відшкодовані. Нереалізовані прибутки та збитки визначаються за даними відповідно рахунків "Доходи майбутніх періодів" і "Витрати майбутніх періодів".

4. Визначити та відокремити частку меншості в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

Частка меншості — це частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Частка меншості визначається як добуток відсотка голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу та чистого прибутку (збитку) дочірніх підприємств, зменшеного (збільшеного) на суму нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій.

Частку меншості слід відображати в Балансі окремо від зобов'язань та власного капіталу материнського підприємства у вписуваному рядку 385 "Частка меншості". Частка меншості у чистому прибутку (збитку) також відображається окремою статтею в Звіті про фінансові результати у вписуваному рядку 215 "Частка меншості" від'ємною величиною у дужках.

Якщо частка меншості у збитках консолідованого дочірнього підприємства перевищує частку меншості в капіталі цього дочірнього підприємства, тоді на суму такого перевищення та наступних збитків, віднесених до частки меншості, зменшується частка материнського підприємства у власному капіталі групи. Це правило не стосується тієї частини збитків, щодо якої меншість має невідмовне зобов'язання і здатна покрити збитки.

Якщо згодом дочірнє підприємство отримає чистий прибуток, то весь цей прибуток включається до частки материнського підприємства, доки не будуть відшкодовані збитки частки меншості, які були списані раніше за рахунок частки материнського підприємства.

5. Визначити та відобразити відстрочені податкові активи та зобов'язання, які виникли в процесі консолідації. Такі відстрочені податки звичайно є наслідком:
- / виключення нереалізованих прибутків і збитків від внутрішньогрупових операцій;
 - / тимчасової різниці між обліковою та податковою оцінками інвестицій в дочірні підприємства.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання відображаються в консолідованій фінансовій звітності згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток".

6. Визначити та відобразити курсові різниці, що виникають в результаті консолідації фінансових звітів зарубіжних дочірніх підприємств.

Для включення у консолідовану звітність статті фінансових звітів зарубіжних дочірніх підприємств відображаються у грошовій одиниці України із застосуванням таких процедур:

- а) монетарні і немонетарні статті (крім статей власного капіталу) перераховуються за валютним курсом на дату балансу;
- б) статті доходів, витрат та рух грошових коштів перераховуються за валютними курсами на дату операцій, за винятком випадків, коли звітність дочірнього підприємства складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою.

Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів кожного місяця може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць. Середньозважений валютний курс є результатом ділення добутку величин курсів НБУ та кількості календарних днів у цьому періоді;

- в) статті власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку або непокритого збитку) відображаються за валютним курсом на дату визнання відповідної статті;
- г) нерозподілений прибуток (або непокритий збиток) на дату балансу виражається, виходячи з нерозподіленого прибутку (або непокритого збитку) на попередню дату балансу, чистого прибутку (збитку) за даними перерахованого Звіту про фінансові результати та суми розподіленого прибутку (списаного збитку), перерахованих за валютним курсом на дату здійснення операції.

Різниця між підсумком перерахованих статей активу та пасиву Балансу дочірнього підприємства відображається у консолідованому Балансі у вписуваному рядку 375 "Накопичена курсова різниця". При цьому негативна курсова різниця наводиться в дужках і вираховується при визначенні підсумку розділу I пасиву Балансу.

Фінансові звіти зарубіжних дочірніх підприємств, складені в грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою, попередньо коригуються згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 22 "Вплив зміни цін та інфляції". Коли економіка країни перестає відповідати ознакам гіперінфляційної, а дочірнє підприємство припиняє застосування П(С)БО 22 "Вплив зміни цін та інфляції", оцінка статей фінансової звітності на дату її останнього подання визнається історичною собівартістю для перерахунку у валюту консолідованої звітності.

Для здійснення перелічених коригувань та визначення консолідованих сум в практиці використовується спеціальна робоча таблиця (*табл. 12.14*).

Таблиця 12.14. Робоча таблиця для складання консолідованих фінансових звітів

Стаття	Окремі фінансові звіти		Регулюючі записи		Частка меншості	Консолідована сума
	материнське підприємство	дочірнє підприємство	дебет	кредит		
1	2	3	4	5	6	7
Звіт про фінансові результати						
Звіт про власний капітал (нерозподілений прибуток)						
Баланс						

Ця робоча таблиця складається у такій послідовності:

- 1) заносяться у стовпчики 1, 2, 3 показники фінансових звітів (фінансові результати, власний капітал і баланси) материнського та дочірніх підприємств;
- 2) відображаються у стовпчиках 4, 5 регулюючі записи, які дозволяють здійснити розглянуті вище коригування.

Слід мати на увазі, що ці записи робляться лише в робочій таблиці та не відображаються в облікових регістрах підприємств групи. Кореспонденція рахунків, які використовуються для здійснення регулюючих записів, залежить від:

- а) періоду, за який складається консолідована фінансова звітність;
- б) характеру операцій між дочірнім і материнським підприємствами.
- Основні регулюючі записи, які відображаються в робочій таблиці в процесі консолідації, наведені в *табл. 12.15*;
- 3) обчислюються та відображаються у робочій таблиці частки меншості (стовпчик 6);
- 4) обчислюються та заносяться до робочої таблиці (стовпчик 7) консолідовані суми відповідних статей.

Таблиця 12.15. Регулюючі записи при консолідації фінансових звітів

пор.	Зміст регулюючого запису	Дата консолідації	
		кінець року придбання дочірнього підприємства	через два або більше років після придбання дочірнього підприємства
	1	2	3
1.	Виключення дивідендів, отриманих від дочірнього підприємства, та доходу від інвестицій в дочірнє підприємство	Д-т рахунка "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства" К-т рахунка "Прибуток нерозподілений" К-т рахунка "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	Д-т рахунка "Дохід від інвестицій в дочірні підприємства" К-т рахунка "Прибуток нерозподілений" К-т рахунка "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"
2.	Виключення балансової вартості інвестицій в дочірні підприємства	Д-т рахунків власного капіталу дочірнього підприємства Д-т рахунка "Вартісна різниця" К-т рахунка "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	Д-т рахунків власного капіталу дочірнього підприємства Д-т рахунка "Вартісна різниця" (неамортизована сума) К-т "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"
3.	Розподіл вартісної різниці та списання суми дооцінки запасів	Д-т рахунків активів, які були дооцінені в момент придбання Д-т рахунка "Гудвіл" К-т рахунка "Вартісна різниця" Одночасно (у разі реалізації дооцінених товарів, продукції) Д-т рахунка "Собівартість реалізації" К-т рахунків відповідних запасів	Д-т рахунків активів, які були дооцінені в момент придбання Д-т рахунка "Гудвіл" К-т рахунка "Вартісна різниця (неамортизована сума)" Одночасно на суму амортизації вартісної різниці Д-т рахунків необоротних активів, які були дооцінені Д-т рахунка "Вартісна різниця". К-т рахунка "Знос необоротних активів"

Продовження табл. 12.15

	1	2	3
4.	Нарахування амортизації гудвілу та суми дооцінки необоротних активів за поточний рік	Д-т рахунків витрат К-т рахунка "Знос необоротних активів"	Д-т рахунків витрат К-т рахунка "Знос необоротних активів" К-т рахунка "Гудвіл"
<i>Внутрішньогруповий продаж запасів</i>			
5.	Виключення внутрішньогрупового продажу продукції (товарів, робіт, послуг)	Д-т рахунка "Доходи від реалізації" К-т рахунка "Собівартість реалізації"	Д-т рахунка "Доходи від реалізації" К-т рахунка "Собівартість реалізації"
6.	Відображення нерезалізованого прибутку від внутрішньогрупового продажу продукції (товарів) дочірнім підприємством материнському підприємству в попередньому році (роках)		Д-т рахунка "Прибуток нерозподілений" К-т рахунка "Собівартість реалізації"
7.	Відображення нерезалізованого прибутку від внутрішньогрупового продажу продукції (товарів) материнським підприємством дочірньому в попередньому році (роках)		Д-т рахунка "Прибуток нерозподілений" К-т рахунка "Собівартість реалізації"
8.	Виключення нерезалізованого прибутку від внутрішньогрупового продажу в поточному році	Д-т рахунка "Собівартість реалізації" К-т рахунків запасів	Д-т рахунка "Прибуток нерозподілений" К-т рахунків запасів
<i>Внутрішньогруповий продаж необоротних активів</i>			
9.	Виключення внутрішньогрупового продажу необоротних активів дочірнім підприємством материнському в поточному році: а) з прибутком	Д-т рахунка "Інші доходи" К-т рахунка "Інші витрати"	Д-т рахунка "Інші доходи" К-т рахунка "Інші витрати"
		Д-т рахунків необоротних активів Д-т рахунка "Інші доходи" К-т рахунка "Знос необоротних активів"	Д-т рахунків необоротних активів Д-т рахунка "Інші доходи" К-т рахунка "Знос необоротних активів"

Продовження табл. 12.15

	1	2	3
	Одночасно виключається додаткова амортизація, нарахована після продажу	Д-т рахунка "Знос необоротних активів" К-т рахунків витрат	Д-т рахунка "Знос необоротних активів" К-т рахунків витрат
	б) зі збитком Одночасно донараховується додаткова амортизація після продажу необоротних активів	Д-т рахунка "Інші доходи" К-т рахунка "Інші витрати"	Д-т рахунка "Інші доходи" К-т рахунка "Інші витрати"
Д-т рахунка необоротних активів К-т рахунка "Інші витрати" К-т рахунка "Знос необоротних активів"		Д-т рахунка "Знос необоротних активів" К-т рахунка "Інші витрати" К-т рахунка "Знос необоротних активів"	
Д-т рахунків витрат К-т рахунка "Знос необоротних активів"		Д-т рахунків витрат К-т рахунка "Знос необоротних активів"	
10.	Виключення внутрішньогрупового продажу необоротних активів дочірнім підприємством материнському в минулому році (роках): а) з прибутком Одночасно виключається амортизація, нарахована материнським підприємством після придбання необоротних активів	—	Д-т рахунка "Прибуток нерозподілений" К-т рахунка "Знос необоротних активів" Д-т рахунка "Знос необоротних активів" К-т рахунків витрат К-т рахунка "Прибуток нерозподілений"
	б) зі збитком Одночасно донараховується амортизація		Д-т рахунка "Знос необоротних активів" К-т рахунка "Прибуток нерозподілений"
			Д-т рахунків витрат Д-т рахунка "Прибуток нерозподілений" К-т рахунка "Знос необоротних активів"
11.	Виключення внутрішньогрупового продажу необоротних активів материнським підприєм-		

Продовження табл. 12.15

	1	2	3
	ством дочірньому в поточному році: а) з прибутком	Д-т рахунка "Інші доходи" К-т рахунка "Інші витрати"	Д-т рахунка "Інші доходи" К-т рахунка "Інші витрати"
	Одночасно виключається амортизація, нарахована дочірнім підприємством	Д-т рахунків необоротних активів Д-т рахунка "Інші доходи" К-т рахунка "Знос необоротних активів"	Д-т рахунків необоротних активів Д-т рахунка "Інші доходи" К-т рахунка "Знос необоротних активів"
	б) зі збитком	Д-т рахунка "Інші доходи" К-т рахунка "Інші витрати"	Д-т рахунка "Інші доходи" К-т рахунка "Інші витрати"
	Одночасно донараховується амортизація	Д-т рахунків необоротних активів К-т рахунка "Інші витрати" К-т рахунка "Знос необоротних активів"	Д-т рахунків необоротних активів К-т рахунка "Інші витрати" К-т рахунка "Знос необоротних активів"
		Д-т рахунків витрат К-т рахунка "Знос необоротних активів"	Д-т рахунків витрат К-т рахунка "Знос необоротних активів"
12.	Виключення внутрішньогрупового продажу необоротних активів материнським підприємством дочірньому в минулому році (роках): а) з прибутком		Д-т рахунка "Прибуток нерозподілений" Д-т рахунків необоротних активів К-т рахунка "Знос необоротних активів"
	Одночасно виключається амортизація, нарахована дочірнім підприємством	—	Д-т рахунка "Знос необоротних активів" К-т рахунків витрат К-т рахунка "Прибуток нерозподілений"
	б) зі збитком	—	Д-т рахунків необоротних активів

Продовження табл. 12.15

	1	2	3
	Одночасно донараховується амортизація		К-т рахунка "Знос необоротних активів" К-т рахунка "Прибуток нерозподілений"
			Д-т рахунків витрат Д-т рахунка "Прибуток нерозподілений" К-т "Знос необоротних активів"

Для ілюстрації процесу складання консолідованих фінансових звітів розглянемо такий приклад.

ПРИКЛАД 12.5

1 січня 2003 року АТ "Ферзь" придбало 80% акцій з правом голосу в АТ "Пішак", сплативши 3 000 тис. грн. На дату придбання власний капітал АТ "Пішак" становив 2 700 тис. грн, у тому числі: статутний капітал 2 000 тис. грн і нерозподілений прибуток 700 тис. грн. Справедлива вартість активів і зобов'язань АТ "Пішак" була визначена на дату придбання шляхом експертної оцінки:

Стаття	Балансова вартість, тис. грн	Справедлива вартість, тис. грн	..... Різниця,
Основні засоби (залишкова вартість)	1 500	1 900	400
Товари	560	560	—
Дебіторська заборгованість	220	220	—
Грошові кошти	540	540	—
Кредиторська заборгованість (вираховується)	(120)	(120)	—
Разом чисті активи	2 700	3 100	400

Протягом 2003 року АТ "Пішак" реалізувало материнському підприємству товари з прибутком 200 тис. грн. Станом на 31.12.2003 року 20% цих товарів знаходились на складі материнського підприємства. Чистий прибуток АТ "Пішак" за 2003 рік становив 440 тис. грн, а дивіденди не сплачувались. Протягом 2004 року АТ "Пішак" реалізувало товари материнському підприємству на суму 420 тис. грн з прибутком 125 тис. грн. На кінець 2004 року 40% цих товарів залишались на складі материнського підприємства.

Нерозподілений прибуток на 01.01.2004 року становив, тис. грн: АТ "Ферзь" 3 120 тис. грн, а АТ "Пішак" — 11 40 тис. грн.

1 січня 2004 року АТ "Ферзь" придбало в АТ "Пішак" устаткування за 320 тис. грн, очікуваний строк корисного використання якого становить 6 років.

Устаткування було списане з балансу АТ "Пішак" за первісною вартістю 400 тис. грн з одночасним списанням зносу в сумі 200 тис. грн. Амортизація устаткування здійснюється прямолінійним методом. Нижче наведені фінансові звіти материнського і дочірнього підприємства на 31 грудня 2004 року (табл. 12.16, 12.17).

Таблиця 12.16. Баланс на 31 грудня 2004 року

тис. грн

Стаття	АТ "Ферзь"	АТ "Пішак"
АКТИВ		
Основні засоби:	3 400	1 300
залишкова вартість	4 200	680
первісна вартість зносу	(800)	(380)
Довгострокові інвестиції (в АТ "Пішак")	3 336	—
Запаси:	2 400	1 600
товари		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (сумнівних боргів немає)	1 800	600
Грошові кошти (в національній валюті)	1 350	900
БАЛАНС	12 286	4 400
ПАСИВ		
Статутний капітал	8 000	2 000
Нерозподілений прибуток	3 944	1 540
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	342	710
Доходи майбутніх періодів	—	150
БАЛАНС	12 286	4 400

Таблиця 12.17. Звіт про фінансові результати за 2004 рік

(тис. грн)

Стаття	АТ "Ферзь"	АТ "Пішак"
1	2	3
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	4 320	2 870
Податок на додану вартість	(720)	(480)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3 600	2 390
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	(2 400)	(1 720)
Валовий прибуток	1 200	670
Адміністративні витрати	(400)	(200)
Прибуток від операційної діяльності	800	470
Дохід від участі в капіталі АТ "Пішак"	224	—

Продовження табл. 12.17

1	2	3
Інші доходи	510	520
Інші витрати	(72)	(243)
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	1 462	747
Податок на прибуток	(438)	(257)
Чистий прибуток	1 024	490

Для складання консолідованої фінансової звітності групи "Ферзь" зробимо відповідні розрахунки.

1. Розрахунок гудвілу, тис. грн:

Вартість придбання АТ "Пішак"	3 000
Балансова вартість придбаних чистих активів $[0,8 (2\ 000 + 700)]$	— 2 160
Вартісна різниця	840
Сума дооцінки придбаних чистих активів $(0,8 \cdot 400)$	— 320
Гудвіл	520.

Припустімо, що строк амортизації гудвілу збігається зі строком амортизації придбаних основних засобів і становить 5 років. Звідси річна сума амортизації становить:

- ✓ гудвілу — 104 тис. грн $(520 : 5)$;
- ✓ суми дооцінки — 64 тис. грн $(320 : 5)$.

2. Розрахунок суми нереалізованого прибутку у вартості товарних запасів АТ "Ферзь":

- ✓ на 31.12.2003 — 40 тис. грн $(200 \cdot 0,2)$;
- ✓ на 31.12.2004 — 50 тис. грн $(125 \cdot 0,4)$.

3. Розрахунок додаткової амортизації основних засобів унаслідок внутрішньогрупової реалізації устаткування:

Ціна реалізації	320
Балансова вартість	— 200
Прибуток від реалізації	120.
Сума додаткової річної амортизації — 20 тис. грн $(120 \text{ тис. грн} : 6 \text{ років})$.	

4. Розрахунок доходу від участі в капіталі АТ "Пішак" за 2004 рік, тис. грн:

Чистий прибуток АТ "Пішак"	490
	× 0,8
Частка АТ "Ферзь" у скоригованому чистому прибутку	392
Амортизація гудвілу та суми дооцінки $(104 + 64)$	— 168
Дохід від участі в капіталі	224.

5. Розрахунок балансової вартості інвестицій в АТ "Пішак" на 31 грудня 2004 року, тис. грн:

Фактична собівартість інвестиції	3 000
Дохід від участі в капіталі за 2003 рік $[0,8 (440) - 168]$	+ 184
Балансова вартість інвестиції на 31.12.2003 року	3 184
Дохід від участі в капіталі за 2004 рік	+ 224
Отримані дивіденди $(90 \cdot 0,8)$	— 72
Балансова вартість інвестиції на 31.12.2004 року	3 336.

6. Розрахунок частки меншості, яка становить:

/ у скоригованому чистому прибутку АТ "Пішак" за 2004 рік — 98 тис. грн (490 тис. грн • 0,2);

/ в дивідендах — 18 тис. грн (90 тис. грн • 0,2);

/ в статутному капіталі АТ "Пішак" — 400 тис. грн (2 000 тис. грн • 0,2).

На підставі наведених розрахунків зробимо необхідні регулюючі записи.

1) коригування суми фінансових інвестицій в АТ "Пішак" до їх балансової вартості на початок 2004 року та виключення дивідендів, отриманих від дочірнього підприємства, тис. грн:

Дебет рахунка "Дохід від участі в капіталі"	224
Кредит рахунка "Прибуток нерозподілений "	72
Кредит рахунка "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	152;

2) виключення балансової вартості фінансових інвестицій в АТ "Пішак" на початок року, тис. грн:

Дебет рахунка "Статутний капітал" (АТ "Пішак")	1 600
Дебет рахунка "Прибуток нерозподілений " (0,8-1 140)	912
Дебет рахунка "Вартісна різниця "	672
Кредит рахунка "Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі"	3 184;

3) розподіл суми вартісної різниці, тис. грн.

Дебет рахунка "Гудвіл"	416
Кредит рахунка "Вартісна різниця "	416.

Одночасно, тис. грн:

Дебет рахунка "Основні засоби"	320
Кредит рахунка "Вартісна різниця "	256
Кредит рахунка "Знос основних засобів "	64.

Ці записи відображають загальну різницю між вартістю придбання АТ "Пішак" і балансовою вартістю придбаних чистих активів (у тому числі суму амортизації цієї різниці в 2003 році — 168 тис. грн);

4) відображення амортизації вартісної різниці (гудвілу та дооцінки основних засобів) за 2004 рік, тис. грн:

Дебет рахунка "Адміністративні витрати"	168
Кредит рахунка "Знос основних засобів "	64
Кредит рахунка "Гудвіл"	104;

5) виключення нереалізованого прибутку від внутрішньогрупової реалізації товарів в 2003 році, тис. грн:

Дебет рахунка "Прибуток нерозподілений"	40
Кредит рахунка "Собівартість реалізованих товарів "	40;

6) виключення нереалізованого прибутку з вартості товарів на 31.12.2004 року, тис. грн:

Дебет рахунка "Собівартість реалізованих товарів "	50
Кредит рахунка "Товари"	50;

7) виключення внутрішньогрупової реалізації товарів у 2004 році, тис. грн:

Дебет рахунка "Дохід від реалізації товарів " 420

Кредит рахунка "Собівартість реалізованих товарів " 420.

7. Виключення доходів, витрат і прибутку від внутрішньогрупової реалізації устаткування, тис. грн:

Дебет рахунка "Інші доходи" 200

Кредит рахунка "Інші витрати " 200.

Одночасно, тис. грн:

Дебет рахунка "Основні засоби" 80

Дебет рахунка "Інші доходи" 120

Кредит рахунка "Знос основних засобів " 200.

8. Виключення додаткової амортизації устаткування, тис. грн:

Дебет рахунка "Знос основних засобів" 20

Кредит рахунка "Адміністративні витрати " 20.

На підставі зроблених розрахунків і записів складено робочу таблицю для консолідації фінансових звітів (табл. 12.18).

Таблиця 12.18. Робоча таблиця для складання консолідованих фінансових звітів за 2004 рік

тис. грн

Стаття	Окремі фінансові звіти		Регулюючі записи		Частка меншості	Консолідована сума
	АТ "Ферзь"	АТ "Пішак"	Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7
<i>Звіт про фінансові результати</i>						
Дохід від реалізації	4 320	2 900	(7) 420 (8) 20	—	—	6 800
ПДВ	(720)	(480)	—	—	—	(1 200)
Собівартість реалізації	(2 400)	(1 720)	(6) 50	(7) 420 (5)40	—	(3 710)
Адміністративні витрати (у тому числі амортизація)	(400)	(200)	(4) 168	(9) 20		(748)
Дохід від участі в капіталі	224	—	(1) 224	—	—	—
Інші доходи	510	640	(8) 320	—	—	830
Інші витрати	(72)	(243)	—	(8) 200	(-)	(И5)
Податок на прибуток	(438)	(257)	—	—	(-)	(695)
Частка меншості	—	—	—	—	98	98
Чистий прибуток	1 024	640	1 182	680	98	1 064

Продовження табл. 12.18

1	2	3	4	5	6	7
<i>Звіт про власний капітал (нерозподілений прибуток)</i>						
Нерозподілений прибуток на 01.01.2004	3 120	1 140	(2) 912 (5)40	—	228	3 120
Чистий прибуток за 2004 рік	1 024	640	1 182	680	98	1 064
Розподіл прибутку (дивіденди)	(200)	(90)	(-)	(1)72	(18)	(200)
Нерозподілений прибуток на 31.12.2004	3 944	1 690	2 134	752	308	3 944
<i>Баланс</i>						
<i>Актив</i>						
Основні засоби (первісна вартість)	4 200	1 680	(8) 80 (3) 320	—	—	6 280
Знос основних засобів	(800)	(380)	(9) 20	(8) 200 (3) 64 (4) 64		(1 488)
Гудвіл при консолідації	—	—	(3) 416	(4) 104	—	312
Фінансові інвестиції в АТ "Пішак"	3 336	—	—	(1) 152 (2) 3 184	—	—
Товари	2 400	1 600	—	(6) 50	—	3 950
Дебіторська заборгованість за товари	1 800	600	—	—	—	2 400
Грошові кошти	1 350	900	—	—	—	2 250
Вартісна різниця	—	—	(2) 672	(3) 672	—	—
Разом актив	12 286	4 400	—	—	—	13 704
<i>Пасив</i>						
Статутний капітал	8 000	2 000	(2) 1 600	—	400	8 000
Нерозподілений прибуток	3 944	1 690	2 134	752	308	3 944
Частка меншості	—	—	—	—	708	708
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	342	710				1 052
Разом пасив	12 286	4 400	5 242	5 242	—	13 704

На основі даних стовпчика "Консолідована сума" робочої таблиці складається консолідований Баланс і консолідований Звіт про фінансові результати (табл. 12.19, 12.20).

Консолідований Звіт про рух грошових коштів і консолідований Звіт про власний капітал складаються на основі консолідованого Балансу та консолідованого Звіту про фінансові результати за методикою, розглянутою в розділі 11.

Консолідовані фінансові звіти складаються за формами, передбаченими П(С)БО 2—5. При цьому в консолідованих фінансових звітах можуть не наводитись статті (рядки), по яких у групи підприємств відсутні показники (крім випадків, якщо такі показники були в попередньому звітному році).

Таблиця 12.19. Консолідований Баланс групи "Ферзь" на 31 грудня 2004 року

Актив	Код рядка		На кінець звітного періоду	Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Необоротні активи				I. Власний капітал			
Основні засоби: залишкова вартість	030	—	4 792	Статутний капітал	300	—	8 000
				Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350		3 944
первісна вартість	031	—	6 280	Усього за розділом I	380	—	11 944
знос	032	(-)	(1 488)	IV. Поточні зобов'язання			
Гудвіл при консолідації	075	—	312	Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530		1 052
Усього за розділом I	080	—	5 104	Усього за розділом IV	620	—	1 052
II. Оборотні активи							
Запаси: товари	140	—	3 950				
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: чиста реалізаційна вартість	160		2 400				
первісна вартість	161		2 400				
резерв сумнівних боргів	162	(-)	(-)				
Грошові кошти та їх еквіваленти: в національній валюті			2 250				
Усього за розділом II	260	—	8 600				
Баланс	280		13 704	Баланс	640		13 704

Таблиця 12.20. Консолідований Звіт про фінансові результати груп» і "Ферзь" за 2004 рік			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	6 800	—
Податок на додану вартість	015	(1 200)	(-)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	5 600	(-)
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(3 710)	(-)
Валовий прибуток	050	1 890	—
Адміністративні витрати	070	(748)	(-)
Фінансові результати від операційної діяльності: прибуток	100	1 142	—
Інші доходи	130	830	—
Інші витрати	160	(115)	(-)
Фінансові результати від операційної діяльності: прибуток	170	1857	—
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	(695)	(-)
Фінансові результати від звичайної діяльності: прибуток	190	1 162	—
Частка меншості	215	(98)	(-)
Чистий прибуток	220	1064	—

12.6. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ І КОНСОЛІДАЦІЮ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

У Примітках до фінансових звітів за період, у якому відбулося об'єднання підприємств, слід наводити:

- 1) назву та загальну характеристику підприємств, що об'єдналися;
- 2) дату об'єднання;
- 3) інформацію про закриття або продаж складової частини діяльності об'єднаних підприємств.

У випадку об'єднання підприємств шляхом придбання у Примітках до фінансової звітності за період, в якому відбулося придбання, наводиться інформація про:

- 1) відсоток придбаних акцій (частку в капіталі) з правом голосу;
- 2) вартість придбання і опис активів або зобов'язань, що надаються або повинні бути надані покупцем у порядку оплати;
- 3) характер і суму забезпечення реструктуризації та інших витрат на закриття, які виникають в результаті придбання та визнані на дату придбання.

Поряд з тим у Примітках до фінансових звітів також наводиться:

- 1) інформація про строк корисного використання гудвілу (негативного гудвілу);
- 2) обґрунтування періоду амортизації, якщо строк корисного використання гудвілу перевищує 20 років;
- 3) пояснення різниці між вартістю гудвілу (негативного гудвілу) на початок і на кінець звітного періоду шляхом висвітлення:
 - / первісної вартості та нарахованої суми амортизації (зносу) на початок та на кінець звітного періоду;
 - / вартості гудвілу та негативного гудвілу, які виникли в результаті придбання та зараховані на баланс у звітному періоді;
 - / суми амортизації гудвілу, нарахованої за звітний період;
 - / іншого списання вартості гудвілу (негативного гудвілу) у звітному періоді.

У разі об'єднання підприємств шляхом їх злиття у Примітках до фінансових звітів наводиться така інформація:

- 1) сума активів та зобов'язань, внесена кожним підприємством;
- 2) види та кількість випущених акцій разом з часткою акцій, що мають право голосу, кожного підприємства, які були обмінені при злитті;
- 3) дохід (виручка) від реалізації, інші операційні доходи, надзвичайні доходи та чистий прибуток (збиток) кожного підприємства до дати злиття, які включені до фінансової звітності об'єднаного підприємства.

У Примітках до консолідованих фінансових звітів слід також наводити таку інформацію:

- / перелік дочірніх підприємств із зазначенням назви, країни реєстрації та місцезнаходження, частки в капіталі, частки в розподілі голосів (у разі її незбігу з часткою в капіталі);
- / причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності;
- / характер відносин між материнським і дочірнім підприємством, якщо материнське підприємство не володіє в дочірньому підприємстві (прямо чи не прямо) більш як половиною голосів;
- / назву підприємств, в яких материнському підприємству прямо або не прямо (через дочірні підприємства) належить більше половини голосів, але яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством;
- / вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітного періоду та аналогічні показники попереднього періоду;
- / статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика.

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Що таке об'єднання підприємств? З якою метою та якими шляхами воно здійснюється?
2. Як відображається в бухгалтерському обліку покупця придбання іншого підприємства?
3. Що таке ідентифіковані активи та ідентифіковані зобов'язання?
4. Що таке гудвіл і негативний гудвіл? Як їх визначають та відображають в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності?
5. Що таке злиття підприємств? Як воно відображається в бухгалтерському обліку?
6. Дайте визначення понять: "материнське підприємство", "дочірнє підприємство", "група".
7. Що таке консолідована фінансова звітність? З якою метою її складають?
8. В яких випадках складання консолідованої фінансової звітності не обов'язкове?
9. Які коригування та з якою метою робляться в процесі консолідації фінансових звітів?
10. Що таке вартісна різниця? Як її визначають та відображають у консолідованих фінансових звітах?
11. Що таке внутрішньогрупові операції та сальдо? Як їх відображають в консолідованих фінансових звітах?
12. Що таке нереалізовані прибутки та збитки? Як їх відображають в консолідованих звітах?
13. Що таке частка меншості? Як її визначають та відображають в консолідованих фінансових звітах?
14. Як здійснюється процес консолідації фінансових звітів із використанням робочої таблиці?
15. Яку інформацію про об'єднання підприємств і консолідацію слід наводити у Примітках до фінансових звітів?

МЕСТИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

12.1

У консолідованій фінансовій звітності в першу чергу зацікавлені:

- а) акціонери і кредитори материнського підприємства;
- б) податкові органи;
- в) менеджери материнського підприємства;
- г) меншість акціонерів дочірнього підприємства.

12.2

Яким чином слід розглядати нерозподілений прибуток дочірнього підприємства після об'єднання з метою складання консолідованого Балансу?

- а) виключати в усіх випадках;
- б) включати у разі об'єднання інтересів, але виключати у разі придбання;
- в) включати в усіх випадках;
- г) виключати у разі злиття, але включати у разі придбання.

12.3

Консолідація звітів підприємств А, В, і С повинна бути здійснена, якщо:

- а) "А" володіє 80% акцій "В" і 40% акцій "С"; "В" володіє 30% акцій "С";
- б) "А" володіє 100% акцій "В" і 90% акцій "С" ("А" придбало акцій "С" перепродажу);
- в) "А" придбало 100% акцій "В" і "С"; "С" є банкрутом;
- г) "А" володіє 80% акцій "В" і 40% акцій "С"; "Г" володіє 55% акцій "С".

для

12.4

За якою оцінкою повинні бути відображені в звітності основні засоби зале від методу об'єднання?

	Злиття	Придбання
а)	Справедлива вартість	Балансова вартість;
б)	Справедлива вартість	Справедлива вартість;
в)	Балансова вартість	Балансова вартість;
г)	Балансова вартість	Справедлива вартість.

12.5

1 квітня 2004 року фірма "Зонд" придбала усі акції, випущені АТ "Кант" 400 000 грн. Активи і зобов'язання АТ "Кант" на 1 квітня 2004 року становили,

Кошти	40 000
Запаси	120 000
Основні засоби	240 000
Зобов'язання	90 000.

1 квітня 2004 року було визначено, що справедлива вартість запасів АТ "К"; становить 95 000, а основних засобів — 280 000 грн.

Чому дорівнює сума гудвілу?

- а) 0;
- б) 25 000;
- в) 75 000;
- г) 90 000.

12.6

АТ "Аргон" сплатило 50 000 тис. грн за чисті активи АТ "Лав". Оцінка активів і зобов'язань АТ "Лав" наведена нижче:

тис. грн

Стаття	Балансова вартість	Справедлива вартість
Дебітори	10 000	14 000
Основні засоби	40 000	55 000
Зобов'язання	10 000	9 000

Яка сума основних засобів повинна бути відображена в обліку придбання?

- а) 40 000;
- б) 55 000;
- в) 50 000;
- г) 60 000.

12.10

ТОВ "Аякс" придбало 70% акцій АТ "Парк". Нижче наведені Баланс ТОВ "Аякс" і консолідований Баланс, складені одразу після придбання:

тис. грн

Стаття	Баланс ТОВ "Аякс"	Консолідований баланс
Актив		
Основні засоби (залишкова вартість)	5 400	7 400
Гудвіл	—	162
Фінансові інвестиції в АТ "Парк"	2 000	—
Оборотні активи	2 120	2 920
БАЛАНС	9 520	10 482
Пасив		
Статутний капітал	7 000	7 000
Нерозподілений прибуток	2 220	2 220
Частка меншості	—	702
Поточні зобов'язання	300	
БАЛАНС	9 520	10 482

Якою була сума акціонерного капіталу АТ "Парк" на дату його придбання, тис. грн:

- а) 1 298; в) 2 000; г) 2 540.
б) 1 400; г) 2 340;



ВПРАВА 12.1

АТ "Піф" і АТ "Паф" уклали угоду про об'єднання. З метою об'єднання АТ "Піф" купує чисті активи АТ "Паф" за 1 700 тис. грн. Баланси обох підприємств наведені нижче.

Стаття	АТ "Піф"	АТ "Паф"
1	2.	3
Актив		
Основні засоби	1 600	800
Грошові кошти	2 400	600
БАЛАНС	4 000	1 400
Пасив		
Статутний капітал	2 400	800

Продовження табл.

1	2	
Додатковий вкладений капітал	300	
Нерозподілений прибуток	700	520
Зобов'язання	600	80
БАЛАНС	4 000	1 400

Справедлива вартість основних засобів АТ "Паф" дорівнює 1 040 тис. грн, а справедлива вартість його зобов'язань 80 тис. грн.

Необхідно:

- 1) визначити вартісну різницю та гудвіл;
- 2) скласти бухгалтерські записи, пов'язані з придбанням АТ "Паф";
- 3) скласти Баланс АТ "Піф" одразу після придбання.

ВПРАВА 12.2

1 січня 2004 року відбулось об'єднання АТ "Пан" та АТ "Пропан". АТ "Пан" придбало "АТ "Пропан" шляхом випуску простих акцій та обміну їх на всі прості акції придбаного підприємства у співвідношенні 1:2 (тобто 1 акція АТ "Пан" була обмінена на 2 акції АТ "Пропан"). Після цього АТ "Пропан" було ліквідовано, а всі його активи та зобов'язання були зараховані на баланс АТ "Пан". Ринкова вартість однієї простої акції АТ "Пан" становила 50 грн. Номінальна вартість однієї простої акції АТ "Пан" дорівнює 15 грн, а АТ "Пропан" — 10 грн. Балансова та справедлива вартість АТ "Пан" і АТ "Пропан" на дату об'єднання наведені нижче:

тис. грн

Стаття	АТ "Пан"		АТ "Пропан"	
	Балансова вартість	Справедлива вартість	Балансова вартість	Справедлива вартість
1	2	3	4	5
	Актив			
Основні засоби:	5 000	6 600	3 500	4 200
залишкова вартість	6 000	7 920	4 000	800
первісна вартість знос	(1 000)	(1 320)	(500)	(600)
Виробничі запаси	—	—	500	550
Товари	3 000	3 900	—	—
Грошові кошти	2 000	2 000	1 000	1 000
Разом	10 000	12 500	5 000	5 750
	Пасив			
Статутний капітал	4 500	—	2 000	—
Додатковий вкладений капітал	1 500	—	500	—
Резервний капітал	1 125	—	500	—

Продовження табл.

1	2	3	4	5
Нерозподілений прибуток	375	—	1 000	—
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2.500	2 500	1 000	1 000
РАЗОМ	10 000	—	5 000	—

Необхідно:

- / скласти бухгалтерські записи в обліку АТ "Пан", пов'язані з придбанням АТ "Пропан";
- / скласти Баланс АТ "Пан" після придбання АТ "Пропан";
- / виконати п.1 та 2 виходячи з припущення, що мало місце злиття АТ "Пан" і АТ "Пропан".

ВПРАВА 12.3

1 січня 2003 року підприємство "Ашот" сплатило 263 тис. грн за контрольний пакет (90%) акцій АТ "Арарат". На дату придбання власний капітал АТ "Арарат" включав статутний капітал 200 тис. грн і нерозподілений прибуток 60 тис. грн. Балансова вартість чистих активів АТ "Арарат" на цю ж дату співпадала з їх справедливою вартістю, за винятком споруди, яка має залишковий строк корисного використання 15 років. Справедлива вартість цієї споруди на 10 тис. грн перевищує її балансову вартість. Період амортизації нематеріальних активів становить 10 років. Нижче наведені фінансові звіти обох підприємств.

Звіт про фінансові результати за 2004 рік

тис. грн

Стаття	Підприємство "Ашот"	АТ "Арарат"
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	400	190
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	(150,8)	(60)
Валовий прибуток	249,2	130
Адміністративні витрати	(50)	(20)
Витрати на збут	(30)	(10)
Прибуток від операційної діяльності	169,2	100
Дохід від участі в капіталі	61,4	—
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	230,6	100
Податок на прибуток	(69,2)	(30)
Чистий прибуток	161,4	70

Баланс на 31 грудня 2004 р.

тис. грн

Стаття	Підприємство "Ашот" АТ "Арагат"	
Актив		
Основні засоби (залишкова вартість)	240	220
Фінансові інвестиції в АТ "Арагат"	340,8	—
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	20	70
Грошові кошти	120	90
БАЛАНС	720,8	380
Пасив		
Статутний капітал	300	200
Нерозподілений прибуток	321,4	150
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	40	10
Інша кредиторська заборгованість	59,4	20
БАЛАНС	720,8	380

Примітка. Нерозподілений прибуток на початок року становив: у підприємства "Ашот" 200 тис. грн, у АТ "Арагат" 100 тис. грн, а сума дивідендів, оголошених і виплачених у 2004 році, була відповідно 40 тис. грн і 20 тис. грн.

Необхідно скласти робочу таблицю для консолідації фінансових звітів підприємства "Ашот" і АТ "Арагат" за 2004 рік.

ВПРАВА 12.4

1 січня 2003 року АТ "Меркурій" придбало 90% простих акцій АТ "Сатурн" за 3 000 тис. грн. На цю дату статутний капітал і нерозподілений прибуток АТ "Сатурн" були відповідно 2 000 тис. грн і 750 тис. грн. Справедлива вартість чистих активів АТ "Сатурн" дорівнювала їх балансовій вартості, окрім повністю амортизованого будинку, який має справедливую вартість 200 тис. грн та залишковий строк корисного використання 9 років. Чистий прибуток АТ "Сатурн" за 2003 рік становив 978,5 тис. грн, а сума сплачених дивідендів 200 тис. грн. Фінансові звіти обох товариств наведені нижче.

Звіт про фінансові результати за 2004 рік

тис. грн

Стаття	АТ "Меркурій" АТ "Сатурн"	
	2	3
1		
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	6 000	4 821,5
Податок на додану вартість	(1 000)	(800)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	5 000	4 021,5

Продовження табл.

1	2 ---
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	(2 750)	(2 265)
Валовий прибуток	2 250	1 756,5
Адміністративні витрати	(605)	(504,5)
Витрати на збут	(320,5)	(202)
Прибуток від операційної діяльності	1 324,5	1 050
Дохід від участі в капіталі АТ "Сатурн"	600,5	—
Інші доходи	—	80
Інші витрати	(-)	(37,5)
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	1 925	1 092,5
Податок на прибуток	(600)	(321)
Чистий прибуток	1 325	771,5

Баланс на 31 грудня 2004 року

тис. грн

Стаття	АТ "Меркурій"	АТ "Сатурн"
Актив		
Основні засоби:	3 050	3 100 3
залишкова вартість	5 050	600
первісна вартість знос	(2 000)	(500)
Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	4 121,15	
Товари	2 250	1 250
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (чиста реалізаційна вартість)	1 250	750
Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті	946,85	850
БАЛАНС	11 618	5 950
Пасив		
Статутний капітал	6 000	2 000
Нерозподілений прибуток	4 768	2 100
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	850	1 850
БАЛАНС	11 618	5 950

Додаткова інформація:

1. В грудні 2004 року АТ "Сатурн" продало споруду АТ "Меркурій" за 80 тис. грн (балансова вартість 37,5 тис. грн, знос 12,5 тис. грн).
2. В січні 2003 року АТ "Меркурій" продало АТ "Сатурн" устаткування за 625 тис. грн (первісна вартість 1 250 тис. грн, знос 850 тис. грн). Залишковий строк корисного використання устаткування — 3 роки, а амортизація нараховується прямолінійним методом.
3. Протягом 2004 року АТ "Сатурн" продало товари АТ "Меркурій" на суму 270 тис. грн (собівартість товарів 200 тис. грн). На кінець 2004 року 20% цих товарів залишались на складі АТ "Меркурій". На початок 2004 року товарні запаси АТ "Меркурій" включали нереалізований прибуток від внутрішньогрупового продажу товарів в сумі 21 500 грн.
4. В 2004 році АТ "Меркурій" оголосило та сплатило дивіденди на суму 500 тис. грн, а АТ "Сатурн" — 200 тис. грн. Нерозподілений прибуток товариств на початок 2004 року становив відповідно 3 943 тис. грн і 1 528,5 тис. грн.
5. Період амортизації гудвілу становить 15 років.

Необхідно скласти робочу таблицю для консолідації фінансових звітів АТ "Меркурій" та АТ "Сатурн".

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

ПІСЛЯ ВИВЧЕННЯ ЦЬОГО РОЗДІЛУ ВИ ПОВИННІ:

- / знати склад і особливості складання фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва;*
- / знати порядок обліку і подання інформації про активи, зобов'язання і капітал в Балансі;*
- / вміти пояснити особливості і доцільність застосування спрощеного Плану рахунків;*
- / знати особливості обліку витрат і визначення фінансового результату СМП;*
- У вміти відобразити в обліку витрати згідно зі спрощеною формою обліку;*
- / знати порядок відображення в обліку витрат за елементами;*
- / вміти пояснити доцільність і порядок вибору варіанту обліку витрат для СМП;*
- / знати порядок формування і розподілу суми нерозподіленого прибутку.*

*"Правила для всіх однакові,
тільки виключення різні".*

Данило Рудий

13.1. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТАМИ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Важливою особливістю організації бухгалтерського обліку і звітності суб'єктами малого підприємництва (далі СМП) є право вибору скороченої форми бухгалтерського обліку і подання фінансової звітності за скороченою за складом і змістом формою.

Зміст і форму фінансових звітів СМП в складі Балансу і Звіту про фінансові результати та порядок їх заповнення встановлено П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва". Норми цього Положення (стандарту) застосовуються СМП, які визнані такими відповідно до Указу Президента України "Про державну підтримку малого підприємництва від 12.05.98 року № 456/98 (в редакції від 28.06.99 р. № 746/99).

До СМП належать:

1. Зареєстровані у встановленому порядку фізичні особи, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, 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:
 - / середньооблікова чисельність працівників за звітний період не перевищує 50 чоловік;
 - / обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, послуг) за рік не перевищує 1 млн грн.

До СМП не належать 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, які є виробниками підакцизних товарів. Підприємства, які не відповідають ознакам СМП, складають фінансову звітність згідно з узагальненою методикою, встановленою Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 2—5, і порядок їх складання розглянуто у відповідних розділах. Фінансову звітність щодо термінів СМП подають на загальних підставах.

Для забезпечення достовірності фінансової звітності СМП повинні вести бухгалтерський облік господарських операцій відповідно до загальноприйнятих принципів і вимог П(С)БО.

Організація обліку залежить від форми бухгалтерського обліку, яку обрало підприємство самостійно. Підставою ведення бухгалтерського обліку є первинні документи господарських операцій. Для документального оформлення господарських операцій СМП застосовують типові міжвідомчі форми первинних документів.

СМП, а також юридичні особи, що не займаються підприємницькою діяльністю (крім бюджетних установ), незалежно від форми власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності можуть застосовувати План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій СМП (далі — спрощений План рахунків, який затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186). З метою забезпечення

необхідної деталізації та аналітичності обліково-економічної інформації підприємства вводять до спрощеного Плану рахунків субрахунки, виходячи з призначення рахунків і потреб управління підприємством.

Спрощений План рахунків побудовано відповідно до показників фінансової звітності. Записи на рахунках бухгалтерського обліку спрощеного Плану рахунків для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язання, доходи і витрати здійснюються підприємствами і організаціями відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року №291.

У спрощеному Плані рахунків передбачені лише синтетичні рахунки, кількість яких зменшено завдяки обліку та узагальненню інформації про більшу групу активів, капіталу і зобов'язань.

Облік та узагальнення інформації про позабалансові активи і зобов'язання підприємства здійснюють з використанням позабалансових рахунків класу 0 Плану рахунків бухгалтерського обліку (затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291).

Відповідно до ст. 4 Указу Президента України від 03.07.1998 р. "Про спрощену систему оподаткування обліку та звітності СМП" наказом Міністерства фінансів України затверджено Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку СМП (від 30.09.1998 р. № 196).

Суб'єкти малого бізнесу незалежно від технології та наявності виробництва продукції (робіт, послуг), його матеріаломісткості та кількості здійснюваних за місяць господарських операцій (обсягу документообороту) можуть обрати один із таких варіантів введення спрощеної форми бухгалтерського обліку:

- а) просту форму бухгалтерського обліку;
- б) форму бухгалтерського обліку з використанням реєстрів обліку майна малого підприємства.

Організація бухгалтерського обліку і порядок подання фінансової звітності СМП подано на *рис. 13.1*.

Застосування простої форми обліку рекомендується для підприємств, які за місяць здійснюють не більше 100 господарських операцій на нематеріальних виробництвах. При застосуванні простої форми обліку передбачено ведення Книги обліку господарських операцій (ф. К-1) і відомість В-8 для обліку заробітної плати.

Для виробничих підприємств необхідно вести відомість обліку основних засобів і нарахованої амортизації (відомість В-1) і відомість обліку виробничих запасів і готової продукції (В-2).

При застосуванні спрощеної форми обліку ведуться облікові реєстри — відомості обліку:

- / основних засобів: амортизаційних відрахувань (ф. В-1);
- / виробничих запасів, готової продукції, товарів (ф. В-2);
- / витрат на виробництво (ф. В-3);
- / грошових коштів (ф. В-4);
- / розрахунків та інших операцій (ф. В-5);
- / облік доходів від реалізації (ф. В-6);

- / розрахунків з постачальниками (ф. В-7);
- / заробітної плати (ф. В-8).

Для узагальнення даних обліку і взаємоперевірки правильності записів за рахунками бухгалтерського обліку необхідно застосовувати реєстр синтетичного обліку — шахову відомість. На підставі шахової відомості складають оборотну відомість з виведенням даних для складання фінансової звітності — Балансу і Звіту про фінансові результати.



Рис. 13.1. Схема організації бухгалтерського обліку СМП

13.2. СТРУКТУРА І ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ БАЛАНСУ

При складанні Балансу СМП має дотримуватись вимог чинних П(С)БО щодо обліку активів, капіталу, зобов'язань, а також порядку розкриття інформації згідно з П(С)БО 25.

Основні відмінності в підготовці Балансу суб'єктів малого підприємництва полягають у скороченій формі звіту.

Баланс (ф. № 1-М) СМП складається на підставі інформації про залишки на рахунках класів 1—6.

Порядок накопичення інформації про активи, капітал, зобов'язання СМП і відображення їх в Балансі наведено у *табл. 13.1.*

Таблиця 13.1. Порядок відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку та відображення в Балансі

Стаття Балансу	Код	Рахунки спрощеного Плану рахунків	Зміст статті
1	2	3	4
Незавершене будівництво	020	15 "Капітальні інвестиції"	Вартість незавершених капітальних інвестицій (включаючи устаткування для монтажу), а також авансові платежі для фінансування таких інвестицій
Основні засоби Залишкова вартість Первісна вартість Знос	030 031 032	Дорівнює різниці р.031-р.032 10 "Основні засоби" 13 "Знос необоротних активів"	Вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів, орендованих цілісних майнових комплексів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів
Довгострокові фінансові інвестиції	040	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	Фінансові інвестиції на період більше ніж один рік
Інші необоротні активи	070	18 "Інші необоротні активи"	Необоротні активи, які не можуть бути включені до згаданих вище статей
Виробничі запаси	100	20 "Виробничі запаси" 23 "Виробництво"	Вартість запасів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для використання в ході нормального операційного циклу, а також витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи
Готова продукція	130	26 "Готова продукція"	Собівартість виробів на складі, які відповідають технічним стандартам, а також покупна вартість товарів, які придбані підприємством для подальшого продажу
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги		37 "Розрахунки з різними дебіторами"	Заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену векселями заборгованість
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	Заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів

Продовження табл. 13.1

1	2	3	4
Інша дебіторська заборгованість	210	37 "Розрахунки з різними дебіторами" Дебет 68 "Розрахунки за іншими операціями"	Заборгованість дебіторів, яка не включена до інших статей дебіторської заборгованості
Поточні фінансові інвестиції	220	35 "Поточні фінансові інвестиції"	Фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент
Грошові кошти та їх еквіваленти В національній валюті В іноземній валюті	230 240	30 "Каса" 31 "Рахунки в банках"	Кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів. Не відображаються кошти, обмежені для використання
Інші оборотні активи	250		Суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу "Оборотні активи". Наводяться вартість грошових документів і сальдо субрахунка "Податкові зобов'язання"
Витрати майбутніх періодів	270	39 "Витрати майбутніх періодів"	Відображаються витрати, що понесені протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів
Статутний капітал	300	40 "Власний капітал"	Зафіксована в установчих документах чи фактично внесена сума внеску власників до статутного капіталу
Додатковий капітал	320	40 "Власний капітал"	Сума дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно отриманих необоротних активів, внески засновників, що перевищують суму статутного капіталу
Резервний капітал	340	40 "Власний капітал"	Сума резервного капіталу, нарахованого відповідно до чинного законодавства за рахунок нерозподіленого прибутку
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	44 "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)"	Сума нерозподіленого прибутку чи непокритого збитку (наводиться в дужках)
Неоплачений капітал	360	40 "Власний капітал"	Сума заборгованості засновників за внесками до статутного капіталу, сума вилученого капіталу, які вираховуються при визначенні підсумку власного капіталу
Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування	430	47 "Забезпечення наступних витрат і платежів"	Суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів (на виплату відпусток, виконання гарантійних зобов'язань)

Продовження табл. 13.1

1	2	3	4
Довгострокові зобов'язання	480	55 "Довгострокові зобов'язання"	Сума заборгованості банкам, сума довгострокової заборгованості щодо залучення позикових коштів, на які нараховуються відсотки, та за іншими довгостроковими зобов'язаннями
Короткострокові кредити банків	500	68 "Короткострокові позики" 68 "Розрахунки за іншими зобов'язаннями"	Сума поточних зобов'язань з урахуванням належної до сплати суми відсотків за користування позиковими коштами
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	55 "Довгострокові зобов'язання"	Сума зобов'язань, які утворилися як довгострокові, але з дати балансу підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	68 "Розрахунки з постачальниками"	Сума заборгованості постачальникам, включаючи заборгованість, забезпечену векселями
Поточні зобов'язання за розрахунками (з бюджетом, зі страхування, з оплати праці)	550, 570 580	64 "Розрахунки за податками і платежами" 66 "Розрахунки з оплати праці"	Заборгованість за платежами до бюджету, за платежами до Пенсійного фонду, обов'язкове соціальне страхування, страхування майна, індивідуальне страхування, заборгованість за нарахованою, але не виплаченою сумою оплати праці
Інші поточні зобов'язання	610	68 "Розрахунки за іншими операціями"	Заборгованість за одержаними авансами, заборгованість засновникам суми за розподілим прибутком, пов'язаним сторонам, сальдо рахунка "Податковий кредит"
Доходи майбутніх періодів	630	69 "Доходи майбутніх періодів"	Включаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів

13.3. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ ТА СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Суб'єкти малого підприємництва мають можливість складати Звіт про фінансові результати (ф. № 2-М) за спрощеною формою. Особливості звіту полягають в удосконаленні і об'єднанні двох розділів звіту в один і в новому підході до формування показників доходів і витрат.

Так, у звіті спочатку відображається інформація про доходи від реалізації товарів (робіт, послуг), а потім інформація про інші доходи і визначається загальна сума чистих доходів за звітний період. Окремо відображається інформація про витрати і коригування суми чистого прибутку (збитку) на збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції.

СМП відображають інформацію про витрати звітного періоду за елементами.

При наданні інформації про витрати операційної діяльності за елементами слід керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 1 січня 2000 року за №27/4248. Витрати операційної діяльності групуються за такими елементами:

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

До складу елементу "**Матеріальні витрати**" включається вартість використаних в господарській діяльності:

- / матеріалів у сфері виробництва, адміністративних витрат, збуту, інших операційних витрат;
- / топлива, паливно-мастильних матеріалів;
- / матеріалів, використаних для ремонтних робіт (запасні частини); / будівельних матеріалів;
- / інвентаризаційні відмінності по сировині, допоміжним та іншим матеріалам; / тари і тарні матеріали.

Матеріальні витрати відображаються незалежно від області їх виникнення (виробництво, управління, збут), але які віднесено до складу операційних витрат.

У підприємствах сфери послуг до матеріальних витрат відносять матеріальні витрати, понесені при наданні послуг. Слід звернути увагу, що торговельні організації собівартість реалізованих товарів до матеріальних витрат не включають, хоч зрозуміло, що собівартість реалізованих товарів включається до операційних витрат.

До складу елементу "**Витрати на оплату праці**" включається заробітна плата за складами й тарифами, премії і заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Відображення витрат на оплату праці здійснюється незалежно від того, за яку роботу, в якій формі була нарахована зарплата. По даній статті відображаються суми зарплати, одержаної в натуральній формі, і всі компенсаційні виплати, в основу яких покладено трудові відносини. В цю статтю включаються всі види основної і додаткової зарплати, крім виплати дивідендів.

Якщо підприємство нараховує резерви на оплату відпусток, то сума нарахованих резервів включається до статті "Витрати на оплату праці".

До складу елементу "**Відрахування на соціальні заходи**" включаються відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на соціальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

По даній статті відображаються всі обов'язкові нарахування на заробітну плату, яка відображена по статті "Витрати на оплату праці". Якщо підприємство нараховує резерв на оплату відпусток, то необхідно до складу витрат включити і

резерв нарахувань на обов'язкове соціальне страхування, сума якого відображається по даній статті.

До складу елементу "**Амортизація**" включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Сума амортизації, яка відображена по даній статті, повинна відповідати сумі нарахованої амортизації за звітний період відповідно до обраного підприємством методу нарахування амортизації. Вказана сума може відрізнятися від суми, відображеної в Балансі, оскільки при списанні необоротних активів коригується сума накопиченої амортизації.

До складу елементу "**Інші операційні витрати**" включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу перерахованих вище елементів витрат, а саме:

- / собівартість реалізованих оборотних активів;
- / втрати від операційної курсової різниці;
- / списана безнадійна дебіторська заборгованість і сума нарахованих резервів сумнівної дебіторської заборгованості;
- / уцінки запасів;
- / списані нестачі і втрати від псування цінностей;
- / суми визнаних штрафів, пені, неустойки.

Облік витрат за елементами ведеться з використанням рахунків класу 8 "Витрати за елементами". Фінансовий результат звітного року — чистий прибуток (або збиток) визначається як різниця між сумою чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів, інших звичайних доходів, надзвичайних доходів і сумою всіх витрат, відображених за елементами на рахунках класу 8.

Для обліку доходів СМП можуть застосовувати, згідно із спрощеним Планом рахунків, рахунок 70 "Доходи".

Порядок застосування рахунка, зміст інформації і відображення її в звіті (ф. № 2-М) відображено в *табл. 13.2*.

Таблиця 13.2. Порядок обліку доходів з використанням спрощеного Плану рахунків

Код	Назва субрахунки	" Звіт про фінансові результати "	
		Код рядка	Зміст статті згідно з П(С)БО 25
1	2	3	4
701	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	Загальний дохід (виручка від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг)
702	Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	Сума податку на додану вартість, акцизного збору та інших вирахувань з доходу (надані знижки, вартість повернутих товарів)
		030	р 010 - р 020
703	Інші операційні доходи	040	Сума інших доходів від операційної діяльності

Продовження табл. 13.2

1	2	3	4
704	Інші звичайні доходи	050	Сума дивідендів, відсотків, доходів від участі в капіталі, інші доходи, отримані від фінансових інвестицій, дохід від реалізації фінансових інвестицій необоротних активів і майнових комплексів, дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності
705	Надзвичайні доходи	060	Доходи від подій, які відповідають визначенню надзвичайних подій
		070	Визначається загальна сума доходів (р 010 - 020 + 040 + 050 +060).

При застосуванні спрощеного Плану рахунків для обліку витрат передбачено рахунки 84 "Витрати операційної діяльності" і 85 "Інші витрати". Для деталізації обліку витрат необхідно використовувати субрахунки, які наведено в табл. 13.3.

Таблиця 13.3. Рахунки обліку витрат спрощеного Плану рахунків

84	Витрати операційної діяльності	841	Матеріальні затрати
		842	Витрати на оплату праці
		843	Відрахування на соціальні заходи
		844	Амортизація
		845	Інші операційні витрати
		846	Собівартість реалізованих товарів
85	Інші витрати	851	Інші звичайні витрати
		852	Надзвичайні витрати
		853	Податок на прибуток

Згідно з наказом Міністерства фінансів від 24.02.2001 р. № 101 СМП можуть застосовувати спрощені або загальні процедури обліку витрат і визначення фінансових результатів. Доречно розглянути можливі варіанти обліку і визначення фінансових результатів.

I варіант. Спрощена методика обліку, яка застосовується СМП, що здійснюють продаж товарів, виконують роботи, надають послуги, передбачає облік усіх витрат діяльності за елементами і списання їх з кредиту рахунків класу 8 в дебет рахунка 79 "Фінансові результати". На кінець кварталу встановлюється залишок незавершеного виробництва, який оцінюється за прямими витратами матеріалів і трудових ресурсів.

На суму залишку незавершеного виробництва необхідно здійснити запис:

Дебет 23 "Виробництво",

Кредит 79 "Фінансові результати".

Встановлена сума незавершеного виробництва використовується для заповнення р. 080 "Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції" (ф. № 2-М).

Облік витрат за спрощеною методикою для СМП, що виконують роботи, надають послуги, наведено на *рис. 13.2*.

Д-т 84 "Витрати операційної діяльності" К-т



Рис. 13.2. Схема обліку витрат СМП, що виконують роботи, надають послуги, реалізують товари

Проілюструємо на прикладі організацію обліку і порядок складання звітності СМП.

ПРИКЛАД 13.1

Торговельним підприємством "Сувенір" за звітний період здійснено наступні операції:

1. Реалізовано товарів покупцям на суму 400 000 грн, ПДВ — 80 000 грн.
Собівартість відвантажених товарів — 320 000.
2. Одержано оплату за реалізовані товари 300 000 грн, ПДВ — 60 000 грн.
3. Адміністративні витрати — 20 000 грн, у т.ч.:
/зарплата — 10 000,0;
</ оренда офісу — 2 000,0;
S амортизація офісного обладнання — 1 000 грн.
4. Нараховано витрати за користування кредитом — 1 200 грн.
5. Реалізовано комп'ютер — 1 000 грн. ПДВ — 200 грн, первісна вартість — 6 000 грн, знос — 2 000 грн.

Таблиця 13.4. Відображення операцій СМП із застосуванням спрощеного Плану рахунків

№ пор.	Зміст операції	Сума	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Відвантажено товари покупцям	480 000	371 "Розрахунки з різними дебіторами"	701 "Дохід від реалізації товарів"

Продовження табл.

1	2	3	4	5
	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	80 000	701 "Дохід від реалізації товарів"	641 "Розрахунки за податками й платежами"
	Списано собівартість реалізованих товарів	320 000	846 "Собівартість реалізованих товарів"	262 "Товари"
	Одержано від покупців плату за реалізовані товари	360 000	31 "Рахунки в банках"	371 "Розрахунки з дебіторами"
3.	Нараховано адміністративні витрати	10 000	842 "Затрати на оплату праці"	66 "Розрахунки по оплаті праці"
	• зарплата			
	• орендна плата	2 000	845 "Інші операційні витрати"	684 "Інші поточні зобов'язання"
	• амортизація	1 000	844 "Амортизація"	13 "Знос необоротних активів"
4.	Нараховано відсотки за користування кредитом	1 200	851 "Інші звичайні витрати"	641 "Розрахунки за податками й платежами"
	Відображено дохід від реалізації комп'ютера	1 200	371 "Розрахунки з дебіторами"	704 "Інші звичайні доходи"
	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	200	704 "Інші звичайні доходи"	641 "Розрахунки за податками"
	Списано вартість комп'ютера	2 000	13 "Знос необоротних активів"	10 "Основні засоби"
			85 "Інші витрати"	
6.	Нараховано єдиний податок (6%)	24 000	845 "Інші операційні витрати"	641 "Розрахунки за податками"

Відображення інформації в Звіті про фінансові результати

2. Звіт про фінансові результати за _____ 200_ р.

Форма № 2-М

Код за ДКУД | 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	480,0	
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	80,0	()
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010 — 020)	030	400,0	

			<i>Продовження табл.</i>
<i>I</i>	2	3	4
Інші операційні доходи	040		
Інші звичайні доходи	050	1,0	
Надзвичайні доходи	060		
Разом чисті доходи (030 + 040 + 050 + 060)	070	401,0	
Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	080		
Матеріальні затрати	090	320,0	()
Витрати на оплату праці	100	10,0	()
Відрахування на соціальні заходи	ПО	—	()
Амортизація	120	1,0	()
Інші операційні витрати	130	2,0	()
у тому числі	131	()	()
	140	()	()
Інші звичайні витрати	150	5,2	()
Надзвичайні витрати	160	()	()
Податок на прибуток	170	24,0	()
Разом витрати (090 + 100 + ПО + 120 + 130 + 140 + 150 ± 080 + 160 + 170)	180	362,0	()
Чистий прибуток (збиток) (070 — 180)	190	38,8	

II варіант. СМП, що виробляють готову продукцію, обліковують витрати за елементами за дебетом класу 8 і списують з кредиту відповідних рахунків в дебет рахунка 79 "Фінансові результати".

На підставі первинних документів, якими оформляється рух (виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) готової продукції, підприємство забезпечує кількісний (оперативний) облік виробленої, відпущеної, а також залишку готової продукції за центрами відповідальності. Залишок готової продукції, який встановлюється за даними кількісного (оперативного) обліку на дату балансу, оцінюється за справедливою вартістю (ціна реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку, виходячи з прибутку для цього конкретного виду готової продукції) і відображається у звітному місяці за дебетом рахунка 26 "Готова продукція" і кредитом рахунка 79 "Фінансові результати".

Для одержання безпосередньо у бухгалтерському обліку даних про собівартість залишків готової продукції суб'єкти малого підприємництва витрати, пов'язані з виробництвом (виготовленням) і відпуском готової продукції, можуть визначати і відображати в порядку, встановленому Положенням про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 1998 року № 196, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 12 жовтня 1998 року за № 646/3086. Для одержання безпосередньо у бухгалтерському обліку даних про собівартість залишків

незавершеного виробництва і готової продукції суб'єкти малого підприємництва витрати виробництва і собівартість виробленої готової продукції можуть визначати і відображати в порядку, встановленому Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291.

III варіант спрощеного обліку витрат стосується СМП, які виготовляють готову продукцію.

Суб'єкти малого підприємництва можуть суму витрат операційної діяльності з кредиту рахунків класу 8 "Витрати за елементами" списувати в дебет рахунка 79 "Фінансові результати". У таких випадках вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції визначається так: інвентаризацією на кінець звітного року (або кварталу) встановлюється залишок незавершеного виробництва, який оцінюється за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці з відображенням за дебетом рахунка 23 "Виробництво" і кредитом рахунка 79 "Фінансові результати". Такий порядок обліку відповідає періодичному обліку запасів.

Собівартість залишків готової продукції суб'єкти малого підприємництва можуть визначати і відображати в порядку, встановленому Положенням про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 1998 року № 196, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 12 жовтня 1998 року за № 646/3086. Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 893/4186, і згідно з вимогами П(С)БО 16 "Витрати" і П(С)БО 9 "Запаси".

Розглянемо облік доходів, витрат і визначення фінансових результатів з використанням спрощеного Плану рахунків на прикладі.

ПРИКЛАД 13.2

Підприємство "Тесляр" за звітний період здійснило господарські операції за I квартал по виготовленню готової продукції (табл. 13.5). За звітний період реалізувало готову продукцію покупцям на суму 30 000 грн, ПДВ — 6 000 грн.

Залишки на 1.01. становлять:

*С незавершеного виробництва 2 000 грн;
/ готової продукції 6 000 грн.*

На дату складання фінансової звітності проведено інвентаризацію незавершеного виробництва і готової продукції.

Залишки на 1.04. становлять:

*/ незавершеного виробництва 3 000 грн;
/ готової продукції 4 000 грн.*

За звітний період реалізовано готову продукцію покупцям на суму 30 000 грн, ПДВ - 6 000 грн.

Таблиця 13.5. Господарські операції за I квартал				
№ пор.	Зміст операції	Сума	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Списано матеріали на виробництво готової продукції (по фактичній собівартості)	20 000	841 "Матеріальні затрати"	20 "Виробничі запаси"
2.	Нарахована зарплата виробничим працівникам	7 000	842 "Витрати на оплату праці"	663 "Розрахунки з оплати праці"
3.	Нарахована амортизація основних засобів	500	844 "Амортизація"	13 "Знос необоротних активів"
4.	Нарахована орендна плата по виробничому приміщенню	1 000	845 "Інші операційні витрати"	684 "Інші поточні зобов'язання"
5.	Визначено за даними інвентаризації суму незавершеного виробництва	3 000	23 "Виробництво"	79 "Фінансовий результат"
6.	Списано залишки незавершеного виробництва	2 000	79 "Фінансовий результат"	23 "Виробництво"
7.	Списано залишки готової продукції	6 000	79 "Фінансовий результат"	26 "Готова продукція"
8.	За даними бухгалтерського обліку визначено залишок готової продукції	4 000	26 "Готова продукція"	79 "Фінансовий результат"
9.	Списано витрати звітного періоду	28 500	79 "Фінансовий результат"	84 "Витрати операційної діяльності"
10.	Відображення доходу від реалізації готової продукції покупцям	36 000	371 "Дебіторська заборгованість за продукцію"	701 "Дохід від реалізації продукції"
11.	Відображається сума податкового зобов'язання по ПДВ	6 000	701 "Дохід від реалізації продукції"	643 "Податкові зобов'язання"
12.	Визначення фінансового результату по закінченню звітного періоду	30 000	701 "Дохід від реалізації продукції"	79 "Фінансові результати"

Фінансовий результат за звітний період — 500 грн.

Необхідно звернути увагу, що збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції, які відображено за рахунком 79 "Фінансові результати", в Звіті про фінансові результати відображаються окремою статтею. Згідно з умовами прикладу по статті "Незавершене виробництво" визначаємо збільшення на 1 000 грн, а по статті "Готова продукція" — зменшення на 2 000 грн.

Загальна сума зменшення (–1 000) у Звіті про фінансові результати додається до фінансового результату звітного періоду. Для контролю за виначенням показників собівартості виготовленої і реалізованої готової продукції наведемо розрахунок:

Залишок незавершеного виробництва на початок звітного періоду	2 000,0
Витрати на виробництво готової продукції	28 500,0
Залишок незавершеного виробництва на кінець звітного періоду	3 000,0
Собівартість виготовленої продукції	<u>27 500,0</u>
Залишок готової продукції на початок звітного періоду	6 000,0
Собівартість виготовленої продукції за звітний період	27 500,0
Залишок на кінець	4 000,0
Собівартість реалізації готової продукції	<u>29 500,0</u>

Звертаємо увагу, що собівартість реалізованої готової продукції бухгалтерськими проводками і відповідно в фінансовій звітності виробничих підприємств не відображається. На торговельних підприємствах собівартість реалізованих товарів відображається бухгалтерським записом:

Дебет рахунка 79 "Фінансові результати"

Кредит 262 "Товари ".

У Звіті про фінансові результати відображається окремою статтею (ст. 140).

Синтетичний облік витрат від іншої звичайної діяльності, надзвичайних подій, податку на прибуток ведеться на рахунок 85 "Інші звичайні витрати ". Протягом місяця витрати відображаються по дебету рахунка, по закінченню звітного періоду загальна сума витрат списується за кредитом рахунка 85 "Інші звичайні витрати " в дебет рахунка 79 "Фінансовий результат ".

У статті "Податок на прибуток" відображається сума податку, яка визначається у розмірі поточного податку на прибуток. Це дасть змогу суб'єктам малого підприємництва показувати витрати з податку на прибуток без урахування вимог П(С)БО 17 "Податок на прибуток ".

Облік витрат з податку на прибуток відображається записом:

Дебет 853 "Податок на прибуток "

Кредит 641 "Розрахунки за податками ".

Суми єдиного податку відображаються у статті "Інші операційні витрати ". Це дає можливість однозначного відображення єдиного податку за дебетом рахунка 84 "Інші операційні витрати " і, по-друге, остаточно відмовитись від його розподілу на частки. Відображається сума нарахованого єдиного податку записом:

Дебет 845 "Інші операційні витрати "

Кредит 641 "Розрахунки за податками ".

У статті "Чистий прибуток (збиток) " відображається чистий прибуток або чистий збиток — різниця між: сумою чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і сумою всіх витрат. Сума всіх витрат збільшується на суму зменшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції або зменшується на суму збільшення залишків незавершеного виробництва і готової продукції.

У зведених фінансових звітах показники чистого прибутку і збитку наводяться розгорнуто, як сума відповідних показників юридичних осіб, фінансова звітність яких включена до зведеного фінансового звіту.

Відображення інформації про доходи, витрати і фінансові результати в Звіті про фінансові результати СМП "Тесляр".

Звіт про фінансові результати за _____ 200_ р.

Форма № 2-М

Код за ДКУД 1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	010	36,0	
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	020	6,0	()
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (010 — 020)	030	30,0	
Інші операційні доходи	040		
Інші звичайні доходи	050		
Надзвичайні доходи	060		
Разом чисті доходи (030 + 040 + 050 + 060)	070	30,0	
Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	080	1,0	
Матеріальні затрати	090	20,0	
Витрати на оплату праці	100	7,0	
Відрахування на соціальні заходи	ПО	()	
Амортизація	120	0,5	
Інші операційні витрати	130	1,0	
у тому числі	131		
	140		
Інші звичайні витрати	150		
Надзвичайні витрати	160		
Податок на прибуток	170		
Разом витрати (090 + 100 + 110 + 120 + 130 + 140 + 150 ± 080 + 160 + 170)	180	29,5	
Чистий прибуток (збиток) (070 — 180)	190	0,5	

КОНТРОЛЬНІ ЗАПИТАННЯ

1. Назвіть критерії, за якими СМП можуть вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність за спрощеною системою.
2. Обґрунтуйте доцільність ведення бухгалтерського обліку за спрощеною системою для суб'єктів малого підприємництва.
3. Поясніть особливості обліку активів СМП при застосуванні спрощеної системи обліку і спрощеного Плану рахунків.
4. Поясніть особливості застосування рахунків класу 8 "Витрати за елементами" Плану рахунків для СМІ, що виготовляють готову продукцію.
5. Вкажіть три можливі варіанти обліку витрат СМП при застосуванні спрощеної системи обліку.
6. Вкажіть статті Звіту про фінансові результати, за якими будуть відображені витрати: а) сума списаних товарів, не придатних для реалізації; б) сума нарахованого резерву сумнівних боргів; в) нарахована сума орендної плати; г) сума нарахованого єдиного податку.
7. Вкажіть статті Балансу, за якими відображаються: а) нематеріальні активи; б) витрати на незавершене виробництво; в) малоцінні предмети; г) сума відсотків за користування кредитами банку, нараховані на дату балансу.
8. Поясніть порядок відображення витрат з податку на прибуток для СМП.
9. Поясніть порядок визначення фінансового результату СМП, якщо облік витрат ведеться за елементами.
10. Поясніть відмінності спрощеної і простої форми бухгалтерського обліку.

МІСЦЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

13.1

До суб'єктів малого підприємства відносяться:

- а) юридичні особи — платники єдиного податку;
- б) юридичні і фізичні особи, платники єдиного податку;
- в) підприємства з чисельністю працюючих до 50 осіб;
- г) підприємство з чисельністю працюючих до 50 осіб, обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, послуг) за рік не перевищує 1 млн грн.

13.2

СМП складають і подають фінансову звітність:

- а) Баланс і Звіт про фінансові результати;
- б) Баланс і Звіт про фінансові результати за скороченою формою;
- в) Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів за скороченою формою;
- г) Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів — лише річну форму.

13.3

Фінансову звітність із застосуванням П(С)БО 25 можуть подавати:

- а) малі підприємства;
- б) підприємства, які сплачують єдиний податок;
- в) суб'єкти малого підприємництва;
- г) суб'єкти малого підприємництва, які сплачують єдиний податок.

13.4

Особливість Балансу суб'єктів малого підприємництва полягає в:

- а) термінах подання складання лише річної звітності;
- б) фінансова звітність не складається, складається лише податкова звітність;
- в) Баланс складається за скороченою системою;
- г) обов'язковим є податкова звітність і Звіт про фінансові результати, а Баланс — за вибором підприємства.

13.5

Спрощений План рахунків дозволено для застосування:

- а) малими підприємствами;
- б) суб'єктами малого підприємництва (СМП);
- в) підприємствами, які складають фінансову звітність за спрощеною системою;
- г) СМП, які сплачують єдиний податок.

13.6

Особливість обліку витрат СМП полягає в:

- а) обліку витрат за елементами;
- б) обліку витрат за функціями, класифікація за елементами виключена;
- в) обліку витрат за елементами і за видами діяльності із застосуванням спрощеного Плану рахунків;
- г) обліку за функціями, але за іншими групами.

13.7

Особливість Звіту про фінансові результати СМП полягає в наступному:

- а) звіт є аналогічним для всіх суб'єктів підприємницької діяльності;
- б) складається лише I розділ Звіту про фінансові результати згідно з вимогами П(С)БО 3;
- в) спрощена форма звіту, яка відображає інформацію про доходи і витрати за видами діяльності;
- г) спрощена форма, яка відображає інформацію про доходи.

13.8

Необхідно визначити фінансовий результат — чистий прибуток на підставі даних. СМП "Юрист" (консультаційні послуги) здійснено господарські операції:

- 1) надано послуги — 10 000 грн;
- 2) нараховано за звітний період:
 - / заробітна плата — 3 000 грн: / амортизація
 - 1 000 грн: / інші операційні витрати — 2 000
 - грн.

Сума незавершеного виробництва на початок звітного періоду — 0 грн:
на кінець звітного періоду — 500 грн.

Сума єдиного податку — 1 000 грн.

Чистий прибуток становить:

- а) 5 000,0; б) 3 000,0; в) 4 500,0; г) 3 500,0.

13.9

Вкажіть пункти інших звичайних витрат СМП "Надія" (виробництво дверей). За звітний період понесено витрати:

1. Основні матеріали — 5 000 грн;
2. Допоміжні матеріали (фурнітура) — 1 000 грн;
3. Заробітна плата адмінперсоналу — 3 000 грн;
4. Заробітна плата працівників виробництва — 2 000 грн;
5. Амортизація виробничого обладнання — 500 грн;
6. Плата за оренду офісу — 800 грн;
7. Відсотки за користування кредитом — 700 грн;
8. Залишкова вартість реалізованого комп'ютера — 400 грн.

- а) 2, 3, 6; б) 7, 8; в) 2, 7, 8; г) 5, 6, 8.

13.10

Розрахуйте суму чистого прибутку /збитку СМП виробничого підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку. За звітний період здійснено господарські операції:

- 1) дохід від реалізації готової продукції — 100 000 грн, ПДВ — 20 000 грн;
- 2) повернуто готової продукції від покупців — 10 000 грн, ПДВ — 2 000 грн;
- 3) реалізовано комп'ютер: первісна вартість — 5 000 грн, знос — 3 000 грн, вартість реалізації 4 000 грн, ПДВ — 800 грн;
- 4) витрати на виробництво готової продукції (матеріали, заробітна плата, амортизація) — 30 000 грн;
- 5) нараховано відсотки за користування кредитом — 1 000 грн;
- 6) залишки готової продукції на початок звітного періоду — 20 000 грн. Залишки готової продукції на кінець — 15 000 грн. Незавершеного виробництва немає.

- а) 60 000; б) 56 000; в) 69 000; г) 64 000.

В ПРАВИ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

ВПРАВА 13.1

Необхідно відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції по нарахуванню доходу і сплаті єдиного податку торговельним підприємством „Сувенір” (суб’єкт малого підприємництва), яке сплачує податок - 10 відсотків суми виручки від реалізації товарів. За даними обліку за звітний період сума виручки від реалізації товарів (здійснено розрахунки) становить 120 000 грн, у т.ч. ПДВ — 20 000 грн. Дебіторська заборгованість за відвантажені товари — 24 000 грн, у т.ч. ПДВ - 4 000 грн.

ВПРАВА 13.2

Необхідно здійснити класифікацію витрат, які понесені СМП за звітний період, і відобразити в таблиці:

Перелік витрат	Стаття витрат
Створення резерву сумнівних боргів	
Нараховано суму за користування позиковим капіталом	
Нараховано зарплату директору	
Нараховано амортизацію виробничого обладнання	
Витрати в результаті уцінки основних засобів	

Відобразити на рахунках класу 8 нарахування витрат за елементами.

ВПРАВА 13.3

За звітний період аудиторською фірмою (СМП) проведено господарські операції:

1. Надано послуги на суму — 60 000 грн, із них 50 000 грн перераховано на розрахунковий рахунок, решта суми — дебіторська заборгованість.
2. Нараховано зарплату персоналу — 2 000 грн.
3. Нараховано орендну плату за користування приміщенням офісу — 3 000 грн.
4. Нараховано амортизацію основних засобів — 500 грн.
5. Списано канцтовари на суму — 400 грн.

Необхідно відобразити кожну операцію на рахунках бухгалтерського обліку і визначити фінансовий результат.

ВПРАВА 13.4

Необхідно скласти Звіт про фінансові результати СМП "Веселка", яке надає консультаційні послуги.

За звітний період здійснено наступні операції: 1. Одержано авансовий платіж від клієнтів — 50 000 грн, ПДВ — 10 000 грн.

2. Надано послуг на суму 100 000 грн, ПДВ — 20 000 грн, із них на поточний рахунок зараховано 60 000 грн, у т.ч. ПДВ — 10 000.
3. Нараховано заробітну плату — 10 000 грн.
4. Нараховано амортизацію основних засобів — 2 000 грн.
5. Нараховано відсотки за користування кредитом — 1 000 грн.
6. Списано підзвітні суми — 3 000 грн на відшкодування витрат на відрядження.
7. Нараховано оплату за операційну оренду офісу — 2 000 грн.
8. Нараховано податок на прибуток (по підсумках минулого звітного періоду) — 1 500 грн.

І ВПРАВА 13.5

Відобразити з використанням спрощеного Плану рахунків господарські операції СМП на рахунках бухгалтерського обліку.

1. Засновниками зроблено внески до статутного капіталу: основні засоби, справедлива вартість 10 000 грн, грошові кошти 20 000 грн. Загальна сума статутного капіталу 40 000 грн.
2. Надійшли товари від постачальника — 10 000 грн, ПДВ — 2 000 грн.
3. Придбано малоцінні предмети — 2 000 грн, ПДВ — 400 грн.
4. Видано підзвітні суми на відшкодування витрат по відрядженню — 2 000 грн.

ГЛОСАРІЙ

- Аваліст* (р. 4, с. 262) — особа, яка особливим надписом на векселі, що має назву поручительного авалю, приймає на себе за платника або одного із надписувачів відповідальність щодо оплати всієї або частини вексельної суми.
- Акредитив* (р. 6, с. 443, с. 448) — договір, що містить зобов'язання банку-емітента, за яким цей банк за дорученням клієнта (заявника акредитива) або від свого імені проти документів, які відповідають умовам акредитива, зобов'язаний виконати платіж на користь бенефіціара або доручає іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж. Або договір окремих від договору купівлі-продажу або іншого контракту, навіть якщо в акредитиві є посилання на них.
- Активи* — (р. 1, с. 17) ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому.
- Активи сегмента* (р. II, с. 771) — активи, які використовуються сегментом у його діяльності і які можна прямо віднести або обґрунтовано розподілити на цей сегмент.
- Активи фонду* (р. 6, с. 392) — активи (окрім фінансових інструментів без права передачі, що емітовані платником внесків) юридичної особи (далі — фонд), діяльність якої спрямована на здійснення виплат її учасникам, які призначені тільки для довгострокових виплат її учасникам, на які не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону; які не повертають платнику внесків, крім випадків, якщо залишки активів фонду перевищують зобов'язання за програмою з визначеною виплатою або повертаються платнику внесків для погашення вже здійснених ним виплат учасникам фонду.
- Активні рахунки* (р. 1, с. 36) — рахунки, призначені для обліку активів.
- Актuarні прибутки (збитки)* (р. 6, с. 393) — прибутки (збитки), які є різницею між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося, з урахуванням зміни актуарних припущень.
- Актuarні припущення* (р. 6, с. 383) — демографічні та фінансові припущення, що використовуються для обчислення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою.
- Акцептант* (р. 4, с. 262) — особа, яка приймає на себе платіж за переказним векселем.
- Акціонерне товариство* (р. 5, с. 309) — товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій рівної номінальної вартості і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки своїм майном.
- Акція* (р. 5, с. 309) — цінний папір без установленого строку обігу, що засвідчує дольову участь у статутному капіталі акціонерного товариства, підтверджує членство в акціонерному товаристві та право на участь в управлінні ним, дає право його власникові на одержання частини прибутку у вигляді дивиденду, а також на участь у розподілі майна при ліквідації акціонерного товариства.
- Амортизація* (р. 2, с. 96) — систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).
- Амортизована собівартість* (р. 4, с. 239) — собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (або зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (або премії).
- Аналіз фінансових коефіцієнтів* (р. 11, с. 794) — розрахунок відношень даних різних форм звітності з метою визначення взаємозв'язків відповідних показників.
- Аналіз фінансової звітності* (р. 11, с. 789) — виявлення взаємозв'язку і взаємозалежності різноманітних показників діяльності підприємства, включених у його фінансову звітність.
- Аналітичні рахунки* (р. 1, с. 40) — рахунки, на яких обліковують активи, зобов'язання, частки в капіталі, витрати та доходи.
- Ануїтет* (р. 6, с. 369) — серія рівновеликих платежів, що здійснюються через однакові проміжки часу впродовж певного періоду.
- Баланс* (р. 11, с. 662) — звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.
- Балансові (реальні) рахунки* (р. 1, с. 36) — рахунки, що призначені для обліку елементів Балансу, тобто окремих активів, зобов'язань і власного капіталу.
- Банківський кредит* (р. 6, с. 403) — будь-яке зобов'язання банку надати певну суму грошей, будь-яка гарантія, будь-яке зобов'язання придбати право вимоги боргу, будь-яке продовження строку погашення боргу, яке надано в обмін на зобов'язання боржника щодо повернення заборгованої суми, а також на зобов'язання на сплату процентів та інших зборів з такої суми.
- Безвідкличний акредитив* (р. 6, с. 449) — акредитив, який може бути анульований або умови якого можуть бути змінені лише за згодою на це бенефіціара, на користь якого він був відкритий.
- Безвідкличний акредитив* (р. 6, с. 449) — зобов'язання банку-емітента сплатити кошти в порядку та в строки, визначені умовами акредитива, якщо документи, що передбачені ним, подано до банку, зазначеному в акредитиві, або банку-емітента та дотримані строки та умови акредитива.
- Безнадійна дебіторська заборгованість* (р. 4, с. 272) — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у її неповерненні боржником або за якою минув строк позовної давності.

- Будівельний контракт** (р. 10, с 625) — договір про будівництво, який включає: / спорудження нового об'єкта; • реконструкцію об'єкта; / розширення об'єкта; / добудову об'єкта; / реставрацію об'єкта; / ремонт об'єкта; / виконання монтажних робіт.
- Бухгалтерська звітність** (р. 1, с 15) — звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.
- Бухгалтерське проведення** (р. 1, с 38) — запис, який вказує рахунок, що дебетується, і рахунок, який кредитується, а також суму операції.
- Бухгалтерський облік** (р. 1, с II) — процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.
- Валовий дохід** (р. 8, с 559) — 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 за її межами.
- Валовий прибуток (збиток)** (р. 7, с 507) — різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю цієї продукції (робіт, товарів, послуг).
- Валові витрати виробництва** (р. 8, с 559) — суми будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.
- Варант** (р. 9, с 613) — різновид опціону на купівлю, який випускається емітентом разом із власними привілейованими акціями чи облігаціями та надає його власнику право на придбання простих акцій даного емітента протягом певного періоду за певною ціною.
- Варіаційна маржа** (р. 9, с 615) — грошова сума, яка має бути нарахована на кліринговий рахунок учасника торгівлі ф'ючерсними контрактами або списана з цього рахунка за підсумками клірингу щодо кожного торговельного дня.
- Вартісна різниця** (р. 12, с 830) — різниця між вартістю придбання чистих активів (капіталу) дочірнього підприємства та балансовою вартістю цих активів на дату придбання.
- Вартість поточних робіт, виконаних працівником** (р. 6, с 391), — збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті виконання робіт працівником у звітному періоді.
- Вартість раніше виконаних працівником робіт** (р. 6, с 391) — збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою щодо робіт, виконаних працівником у попередніх періодах, яке виникає у звітному періоді в результаті запровадження виплат по закінченні трудової діяльності (чи інших довгострокових виплат працівникам) або в результаті їх змін.
- Вартість, яка амортизується** (р. 2, с 96), — первісна (або переоцінена) вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.
- Векселедавець** (р. 4, с.259) — боржник при складанні простого векселя, той, хто отримав цінності і видав вексель.
- Векселеутримувач** (р. 4, с 259) — кредитор при складанні простого векселя, той, хто передав цінності та отримав вексель.
- Вексель** (р. 4, с. 258) — цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання особи, що видала вексель (векселедавця), сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселеутримувачу).
- Вилучений капітал** (р. 5, с 341) — вартість акцій власної емісії, викуплених товариством у своїх акціонерів, або частки, викуплені товариством у його учасників.
- Виплати по закінченню трудової діяльності** (р. 6, с 386) — виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.
- Виробнича ставка амортизації** (р. 2, с 101) — ділення вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням цього об'єкта.
- Витрати** (р. 1, с 22) — зменшення економічних вигід 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).
- Витрати (дохід) з податку на прибуток** (р. 8, с 563) — загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.
- Витрати до укладання контракту** (р. 10, с 631) — витрати, що безпосередньо пов'язані з будівельним контрактом і понесені на забезпечення контракту.
- Витрати за контрактом, понесені після підписання контракту** (р. 10, с 631), — витрати, понесені до завершення проекту.

- Витрати майбутніх періодів* (р. 4, с 285) — витрати, які здійснені у звітному періоді, але відносяться до наступного (або наступних) облікових періодів.
- Витрати сегмента* (р. 11, с 771) — витрати діяльності сегмента, що безпосередньо належать до сегмента, і відповідна частка витрат, яка може бути обґрунтовано розподілена на сегмент, у тому числі витрати, пов'язані з операціями з іншими сегментами цього підприємства.
- Відрядна оплата праці* (р. 6, с 457) — оплата праці за кількість виготовленої продукції (виконаного обсягу робіт, послуг) за нормами і розцінками, встановленими, виходячи з розряду виконаних робіт.
- Відстрочене податкове зобов'язання* (р. 8, с 564) — сума податку на прибуток, яка сплачуватиметься в наступних періодах із тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.
- Відстрочений податковий актив* (р. 8, с 567) — сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах.
- Відстрочений податок на прибуток* (р. 8, с 563) — сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим активом і відстроченим податковим зобов'язанням.
- Відхилення від ціни за будівельним контрактом* (р. 10, с 626) — зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту.
- Вільний потік грошових коштів* (р. 4, с 291) — сума коштів, яку можна використати для здійснення фінансових інвестицій, погашення позик або яка збільшує ліквідність підприємства.
- Власний капітал* (р. 1, с 19) — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.
- Власний капітал* (р. 5, с 305) — частка в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язання.
- Внутрішньогосподарський (управлінський) облік* (р. 1, с 57) — система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.
- Внутрішньогрупове сальдо* (р. 12, с 831) — сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій.
- Внутрішньогрупові операції* (р. 12, с 831) — операції між материнським і дочірніми підприємствами та дочірніми підприємствами однієї групи.
- Втрата від зменшення корисності* (р. 2, с 126) — величина, на яку балансова вартість об'єкта основних засобів перевищує суму його очікуваного відшкодування.
- Гарантована ліквідаційна вартість* (р. 2, с 108) — сума, за яку орендар повинен придбати актив на вимогу орендодавця або доходу від реалізації активу, гарантована орендодавцю орендарем чи третьою стороною (гарантом).
- Гарантовані виплати працівникам* (р. 6, с 394) — такі виплати працівникам, які не залежать від майбутньої трудової діяльності. У міру того як виплати стають гарантованими після введення або внесення.
- Географічний сегмент* (р. 11, с 763) — відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та (або) продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) в межах конкретного економічного середовища.
- Горизонтальний аналіз* (р. 11, с 790) — зіставлення показників звітності за кілька років (звичайно за два останні) та виявлення абсолютних або відносних відхилень (від базового періоду або від запланованих значень).
- Господарська діяльність* (р. 1, с 10) — будь-яка діяльність, що пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних та нематеріальних благ.
- Господарська одиниця за межами України* (р. 4, с 278) — дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ, який знаходиться або здійснює діяльність за межами України.
- Господарська операція* (р. 1, с 11) — дія або подія, яка спричинює зміни в структурі активів, зобов'язань та власному капіталі підприємства.
- Господарське зобов'язання* (р. 6, с 359) — обов'язок чи відповідальність діяти певним чином.
- Господарський сегмент* (р. 11, с 762) — відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та (або) продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших.
- Грошові кошти* (р. 11, с 698) — кошти в касі та на рахунках у банках, що можуть бути використані для поточних операцій.
- Грошові потоки* (р. 11, с 698) — надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.
- Група* (р. 12, с 828) — материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.
- Група активів, яка генерує грошові кошти* (р. 2, с 134) — найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка забезпечує надходження грошових коштів незалежно від інших активів (або груп активів).
- Група нематеріальних активів* (р. 2, с 80) — сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Група основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (р. 2, с 75) — сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Гудвіл (р. 12, с 816) — перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих чистих активів на дату придбання.

Дебіторська заборгованість (р. 4, с 252) — сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. *Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу* (р. 9, с 604), — дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу. *Деномінація акцій* (р. 5, с 324) — зміна номінальної вартості всіх випущених одним емітентом акцій, що супроводжується дробленням або консолідацією акцій.

Дериватив (р. 9, с 606) — стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати або продати базовий актив на визначених ним умовах в майбутньому.

Дивіденди (р. 5, с 333) — частина прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до часток їхньої участі у власному капіталі підприємства.

Довгострокова дебіторська заборгованість (р. 4, с 253) — сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгостроковий фінансовий важіль (р. 6, с 482) — коефіцієнт, що характеризує залежність підприємства від довгострокових зобов'язань.

Довгострокові фінансові інвестиції (р. 4, с 234) — фінансові інвестиції на період більше ніж один рік, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент.

Додаткова заробітна плата (р. 6, с 458) — винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці.

Додатковий вкладений капітал (р. 5, с 337) — сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість.

Документооборот (р. 1, с. 58) — рух документів в підприємстві з моменту їх отримання (створення) до завершення виконання (передачі в архів).

Доміциліант (р. 4, с 262) — особа, яка уповноважує доміциліата здійснити платіж.

Доміциліат (р. 4, с 262) — особа, що сплачує по векселю і замінює акцептанта у переказному векселі або векселедавця у простому.

Доречність (р. 1, с 23) — якісна характеристика, яка характеризує здатність інформації впливати на рішення, що приймаються на її основі. Інформація вважається доречною, якщо вона здатна вплинути на прийняття рішень користувачами та допомогти їм оцінити минулі, поточні та майбутні події.

Дослідження (р. 2, с 74) — усі заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Достовірність (р. 1, с 27) — якість інформації, яка означає, що вона не містить помилок та перекручень, що здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Дохід від участі в капіталі (р. 7, с 526) — дохід від фінансових інвестицій, які обліковуються методом участі в капіталі.

Дохід сегмента (р. И, с 770) — дохід, який безпосередньо відноситься до сегмента і складає відповідну частину доходу підприємства, яка може бути обґрунтовано розподілена на певний сегмент незалежно від того, чи була вона отримана від продажу зовнішнім клієнтам, чи від операцій з іншими сегментами цього самого підприємства.

Дохідливість (р. 1, с 23) — якість інформації, яка дає можливість користувачам сприймати її значення.

Доходи (р. 1, с 21) — збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Доходи майбутніх періодів (р. 6, с 364) — доходи, отримані протягом поточного або попередніх періодів, які належать до наступних періодів.

Дочірнє підприємство (р. 4, с 235) — підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Дроблення акцій (р. 5, с 324) — зменшення номінальної вартості акцій шляхом ділення на визначений уповноваженим органом емітента коефіцієнт.

Еквіваленти грошових коштів (р. 4, с. 234) — короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Еквіваленти грошових коштів (р. 11, с 698) — короткострокові фінансові інвестиції, які можуть бути вільно конвертовані у відому суму коштів і мають незначний ризик щодо зміни вартості.

- Економічна вигода* (р. 1, с 17) — це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активу.
- Елемент витрат* (р. 11, с 679) — сукупність економічно однорідних витрат, зокрема: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні доходи, амортизація, інші операційні витрати.
- Ефективна ставка відсотка* (р. 4, с 239) — ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.
- Забезпечення* (р. 6, с 362) — зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.
- Завдаток* (р. 6, с 373) — грошова сума або рухоме майно, що видається кредиторі боржником у рахунок належних з нього за договором платежів, на підтвердження зобов'язання і на забезпечення його виконання.
- Загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття* (далі — страхування на випадок безробіття) (р. 6, с 464) — система прав, обов'язків і гарантій, яка передбачає матеріальне забезпечення на випадок безробіття з незалежних від застрахованих осіб обставин та надання соціальних послуг за рахунок коштів до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття.
- Заклад* (р. 6, с 372) — застава рухомого майна, що передається у володіння заставодержателя або за його наказом — у володіння третій особі.
- Заохочувальні виплати за будівельним контрактом* (р. 10, с 628) — додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту.
- Запаси* (р. 3, с 154) — 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.
- Заробітна плата* (р. 6, с 456) — винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
- Застраховані особи* (р. 6, с 465) — наймані працівники, а також інші особи (громадяни України, іноземці, особи без громадянства, які постійно проживають в Україні, якщо інше не передбачено міжнародним договором України, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України), на користь яких здійснюється страхування на випадок безробіття.
- Звичайна діяльність* (р. 7, с 494) — будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують основну діяльність або виникають унаслідок її проведення.
- Звичайна діяльність* (р. 11, с 673) — вважається будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її проведення.
- Звіт про фінансові результати* (р. 11, с 672) — звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.
- Звітний сегмент* (р. 11, с 764) — господарський або географічний сегмент, інформація про показники діяльності якого має розкриватися в Примітках до фінансової звітності.
- Звітність за сегментами* (р. 11, с 762) — подання інформації за окремими напрямками діяльності підприємства на відміну від подання звітності по підприємству в цілому.
- Зіставність* (р. 1, с 27) — якість інформації, яка визначає можливість користувачів порівнювати: / фінансові звіти підприємства за різні періоди; / фінансові звіти різних підприємств.
- Злиття* (р. 12, с 813) — об'єднання підприємств (шляхом створення нової юридичної особи або приєднання підприємств до головного підприємства), у результаті якого власники (акціонери) підприємств, що об'єднуються, здійснюватимуть контроль над усіма чистими активами об'єднаних підприємств з метою досягнення подальшого спільного розподілу ризиків та вигід від об'єднання.
- Зменшення корисності* (р. 2, с 126) — втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою його очікуваного відшкодування.
- Зменшення корисності* (р. 4, с 238) — втрата економічної вигоди в сумі перевищення балансової вартості інвестиції над сумою, яку підприємство очікує отримати за час утримування інвестиції.
- Змінні витрати* (р. 7, с 509) — витрати, розмір яких змінюється прямо пропорційно зміні обсягу виробництва.
- Зобов'язання* (р. 6, с 359) — заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.
- Зобов'язання* (р. 1, с 18) — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Зобов'язання сегмента (р. 11, с 772) — зобов'язання, які виникають у результаті діяльності сегмента і які можна безпосередньо віднести на даний сегмент або можна обґрунтовано розподілити на цей сегмент.

Ідентифіковані активи та зобов'язання (р. 12, с 814) — придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання можуть бути відокремлені від підприємства та відповідають критеріям визнання статей Балансу.

Інвестиційна діяльність (р. 11, с 698) — сукупність операцій з придбання та продажу довгострокових (необоротних) активів, а також короткострокових (поточних) фінансових інвестицій, що не є еквівалентами грошових коштів.

Індекс інфляції (р. 11, с 781) — індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.

Іноземна валюта (р. 4, с 277) — валюта інша, ніж валюта звітності, якою є грошова одиниця України.

Інструмент власного капіталу (р. 9, с 601) — контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями.

Інструмент хеджування (р. 9, с 615) — похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, справедлива вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсують зміни справедливої вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування.

Інтервал захищеності (р. 4, с 291) — час (у днях), упродовж якого підприємство може здійснювати поточну господарську діяльність за рахунок наявних грошових коштів та їх еквівалентів, не залучаючи додаткові джерела фінансування.

Інші грошові кошти (р. 4, с 233) — грошові документи та кошти в дорозі.

Іпотека (р. 6, с 372) — застава нерухомого майна, що залишається у володінні заставодавця або третьої особи.

Капітал, внесений засновниками (р. 5, с 305), — вкладений капітал, який у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності відображається як складова власного капіталу.

Каса (р. 4, с 229) — приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів.

Касові операції (р. 4, с 229) — операції підприємств між собою та з підприємцями і фізичними особами, що пов'язані з прийманням і видачею готівки при проведенні розрахунків через касу підприємства.

Кваліфікований страховий поліс (р. 6, с 393) — виданий страховиком, який не є пов'язаною стороною страховальника, страховий поліс, на який не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону, страхові виплати (надходження) за яким (полісом) використовуються для виплати працівникам страховальника за програмами з визначеною виплатою та не повертаються страховальнику, крім випадків, якщо такі виплати (надходження) перевищують зобов'язання працівникам за умовами полісу або повертаються страховальнику для погашення вже здійснених ним виплат працівникам.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (р. 6, с 481) — відношення суми грошових коштів та їх еквівалентів до величини поточних зобов'язань.

Коефіцієнт власного капіталу (р. 6, с 482) — відношення суми власного капіталу до загальної величини активів.

Коефіцієнт ефективності хеджування (р. 9, с 616) — частка від ділення відповідно зміни справедливої вартості або грошових потоків об'єкта хеджування на зміну справедливої вартості або грошового потоку від інструменту хеджування.

Коефіцієнт загальної ліквідності, або коефіцієнт покриття (р. 6, с 481), — відношення оборотних активів до поточних зобов'язань.

Коефіцієнт коригування (р. 11, с 781) — відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності.

Коефіцієнт кратності покриття відсотків (р. 6, с 483) — відношення величини операційного прибутку до суми витрат на сплату відсотків за довгостроковими позиками.

Коефіцієнт швидкої ліквідності (р. 6, с 481) — відношення оборотних активів за вирахуванням запасів до суми поточних зобов'язань.

Консолідація акцій (р. 5, с 324) — зменшення загальної кількості акцій відповідно до заданого коефіцієнта водночас із пропорційним збільшенням номінальної вартості всіх випущених емітентом акцій.

Консолідована фінансова звітність (р. 12, с 828) — звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Контракт "витрати без винагороди" (р. 10, с 626) — договір, за яким підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати без забезпечення винагороди. Проте відсоток додається на підставі понесених витрат.

Контракт "витрати плюс винагорода" (р. 10, с 626) — договір, за яким підряднику відшкодовуються витрати плюс передбачена винагорода.

- Контракт за ціною "витрати плюс"* (р. 10, с. 625) — договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої величини).
- Контроль* (р. 4, с. 235; р. 12, с. 813) — вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигід від його діяльності.
- Коректурний спосіб* (р. 1, с. 62) — спосіб виправлення помилок, який полягає в тому, що неправильний текст або сума закреслюються і над закресленим надписується правильний текст або числа.
- Корпоративне підприємство* (р. 1, с. 52) — підприємство, яке звичайно утворюється двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав, у тому числі через органи, що ними створюються, участі засновників (учасників) у розподілі доходів та ризиків підприємства.
- Кумулятивний коефіцієнт* (р. 2, с. 100) — показник, який розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта, на суму чисел років його корисного використання.
- Кумулятивний приріст інфляції* (р. 11, с. 781) — добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний.
- Курсова різниця* (р. 4, с. 278) — це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.
- Ліквідаційна вартість* (р. 2, с. 96) — сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від продажу (ліквідації) об'єкта після закінчення строку його корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).
- Ліквідність* (р. 6, с. 481) — здатність підприємства своєчасно сплачувати за всіма поточними зобов'язаннями.
- Майново-господарські зобов'язання* (р. 6, с. 354) — визнаються цивільно-правові зобов'язання, що виникають між учасниками господарських відносин при здійсненні господарської діяльності, в силу яких зобов'язана сторона повинна вчинити певну господарську дію на користь другої сторони або утриматися від певної дії, а управнена сторона має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку.
- Материнське підприємство* (р. 4, с. 235) — підприємство, яке здійснює контроль над іншим підприємством.
- Меморіальний ордер* (р. 6, с. 443) — розрахунковий документ, який складається за ініціативою банку для оформлення операцій зі списання коштів з рахунку платника, внутрішньобанківських операцій.
- Метод ефективної ставки відсотка* (р. 4, с. 239) — метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким 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.
- Метод нарахування прогнозованих одиниць* (р. 6, с. 391) — метод оцінки теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою, який розглядає кожен період виконання робіт як такий, що веде до виникнення права на додаткову одиницю виплат та оцінює кожен одиницю окремо з метою формування остаточного зобов'язання.
- Метод участі в капіталі* (р. 4, с. 242; р. 7, с. 526) — метод обліку, згідно з яким балансова вартість фінансової інвестиції відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.
- Мінімальні орендні платежі* (р. 2, с. 107) — платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають відшкодуванню орендодавцю, і непередбаченої орендної плати).
- Монетарні статті* (р. 4, с. 277) — статті грошових коштів, а також інших активів та зобов'язань, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.
- Надзвичайні витрати* (р. 7, с. 534) — прямі втрати від надзвичайних подій (знищені активи) і витрати підприємства на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням і ліквідацією наслідків надзвичайних подій (відшкодування стороннім працівникам та їх родинам, оплата працівникам, зайнятим на відновлювальних роботах, вартість використаних матеріалів тощо).
- Надзвичайні події* (р. 7, с. 494, с. 534; р. И, с. 679) — подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, стихійне лихо (землетрус, зсув ґрунту, повінь тощо), експропріація власності підприємства за кордоном, прийняття нових законів тощо за умови, що такі події не повторюються періодично або не очікуються в кожному наступному періоді.

- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку* (р. 1, с 46) — нормативний документ, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам фінансової звітності.
- Невідомвна орендна угода* (р. 2, с 107) — орендна угода, за якою орендарем на початок строку оренди сплачено таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди або яка може бути розірвана тільки: / з дозволу орендодавця; / якщо відбулася певна непередбачена подія;
/ у разі укладання нової угоди про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного активу з тим самим орендодавцем.
- Негарантована ліквідаційна вартість* (р. 2, с 108) — частина ліквідаційної вартості об'єкта, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.
- Негативний гудвіл* (р. 12, с 816) — перевищення частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих чистих активів (на дату придбання) над вартістю придбання.
- Негрошові операції* (р. 11, с 699) — операції, що не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів.
- Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи* (р. 2, с 84) — капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.
- Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи* (р. 2, с 83) — капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату Балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва.
- Незастраховані особи* (р. 6, с 465) — військовослужбовці Збройних сил України, Прикордонних військ України, Внутрішніх військ, Військ цивільної оборони, інших військових формувань, утворених відповідно до законів України, Служби безпеки України, органів внутрішніх справ України, звільнені з військової служби у зв'язку зі скороченням чисельності або штату без права на пенсію (далі — військовослужбовці), та особи, які вперше шукають роботу, інші незастраховані особи у разі їх реєстрації в установленому порядку як безробітних.
- Нематеріальний актив* (р. 2, с 73) — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більшого ніж один рік (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.
- Непередбачене зобов'язання* (р. 6, с 364, с. 377):
- 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;
 - 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.
- Неподібні об'єкти* (р. 3, с 177) — об'єкти, які не мають однакового функціонального призначення та однакової справедливої вартості.
- Непрямі податки* (р. 8, с 553) — податки, які існують у вигляді знижки до ціни товару.
- Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій* (р. 12, с 831) — прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства.
- Нерухоме майно* (р. 6, с 473) — жилий будинок або його частина, квартира, садовий будинок, дача, гараж, інша постійно розташована будівля, а також інший об'єкт, що підпадає під визначення першої групи основних фондів згідно із Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств".
- Неустойка* (р. 6, с 370) — грошова сума або інше майно, які боржник повинен передати кредиторowi у разі порушення своїх зобов'язань.
- Номинальні (тимчасові) рахунки* (р. 1, с 37) — рахунки, що призначені для обліку доходів, витрат і визначення фінансового результату (прибутку або збитку) діяльності підприємства. Ці рахунки звичайно не мають залишку (сальдо) на кінець періоду (року).
- Нормальна потужність* (р. 3, с 179; р. 7, с. 509) — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.
- Нормативні витрати* (р. 3, с 194) — заплановані витрати на виробництво одиниці продукції (послуг), які базуються на нормах використання матеріалів, праці і нормальної виробничої потужності.

- Об'єднання підприємств* (р. 12, с. 813) — з'єднання окремих підприємств у результаті приєднання одного підприємства до іншого або внаслідок одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства.
- Об'єкт будівництва* (р. 10, с. 625) — сукупність будівель і споруд або окремі будівлі та споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.
- Об'єкт оподаткування* (р. 8, с. 559) — прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суми валових витрат та суму амортизаційних відрахувань.
- Об'єкт страхування від нещасного випадку* (р. 6, с. 471) — життя застрахованого та працездатність.
- Об'єкт хеджування* (р. 9, с. 616) — актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для підприємства ризик зміни справедливої вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних із майбутньою операцією.
- Обачність* (р. 1, с. 30) — принцип, згідно з яким при оцінці наведеної у звітах інформації слід уникати завищення активів і доходів або заниження витрат і зобов'язань підприємства.
- Облігація* (р. 6, с. 423) — цінний папір, що засвідчує внесення її власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цінного папера в передбачений в ньому строк з виплатою фіксованого процента (якщо інше не передбачено умовами випуску).
- Облік робочого часу* (р. 6, с. 461) здійснюється за допомогою таблиця, де відображається час, відпрацьований кожним працівником, неявки на роботу з вказівкою причин.
- Облікова оцінка* (р. 11, с. 755) — попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами (П(С)БО 6).
- Облікова політика* (р. 1, с. 56) — сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.
- Обліковий реєстр* (р. 1, с. 14) — письмовий документ, який містить накопичені та згруповані за певними однорідними ознаками дані первинних документів.
- Обтяжливий контракт* (р. 6, с. 363, 403) — контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.
- Операції пов'язаних сторін* (р. 4, с. 247) — передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам.
- Операційна діяльність* (р. 11, с. 673, с. 698) — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.
- Операційна оренда* (р. 2, с. 106) — будь-яка інша оренда, крім фінансової.
- Операційний цикл* (р. 2, с. 73) — проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.
- Операція в іноземній валюті* (р. 4, с. 277) — господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.
- Організаційно-господарські зобов'язання* (р. 6, с. 357) — визнаються господарські зобов'язання, що виникають у процесі управління господарською діяльністю між суб'єктом господарювання та суб'єктом організаційно-господарських повноважень, в силу яких зобов'язана сторона повинна здійснити на користь другої сторони певну управлінсько-господарську (організаційну) дію або утриматися від певної дії, а управлена сторона має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку.
- Оренда* (р. 2, с. 105) — угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем терміну.
- Орендна ставка відсотка* (р. 2, с. 108) — ставка відсотка, за якої теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта оренди на початок строку оренди.
- Орендні платежі* (р. 2, с. 81) — плата за використання майна.
- Основна діяльність* (р. 7, с. 507; р. 11, с. 673) — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частину доходу.
- Основна заробітна плата* (р. 6, с. 456) — винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки), яка встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.
- Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи* (р. 2, с. 73) — матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких — більше ніж один рік (або операційного циклу, якщо він довший, ніж рік).
- Остаточний розрахунок за програмою з визначеною виплатою* (р. 6, с. 394) — дія підприємства, якою анулюються всі подальші зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат за програмою з визначеною виплатою, зокрема одноразова сплата грошовими коштами учасникам програм в обмін на їхні права щодо отримання визначених виплат по закінченні трудової діяльності.

Оціночні зобов'язання (р. 6, с 364) — зобов'язання, точна оцінка яких буде визначена тоді, коли здійсниться визначена подія.

Очікувана вартість (р. 6, с 379) — сума можливих значень змінної величини, зважених за допомогою ймовірності їх.

Пасивні рахунки (р. 1, с 36) — рахунки, призначені для обліку зобов'язань та власного капіталу.

Пеня (р. 6, с 371) — неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання.

Первинний документ (р. 1, с 14) — письмовий документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Первісна вартість (р. 2, с 82) — історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Первісна вартість запасів (р. 3, с 169) — історична (фактична) собівартість запасів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) запасів.

Підприємство (р. 1, с 11) — самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади, або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому Господарським кодексом та іншими законами України.

План рахунків (р. 1, с 49) — систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, необхідних для відображення діяльності підприємств, організацій та установ.

Платіжна вимога (р. 6, с 443) — розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача.

Платіжна вимога-доручення (р. 6, с 443) — розрахунковий документ, який складається з двох частин: / верхньої — вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів; / нижньої — доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку визначеної суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача.

Платіжне доручення (р. 6, с 443) — розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача.

Платники податку на прибуток (р. 8, с 559) — суб'єкти підприємницької діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку як на території України, так і за її межами.

Побічні продукти (р. 3, с 182) — продукти, які мають незначну вартість у порівнянні з основними спільними продуктами.

Пов'язані сторони (р. 4, с 234) — особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і операційних рішень іншою стороною.

Погодинна оплата праці (р. 6, с 457) — оплата праці за відпрацьований нормативний час, передбачений тарифною системою.

Податкова база активу або зобов'язання (р. 8, с 561) — сума, яка використовується з метою оподаткування цього активу чи зобов'язання.

Податкове законодавство (р. 8, с 551) — зведення законів та інструкцій за розрахунками та сплаті кожного з видів податків.

Подвійний запис (р. 1, с 37) — відображення суми господарської операції принаймні на двох рахунках: за дебетом одного та кредитом іншого.

Подібні об'єкти (р. 3, с 176) — об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

Подія після дати балансу (р. 11, с 758) — подія, яка відбулася між датою Балансу і датою затвердження фінансової звітності та вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Попередньо оцінені витрати до завершення будівельного контракту (р. 10, с 632) — упереджувальні витрати, необхідні для завершення проекту у визначений час.

Поріг суттєвості (р. 1, с 25) — абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації.

Послуги стільникового рухомого зв'язку (р. 6, с 473) — послуги з передачі мережею зв'язку загального користування голосу, сигналів, звуків, зображень, друкованих чи письмових матеріалів або символів, призначених для конкретного абонента, у разі, коли для їх прийому або передачі використовується обладнання радіозв'язку.

- Постійні витрати* (р. 7, с 509) — витрати, величина яких суттєво не змінюється при зміні обсягу виготовленої продукції.
- Потенційна проста акція* (р. 11, с 683) — фінансовий інструмент або інша угода, які дають право на отримання простих акцій.
- Потенційні зобов'язання* (р. 6, с 364) — зобов'язок чи відповідальність діяти певним чином внаслідок контрактних зобов'язань або законодавчих вимог.
- Поточна дебіторська заборгованість* (р. 4, с 252) — сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.
- Поточний податок* (р. 8, с 559) — сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.
- Поточні виплати працівникам* (р. 6, с 382) — виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.
- Поточні зобов'язання* (р. 6, с 361) — зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.
- Поточні фінансові інвестиції* (р. 4, с 234) — інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.
- Похідний фінансовий інструмент* (р. 9, с 601) — фінансовий інструмент: / розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому; / вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними; / який не потребує значних початкових інвестицій.
- Превалювання змісту над формою* (р. 1, с 29) — принцип, згідно з яким операції та події мають облічуватися і подаватися у звітності відповідно до їхньої економічної сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.
- Претензія за будівельним контрактом* (р. 10, с 627) — сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту.
- Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті* (р. 11, с 784) — різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим залишком коштів на кінець року у Звіті про рух грошових коштів.
- Придбання* (р. 12, с 813) — об'єднання підприємств, в результаті якого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю інших підприємств в обмін на передачу активів, прийняття зобов'язань або випуск акцій.
- Примітки до фінансових звітів* (р. 11, с 735) — сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).
- Принцип автономності* (р. 1, с 27) — принцип, згідно з яким 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.
- Принцип безперервності* (р. 1, с 28) — принцип, який передбачає, що діяльність підприємства буде продовжуватися протягом невизначеного періоду і не буде припинена в доступному для огляду майбутньому.
- Принцип бухгалтерського обліку* (р. 1, с 27) — правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.
- Принцип єдиного грошового вимірника* (р. 1, с 28) — принцип, згідно з яким вимірювання та узагальнення господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.
- Принцип історичної (фактичної) собівартості* (р. 1, с 29) — принцип, який означає, що пріоритетною є оцінка активів і зобов'язань підприємства, виходячи із фактичних витрат на виробництво або придбання відповідних активів.
- Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат* (р. 1, с 30) — принцип, який означає, що результати операцій та інших подій слід відображати в облікових регістрах і фінансових звітах тоді, коли вони мали місце, а не обов'язково тоді, коли підприємство отримує або сплачує кошти.
- Принцип періодичності* (р. 1, с 29) — принцип, який припускає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.
- Принцип повного висвітлення* (р. 1, с 31) — принцип, який означає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймається на її основі.
- Принцип послідовності* (р. 1, с 31) — принцип, згідно з яким підприємству слід постійно (з року в рік) застосовувати обрану облікову політику. Зміна облікової політики можлива лише в випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

- Прискорена амортизація* (р. 2, с 98) — щорічне зниження суми амортизаційних відрахувань.
- Провідний управлінський персонал* (р. 11, с 777) — персонал, відповідальний за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємства.
- Програми виплат по закінченні трудової діяльності* (р. 6, с 387) — офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими підприємство надає виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам.
- Програми з визначеним внеском* (р. 6, с 387) — програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємство сплачує визначені відрахування фонду (окремій юридичній особі) і не матиме зобов'язання (юридичного чи конструктивного) сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаним з виконанням робіт у звітному та попередніх періодах.
- Програми з визначеною виплатою* (р. 6, с 387) — всі інші програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.
- Програми за участю кількох працедавців* (р. 6, с 387) — недержавні програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою, які:
- об'єднують внесені різними підприємствами активи, які не перебувають під спільним контролем;
 - використовують сукупність внесених різними підприємствами активів для здійснення виплат працівникам більше ніж одного підприємства.
- Прямі податки* (р. 8, с 553) — податки, які стягуються в результаті придбання та акумулювання матеріальних ресурсів. Дані податки залежать від доходу або майна, і платниками є безпосередньо власники цих доходів або майна (наприклад, податок на землю, податок на доходи фізичних осіб).
- Радіозв'язок* (р. 6, с 473) — електрозв'язок, що здійснюється шляхом поширення електромагнітних хвиль у вільному просторі без штучного спрямовуючого середовища.
- Рахунки бухгалтерського обліку* (р. 1, с 35) — спосіб групування господарських операцій за однорідними ознаками з метою відображення наявності та змін у складі активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства і визначення фінансових результатів його діяльності за певний період.
- Результат сегмента* (р. 11, с 771) — дохід сегмента за вирахуванням витрат сегмента.
- Ремітент* (векселеутримувач) (р. 4, с 259) — той, на користь кого видано вексель.
- Реструктуризація* (р. 6, с 401) — програма, яку планують і контролюють керівники і яка змінює обсяг діяльності суб'єкта господарювання або спосіб здійснення цієї діяльності.
- Ринкова ставка процентів* (р. 6, с. 427) — ставка, за якою одна сторона (покупець облігацій) погоджується тимчасово надати кошти, а друга сторона (продавець облігацій) вважає можливим взяти ці кошти з урахуванням всіх пов'язаних із цим ризиків.
- Робочий капітал* (р. 6, с 481) — частина оборотних активів, яка фінансується за рахунок власного капіталу та довгострокових зобов'язань.
- Розбавляюча потенційна проста акція* (р. 11, с 683) — фінансовий інструмент 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.
- Розкриття* (р. 1, с 31) — надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.
- Розрахунковий чек* (р. 6, с 443) — розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) банку-емітента, у якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів.
- Розробка* (р. 2, с 75) — застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання.
- Роумінг* (р. 6, с 473) — послуга стільникового рухомого зв'язку, яка забезпечує можливість абонентами здійснювати двосторонній зв'язок без подання будь-якої попередньої заяви або з такою під час переміщення із зони дії одного оператора до іншого як у межах України, так і зі її межами.
- Синтетичні рахунки* (р. 1, с 40) — рахунки, призначені для обліку сукупності однорідних активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат.
- Складний фінансовий інструмент* (р. 9, с 601) — фінансовий інструмент, що містить компонент фінансового зобов'язання і компонент інструменту власного капіталу.
- Скоригований чистий прибуток (збиток)* (р. 11, с 683) — чистий прибуток (збиток) після вирахування дивідендів на привілейовані акції, скоригований на вплив розбавляючих простих акцій.
- Співвідношення заборгованості та власного капіталу підприємства* (р. 6, с 482) — відношення всіх зобов'язань підприємства (включно із забезпеченням) до величини його власного капіталу.
- Спільний контроль* (р. 4, с 235) — розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.
- Справедлива вартість* (р. 3, с 184) — сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

- Ставка відсотка на можливі позики орендаря** (р. 2, с 108) — ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.
- Стаття** (р. 1, с 17) — елемент фінансового звіту.
- Страховик** (р. 6, с 471) — фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України.
- Страхувальники** (р. 6, с 469, с. 471) — юридичні та фізичні особи набувають статусу платників страхових внесків до фонду з дня їх реєстрації у виконавчих дирекціях відділень фонду.
- Строк корисного використання (експлуатації)** (р. 2, с 97) — період часу, впродовж якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт, або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання.
- Строки погашення облигацій** (р. 6, с 424) — дата, передбачена умовами емісії облигацій, на яку емітент сплачує держателю облигації номінальну вартість.
- Субрахунок** (р. 1, с 41) — спосіб додаткового групування показників однорідних аналітичних рахунків в межах певного синтетичного рахунка.
- Сума очікуваного відшкодування активу** (р. 2, с 126) — найбільша з двох оцінок: чиста ціна реалізації або теперішня (дисконтована) вартість майбутніх чистих грошових надходжень, очікуваних від використання активу, включаючи його ліквідаційну вартість наприкінці терміну корисного використання.
- Сумнівний борг** (р. 4, с 272) — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість у її погашення боржником.
- Суттєвий вплив** (р. 4, с 235) — повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта існування без здійснення контролю за цією політикою.
- Суттєвість** (р. 1, с 25) — характеристика облікової інформації, яка визначає її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності.
- Схема посадових окладів** (р. 6, с 447) — розробляється кожним підприємством самостійно. В ній визначаються посади, які можуть займати службовці, спеціалісти, керівні працівники і відповідні цим посадам розміри окладів.
- Тарифна сітка** (р. 6, с 456) — шкала, у якій наведені прийняті певною галуззю кваліфікаційні розряди і відповідні їм тарифні коефіцієнти.
- Тарифна ставка** (р. 6, с 457) — нормативний розмір оплати праці робітника відповідного розряду за одиницю часу.
- Твердий контракт** (р. 9, с 602) — контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку та передбачає забезпечення виконання контракту.
- Теперішня вартість** (р. 6, с 369) — дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.
- Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою** (р. 6, с 391) — теперішня вартість (без вирахування активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті виконання робіт працівниками у звітному та попередніх періодах.
- Тимчасова різниця** (р. 8, с 561) — різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.
- Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню** (р. 8, с 561), — тимчасові різниці, що призводять до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.
- Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню** (р. 8, с 561), — тимчасові різниці, що включаються до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.
- Товариство** (р. 5, с 308) — організація, створена шляхом об'єднання осіб (учасників), які мають право участі у цьому товаристві.
- Трасант** (векселедавець) (р. 4, с 259) — той, хто видав переказний вексель або наказав платити.
- Трасат** (платник) (р. 4, с 259) — той, кому наказано платити.
- Трендовий аналіз** (р. 11, с 792) — порівняння кожної позиції звітності з попередніми періодами і визначення тренду, тобто основної тенденції динаміки показника, очищеної від випадкових впливів та індивідуальних особливостей окремих періодів.
- Унітарне підприємство** (р. 1, с 52) — підприємство, яке створюється одним засновником, який виділяє необхідне для того майно, формує відповідно до закону статутний капітал, не поділений на частки (паї), затверджує статут, розподіляє доходи, безпосередньо або через керівника, який ним призначається, керує підприємством і формує його трудовий колектив на засадах трудового найму, вирішує питання реорганізації та ліквідації підприємства.

- Фінансова гарантія* (р. 9, с 604) — передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань.
- Фінансова діяльність* (р. 11, с 698) — сукупність операцій, які призводять до зміни величини та (або) складу власного і позикового капіталу.
- Фінансова звітність* (р. 1, с 15) — бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.
- Фінансова оренда* (р. 2, с 106) — оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом. При цьому право власності на актив може передаватися або не передаватися орендарю по закінченні строку оренди.
- Фінансове зобов'язання* (р. 9, с 601) — контрактне зобов'язання:
- передати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству;
 - обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно не вигідних умовах.
- Фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу* (р. 9, с 605), — фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструменту з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника.
- Фінансовий інструмент* (р. 9, с 600) — контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу — в іншого.
- Фінансовий облік* (р. 1, с 15) — сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку та оприлюднення інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства відповідно до вимог законодавства.
- Фінансові інвестиції* (р. 4, с 234) — активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості капіталу або отримання інших вигід для інвестора.
- Фондовий дериватив* (р. 9, с 608) — дериватив, щодо якого Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку зробила висновок про віднесення його до похідного цінного паперу як опціону чи ф'ючерсу згідно з Законом України "Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні".
- Форма бухгалтерського обліку* (р. 1, с 57) — певна систему облікових реєстрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них.
- Хеджування* (р. 9, с 615) — застосування одного або декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін справедливої вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку.
- Хеджування грошових потоків* (р. 9, с 618) — хеджування зміни грошових потоків щодо ризику, пов'язаного з визнанням активом чи зобов'язанням або з прогнозованою операцією, що впливатиме на чистий прибуток (збиток).
- Хеджування справедливої вартості* (р. 9, с 616) — хеджування змін справедливої вартості визнаного активу чи зобов'язання або ідентифікованої частини такого активу чи зобов'язання, яка відноситься до конкретного ризику і впливатиме на чистий прибуток (збиток).
- Хеджування фінансових інвестицій* (р. 9, с 620) у господарській одиниці за межами України — хеджування зміни вартості активів та зобов'язань господарської одиниці за межами України внаслідок зміни валютних курсів.
- Цільове фінансування і цільові надходження* (р. 6, с 378) — кошти, отримані суб'єктом господарювання для здійснення заходів цільового призначення, що зумовлює необхідність організації їх окремого обліку і контролю за використанням.
- Часовий зважений коефіцієнт* (р. 11, с 681) — частка від ділення загальної кількості днів (місяців), протягом яких акції перебували в обігу, на загальну кількість днів (місяців) у звітному році.
- Частка меншості* (р. 12, с 832) — частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).
- Чиста вартість реалізації запасів* (р. 3, с 169) — очікувана ціна реалізації в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.
- Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості* (р. 4, с 273) — сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.
- Чиста ціна реалізації активу* (р. 2, с 126) — справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.
- Штраф* (р. 6, с 370) — неустойка, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання.

Додаток 1

ТАБЛИЦІ ЗНАЧЕНЬ ТЕПЕРІШНЬОЇ ТА МАЙБУТНЬОЇ ВАРТОСТІ

Додаток 1.1

Таблиця значень майбутньої вартості однієї грошової одиниці $FVF_n j = (1+i)^n$

Період (n)	2%	2-1/2%	3%	4%	5%	6%
1	1,02000	1,02500	1,03000	1,04000	1,05000	1,06000
2	1,04040	1,05063	1,06090	1,08160	1,10250	1,12360
3	1,06121	1,07689	1,09273	1,12486	1,15763	1,19102
4	1,08243	1,10381	1,12551	1,16986	1,21551	1,26248
5	1,10408	1,13141	1,15927	1,21665	1,27628	1,33823
6	1,12616	1,15969	1,19405	1,26532	1,34010	1,41852
7	1,14869	1,18869	1,22987	1,31593	1,40710	1,50363
8	1,17166	1,21840	1,26677	1,36857	1,47746	1,59385
9	1,19509	1,24886	1,30477	1,42331	1,55133	1,68948
10	1,21899	1,28008	1,34392	1,48024	1,62889	1,79085
11	1,24337	1,31209	1,38423	1,53945	1,71034	1,89830
12	1,26824	1,34489	1,42576	1,60103	1,79586	2,01220
13	1,29361	1,37851	1,46853	1,66507	1,88565	2,13293
14	1,31948	1,41297	1,51259	1,73168	1,97993	2,26090
15	1,34587	1,44830	1,55797	1,80094	2,07893	2,39656
16	1,37279	1,48451	1,60471	1,87298	2,18287	2,54035
17	1,40024	1,52162	1,65285	1,94790	2,29202	2,69277
18	1,42825	1,55966	1,70243	2,02582	2,40662	2,85434
19	1,45681	1,59865	1,75351	2,10685	2,52695	3,02560
20	1,48595	1,63862	1,80611	2,19112	2,65330	3,20714
21	1,51567	1,67958	1,86029	2,27877	2,78596	3,39956
22	1,54598	1,72157	1,91610	2,36992	2,92526	3,60354
23	1,57690	1,76461	1,97359	2,46472	3,07152	3,81975
24	1,60844	1,80873	2,03279	2,56330	3,22510	4,04893
25	1,64061	1,85394	2,09378	2,66584	3,38635	4,29187
26	1,67342	1,90029	2,15659	2,77247	3,55567	4,54938
27	1,70689	1,94780	2,22129	2,88337	3,73346	4,82235
28	1,74102	1,99650	2,28793	2,99870	3,92013	5,11169
29	1,77584	2,04641	2,35657	3,11865	4,11614	5,41839
30	1,81136	2,09757	2,42726	3,24340	4,32194	5,74349
31	1,84759	2,15001	2,50008	3,37313	4,53804	6,08810
32	1,88454	2,20376	2,57508	3,50806	4,76494	6,45339
33	1,92223	2,25885	2,65234	3,64838	5,00319	6,84059
34	1,96068	2,31532	2,73191	3,79432	5,25335	7,25103
35	1,99989	2,37321	2,81386	3,94609	5,51602	7,68609
36	2,03989	2,43254	2,89828	4,10393	5,79182	8,14725
37	2,08069	2,49335	2,98523	4,26809	6,08141	8,63609
38	2,12230	2,55568	3,07478	4,43881	6,38548	9,15425
39	2,16474	2,61957	3,16703	4,61637	6,70475	9,70351
40	2,20804	2,68506	3,26204	4,80102	7,03999	1028572

8%	9%	10%	12%	15%	Період (п)
1,08000	1,09000	1,10000	1,12000	1,15000	1
1,16640	1,18810	1,21000	1,25440	1,32250	2
1,25971	1,29503	1,33100	1,40493	1,52088	3
1,36049	1,41158	1,46410	1,57352	1,74901	4
1,46933	1,53862	1,61051	1,76234	2,01136	5
1,58687	1,67710	1,77156	1,97382	2,31306	6
1,71382	1,82804	1,94872	2,21068	2,66002	7
1,85093	1,99256	2,14359	2,47596	3,05902	8
1,99900	2,17189	2,35795	2,77308	3,51788	9
2,15892	2,36736	2,59374	3,10585	4,04556	10
2,33164	2,58043	2,85312	3,47855	4,65239	11
2,51817	2,81267	3,13843	3,89598	5,35025	12
2,71962	3,06581	3,45227	4,36349	6,15279	13
2,93719	3,34173	3,79750	4,88711	7,07571	14
3,17217	3,64248	4,17725	5,47357	8,13706	15
3,42594	3,97031	4,59497	6,13039	9,35762	16
3,70002	4,32763	5,05447	6,86604	10,76162	17
3,99602	4,71712	5,55992	7,68997	12,37545	18
4,31570	5,14166	6,11591	8,61276	14,23177	19
4,66096	5,60441	6,72750	9,64629	16,36654	20
5,03383	6,10881	7,40025	10,80385	18,82152	21
5,43654	6,65860	8,14028	12,10031	21,64475	22
5,87146	7,25787	8,95430	13,55235	24,89146	23
6,34118	7,91108	9,84973	15,17863	28,62518	24
6,84847	8,62308	10,83471	17,00000	32,91895	25
7,39635	9,39916	11,91818	19,04007	37,85680	26
7,98806	10,24508	13,10999	21,32488	43,53532	27
8,62711	11,16714	14,42099	23,88387	50,06561	28
9,31727	12,17218	15,86309	26,74993	57,57545	29
10,06266	13,26768	17,44940	29,95992	66,21177	30
10,86767	14,46177	19,19434	33,55511	76,14354	31
11,73708	15,76333	21,11378	37,58173	87,56507	32
12,67605	17,18203	23,22515	42,09153	100,69983	33
13,69013	18,72841	25,54767	47,14252	115,80480	34
14,78534	20,41397	28,10244	52,79962	133,17552	35
15,96817	22,25123	30,91268	59,13557	153,15185	36
17,24563	24,25384	34,00395	66,23184	176,12463	37
18,62528	26,43668	37,40434	74,17966	202,54332	38
20,11530	28,81598	41,14479	83,08122	232,92482	39
21,72452	31,40942	45,25926	93,05097	267,86355	40

Додаток 1.2

Таблиця значень теперішньої вартості однієї грошової одиниці

$$PFV_{n,i} = \frac{1}{(1+i)^n} = (1+i)^{-n}$$

Період (и)	2%	.2-1/2%	3%	4%	5%	6%
1	0,98039	0,97561	0,97087	0,96154	0,95238	0,94340
2	0,96117	0,95181	0,94260	0,92456	0,90703	0,89000
3	0,94232	0,92860	0,91514	0,88900	0,86384	0,83962
4	0,92385	0,90595	0,88949	0,85480	0,82270	0,79209
5	0,90573	0,88385	0,86261	0,82193	0,78353	0,74726
6	0,88797	0,86230	0,83748	0,79031	0,74622	0,70496
7	0,87056	0,84127	0,81309	0,75992	0,71068	0,66506
8	0,85349	0,82075	0,78941	0,73069	0,67684	0,62741
9	0,83676	0,80073	0,76642	0,70259	0,64461	0,59190
10	0,82035	0,78120	0,74409	0,67556	0,61391	0,55839
11	0,80462	0,76214	0,72242	0,64958	0,58468	0,52679
12	0,78849	0,74356	0,70138	0,62460	0,55684	0,49697
13	0,77303	0,72542	0,68095	0,60057	0,53032	0,46884
14	0,75788	0,70773	0,66112	0,57748	0,50507	0,44230
15	0,74301	0,69047	0,64186	0,55526	0,48102	0,41727
16	0,72845	0,67362	0,62317	0,53391	0,45811	0,39365
17	0,71416	0,65720	0,60502	0,51337	0,43630	0,37136
18	0,70016	0,64117	0,58739	0,49363	0,41552	0,35034
19	0,68643	0,62553	0,57029	0,47464	0,39573	0,33051
20	0,67297	0,61027	0,55368	0,45639	0,37689	0,31180
21	0,65978	0,59539	0,53755	0,43883	0,35894	0,29416
22	0,64684	0,58086	0,52189	0,42196	0,34185	0,27751
23	0,63416	0,56670	0,50669	0,40573	0,32557	0,26180
24	0,62172	0,55288	0,49193	0,39012	0,31007	0,24698
25	0,60953	0,53939	0,47761	0,37512	0,29530	0,23300
26	0,59758	0,52623	0,46369	0,36069	0,28124	0,21981
27	0,58586	0,51340	0,45019	0,34682	0,26785	0,20737
28	0,57437	0,50088	0,43708	0,33348	0,25509	0,19563
29	0,56311	0,48866	0,42435	0,32065	0,24295	0,18456
30	0,55207	0,47674	0,41199	0,30832	0,23138	0,17411
31	0,54125	0,46511	0,39999	0,29646	0,22036	0,16425
32	0,53063	0,45377	0,38834	0,28506	0,20987	0,15496
33	0,52023	0,44270	0,37703	0,27409	0,19987	0,14619
34	0,51003	0,43191	0,36604	0,26355	0,19035	0,13791
35	0,50003	0,42137	0,35538	0,25342	0,18129	0,13011
36	0,49022	0,41109	0,34503	0,24367	0,17266	0,12274
37	0,48061	0,40107	0,33498	0,23430	0,16444	0,11579
38	0,47119	0,39128	0,32523	0,22529	0,15661	0,10924
39	0,46195	0,38174	0,31575	0,21662	0,14915	0,10306
40	0,45289	0,37243	0,30656	0,20829	0,14205	0,09722

8%	9%	10%	12%	15%	Період (п)
0,92593	0,91743	0,90909	0,89286	0,86957	1
0,85734	0,84168	0,82645	0,79719	0,75614	2
0,79383	0,77218	0,75132	0,71178	0,65752	3
0,73503	0,70843	0,68301	0,63552	0,57175	4
0,68058	0,64993	0,62092	0,56743	0,49718	5
0,63017	0,59627	0,56447	0,50663	0,43233	6
0,58349	0,54703	0,51316	0,45235	0,37594	7
0,54027	0,50187	0,46651	0,40388	0,32690	8
0,50025	0,46043	0,42410	0,36061	0,28426	9
0,46319	0,42241	0,38554	0,32197	0,24719	10
0,42888	0,38753	0,35049	0,28748	0,21494	11
0,39711	0,35554	0,31863	0,25668	0,18691	12
0,36770	0,32618	0,28966	0,22917	0,16253	13
0,34046	0,29925	0,26333	0,20462	0,14133	14
0,31524	0,27454	0,23939	0,18270	0,12289	15
0,29189	0,25187	0,21763	0,16312	0,10687	16
0,27027	0,23107	0,19785	0,14564	0,09293	17
0,25025	0,21199	0,17986	0,13004	0,08081	18
0,23171	0,19449	0,16351	0,11611	0,07027	19
0,21455	0,17843	0,14864	0,10367	0,06110	20
0,19866	0,16370	0,13513	0,09256	0,05313	21
0,18394	0,15018	0,12285	0,08264	0,04620	22
0,17032	0,13778	0,11168	0,07379	0,04017	23
0,15770	0,12641	0,10153	0,06588	0,03493	24
0,14602	0,11597	0,09230	0,05882	0,03038	25
0,13520	0,10639	0,08391	0,05252	0,02642	26
0,12519	0,09761	0,07628	0,04689	0,02297	27
0,11591	0,08955	0,06934	0,04187	0,01997	28
0,10733	0,08216	0,06304	0,03738	0,01737	29
0,09938	0,07537	0,05731	0,03338	0,01510	30
0,09202	0,06915	0,05210	0,02980	0,01313	31
0,08520	0,06344	0,04736	0,02661	0,01142	32
0,07889	0,05820	0,04306	0,02376	0,00993	33
0,07305	0,05340	0,03914	0,02121	0,00864	34
0,06763	0,04899	0,03558	0,01894	0,00751	35
0,06262	0,04494	0,03235	0,01691	0,00653	36
0,05799	0,04123	0,02941	0,01510	0,00568	37
0,05396	0,03783	0,02674	0,01348	0,00494	38
0,04971	0,03470	0,02430	0,01204	0,00429	39
0,04603	0,03184	0,02210	0,01075	0,00373	40

Додаток 1.3

Таблиця значень майбутньої вартості звичайного анuitету однієї грошової одиниці

$$FVF-OA_{n,i} = \frac{(1+i)^n - 1}{i}$$

Період (n)	2%	2-1/2%	3%	<i>III-I</i>	5%	6%
1	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000
2	2,02000	2,02500	2,03000	2,04000	2,05000	2,06000
3	3,06040	3,07563	3,09090	3,12160	3,15250	3,18360
4	4,12161	4,15252	4,18363	4,24646	4,31013	4,37462
5	5,20404	5,25633	5,30914	5,41632	5,52563	5,63709
6	6,30812	6,38774	6,46841	6,63298	6,80191	6,97532
7	7,43428	7,54743	7,66246	7,89829	8,14201	8,39384
8	8,58297	8,73612	8,89234	9,21423	9,54911	9,89747
9	9,75463	9,95452	10,15911	10,58280	11,02656	11,49132
10	10,94972	11,20338	11,46338	12,00611	12,57789	13,18079
11	12,16872	12,48347	12,80780	13,48635	14,20679	14,97164
12	13,41209	13,79555	14,19203	15,02581	15,91713	16,86994
13	14,68033	15,14044	15,61779	16,62684	17,71298	18,88214
14	15,97394	16,51895	17,08632	18,29191	19,59863	21,01507
15	17,29342	17,93193	18,59891	20,02359	21,57856	23,27597
16	18,63929	19,38022	20,15688	21,82453	23,65749	25,67253
17	20,01207	20,86473	21,76159	23,69751	25,84037	28,21288
18	21,41231	22,38635	23,41444	25,64541	28,13238	30,90565
19	22,84056	23,94601	25,11687	27,67123	30,53900	33,75999
20	24,29737	25,54466	26,87037	29,77808	33,06595	36,78559
21	25,78332	27,18327	28,67649	31,96920	35,71925	39,99273
22	27,29898	28,86286	30,53678	34,24797	38,50521	43,39229
23	28,84496	30,58443	32,45288	36,61789	41,43048	46,99583
24	30,42186	32,34904	34,42647	39,08260	44,50200	50,81558
25	32,03030	34,15776	36,45926	41,64591	47,72710	54,86451
26	33,67091	36,01171	38,55304	44,31174	51,11345	59,15638
27	35,34432	37,91200	40,70963	47,08421	54,66913	63,70577
28	37,05121	39,85980	42,93092	49,96758	58,40258	68,52811
29	38,79223	41,85630	45,21885	52,96629	62,32271	73,63980
30	40,56808	43,90270	47,57542	56,08494	66,43885	79,05819
31	42,37944	46,00027	50,00268	59,32834	70,76079	84,80168
32	44,22703	48,15028	52,50276	62,70147	75,29883	90,88978
33	46,11157	50,35403	55,07784	66,20953	80,06377	97,34316
34	48,03380	52,61289	57,73018	69,85791	85,06696	104,18376
35	49,99448	54,92821	60,46208	73,65222	90,32031	111,43478
36	51,99437	57,30141	63,27594	77,59831	95,83632	119,12087
37	54,03425	59,73395	66,17422	81,70225	101,62814	127,26812
38	56,11494	62,22730	69,15945	85,97034	107,70955	135,90421
39	58,23724	64,78298	72,23423	90,40915	114,09502	145,05846
40	60,40198	67,40255	75,40126	95,02552	120,79977	154,76197

8%	9%	10%	12%	15%	Період (п)
1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1
2,08000	2,09000	2,10000	2,12000	2,15000	2
3,24640	3,27810	3,31000	3,37440	3,47250	3
4,50611	4,57313	4,64100	4,77933	4,99338	4
5,86660	5,98471	6,10510	6,35285	6,74238	5
7,33592	7,52334	7,71561	8,11519	8,75374	6
8,92280	9,20044	9,48717	10,08901	11,06680	7
10,63663	11,02847	11,43589	12,29969	13,72682	8
12,48756	13,02104	13,57948	14,77566	16,78584	9
14,48656	15,19293	15,93743	17,54874	20,30372	10
16,64549	17,56029	18,53117	20,65458	24,34928	11
18,97713	20,14072	21,38428	24,13313	29,00167	12
21,49530	22,95339	24,52271	28,02911	34,35192	13
24,21492	26,01919	27,97498	32,39260	40,50471	14
27,15211	29,36092	31,77248	37,27972	47,58041	15
30,32428	33,00340	35,94973	42,75328	55,71747	16
33,75023	36,97371	40,54470	48,88367	65,07509	17
37,45024	41,30134	45,59917	55,74972	75,83636	18
41,44626	46,01846	51,15909	63,43968	88,21181	19
45,76196	51,16012	57,27500	72,05244	102,44358	20
50,42292	56,76453	64,00250	81,69874	118,81012	21
55,45676	62,87334	71,40275	92,50258	137,63164	22
60,89330	69,53194	79,54302	104,60289	159,27638	23
66,76476	76,78981	88,49733	118,15524	184,16784	24
73,10594	84,70090	98,34706	133,33387	212,79302	25
79,95442	93,32398	109,18177	150,33393	245,71197	26
87,35077	102,72314	121,09994	169,37401	283,56877	27
95,33883	112,96822	134,20994	190,69889	327,10408	28
103,96594	124,13536	148,63093	214,58275	377,16969	29
113,28231	136,30754	164,49402	241,33268	434,74515	30
123,34587	149,57522	181,94343	271,29261	500,95692	31
134,21354	164,03699	201,13777	304,84772	577,10046	32
145,95062	179,80032	222,25154	342,42945	644,66553	33
158,62667	196,98234	245,47670	384,52098	765,36535	34
172,31680	215,71076	271,02437	431,66350	881,17016	35
187,10215	236,12472	299,12681	484,46312	1014,34568	36
203,07032	258,37595	330,03949	543,59869	1167,49753	37
220,31595	282,62978	364,04343	609,83053	1342,62216	38
238,94122	309,06646	401,44778	684,01020	1546,16549	39
259,05652	337,88245	442,59256	767,09142	1779,09031	40

Додаток 1.4

Таблиця значень теперішньої вартості звичайного анuitету однієї грошової одиниці

$$PVF-OA_{n,i} = \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i}$$

Період (n)	2%	2-1/2%	3%	4%	5%	6%
1	0,98039	0,97561	0,97087	0,96154	0,95238	0,94340
2	1,94156	1,92742	1,91347	1,88609	1,85941	1,83339
3	2,88388	2,85602	2,82861	2,77509	2,72325	2,67301
4	3,80773	3,76197	3,71710	3,62990	3,54595	3,46511
5	4,71346	4,64583	4,57971	4,45182	4,32948	4,21236
6	5,60143	5,50813	5,41719	5,24214	5,07569	4,91732
7	6,47199	6,34939	6,23028	6,00205	5,78637	5,58238
8	7,32548	7,17014	7,01969	6,73274	6,46321	6,20979
9	8,16224	7,97087	7,78611	7,43533	7,10782	6,80169
10	8,98259	8,75206	8,53020	8,11090	7,72173	7,36009
11	9,78685	9,51421	9,25262	8,76048	8,30641	7,88687
12	10,57534	10,25776	9,95400	9,38507	8,86325	8,38384
13	11,34837	10,98319	10,63496	9,98565	9,39357	8,85268
14	12,10625	11,69091	11,29607	10,56312	9,89864	9,29498
15	12,84926	12,38138	11,93794	11,11839	10,37966	9,71225
16	13,57771	13,05500	12,56110	11,65230	10,83777	10,10590
17	14,29187	13,71220	13,16612	12,16567	11,27407	10,47726
18	14,99203	14,35336	13,75351	12,65930	11,68959	10,82760
19	15,67846	14,97889	14,32380	13,13394	12,08532	11,15812
20	16,35143	15,58916	14,87747	13,59033	12,46221	11,46992
21	17,01121	16,18455	15,41502	14,02916	12,82115	11,76408
22	17,65805	16,76541	15,93692	14,45112	13,16300	12,04158
23	18,29220	17,33211	16,44361	14,85684	13,48857	12,30338
24	18,91393	17,88499	16,93554	15,24696	13,79864	12,55036
25	19,52346	18,42438	17,41315	15,62208	14,09394	12,78336
26	20,12104	18,95061	17,87684	15,98277	14,37519	13,00217
27	20,70690	19,46401	18,32703	16,32959	14,64303	13,21053
28	21,28127	19,96489	18,76411	16,66306	14,89813	13,40616
29	21,84438	20,45355	19,18845	16,98371	15,14107	13,59072
30	22,39646	20,93029	19,60044	17,29203	15,37245	13,76483
31	22,93770	21,39541	20,00043	17,58849	15,59281	13,92909
32	23,46833	21,84918	20,38877	17,87355	15,80268	14,08404
33	23,98856	22,29188	20,76579	18,14765	16,00255	14,23023
34	24,49859	22,72379	21,13184	18,41120	16,19290	14,36814
35	24,99862	23,14516	21,48722	18,66461	16,37419	14,49825
36	25,48884	23,55625	21,83225	18,90828	16,54685	14,62099
37	25,96945	23,95732	22,16724	19,14258	16,71129	14,73678
38	26,44064	24,34860	22,49246	19,36786	16,86789	14,84602
39	26,90259	24,73034	22,80822	19,58448	17,01704	14,94907
40	27,35548	25,10278	23,11477	19,79277	17,15909	15,04630

8%	9%	10%	11%	15%	Період (п)
0,92593	0,91743	0,90909	0,89286	0,86957	1
1,78326	1,75911	1,73554	1,69005	1,62571	2
2,57710	2,53130	2,48685	2,40183	2,28323	3
3,31213	3,23972	3,16986	3,03735	2,85498	4
3,99271	3,88965	3,79079	3,60478	3,35216	5
4,62288	4,48592	4,35526	4,11141	3,78448	6
5,20637	5,03295	4,86842	4,56376	4,16042	7
5,74664	5,53482	5,33493	4,96764	4,48732	8
6,24689	5,99525	5,75902	5,32825	4,77158	9
6,71008	6,41766	6,14457	5,65022	5,01877	10
7,13896	6,80519	6,49506	5,93770	5,23371	11
7,53608	7,16073	6,81369	6,19437	5,42062	12
7,90378	7,48690	7,10336	6,42355	5,58315	13
8,24424	7,78615	7,36669	6,62817	5,72448	14
8,55948	8,06069	7,60608	6,81086	5,84737	15
8,85137	8,31256	7,82371	6,97399	5,95424	16
9,12164	8,54363	8,02155	7,11963	6,04716	17
9,37189	8,75563	8,20141	7,24967	6,12797	18
9,60360	8,95012	7,36492	7,36578	6,19823	19
9,81815	9,12855	8,51356	7,46944	6,25933	20
10,01680	9,29224	8,64869	7,56200	6,31246	21
10,20074	9,44243	8,77154	7,64465	6,35866	22
10,37106	9,58021	8,88322	7,71843	6,39884	23
10,52876	9,70661	8,98474	7,78432	6,43377	24
10,67478	9,82258	9,07704	7,84314	6,46415	25
10,80998	9,92897	9,16095	7,89566	6,49056	26
10,93516	10,02658	9,23722	7,94255	6,51353	27
11,05108	10,11613	9,30657	7,98442	6,53351	28
11,15841	10,19828	9,36961	8,02181	6,55088	29
11,25778	10,27365	9,42691	8,05518	6,56598	30
11,34980	10,34280	9,47901	8,08499	6,57911	31
11,43500	10,40624	9,52638	8,11159	6,59053	32
11,51389	10,46444	9,56943	8,13535	6,60046	33
11,58693	10,51784	9,60858	8,15656	6,60910	34
11,65457	10,56682	9,64416	8,17550	6,61661	35
11,71719	10,61176	9,67651	8,19241	6,62314	36
11,77518	10,65299	9,70592	8,20751	6,62882	37
11,82887	10,69082	9,73265	8,22099	6,63375	38
11,87858	10,72552	9,75697	8,23303	6,63805	39
11,92461	10,75736	9,77905	8,24378	6,64178	40

Таблиця теперішньої вартості анuitету однієї грошової одиниці

$$PVF-OD_{n,i} = 1 + \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i}$$

900

Період (n)	2%	2-1/2%	3%	4%	5%	6%
1	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000
2	1,98039	1,97561	1,97087	1,96154	1,95238	1,94340
3	2,94156	2,92742	2,91347	2,88609	2,85941	2,83339
4	3,88388	3,85602	3,82861	3,77509	3,72325	3,67301
5	4,80773	4,76197	4,71710	4,62990	4,54595	4,46511
6	5,71346	5,64583	5,57971	5,45182	5,32948	5,21236
7	6,60143	6,50813	6,41719	6,24214	6,07569	5,91732
8	7,47199	7,34939	7,23028	7,00205	6,78637	6,58238
9	8,32548	8,17014	8,01969	7,73274	7,46321	7,20979
10	9,16224	8,97087	8,78611	8,43533	8,10782	7,80169
11	9,98259	9,75206	9,53020	9,11090	8,72173	8,36009
12	10,78685	10,51421	10,25262	9,76048	9,30641	8,88687
13	11,57534	11,25776	10,95400	10,38507	9,86325	9,38384
14	12,34837	11,98319	11,63496	10,98565	10,39357	9,85268
15	13,10625	12,69091	12,29607	11,56312	10,89864	10,29498
16	13,84926	13,38138	12,93794	12,11839	11,37966	10,71225
17	14,57771	14,05500	13,56110	12,65230	11,83777	11,10590
18	15,29187	14,71220	14,16612	13,16567	12,27407	11,47726
19	15,99203	15,35336	14,75351	13,65930	12,68959	11,82760
20	16,67846	15,97889	15,32380	14,13394	13,08532	12,15812
21	17,35143	16,58916	15,87747	14,59033	13,46221	12,46992
22	18,01121	17,18455	16,41502	15,02916	13,82115	12,76408
23	18,65805	17,76541	16,93692	15,45112	14,16300	13,04158
24	19,29220	18,33211	17,44361	15,85684	14,48857	13,30338
25	19,91393	18,88499	17,93554	16,24696	14,79864	13,55036
26	20,52346	19,42438	18,41315	16,62208	15,09394	13,78336
27	21,12104	19,95061	18,87684	16,98277	15,37519	14,00317
28	21,70690	20,46401	19,32703	17,32959	15,64303	14,21053
29	22,28127	20,96489	19,76411	17,66306	15,89813	14,40616
30	22,84438	21,45355	20,18845	17,98371	16,14107	14,59072
31	23,39646	21,93029	20,60044	18,29203	16,37245	14,76483
32	23,93770	22,39541	21,00043	18,58849	16,59281	14,92909
33	24,46833	22,84918	21,38877	18,87355	16,80268	15,08404
34	24,98856	23,29188	21,76579	19,14765	17,00255	15,23023
35	25,49859	23,72379	22,13184	19,41120	17,19290	15,36814
36	25,98862	24,14516	22,48722	19,66461	17,37419	15,49825
37	26,46884	24,55625	22,83255	19,90828	17,54685	15,62099
38	26,93945	24,95732	23,16724	20,14258	17,71129	15,73678
39	27,40064	25,34860	23,49246	20,36786	17,86789	15,84602
40	27,85259	25,73034	23,80822	20,58448	18,01704	15,94907

Додаток 1

8%	9%	10%	12%	15%	-----
1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1,00000	1
1,92593	1,91743	1,90909	1,89286	1,86957	2
2,78326	2,75911	2,73554	2,69005	2,62571	3
3,57710	3,53130	3,48685	3,40183	3,28323	4
4,31213	4,23972	4,16986	4,03735	3,85498	5
4,99271	4,88965	4,79079	4,60478	4,35216	6
5,62288	5,48592	5,35526	5,11141	4,78448	7
6,20637	6,03295	5,86842	5,56376	5,16042	8
6,74664	6,53482	6,33493	5,96764	5,48732	9
7,24689	6,99525	6,75902	6,32825	5,77158	10
7,71008	7,41766	7,14457	6,65022	6,01877	11
8,13896	7,80519	7,49506	6,93770	6,23371	12
8,53608	8,16073	7,18369	7,19437	6,42062	13
8,90378	8,48690	8,10336	7,42355	6,58315	14
9,24424	8,78615	8,36669	7,62817	6,72448	15
9,55948	9,06069	8,60608	7,81086	6,84737	16
9,85137	9,31256	8,82371	7,97399	6,95424	17
10,12164	9,54363	9,02155	8,11963	7,04716	18
10,37189	9,75563	9,20141	8,24967	7,12797	19
10,60360	9,95012	9,36492	8,36578	7,19823	20
10,81815	10,12855	9,51356	8,46944	7,25933	21
11,01680	10,29224	9,64869	8,56200	7,31246	22
11,20074	10,44243	9,77154	8,64465	7,35866	23
11,37106	10,58021	9,88322	8,71843	7,39884	24
11,52876	10,70661	9,98474	8,78432	7,43377	25
11,67478	10,82258	10,07704	8,84314	7,46415	26
11,80998	10,92897	10,16095	8,89566	7,49056	27
11,93518	11,02658	10,23722	8,94255	7,51353	28
12,05108	11,11613	10,30657	8,98442	7,53351	29
12,15841	11,19828	10,36961	9,02181	7,55088	30
12,25778	11,27365	10,42691	9,05518	7,56598	31
12,34980	11,34280	10,47901	9,08499	7,57911	32
12,43500	11,40624	10,52638	9,11159	7,59053	33
12,51389	11,46444	10,56943	9,13535	7,60046	34
12,58693	11,51784	10,60858	9,15656	7,60910	35
12,65457	11,56682	10,64416	9,17550	7,61661	36
12,71719	11,61176	10,67651	9,19241	7,62314	37
12,77518	11,65299	10,70592	9,20751	7,62882	38
12,82887	11,69082	10,73265	9,22099	7,63375	39
12,87858	11,72552	10,75697	9,23303	7,63805	40

Додаток 2

Відповіді на тести для самоконтролю

№ теста	Розділ -----												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	г	а	а	б	в	г	а	в	б	г	г	а	г
2	а	б	в	а	г	а	б	г	в	а	г	б	б
3	а	б	в	а	г	в	в	в	в	б	г	а	в
4	г	в	б	в	г	б	г	б	б	г	в	г	в
5	в	б	а	б	в	б	г	в	г	б	в	в	б
6	г	б	а	в	б	в	б	б	в	а	б	б	в
7	б	в	в	г	г	в	г	г	б	б	г	а	в
8	в	б	а	б	г	б	в	б	в	а	г	а	г
9	г	в	б	а	в	г	а	б	а	а	в	в	б
10	б	г	г	в	а	г	в	в	а	б	в	г	б

Додаток 3

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів України від
30.11.99 № 291

ПЛАН
рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і
господарських операцій підприємств і організацій

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування 1
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
			Клас 1. Необоротні активи	
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки	Усі види діяльності
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Робоча і продуктивна худоба	
		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 знаки для товарів і послуг	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторські та суміжні з ними права	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	

*Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 892/4185

1	2	3	4	5
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	
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	Формування основного стада	
16	Довгострокова дебіторська заборгованість	161	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		162	Довгострокові векселі одержані	
		163	Інша дебіторська заборгованість	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Інші необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
19	Гудвіл при придбанні	191	Гудвіл	Усі види діяльності
		192	Негативний гудвіл	
Клас 2. Запаси				
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	Тварини на вирощуванні та відгодівлі	211	Молодняк тварин на вирощуванні	Сільське господарство, підприємства
		212	Тварини на відгодівлі	
		213	Птиця	

1	2	3	-----	-
		214	Звірі	інших галузей з підсобним сільсько-господарським виробництвом
		215	Кролі	
		216	Сім'ї бджіл	
		217	Доросла худоба, що вибракувана з основного стада	
		218	Худоба, що прийнята від населення для реалізації	
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, підприємства інших галузей з підсобним сільсько-господарським 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	
29				
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи				
30	Каса	301	Каса в національній валюті	Усі види діяльності
		302	Каса в іноземній валюті	

1	2	3	4	-----
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	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підзвітними 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
Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань				
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні І спілки

1	2	3	4	-----
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	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491	Резерви незароблених премій	Страхова діяльність
		492	Резерви збитків	
		493	Інші страхові резерви	
		494	Частка перестраховиків у резервах незароблених премій	
		495	Частка перестраховиків у резервах збитків	
		496	Частка перестраховиків в інших страхових резервах	
Клас 5. Довгострокові зобов'язання				
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	

1	2	3	4	-----
		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 облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
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				
Клас 6. Поточні зобов'язання				
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	

1	2	3	4	-----
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	
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	
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	681	Розрахунки за авансами одержаними	Усі види діяльності
		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
Клас 7. Дохода і результати діяльності				
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	711	Дохід від реалізації іноземної валюти	Усі види діяльності
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	
		713	Дохід від операційної оренди активів	

1	2	3	4	5
		714	Дохід від операційної курсової різниці	
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	
		718	Одержані гранти та субсидії	
		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 реалізації необоротних 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 основної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	
Клас 8. Витрати за елементами				
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	

1	2	3	4	-----^.....
		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	Усі види діяльності
		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				
Клас 9. Витрати діяльності				
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
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

1	2	3	4	5
94	Інші витрати операційної діяльності	941	Витрати на дослідження і розробки	Усі види діяльності
		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	Собівартість реалізованих необоротних активів	
		973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
		978	Виплати страхових сум та страхових відшкодувань	
98	Податки на прибуток	979	Перестраховання	Усі види діяльності
		981	Податки на прибуток від звичайної діяльності	
		982	Податки 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	

1	2	3	4	5 . !/
Клас 0. Позабалансові рахунки				
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

***В.М. ПАРХОМЕНКО**, начальник Управління методології бухгалтерського обліку*

Додаток 4

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів України
від 19 квітня 2001 р. № 186
ЗАРЕЄСТРОВАНО
в Міністерстві юстиції України
5 травня 2001 р. за № 389/5580

ПЛАН

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва

Синтетичні рахунки		Призначення
Код	Назва	
1	2	3
10.	Основні засоби	Облік та узагальнення інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи
13.	Знос необоротних активів	Облік та узагальнення інформації про знос основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів
14.	Довгострокові фінансові інвестиції	Облік та узагальнення інформації про довгострокові фінансові інвестиції
15.	Капітальні інвестиції	Облік та узагальнення інформації про капітальні інвестиції
18.	Інші необоротні активи	Облік та узагальнення інформації про довгострокову дебіторську заборгованість, інші необоротні активи
20.	Виробничі запаси	Облік та узагальнення інформації про сировину й матеріали, куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тару й тарні матеріали, будівельні матеріали та матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільсько-господарського призначення, інші матеріали, тварин на вирощуванні і відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети і транспортно-заготівельні витрати
23.	Виробництво	Облік та узагальнення інформації про витрати на основне і допоміжні виробництва, виробничий брак
26.	Готова продукція	Облік та узагальнення інформації про готову продукцію, товари, транспортно-заготівельні витрати і торгіву націнку
30.	Каса	Облік та узагальнення інформації про грошову готівку та грошові документи
31.	Рахунки в банках	Облік та узагальнення інформації про грошові кошти на рахунках у банках, еквіваленти грошових коштів та грошові кошти в дорозі
35.	Поточні фінансові інвестиції	Облік та узагальнення інформації про поточні фінансові інвестиції

1	2	3
37.	Розрахунки з різними дебіторами	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками, з підзвітними особами, з іншими дебіторами, про короткострокові векселі одержані, про резерв сумнівних боргів
39.	Витрати майбутніх періодів	Облік та узагальнення інформації про витрати майбутніх періодів
40.	Власний капітал	Облік та узагальнення інформації про статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений і вилучений капітали
44.	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Облік та узагальнення інформації про нерозподілені прибутки (непокриті збитки), про використання прибутку
47.	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Облік та узагальнення інформації про забезпечення майбутніх витрат і платежів, цільове фінансування і цільові надходження
55.	Інші довгострокові зобов'язання	Облік та узагальнення інформації про довгострокові позики, довгострокові векселі видані, довгострокові зобов'язання за облігаціями, довгострокові зобов'язання з оренди та інші довгострокові зобов'язання
64.	Розрахунки за податками й платежами	Облік та узагальнення інформації про розрахунки за податками, обов'язковими платежами, про податкові зобов'язання, податковий кредит, розрахунки за пенсійним забезпеченням, соціальним страхуванням, страхуванням на випадок безробіття, індивідуальним страхуванням та страхуванням майна
66.	Розрахунки з оплати праці	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з оплати праці
68.	Розрахунки за іншими операціями	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з поставальниками та підрядниками, з учасниками, про короткострокові позики, короткострокові векселі видані, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями і розрахунки за іншими операціями
69.	Доходи майбутніх періодів	Облік та узагальнення інформації про доходи майбутніх періодів
70.	Доходи	Облік та узагальнення інформації про доходи від реалізації, інші операційні, інші звичайні і надзвичайні доходи, вирахування з доходу
79.	Фінансові результати	Облік та узагальнення інформації про фінансові результати
84.	Витрати операційної діяльності	Облік та узагальнення інформації про елементи витрат операційної діяльності: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати
85.	Інші витрати	Облік та узагальнення інформації про неопераційні витрати звичайної діяльності, податок на прибуток і надзвичайні витрати

В.М. ПАРХОМЕНКО, начальник Управління методології бухгалтерського обліку

Додаток 5 Перелік типових форм первинних облікових документів

Додаток 5.1

ПЕРЕЛІК

уніфікованих форм первинних облікових документів міжвідомчого характеру, затверджених Мінстатом України, для використання підприємствами, установами й організаціями незалежно від форм власності та господарювання

№ пор	Індекс форм	Нормативні акти Мінстату	Пайменування форм
1	2	3	4
3 обліку особового складу			
1.	П-1	09.10.95 р. №253	Наказ (розпорядження) про приймання на роботу
2.	П-2ДС	26.12.95 р. № 343	Особова картка
3.	П-2	27.10.95 р. № 277	Особова картка
4.	П-3	09.10.95 р. № 253	Алфавітна картка
5.	П-4	*	Особова картка спеціаліста з вищою освітою, який виконує науково-дослідні, проектно-конструкторські і технологічні роботи
6.	П-5	-н-	Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу
7.	П-6	-и-	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
8.	П-7	-и-	Список про надання відпустки
9.	П-8	-н-	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)
10.	П-9	27.10.95 р. № 277	Книга обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них
11.	П-10	-и-	Книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них
12.	П-11	-н-	Акт на списання бланків трудових книжок або вкладишів до них
3 обліку використання робочого часу			
1.	П-12	09.10.95 р. 253	Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати
2.	П-13	-и-	Табель обліку використання робочого часу
3.	П-14	*	Табель обліку використання робочого часу
4.	П-15	-н-	Список осіб, які працювали в надурочний час
5.	П-16	-и-	Листок обліку простоїв
3 обліку розрахунків з робітниками і службовцями по заробітній платі			
1.	П-49 2	2.05.96 р. № 144	Розрахунково-платіжна відомість
2.	П-50	-н-	Розрахункова відомість

1	2	3	4
3.	П-51	#	Розрахункова відомість
4.	П-52	#	Розрахунок заробітної плати
5.	П-53	#	Платіжна відомість
6.	П-54	#	Особовий рахунок
7.	П-54а	#	Особовий рахунок
8.	П-55	#	Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати
9.	П-56	+	Накопичувальна картка обліку заробітної плати
3 обліку основних засобів			
1.	ОЗ-1	29.12.95 р. № 352	Акт прийняття-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
2.	03-2	-п-	Акт прийняття-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
3.	03-3	-и-	Акт на списання основних засобів
4.	03-4	-п-	Акт на списання автотранспортних засобів
5.	03-5	-и-	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини
6.	03-6	-и-	Інвентарна картка обліку основних засобів
7.	03-7	-н-	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів
8.	03-8	-н-	Картка обліку руху основних засобів
9.	03-9	-п-	Інвентарний список основних засобів
10.	03-14	#	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
11.	03-15	-и-	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)
12.	03-16	-н-	Розрахунок амортизації по автотранспорту
3 обліку сировини та матеріалів			
1.	М-1	21.06.96 р. № 193	Журнал обліку вантажів, що надійшли
2.	М-2	21.06.96 р. № 192	Довіреність
3.	М-26	07.10.96 р. № 291	Довіреність
4.	М-2а	21.06.96 р. № 193	Акт списання бланків довіреностей
5.	М-3	-и-	Журнал реєстрації і довіреностей
6.	М-4	-и-	Прибутковий ордер
7.	М-7	-и-	Акт про прийняття матеріалів
8.	М-8	-н-	Лімітно-забірна картка
9.	М-9	-н-	Лімітно-забірна картка
10.	М-10	-н-	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
11.	М-11	#	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів

1	2	3	4
12.	М-12	±	Картка складського обліку матеріалів
13.	М-13	±	Реєстр прийняття-здачі документів
14.	М-14	-н-	Відомість обліку залишків матеріалів на складі
15.	М-15	±	Акт про прийняття устаткування
16.	М-15а	±	Акт прийняття-передачі устаткування до монтажу
17.	М-16	-н-	Матеріальний ярлик
18.	М-17	-н-	Акт про виявлені дефекти устаткування
19.	М-18	±	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу
20.	М-19	±	Матеріальний звіт
21.	М-21	-н-	Інвентарний опис
22.	М-23	±	Акт про витрату давальницьких матеріалів
23.	М-26	±	Картка обліку устаткування для установлення
24.	М-28	-н-	Лімітно-забірна картка
25.	М-28а	-н-	Лімітно-забірна картка
3 обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів			
1.	МШ-1	22.05.96 р. N5 145	Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)
2.	МШ-2	-п-	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів
3.	МШ-3	±	Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)
4.	МШ-4	-н-	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів
5.	МШ-5	±	Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні
6.	МШ-6	-н-	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв
7.	МШ-7	±	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв
8.	МШ-8	-н-	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів
3 обліку об'єктів промислової власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків), раціоналізаторських пропозицій			
1.	ПВ-1	24.03.95 р. № 79	Журнал реєстрації заявок на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки)
2.	ПВ-2	-н-	Журнал реєстрації заявок на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки), які подані до зарубіжних патентних відомств

Додаток 5

I	2	3	4
3.	ПВ-3	*	Акт про використання об'єкта промислової власності (винаходу, корисної моделі, промислового зразка)
4.	ПВ-4	*	Журнал реєстрації використаних об'єктів промислової власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків)
5.	Р-1	*	Заявка на раціоналізаторську пропозицію
6.	Р-2	*	Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій
7.	Р-3	*	Акт про використання раціоналізаторської пропозиції
3 обліку автомобільного транспорту			
1.	2	29.12.95 р. № 346/488	Подорожній листок вантажного автомобіля
2.	1 (між-народна)	*	Подорожній листок вантажного автомобіля у міжнародному сполученні
3.	1-ТН	-и-	Товарно-транспортна накладна
4.	1-ТЗ	-и-	Талон замовника
3 обліку касових операцій			
1.	КО-1	15.02.96 р. № 51	Прибутковий касовий ордер
2.	КО-2	-и-	Видатковий касовий ордер
3.	КО-3	-н-	Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів
4.	КО-3а	-н-	Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів
5.	КО-4	*	Касова книга
6.	КО-5	-н-	Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей
3 обліку працевлаштування			
1.	1-ем	31.01.96 р. № 28	Реєстраційна картка громадянина України, працевлаштованого за кордоном за наймом органом служби зайнятості або посередницькою комерційною організацією, що має відповідний дозвіл на здійснення такої діяльності
2.	2-ем	-и-	Реєстраційна картка громадянина України, який працює за кордоном у межах договору підяду між українським та закордонним підприємствами
3.	1-ім	-и-	Реєстраційна картка іноземця, який тимчасово працює в Україні
4.	ПН-1	28.12.93 р. № 289	Відомості про прийнятих працівників
3 обліку бланків суворої звітності			
1.	СЗ-1	11.03.96 р. № 67	Прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності

1	2	3	4
2.	СЗ-2	*	Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності
3.	СЗ-3	*	Акт на списання використаних бланків суворої звітності
4.	СЗ-4	*	Акт перевірки наявності бланків суворої звітності
5.	СЗ-5	*	Картка-довідка по виданих і використаних бланках суворої звітності
Негосподарський облік для сільських рад народних депутатів			
1.	1	22.02.95 р. № 48	Погосподарська книга
2.	2	-и-	Список осіб, які тимчасово проживають на території
3.	3	*	Алфавітна книга

Додаток 5.2

ПЕРЕЛІК

форм первинних облікових документів міжвідомчого характеру, затверджених Мінстатом (Держкомстатом) України або разом з іншими зацікавленими міністерствами та відомствами, для використання підприємствами, установами й організаціями незалежно від форм власності та господарювання

№ пор.	Індекс форм	Нормативні акти Мінстату	Найменування форм
1	2	3	4
З обліку роботи будівельних машин та механізмів			
1.	ЕБМ-1	13.06.97 р. № 149	Рапорт про роботу баштового крана
2.	ЕБМ-2	*	Подорожній лист будівельної машини
3.	ЕБМ-3	-п-	Рапорт про роботу будівельної машини(механізму)
4.	ЕБМ-4	-и-	Рапорт-наряд про роботу будівельної машини (механізму)
5.	ЕБМ-5	*	Картка обліку роботи будівельної машини (механізму)
6.	ЕБМ-6	-и-	Журнал обліку роботи будівельної машини (механізму)
7.	ЕБМ-7	-и-	Довідка про виконані роботи (послуги)
З обліку капітального будівництва			
1.	КБ-2в	Наказ Мінстату і Держкоммістобудування України від 27.01.97 р. № 26/5	Акт прийняття виконаних підрядних робіт
2.	КБ-3	-н-	Довідка про вартість виконаних підрядних робіт та витрат
3.	КБ-4-а	*	Довідка про вартість виконаних проектно-вишукувальних робіт

1	2	3	4
3 обліку основних засобів (для бюджетних організацій)			
1.	ОЗ-1 (бюджет)	Наказ Держкомстату та Головного управління Державного казначейства України від 02.12.97 р. № 125/70	Акт прийняття-передачі основних засобів
2.	03-2 (бюджет)	*	Акт прийняття-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
3.	03-3 (бюджет)	-н-	Акт про списання основних засобів
4.	03-4 (бюджет)	-н-	Акт про списання автотранспортних засобів
5.	03-5 (бюджет)	*	Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури
6.	03-6 (бюджет)	*	Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах
7.	03-8 (бюджет)	-и-	Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень)
8.	03-9 (бюджет)		Інвентарна картка групового обліку основних засобів в бюджетних установах
9.	03-10 (бюджет)	-н-	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів
10.	03-11 (бюджет)	*	Інвентарний список основних засобів
11.	03-12 (бюджет)	-и-	Відомість нарахування зносу на основні засоби
1.	1-АТ	Наказ від 04.03.97 р. № 58 за погодженням з Державною адміністрацією, Мінфіном, Мінтрансом, МЗЕЗторгом, Держхарчопромом України	Контрольний листок на перевезення спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів
1.	1-ТН	Наказ Мінстату, Мінфіну, Мінтрансу, Держхарчопрому України від 03.01.97 р. № 378/3/417/103	Товарно-транспортна накладна (на перевезення спирту)
1.	ТК-1	Наказ Мінстату України від 25.02.97 р. № 48/53	Товарно-касова книга

ПЕРЕЛІК
типових форм первинного обліку руху коштів, затверджених постановою НБУ
від 02.08.96 р. № 204

Код форми	Назва документа
1	2
	Договір на здійснення розрахунково-касового обслуговування
0401001	Платіжне доручення
0410009	Меморіальний ордер
0410012	Реєстр платіжних доручень
0410002	Платіжна вимога-доручення
—	Розрахункова чекова книжка
0401006	Розрахунковий чек
—	Розрахунковий чек
ф. № 896	Заява на отримання чекової книжки
—	Заява на отримання чекової книжки
—	Реєстраційна картка виданих розрахункових чекових книжок
—	Реєстраційна картка виданих розрахункових чеків
—	Заява на перерахування коштів
—	Відомість про прийняті до оплати розрахункові чеки
0401007	Реєстр чеків
—	Заява на перерахування коштів
—	Заява про втрату чекової книжки (розрахункового чека)
0410003	Заява на акредитив
0410011	Реєстр документів за акредитивом
—	Простий вексель
—	Переказний вексель
—	Журнал реєстрації платіжних вимог
—	Реєстр електронних платіжних вимог
0410010	Заява про відмову від акцепту
—	Реєстр електронних платіжних повідомлень про часткову або повну відмову від акцепту платіжної вимоги
0410007	Платіжна вимога
—	Реєстр платіжних вимог
0410008	Інкасове доручення (розпорядження)

**ВИТЯГ З ПЕРЕЛІКУ ТИПОВИХ ДОКУМЕНТІВ
із зазначенням термінів їх зберігання**

№ статті	Вид документа	Термін зберігання документів		Примітка
		в установах, організаціях, на підприємствах, документи яких надходять до держархівів	в установах, організаціях, на підприємствах, документи яких не надходять до держархівів	
1	2	3	4	5
4. ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ				
4.2. Бухгалтерський облік та звітність				
67Д	Перелік виплат, на які нараховуються страхові внески в державні соціальні фонди:			
	а) за місцем розробки та затвердження	Пост.	—	
	б) в інших організаціях	До заміни новим	До заміни новим	
68Д	Основні критерії (система показників) діяльності суб'єктів господарювання, за якими їх бухгалтерська (фінансова) документація підлягає обов'язковій щорічній аудиторській перевірці:			
	а) за місцем розробки та затвердження	Пост.	—	
	б) в інших організаціях	До заміни новим	До заміни новим	
69Д	Договори з аудиторами (аудиторськими фірмами)	Зр.' ЕПК	Зр.'	Після закінчення строку дії договору
70Д	Робочий План рахунків бухгалтерського обліку	Зр.'	Зр.'	Після його скасування

I	2	3	4 -----
71Д	Звіти про перерахування грошових сум на державне та недержавне соціальне страхування (пенсійне, на випадок безробіття, медичне тощо)	Пост.	До ліквідації організації	
72Д	Податкові накладні	Зр. ¹	Зр.'	'За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства, а для бюджетних установ та організацій, які знаходяться у сфері управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, — ревізії. У разі виникнення суперечок, спорів, слідчих і судових справ — зберігаються до ухвалення остаточного рішення
73Д	Майнові доручення, поручительства третьої особи	Зр. ¹	Зр.'	'За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства, а для бюджетних установ та організацій, які знаходяться у сфері управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, — ревізії. У разі виникнення суперечок, спорів, слідчих і судових справ — зберігаються до ухвалення остаточного рішення
74Д	Первинні бухгалтерські документи і додатки до них з експортно-імпорتنими операціями	Зр. ¹	Зр.'	'За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства, а для бюджетних установ та організацій, які знаходяться у сфері управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, — ревізії. У разі виникнення суперечок, спорів, слідчих і судових справ — зберігаються до ухвалення остаточного рішення
75Д	Оперативні звіти про витрачання валюти на закордонні відрядження	Зр.	Зр.	
76Д	Відомості про сукупний прибуток працівників за рік та сплату податків	Зр.	Зр.	

1	2	3	4	5
77Д	Протоколи взаємозаліків	Зр.	Зр.	
78Д	Акти-довідки про погашення податків (заборгованості) векселями	Зр.'	Зр.'	'Після погашення податків (заборгованості)
79Д	Погашені казначейські векселі	Зр.'	Зр.'	'За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства, а для бюджетних установ та організацій, які знаходяться у сфері управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, — ревізії. У разі виникнення суперечок, спорів, слідчих і судових справ — зберігаються до ухвалення остаточного рішення
80Д	Документи (заяви, розпорядження, довідки-графіки, акти) про сплату, розмін, приймання-передачу векселів	Зр.	Зр.	
81Д	Особові рахунки акціонерів	5 р.'	5 р.'	'Після передавання права власності на акції за умови завершення ревізії, перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства
82Д	Документи (акти, процентовки, довідки, рахунки) про приймання виконаних робіт	Зр.'	Зр.'	'За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства, а для бюджетних установ та організацій, які знаходяться у сфері управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, — ревізії. У разі виникнення суперечок, спорів, слідчих і судових справ — зберігаються до ухвалення остаточного рішення
83Д	Документи (заяви, довідки, ліміти, розрахунки) про придбання обладнання, виробничого та житлового фонду	5 р.	5 р.	

1	2	3	4	5
84Д	Документи (рахунки, довідки, листування) з фінансових питань благодійної діяльності	5 р. ЕПК	5 р.	
85Д	Книги, журнали, картки обліку:			
	а) цінних паперів	Пост.	До ліквідації організації	
	б) купівлі-продажу товарів, сировини	Зр. ¹	Зр. ¹	'За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства, а для бюджетних установ та організацій, які знаходяться у сфері управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, — ревізії.
	в) розрахунків з організаціями	Зр. ¹	Зр. ¹	У разі виникнення суперечок, спорів, слідчих і судових справ — зберігаються до ухвалення остаточного рішення
	г) погашення векселів на сплату податків	Зр. ¹	Зр. ²	² Після погашення податку та див. також прим, до пп. "б", "в"
	г) реалізації товарів, робіт, послуг, що оподатковуються і не оподатковуються податком на додану вартість	Зр. ³	Зр. ³	³ З дати останнього запису та див. також прим, до пп. "б", "в"
	д) сум прибутків і прибуткового податку з працівників	Зр.	Зр.	
86Д	Журнали використання електронних контрольно-касових апаратів, контрольні стрічки електронних контрольно-касових апаратів	Зр. ¹	Зр. ¹	'За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства, а для бюджетних установ та організацій, які знаходяться у сфері управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, — ревізії.
				У разі виникнення суперечок, спорів, слідчих і судових справ — зберігаються до ухвалення остаточного рішення
308	Бухгалтерські звіти й баланси організацій та пояснювальні записки до них:			

1	2	3	4	5
	а) зведені річні	Пост.	—	
	б) річні	Пост.	10 р.	
	в) квартальні	Зр. ¹	Зр. ²	¹ За відсутності річних — пост. ² За відсутності річних — 10р.
309	Звіти з фінансування:			¹ За відсутності річних — пост. ² За відсутності річних — 10р. ³ За відсутності річних і квартальних — пост.
	а) зведені річні	Пост.	—	⁴ За відсутності річних і квартальних — 10р.
	б) річні	Пост.	10р.	
	в) квартальні	Зр. ¹	Зр. ²	
	г) місячні	ІР- ³	1р. ⁴	
310	Передаточні, розділювальні, ліквідаційні баланси й додатки, пояснювальні записки до них	Пост.	10р.	
311	Протоколи засідань комісій з розгляду й затвердження звітів й балансів:			
	а) річних	Пост.	10р.	² За відсутності річних - пост.
	б) квартальних	Зр. ¹	Зр. ²	За відсутності річних — 10р.
312	Аналітичні таблиці з розробки й аналізу річних кварталів	Пост.	5р.	
313	Листування про затвердження й уточнення балансів і звітів	Зр.	Зр.	
314	Листування про строки подання бухгалтерської і фінансової звітності	1р.	1р.	
315	Первинні документи і додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для бухгалтерських та податкових записів (касові, банківські документи, повідомлення банків, наряди на роботу, табелі, акти про приймання, здавання і списання майна й матеріалів, квитанції і накладні з обліку товарно-матері-			

1	2	3	4	5
	альних цінностей, авансові звіти та ін.)	Зр.'	Зр.'	'Див. примітку до ст. 288
316	Особові рахунки:			
	а) робітників та службовців, студентів	75р. - "В"	75р.- "В"	'Після завершення виплати допомоги і пенсій; для одноразової допомоги — 1р.
	б) одержувачів пенсій і державної допомоги	5р.'	5р.'	
317	Розрахункові (розрахунково-платіжні) відомості (в тому числі на машинних носіях)	5р.'	5р.'	'За відсутності особових рахунків — 75р.
318	Інвентарні картки та журнали обліку основних засобів	Зр.'	Зр.'	'Після ліквідації основних засобів
319	Довіреності на одержання грошових сум і товарно-матеріальних цінностей (у тому числі анульовані довіреності)	Зр.	Зр.	
320	Гарантійні листи	Зр.	Зр.	
321	Облікові реєстри (Головна книга, журнали-ордери, розроблювальні таблиці та ін.)	Зр.'	Зр.'	'Див. примітку до ст. 288*
322	Допоміжні й контрольні книги, журнали, картотеки, касові книги, оборотні відомості	Зр.'	Зр.'	'Див. примітку до ст. 288*
323	Книги обліку депонованої заробітної плати, журнали реєстрації виконавчих листів	Зр.	Зр.	
324	Журнали, книги реєстрації рахунків касових ордерів, довіреностей, платіжних доручень та ін.	Зр.	Зр.	
325	Корінці, копії ордерів, рахунків, фактур, накладних, квитанцій, чекових книжок	Зр.'	Зр.'	'Див. примітку до ст. 288*
326	Реєстри рахунків до оплати	Зр.'	Зр.'	'Див. примітку до ст. 288*
327	Звіти, відомості про надходження, витрачання й залишки коштовних металів, алмазів й виробів з них	Зр.	Зр-	

1	2	3	4	5
328	Відомості про використання кредитів:			
	а) річні	Зр.	Зр.	
	б) квартальні	1р.	1р.	
329	Відомості про облік фондів, лімітів заробітної плати та контроль за їх розподілом, про розрахунки та перевищитрати й заборгованості із заробітної плати, про відрахування із заробітної плати, із коштів соціального страхування, про оплату відпусток, вихідної допомоги та інші	Зр.	Зр.	
330	Документи (протоколи засідань інвентаризаційних комісій, інвентарні описи, акти, звіральні відомості) про інвентаризацію	Зр.'	Зр.'	'Див. примітку до ст.288*
331	Документи (копії звітів, витяги з протоколів, висновки) про виплату допомоги, пенсій, оплату листків непрацездатності з Фонду соціального страхування	Доки не мине потреба	Доки не мине потреба	
332	Виконавчі листи	Доки не мине потреба	Доки не мине потреба	
333	Договори-зобов'язання за товари, одержані в кредит, листування по оформленню договорів-зобов'язань	Доки не мине потреба	Доки не мине потреба	
334	Довідки, що подаються до бухгалтерії на оплату відпусток у зв'язку з навчанням, одержання пільг з податків та інші	Доки не мине потреба	Доки не мине потреба	
335	Документи (довідки, акти, зобов'язання, листування) щодо дебіторської заборгованості, розтрат, недостач, розкрадань	Доки не мине потреба	Доки не мине потреба	
336	Документи (протоколи, акти, звіти, відомості переоцінки й визначення			

1	2	3	4	5
	зношеності основних засобів) про переоцінку основних фондів, нематеріальних активів, незавершеного будівництва	Пост.	До нової переоцінки (індексації) ¹	'Не менше 3 років
337	Документи (акти, відомості) про переоцінку товарно-матеріальних цінностей	Пост.	Зр.	
338	Паспорти будівель, споруд, обладнання	Зр. ²	Зр. ²	'Паспорти будівель, споруд — пам'ятників архітектури, які перебувають під охороною держави, — пост. ² Після ліквідації основних засобів
339	Спостережні справи з нагляду за будівлями й спорудами, що перебувають під охороною держави	Пост.		
340	Листування про паспортизацію будівель і споруд	Зр.	Зр.	
341	Документи (плани, звіти, листування) про проведення документальних ревізій і контрольно-ревізійної роботи	Зр.	Зр.	
342	Акти документальних ревізій фінансово-господарської діяльності організацій, податкових та інших перевірок; документи (довідки, доповідні записки) до них	Зр. ¹	Зр. ¹	'Див.примітку до ст.288*
343	Листування про фінансово-господарську діяльність (про облік фондів, накладення і стягнення штрафів, прийом, здачу, списання матеріальних цінностей та інші)	Зр.	Зр.	
344	Акти перевірок каси, правильності стягнення податків та інші	Зр.	Зр.	
345	Договори, угоди (господарські, операційні, трудові та інші)	Зр. ¹	Зр. ¹	'Після закінчення строків дії договорів. Див.також прим, до ст.288*
346	Реєстри договорів	Зр.	Зр.	

1	2	3	4	-----, ----
347	Договори про матеріальну відповідальність	5р'	5Р ¹	'Після звільнення матеріально відповідальної особи
348	Зразки підписів (матеріально відповідальних)	Доки не мине потреба	Доки не мине потреба	
349	Відомості про реєстрацію державних підприємств, установ, організацій, кооперативів, малих підприємств тощо	5р>	5р'	'Після ліквідації підприємств, установ, організацій
350	Розрахункові відомості сплати внесків до різних фондів	Зр.	Зр-	

* Примітка до статті 288: "За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства, для бюджетних установ та організацій, а також для госпрозрахункових підприємств і організацій, які знаходяться у сфері управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, — ревізії. У разі виникнення суперечок, спорів, слідчих і судових справ — зберігаються до ухвалення остаточного рішення."

Додаток 7

Додаток
до листа Міністерства фінансів України від
31 грудня 2003 р. № 31-04200-20-5/8622

Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників
фінансової звітності підприємства

№ пор.	Показники, що порівнюються	Порівнювальні показники
1	2	3
Форма № 1 і № 1-м "Баланс"		
1	Рядок 010, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 011 мінус рядок 012, графи 3 і 4
2	Рядок 030, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 031 мінус рядок 032, графи 3 і 4
3	Рядок 080, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 010, 020, 030, 040-070, графи 3 і 4
4	Рядок 160, графи 3 і 4	Форма № 1, рядок 161 мінус рядок 162, графи 3 і 4
5	Рядок 260, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 100—160, 170—250, графи 3 і 4
6	Рядок 280, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 080, 260, 270, графи 3 і 4
7	Рядок 380, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 300-340 плюс або мінус рядок 350 мінус рядки 360, 370, графи 3 і 4
8	Рядок 430, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 400, 410, 415, 420, мінус рядок 416, графи 3 і 4
9	Рядок 480, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 440—470, графи 3 і 4
10	Рядок 620, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 500—610, графи 3 і 4
11	Рядок 640, графи 3 і 4	Форма № 1, сума рядків 380, 430, 480, 620, 630, графи 3 і 4
12	Рядок 035, графа 3	Форма № 2, рядок 010 мінус рядки 015, 020, 025, 030
13	Рядок 050, графа 3	Форма № 2, рядок 035 мінус рядок 040
14	Рядок 055, графа 3	Форма № 2, рядок 040 мінус рядок 035
15	Рядок 100, графа 3	Форма № 2, сума рядків 050, 060 мінус рядки 070, 080, 090 або рядок 060 мінус рядки 055, 070, 080, 090
16	Рядок 105, графа 3	Форма № 2, сума рядків 055, 070, 080, 090 мінус рядок 060 або сума рядків 070, 080, 090 мінус рядки 050 і 060
17	Рядок 170, графа 3	Форма № 2, сума рядків 100, ПО, 120, 130 мінус рядки 140, 150, 160 або сума рядків ПО, 120, 130 мінус рядки 105, 140, 150, 160
18	Рядок 175, графа 3	Форма № 2, сума рядків 105, 140, 150, 160 мінус рядки ПО, 120, 130 або сума рядків 140, 150, 160 мінус рядки 100, ПО, 120, 130
19	Рядок 190, графа 3	Форма № 2, рядок 170 мінус рядок 180

1	2	3
20	Рядок 195, графа 3	Форма № 2, рядок 175 плюс рядок 180 або рядок 175 мінус описуваний рядок 185 "Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності"
21	Рядок 220, графа 3	Форма № 2, сума рядків 190 і 200 мінус рядки 205 і 210 або рядок 200 мінус рядки 195, 205, 210
22	Рядок 225, графа 3	Форма № 2, рядок 205 мінус рядки 190, 100 або рядок 195 плюс рядок 205 мінус рядки 200 і 210
23	Рядок 280, графа 3	Форма № 2, сума рядків 230—270
24	Рядки 010-280, графа 4	Форма № 2 за попередній рік, рядки 010—280 графа 3 (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
Форма № 2-м "Звіт про фінансові результати"		
25	Рядок 030, графа 3	Форма № 2-м, рядок 010 мінус рядок 020, графа 3
26	Рядок 070, графа 3	Форма № 2-м, сума рядків 030, 040, 050, 060, графа 3
27	Рядок 170, графа 3	Декларація з податку на прибуток підприємства
28	Рядок 180, графа 3	Форма № 2-м, сума рядків 090, 100, ПО, 120, 130, 140, 150, 160, 170 плюс або мінус рядок 080, графа 3
29	Рядок 190, графа 3	Форма № 2-м, рядок 070 мінус рядок 180, графа 3
30	Рядки 010-190, графа 4	Форма № 2-м за попередній рік, рядки 010—190, графа 3
Форма № 3 "Звіт про рух грошових коштів"		
31	Рядок 010, графа 3	Форма № 2, рядок 170, графа 3
32	Рядок 010, графа 4	Форма № 2, рядок 175, графа 3
33	Рядок 020, графа 3	Форма № 2, рядок 260, графа 3
34	Рядок 050, графа 3	Форма № 2, сума рядків 150, 160 мінус рядки ПО, 120, 130, графа 3
35	Рядок 050, графа 4	Форма № 2, сума рядків ПО, 120, 130 мінус рядки 150, 160, графа 3
36	Рядок 060, графа 3	Форма № 2, рядок 140, графа 3
37	Рядок 070, графа 3	Форма № 3, різниця між сумою рядків 010—060, графа 3 і сумою рядків 030—050, графа 4
38	Рядок 070, графа 4	Форма № 3, різниця між сумою рядків 010, 030—050, графа 4 і сумою рядків 020—060, графа 3
39	Рядок 090, графа 3	Форма № 1, рядок 270, графа 3 мінус графа 4
40	Рядок 090, графа 4	Форма № 1, рядок 270, графа 4 мінус графа 3
41	Рядок 110, графа 3	Форма № 1, рядок 630, графа 4 мінус графа 3
42	Рядок 110, графа 4	Форма № 1, рядок 630, графа 3 мінус графа 4
43	Рядок 120, графа 3	Форма № 3, різниця між сумою рядків 070—110, графа 3 і сумою рядків 080—110, графа 4
44	Рядок 120, графа 4	Форма № 3, різниця між сумою рядків 070—110, графа 4 і сумою рядків 080—110, графа 3

1	2	3
45	Рядок 150, графа 3	Форма № 3, рядок 120, графа 3 мінус рядки 130, 140, графа 4
46	Рядок 150, графа 4	Форма № 3, рядок 120, графа 4 плюс рядки 130, 140, графа 4 або сума рядків 130 і 140, графа 4 мінус рядок 120, графа 3
47	Рядок 170, графа 3	Форма № 3, рядок 150, графа 3, плюс рядок 160, графа 3 або рядок 150, графа 3 мінус рядок 160, графа 4
48	Рядок 170, графа 4	Форма № 3, рядок 150, графа 3, плюс рядок 160, графа 4 або рядок 150, графа 4 мінус рядок 160, графа 3
49	Рядок 280, графа 3	Форма № 3, сума рядків 180—230, графа 3, мінус сума рядків 240—270, графа 4
50	Рядок 280, графа 4	Форма № 3, сума рядків 240—270, графа 4, мінус сума рядків 180—230, графа 3
51	Рядок 300, графа 3	Форма № 3, рядок 280, графа 3 плюс рядок 290, графа 3 або рядок 280, графа 3 мінус рядок 290, графа 4
52	Рядок 300, графа 4	Форма № 3, рядок 280, графа 4 плюс рядок 290, графа 4 або рядок 280, графа 4 мінус рядок 290, графа 3
53	Рядок 370, графа 3	Форма № 3, сума рядків 310—330, графа 3, мінус сума рядків 340—360, графа 4
54	Рядок 370, графа 4	Форма № 3, сума рядків 340—360, графа 4, мінус сума рядків 310—330, графа 3
55	Рядок 390, графа 3	Форма № 3, рядок 370, графа 3, плюс рядок 380, графа 3 або рядок 370, графа 3 мінус рядок 380, графа 4
56	Рядок 390, графа 4	Форма № 3, рядок 370, графа 4, плюс рядок 380, графа 4 або рядок 370, графа 4 мінус рядок 380, графа 3
57	Рядок 400, графа 3	Форма № 3, сума рядків 170, 300, 390, графа 3 або рядок 170, графа 3 плюс рядок 300, графа 3 мінус рядок 390, графа 4 або рядок 170, графа 3 мінус рядки 300 і 390, графа 3 або рядок 170, графа 3 мінус рядок 300, графа 4 плюс рядок 390, графа 4
58	Рядок 400, графа 4	Форма № 3, сума рядків 170, 300, 390, графа 4 або рядок 170, графа 4 плюс рядок 300, графа 4 мінус рядок 390, графа 3 або рядок 170, графа 4 мінус рядки 300 і 390, графа 3 або рядок 170, графа 4 мінус рядок 300, графа 3 плюс рядок 390, графа 4
59	Рядок 410, графа 3	Форма № 1, сума рядків 230, 240, графа 3
60	Рядок 420, графа 3	Форма № 3, рядок 040, графа 4
61	Рядок 420, графа 4	Форма № 3, рядок 040, графа 3
62	Рядок 430, графа 3	Форма № 1, сума рядків 230, 240, графа 4
63	Рядок 430, графа 3	Форма № 3, сума рядків 400, 410, 420, графа 3
64	Рядок 430, графа 3	Форма № 3, сума рядків 400, 410, графа 3 мінус рядок 420, графа 4
65	Рядок 430, графа 3	Форма № 3, сума рядків 410, 420, графа 3 мінус рядок 400, графа 4

<i>I</i>	2	-----, -----
66	Рядок 430, графа 3	Форма № 3, рядок 410, графа 3 мінус сума рядків 400, 420, графа 4
Форма № 4 "Звіт про власний капітал"		
67	Рядок 010, графи 3—11	Форма № 1 (на 31 грудня попереднього року), рядки 300—380, графа 4 відповідно
68	Рядок 010, графи 3—11	Форма № 4 (за попередній рік), рядок 300, графи 3—11 відповідно
69	Рядок 050, графи 3—11	Форма № 1 (на 31 грудня звітного року), рядки 300—380, графа 3 відповідно (якщо у звітному році не встановлено помилок за минулі роки)
70	Рядок 050, графи 3—11	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 010, 020, 030 і 040, графи 3—11 відповідно
71	Рядок 130, графа 8	Форма № 2, рядок 220 або 225, графа 3
72	Рядок 150, графа 3 (позитивне значення)	Форма № 4, рядок 150, графа 8 (від'ємне значення)
73	Рядок 160, графа 7 (позитивне значення)	Форма № 4, рядок 160, графа 8 (від'ємне значення)
74	Рядок 290, графи 3—11	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 060—280, графи 3—11 відповідно
75	Рядок 300, графи 3—11	Форма № 4, алгебраїчна сума рядків 050 і 290, графи 3—11 відповідно
76	Рядок 300, графи 3—11	Форма № 1 (на 31 грудня попереднього року), рядки 300—380, графа 4 відповідно
77	Рядки 010-300, графа 11	Форма № 4, рядки 010—300, алгебраїчна сума граф 3—10 відповідно
Форма № 5 "Примітки до річної фінансової звітності"		
78	Рядки 010-080, графа 14	Форма № 5, рядки 010—080, графа 3, мінус графа 4, плюс графа 5, плюс або мінус графа 6, мінус або плюс графа 7, мінус графа 8, плюс графа 9, мінус графа 10, мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13, плюс графа 15 відповідно
79	Рядок 080, графи 3 і 14	Форма № 1, рядок 011, графи 3 і 4
80	Рядок 080, графи 4 і 15	Форма № 1, рядок 012, графи 3 і 4
81	Рядок 080, графи 3-15	Форма № 5, алгебраїчна сума рядків 010—070, графи 3—15 відповідно
82	Рядки 100-260, графа 14	Форма № 5, рядки 100—260, графа 3, мінус графа 4, плюс графа 5, плюс або мінус графа 6, мінус або плюс графа 7, мінус графа 8, плюс графа 9, мінус графа 10, мінус графа 11, плюс або мінус графа 12, мінус або плюс графа 13, плюс графа 15 відповідно
83	Рядок 260, графи 3 і 14	Форма № 1, рядок 031, графи 3 і 4
84	Рядок 260, графи 4 і 15	Форма № 1, рядок 032, графи 3 і 4
85	Рядок 260, графи 3—19	Форма № 5, алгебраїчна сума рядків 100—250, графи 3—19 відповідно

1	2	3
86	Рядок 340, графа 4	Форма № 1, рядок 020, графа 4 (розбіжність на суму авансових платежів підрядникам для фінансування капітального будівництва)
87	Рядок 340, графи 3 і 4	Форма № 5, сума рядків 280—330, графи 3 і 4
88	Сума рядків 350—370, графа 4	Форма № 1, рядок 040, графа 4
89	Сума рядків 380—410, графа 4	Форма № 1, рядок 045, графа 4
90	Рядок 420, графа 5	Форма № 1, рядок 220, графа 4
91	Рядок 420, графи 3, 4, 5	Форма № 5, сума рядків 350—410, графи 3, 4, 5
92	Сума рядків 440—490, графа 3	Форма № 2, рядок 060, графа 3
93	Сума рядків 440—490, графа 4	Форма № 2, рядок 090, графа 3
94	Рядок 491, графа 4	Форма № 5, рядок 775, графа 4
95	Сума рядків 500—520, графа 3	Форма № 2, рядок ПО, графа 3
96	Сума рядків 500—520, графа 4	Форма № 2, рядок 150, графа 3
97	Сума рядків 530, 550, 560, графа 3	Форма № 2, рядок 120, графа 3
98	Сума рядків 540—560, графа 4	Форма № 2, рядок 140, графа 3
99	Сума рядків 570—610, 630, графа 3	Форма № 2, рядок 130, графа 3
100	Сума рядків 570—600, 620, 630, графа 4	Форма № 2, рядок 160, графа 3
101	Рядок 690, графа 3	Форма № 5, сума рядків 640—680, графа 3
102	Рядок 690, графа 3	Форма № 3, рядок 430, графа 3
103	Рядок 690, графа 3	Форма № 1, сума рядків 230, 240, графа 4
104	Рядок 780, графи 3—9	Форма № 5, сума рядків 710—775, графи 3—9
105	Рядки 710—780, графа 9	Форма № 5, рядки 710—780, сума граф 3, 4, 5 мінус графи 6, 7
106	Рядок 780 мінус рядок 775, графи 3 і 9	Форма № 1, сума рядків 400 і 410, графи 3 і 4
107	Сума рядків 800-860, 880, графа 3	Форма № 1, рядок 100, графа 4
108	Рядок 870, графа 3	Форма № 1, рядок ПО, графа 4
109	Рядок 890, графа 3	Форма № 1, рядок 120, графа 4
ПО	Рядок 900, графа 3	Форма № 1, рядок 130, графа 4
111	Рядок 910, графа 3	Форма № 1, рядок 140, графа 4

1	2	3
112	Рядок 920, графи 3, 4, 5	Форма № 5, сума рядків 800—910, графи 3, 4, 5
113	Рядок 940, графа 3	Форма № 1, рядок 161, графа 4
114	Рядок 1210	Форма № 5, сума рядків 1241 і 1251
115	Рядок 1210	Декларація з податку на прибуток підприємства
116	Рядок 1220 мінус рядок 1230 або	Форма № 1, рядок 060, графа 3
117	Рядок 1230 мінус рядок 1220	Форма № 1, рядок 460, графа 3
118	Рядок 1225	Форма № 5, рядок 1220 мінус або плюс рядок 1242, мінус або плюс рядок 1252
119	Рядок 1225 мінус рядок 1235 або	Форма № 1, рядок 060, графа 3
120	Рядок 1235 мінус рядок 1225	Форма № 1, рядок 460, графа 3
121	Рядок 1235	Форма № 5, рядок 1230 плюс або мінус рядок 1243, плюс або мінус рядок 1253
122	Рядок 1240	Форма № 5, рядок 1241 плюс або мінус рядок 1242, плюс або мінус рядок 1243
123	Рядок 1240	Форма № 2, рядок 180, графа 3 плюс рядок 210, графа 3
124	Рядок 1250	Форма № 5, рядок 1251 плюс або мінус рядок 1252, плюс або мінус рядок 1253
125	Рядок 1300	Форма № 5, сума рядків 080 і 260, графа 10

В.М. ПАРХОМЕНКО, начальник Управління методології бухгалтерського обліку

Додаток 8

РІЧНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ВАТ "АЗОТ"

Підприємство	Відкрите акціонерне товариство "Азот"	Дата за ЄДРПОУ за КОАТУУ за КФВ за СПОДУ за ЗКГНГ за КВЕД	КОДИ 00203826 7110136400 20 6024 13111 24.15.0
Територія	Черкаська	Контрольна сума	
Форма власності	Колективна		
Орган державного управління	Акціонерні товариства відкритого типу		
Галузь	Азотна промисловість		
Вид економічної діяльності	Виробництво мінеральних добрив та азотних сполук		
Одиниця виміру:	тис. грн		
Адреса	м.Черкаси, вул. Першотравнева, 72		

БАЛАНС
на 31.12.2003 р.

Форма № 1

Код за ДКУД 1801001

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	010	281,6	550,5
первісна вартість	011	396,6	768,5
накопичена амортизація	012	(П5)	(218)
Незавершене будівництво	020	10 742,5	21 051,7
Основні засоби:			
залишкова вартість	030	451 560,9	462 809,0
первісна вартість	031	367 240,3	426 745,8
знос	032	(688 607,4)	(716 043,1)
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	506,9	496,0
інші фінансові інвестиції	045	9 691,0	9 691,0
Довгострокова дебіторська заборгованість	050	0	0

1	2	3	4
Відстрочені податкові активи	060	0	0
Інші необоротні активи	070	0	0
Гудвіл при консолідації	075	0	0
Усього за розділом I	080	472 782,9	494 598, 2
II. Оборотні активи			
Запаси:			
виробничі запаси	100	102 606,3	104 372,5
тварини на вирощуванні та відгодівлі	ПО	0	0
незавершене виробництво	120	17 844,2	40 559,9
готова продукція	130	14 991,8	7 981,8
товари	140	38 259,0	0
Векселі одержані	150	1 602,3	1 133,4
Дебіторська заборгованість за товари, роботи послуги:			
чиста реалізаційна вартість	160	251 749,8	166 171,8
первісна вартість	161	251 749,8	166 362,0
резерв сумнівних боргів	162	(0)	(190,2)
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	170	25 700,4	82,4
за виданими авансами	180	54 100,9	424 812,3
з нарахованих доходів	190	0	0
із внутрішніх розрахунків	200	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	210	69 588,7	35 721,5
Поточні фінансові інвестиції	220	0	0
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
в національній валюті	230	596,8	462,1
в іноземній валюті	240	2 062,4	1 886,6
Інші оборотні активи	250	2 732,4	4 815,7
Усього за розділом II	260	581 835,0	788 000,0
III. Витрати майбутніх періодів	270	148,8	170,4
Баланс	280	1 054 766,7	1 282 768,6

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Статутний капітал	300	416 489,8	416 489,8
Пайовий капітал	310	0	0
Додатковий вкладений капітал	320	9 934,5	9 934,5
Інший додатковий капітал	330	104 557,5	104 597,7
Резервний капітал	340	1 093,4	1 093,4
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	-303 592,9	-302 674,6
Неоплачений капітал	360	(0)	(0)
Вилучений капітал	370	(0)	(0)
Накопичена курсова різниця	375	(0)	(0)
Усього за розділом I	380	228 482,3	229 440,8
Частка меншості	385	0	0
II. Забезпечення наступних витрат і платежів			
Забезпечення виплат персоналу	400	0,9	539,2
Інші забезпечення	410	0	0
Сума страхових резервів	415	0	0
Сума часток перестраховиків у страхових резервах	416	(0)	(0)
Цільове фінансування	420	0	0
Усього за розділом II	430	0,9	539,2
III. Довгострокові зобов'язання			
Довгострокові кредити банків	440	0	0
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	450	0	29 761,8
Відстрочені податкові зобов'язання	460	6 647,3	7 075,5
Інші довгострокові зобов'язання	470	162 339,6	162 312,2
Усього за розділом III	480	168 986,9	199 149,5
IV. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	500	96 261,6	79 395,3
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	510	0	0
Векселі видані	520	210 036,7	413 829,4
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	530	223 562,6	227 340,3
Поточні зобов'язання за розрахунками:			
з одержаних авансів	540	10 916,1	13 506,5
з бюджетом	550	1 389,5	1 927,4

1	2	3	4
з позабюджетних платежів	560	951,0	1 523,6
зі страхування	570	1 006,6	1 492,4
з оплати праці	580	2 004,7	2 981,7
з учасниками	590	0	0
із внутрішніх розрахунків	600	0	0
Інші поточні зобов'язання	610	111 167,8	111 642,5
Усього за розділом IV	620	657 296,6	853 639,1
V. Доходи майбутніх періодів	630	0	0
Баланс	640	1 054 766,7	1 282 768,6

Підприємство

Відкрите акціонерне товариство "Азот"

Дата за ЄДРПОУ

Територія

Черкаська

за КОАТУУ

Орган державного управління

Акціонерні товариства відкритого типу

за СПОДУ

Галузь

Азотна промисловість

за ЗКГНГ

Вид економічної діяльності

Виробництво мінеральних добрив та азотних сполук

за КВЕД

Одиниця виміру:

тис. грн

Контрольна сума

КОДИ
00203826
7110136400
6024
13111
24.15.0

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

за 2003 рік

Форма № 2

Код за ДКУД

1801003

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	..... - ..... - .. За попередній
1	2	3	4
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Дохід (виручка) від реалізації (товарів, робіт, послуг)	010	1 434 825,8	889 753,8
Податок на додану вартість	015	(194 111,6)	(114 675,5)
Акцизний збір	020	(0)	(0)
	025	(0)	(0)
Інші вирахування з доходу	030	(0)	(0)
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	035	1 240 714,2	775 078,3

1	2	3	4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040	(1 133 641,2)	(654 025,8)
Валовий:			
прибуток	050	107 073,0	121 052,5
збиток	055	(0)	(0)
Інші операційні доходи	060	123 013,8	193 016,2
Адміністративні витрати	070	(32 840,3)	(32 781,7)
Витрати на збут	080	(41 447,5)	(31 659,0)
Інші операційні витрати	090	(131 061,0)	(203 519,6)
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	100	24 738,0	46 108,4
збиток	105	(0)	(0)
Дохід від участі в капіталі	ПО	24,9	0
Інші фінансові доходи	120	0	0
Інші доходи	130	2 129,7	325,4
Фінансові витрати	140	(18 180,9)	(18 430,4)
Втрати від участі в капіталі	150	(35,8)	(194,3)
Інші витрати	160	(6 998,5)	(3 848,8)
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
прибуток	170	1 677,4	23 960,3
збиток	175	(0)	(0)
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180	759,1	14 881,1
Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності	185	0	0
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
прибуток	190	918,3	9 079,2
збиток	195	(0)	(0)
Надзвичайні:			
доходи	200	0	0
витрати	205	(0)	(0)
Податки з надзвичайного прибутку	210	0	0
Частки меншості	215	0	0
Чистий:			
прибуток	220	918,3	9 079,2
збиток	225	(0)	(0)
II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ			
Матеріальні затрати	230	543 148,2	501 710,9
Витрати на оплату праці	240	52 399,7	40 911,4

1	2	3	4
Відрахування на соціальні заходи	250	10 047,4	15 008,2
Амортизація	260	31 212,7	30 936,3
Інші операційні витрати	270	43 524,5	39 984,2
Разом	280	689 332,5	628 551,0
III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ			
Середньорічна кількість простих акцій	300	48 998 796	48 998 796
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310	48 998 796	48 998 796
Чистий прибуток, (збиток) на одну просту акцію	320	0,018	0,185
Скоригований чистий прибуток, (збиток) на одну просту акцію	330	0,018	0,185
Дивіденди на одну просту акцію	340	0	0

Підприємство
Територія
Орган державного управління
Галузь
Вид економічної діяльності
Одиниця виміру:

Відкрите акціонерне товариство "Азот"
Черкаська
Акціонерні товариства відкритого типу
Азотна промисловість
Виробництво мінеральних добрив та азотних сполук
тис. грн

Дата
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за СПОДУ
за ЗКГНГ
за КВЕД
Контрольна сума

КОДИ
00203826
7110136400
6024
13111
24.15.0

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ за 2003 рік

Форма № 3

Код за ДКУД 1801004

Стаття	Код	За звітний період		За попередній період	
		Надходження	Видаток	Надходження	Видаток
1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010	1 677,4	0	23 960,3	0
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	020	31 212,7	x	30 936,3	x
збільшення (зменшення) забезпечень	030	583,3	0	0,9	0

1	2	3	4	5	6
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040	0	248,6	16,2	0
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050	4 879,7	0	3 717,7	0
Витрати на сплату відсотків	060	18 180,9	x	18 430,4	x
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070	56 240,4	0	77 061,8	0
Зменшення (збільшення):					
оборотних активів	080	0	306912,9	0	379 528,5
витрат майбутніх періодів	090	0	21,6	0	49,4
Збільшення (зменшення):					
поточних зобов'язань	100	205 155,8	0	309 268,7	0
доходів майбутніх періодів	ПО	0	0	0	0
Грошові кошти від операційної діяльності	120	0	45 538,3	6 752,6	0
Сплачені:					
відсотки	130	x	17 223,1	x	20 981,8
податки на прибуток	140	x	0	x	5 300
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	150	0	62 761,4	0	19 529,2
Рух коштів від надзвичайних подій	160	0	0	0	0
Чистий рух коштів від операційної діяльності	170	0	62 761,4	0	19 529,2
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Реалізація:					
фінансових інвестицій	180	0	x	0	x
необоротних активів	190	533,6	x	4,2	x
майнових комплексів	200	0	0	0	0
Отримані:					
відсотки	210	0	x	0	x
дивіденди	220	0	x	0	x
Інші надходження	230	0	x	0	x
Придбання:					
фінансових інвестицій	240	x	0	x	40
необоротних активів	250	x	13 948,4	x	10 924
майнових комплексів	260	x	0	x	0
Інші платежі	270	x	0	x	0
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	280	0	13 414,8	0	10 959,8
Рух коштів від надзвичайних подій	290	0	0	0	0
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	300	0	13 414,8	0	10 959,8

1	2	3	4	5	6
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження власного капіталу	310	0	x	0	x
Отримані позики	320	361	x	306 428,6	x
Інші надходження	330	0	x	0	x
Погашення позик	340	x	286 344,7	x	273 465,4
Сплачені дивіденди	350	x	0	x	0
Інші платежі	360	x	0	x	0
Чистий рух коштів до надзвичайних подій	370	75 617,1	0	32 963,2	0
Рух коштів від надзвичайних подій	380	0	0	0	0
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	390	75 617,1	0	32 963,2	0
Чистий рух коштів за звітний період	400	0	559,1	2 474,2	0
Залишок коштів на початок року	410	2 659,2	x	201,2	x
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	420	248,6	0	0	16,2
Залишок коштів на кінець року	430	2 348,7	x	2 659,2	x

Підприємство Відкрите акціонерне товариство "Азот"
 Територія Черкаська
 Орган державного управління Акціонерні товариства відкритого типу
 Галузь Азотна промисловість
 Вид економічної діяльності Виробництво мінеральних добрив та азотних сполук
 Одиниця виміру: тис. грн

Дата
 за ЄДРПОУ
 за КОАТУУ
 за СПОДУ
 за ЗКГНГ
 за КВЕД
 Контрольна сума

КОДИ
00203826
7110136400
6024
13111
24.15.0
-

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ за 2003 рік

Форма № 4

Код за ДКУД

1801005

Стаття	Код	Статут-ний 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
Залишок на початок року	010	416 489,8	0	9 934,5	104 557,5	593,4	-303 092,9	0	0	228 482,3
Коригування:										
Зміна облікової політики	020	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Виправлення помилок	030	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Інші зміни	040	0	0	0	0	500	-500	0	0	0
Скоригований залишок на початок року	050	416 489,8	0	9 934,5	104 557,5	1 093,4	-303 592,9	0	0	228 482,3
Переоцінка активів:										
Дооцінка основних засобів	060	0	0	0	768,4	0	0	0	0	768,4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	----->а 11
Перепродаж викуплених акцій (часток)	220	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Анулювання викуплених акцій (часток)	230	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Вилучення частки в капіталі	240	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Зменшення номінальної вартості акцій	250	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Інші зміни в капіталі:										
Списання невідшкодованих збитків	260	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Безкоштовно отримані активи	270	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	280	0	0	0	-728,2	0	0	0	0	-728,2
Разом змін в капіталі	290	0	0	0	40,2	0	918,3	0	0	958,5
Залишок на кінець року	300	416 489,8	0	9 934,5	104 597,7	1 093,4	-302 674,6	0	0	229 440,8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Права на знаки для товарів і послуг	030	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Права на об'єкти промислової власності	040	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Авторські та суміжні з ними права	050	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Гудвіл	060	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Інші нематеріальні активи	070	396,6	115	371,9	0	0	0	0	103	0	0	0	768,5	218
Разом	080	396,6	115	371,9	0	0	0	0	103	0	0	0	768,5	218

Із рядка 080 гр. 14 вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності	(081)	0
вартість оформлених у заставу нематеріальних активів	(082)	0
вартість створених підприємством нематеріальних активів	(083)	0
Із рядка 080 гр. 5 вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань	(084)	0
Із рядка 080 гр. 15 накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності	(085)	0

II. Основні засоби

Групи основних засобів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		Вибуло за рік		Нараховано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року		у тому числі			
		первісна (переоцінена) вартість	знос		первісної (переоціненої) вартості	знос	первісна (переоцінена) вартість	знос			первісної (переоціненої) вартості	знос	первісна (переоцінена) вартість	знос	одержані за фінансовою орендою	передані в оперативну аренду	первісна (переоцінена) вартість	знос
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Земельні ділянки	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Капітальні витрати на поліпшення земель	110	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Будинки, споруди та передавальні пристрої	120	753 017,8	397 729	10 111,4	1 029,5	261,1	6 549,8	2 129,9	15 945,4	0	0	0	757 608,9	411 805,6	0	0	12 470,8	4 975,6
Машини та обладнання	130	336 722,9	257 894,5	33 107,8	0	0	1 723,3	1 435,8	11 392,5	0	0	0	368 107,4	267 851,2	0	0	288,3	197,5
Транспортні засоби	140	36 973	25 008,2	2 553,1	0	0	95,9	73	2 695,3	0	0	0	39 430,2	27 630,5	0	0	273,5	189,3
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150	8 353,3	4 543,8	483	0	0	235,3	182,3	804,1	0	0	0	8 601	5 165,6	0	0	267,1	227,2
Робоча і продуктивна худоба	160	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Багаторічні насадження	170	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Інші основні засоби	180	2 861	1 630,4	46,7	0	0	40	30,9	170,6	0	0	0	2 867,7	1 770,1	0	0	431,1	390
Бібліотечні фонди	190	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Малоцінні необоротні матеріальні активи	200	2 240,3	1 801,5	101,8	0	0	105,2	83,2	101,8	0	0	0	2 236,9	1 820,1	0	0	0	0
Тимчасові (нетитульні) споруди	210	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Природні ресурси	220	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Інвентарна тара	230	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Предмети прокату	240	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Інші необоротні матеріальні активи	250	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Разом	260	1 140 168,3	688 607,4	46 403,8	1 029,5	261,1	8 749,5	3 935,1	31 109,7	0	0	0	1 178 852,1	716 043,1	0	0	13 730,8	5 979,6

Із рядка 260 гр. 14 вартість основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності	(261)	0
вартість оформлених у заставу основних засобів	(262)	754 218,4
залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо)	(263)	42 854,3
залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу	(264)	0
первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів	(265)	0
Із рядка 260 гр. 5 вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування	(266)	0
Вартість основних засобів, що взяті в операційну оренду	(267)	0
Із рядка 260 гр. 15 знос основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності	(268)	0

Додаток 8

III. Капітальні інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року
1	2	3	4
Капітальне будівництво	280	49 522,1	16 249,5
Придбання (виготовлення) основних засобів	290	7 190,9	4 413,9
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300	0	388,3
Придбання (створення) нематеріальних активів	310	371,9	0
Формування основного стада	320	0	0
Інші	330	0	0
Разом	340	57 084,9	21 051,7

IV. Фінансові інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року	
			довгострокові	поточні
1	2	3	4	5
А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в: / асоційовані підприємства	350	0	0	0
/ дочірні підприємства	360	0	496	0
/ спільну діяльність	370	0	0	0
Б. Інші фінансові інвестиції в: / частки і паї у статутному капіталі інших підприємств	380	0	51,1	0
/ акції	390	0	9 615,4	0
/ облігації	400	0	0	0
/ інші	410	0	24,5	0
Разом (розд.А + розд.Б)	420	0	10 187	0

Із рядка 045 гр. 4 Балансу Інші довгострокові фінансові інвестиції відображені: за собівартістю	(421)	9 691
за справедливою вартістю	(422)	0
за амортизованою собівартістю	(423)	0
Із рядка 220 гр. 4 Балансу Поточні фінансові інвестиції відображені: за собівартістю	(424)	0
за справедливою вартістю	(425)	0
за амортизованою собівартістю	(426)	•

V. Доходи і витрати

Найменування показника	Код рядка	Доходи	..... Витрати
1	2	3	4
А. Інші операційні доходи і витрати			
Операційна оренда активів	440	518,7	753,5
Операційна курсова різниця	450	2 006	3 798,7
Реалізація інших оборотних активів	460	28 046,2	23 297,6
Штрафи, пені, неустойки	470	0	1 009,4
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	480	402,1	4 740,5
Інші операційні доходи і витрати	490	92 040,8	97 461,3
у тому числі: відрахування до резерву сумнівних боргів	491	x	2 092,3
непродуктивні витрати і втрати	492	x	0
Б. Доходи і витрати від участі в капіталі за інвестиціями в:			
асоційовані підприємства	500	0	0
дочірні підприємства	510	24,9	35,8
спільну діяльність	520	0	0
В. Інші фінансові доходи і витрати			
Дивіденди	530	0	x
Проценти	540	x	18 180,9
Фінансова оренда активів	550	0	0
Інші фінансові доходи і витрати	560	0	0
Г. Інші доходи і витрати			
Реалізація фінансових інвестицій	570	0	0
Реалізація необоротних активів	580	327,5	204
Реалізація майнових комплексів	590	0	0
Неопераційна курсова різниця	600	1 578,7	2 593,1
Безоплатно одержані активи	610	0	x
Списання необоротних активів	620	x	4 201,4
Інші доходи і витрати	630	223,5	0
Товарообмінні (бартерні) операції з продукцією (товарами, роботами, послугами)		(631)	0
Частка доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за товарообмінними (бартерними) контрактами з пов'язаними сторонами		(632)	0 %

Додаток 8

VI. Грошові кошти

Найменування показника	Код рядка	... На кінець року
1	2	3
Каса	640	2
Поточний рахунок банку	650	364,3
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	1 982,4
Грошові кошти в дорозі	670	0
Еквіваленти грошових коштів	680	0
Разом	690	2 348,7

Із рядка 070 гр. 4 Балансу Грошові кошти, використання яких обмежено	(691)	•
--	-------	---

VII. Забезпечення

Види забезпечень	Код ряд.	Залишок забезпечення на початок року	Збільшення за звітний рік		Використано у звітному році	Сторновано невикористану суму у звітному році	Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення	Залишок на кінець року
			нараховано (створено)	додаткові відрахування				
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	710	0,9	5 681	0	5 142,7	0	0	539,2
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	720	0	0	0	0	0	0	0
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	730	0	0	0	0	0	0	0
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію	740	0	0	0	0	0	0	0
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	750	0	0	0	0	0	0	0

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	760	0	0	0	0	0	0	0
	770	0	0	0	0	0	0	0
Резерв сумнівних боргів	775	0	2 092,3	0	1 902,1	0	0	190,2
Разом	780	0,9	7 773,3	0	7 044,8	0	0	729,4

VIII. Запаси

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка за рік	
			збільшення чистої вартості реалізації*	уцінка
1	2	3	4	5
Сировина і матеріали	800	35 838,2	0	0
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810	36 457	0	0
Паливо	820	916	0	0
Тара і тарні матеріали	830	1 634,8	0	0
Будівельні матеріали	840	6 810,4	0	0
Запасні частини	850	16 019,8	0	0
Матеріали сільськогосподарського призначення	860	0	0	0
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	870	0	0	0
Малоцінні та швидкозношувані предмети	880	6 696,3	0	0
Незавершене виробництво	890	40 559,9	0	0
Готова продукція	900	7 981,8	0	0
Товари	910	0	0	0
Разом	920	152 914,2	0	0

* визначається за п. 28 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

Із рядка 920 гр. 3 Балансова вартість запасів:		-
відображених за чистою вартістю реалізації	(921)	0
переданих у переробку	(922)	2 945
оформлених в заставу	(923)	9 035,1
переданих на комісію	(924)	0
Активи на відповідальному зберіганні (позабалансовий рахунок 02)	(925)	2 339,1

IX. Дебіторська заборгованість

Найменування показника	Код рядка	Всього на кінець року	у т.ч. за строками непогашеная		
			до 3 місяців	від 3 до 6 місяців	в ад 6 до 12 місяців
1	2	3	4	5	6
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	940	166 362	144 089,9	1712	428,4
Інша поточна дебіторська заборгованість	950	35721,5	17184,2	15920	2617,4
Списано у звітному році безнадійної дебіторської заборгованості				(951)	1 942,6
Із рядків 940 і 950 гр. 3 Заборгованість з пов'язаними сторонами				(952)	0

X. Нестачі і витрати від псування цінностей

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Виявлено (списано) за рік нестачі і втрат	960	14,1
Визнано заборгованістю винних осіб у звітному році	970	2,5
Сума нестачі і втрат, остаточне рішення щодо винуватців, за якими на кінець року не прийнято (позабалансовий рахунок 072)	980	0

XI. Будівельні контракти

Найменування показника	Код рядка	Сума
I	2'	3
Дохід за будівельними контрактами за звітний рік	1110	0
Заборгованість на кінець звітнього року:		
валова замовників	1120	0
валова замовникам	1130	0
з авансів отриманих	1140	0
Сума затриманих коштів на кінець року	1150	0
Вартість виконаних субпідрядниками робіт за незавершеними будівельними контрактами	1160	0

XII. Податок на прибуток

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Поточний податок на прибуток	1210	330,9
Відстрочені податкові активи:		
на початок звітного року	1220	0
на кінець звітного року	1225	0
Відстрочені податкові зобов'язання:		
на початок звітного року	1230	6 647,3
на кінець звітного року	1235	7 075,5
Включено до Звіту про фінансові результати — усього	1240	759,1
у тому числі:		
поточний податок на прибуток	1241	330,9
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1242	0
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1243	428,2
Відображено у складі власного капіталу — усього	1250	0
у тому числі:		
поточний податок на прибуток	1251	0
зменшення (збільшення) відстрочених податкових активів	1252	0
збільшення (зменшення) відстрочених податкових зобов'язань	1253	0

XIII. Використання амортизаційних відрахувань

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Нараховано за звітний рік	1300	31 212,7
Використано за рік — усього	1310	31 212,7
в тому числі на:		
будівництво об'єктів	1311	0
придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів	1312	31 212,7
з них машини та обладнання	1313	31 212,7
придбання (створення) нематеріальних активів	1314	0
погашення отриманих на капітальні інвестиції позик	1315	0
	1316	0
	1317	0

ОПИС БІЗНЕСУ*(текстова частина)**Стисла історія підприємства, важливі події його розвитку*

Історія Черкаського "Азоту" розпочалася в 1965 році з моменту пуску першої черги виробництва аміаку. Протягом 1968—2003 років встановлена та введена в дію більша частина діючих нині потужностей по виробництву аміаку, карбаміду, аміачної селітри, рідких азотних добрив (КАС), іонообмінних смол, рідкого та кристалічного капролактаму.

Нині черкаське ВАТ "Азот" — один з лідерів України по випуску мінеральних добрив, іонообмінних смол і капролактаму. На частку акціонерного товариства на ринку України припадає близько 15% виробництва аміаку, 24% виробництва карбаміду. Виробничі потужності ВАТ "Азот" складають: по аміаку — 850 тис. тонн/рік, по аміачній селітрі — 970 тис. тонн/рік, по карбаміду — 660 тис. тонн/рік, по капролактаму — 50 тис. тонн/рік.

Підприємство приватизоване відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 15.06.1994 р. за № 444-р, наказу Фонду державного майна України від 24.06.1994 р. за № 41-АТ. Уточнений план приватизації затверджено наказом Фонду ДМУ від 23.11.1998р. за №2201. Товариство неодноразово отримувало міжнародні нагороди. Так, в 1997 році в Мадриді на XXIII Міжнародній Конвенції Золотої Зірки ВАТ "Азот" було нагороджено "Міжнародною Золотою Зіркою" за якість і досконалість продукції. В червні 1999 року ВАТ "Азот" було нагороджено Міжнародною Золотою Нагородою "За технологію і якість". В липні 2000 року в Нью-Йорку на Quality Summit товариство отримало нагороду за досконалість та діловий престиж.

Інформація про організаційну структуру емітента

Управління Відкритим акціонерним товариством "Азот" засноване на корпоративних принципах: щороку проводяться загальні збори акціонерів, обрано спостережну раду, ревізійну комісію, призначено виконавчу дирекцію.

До складу підприємства входять:

- / два цехи по виробництву аміаку;
- / цехи по виробництву мінеральних добрив, а саме: два цехи по виробництву карбаміду, цех по виробництву аміачної селітри, цех по виробництву рідких азотних добрив (КАС), цех по виробництву слабкої азотної кислоти;
- / виробництво іонітів, в складі якого два цехи;
- / виробництво капролактаму, в складі якого сім цехів;
- / цехи забезпечення виробництва;
- / ремонтне управління та ремонтні цехи, що забезпечують капітальні та поточні ремонти технологічних цехів підприємства;
- / відділи управління.

Відкрите акціонерне товариство "Азот" є засновником дочірніх підприємств: "Палац культури "Дружба народів", "Комбінат громадського харчування", "Готель "Жовтневий", "Хімік".

Опис обраної облікової політики

Відкрите акціонерне товариство "Азот" веде бухгалтерський облік господарської діяльності та її фінансових результатів згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-ХІУ та Національних стандартів бухгалтерського обліку, інших нормативних документів.

На підприємстві застосовується журнально-ордерна система бухгалтерського обліку. Для забезпечення дотримання вимог законодавчих та нормативних актів, договірної та фінансової дисципліни, достовірності обліку та звітності, на підставі якої відображаються всі господарські операції за звітний період, в єдиній системі поєднуються записи синтетичного та аналітичного обліку, співставляються бухгалтерські звіти та баланси.

На підприємстві в 2003 році застосовувались норми та методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

Амортизація нематеріальних активів здійснювалась прямолінійним методом.

До малоцінних необоротних активів відносяться активи зі строком корисного використання більше одного року та вартістю до 500 грн з нарахуванням по них амортизації в першому місяці їх використання в розмірі 100% їх вартості.

Облік витрат на виробництво та калькулювання фактичної собівартості здійснюється попередільним методом.

Резервуються кошти на забезпечення виплат відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, гарантійні зобов'язання, сумнівні борги.

Фінансові інвестиції на підприємстві відображаються за методом участі в капіталі.

Довгострокові інвестиції оцінені за собівартістю, тому що підприємство володіє незначною частиною голосів і не має суттєвого впливу на об'єкт інвестування.

Запаси підприємства включають сировину та матеріали, допоміжні матеріали, незавершене виробництво, готову продукцію, товари. Запаси товариства обліковуються за історичною собівартістю. Протягом звітного періоду дооцінки та уцінки запасів не проводилось.

На підприємстві у звітному періоді було встановлено такі методи оцінки вибуття запасів:

- / сировини — по середньозваженій собівартості;
- / основних та допоміжних матеріалів, комплектуючих виробів та інших матеріальних цінностей — по ідентифікованій собівартості;
- / товарів — по ідентифікованій собівартості;
- / незавершеного виробництва у вигляді напівфабрикатів, що знаходяться в процесі переробки — по собівартості перших за часом надходження запасів.

Вартість незавершеного виробництва включає прямі та накладні витрати.

Готова продукція відображується за виробничою собівартістю.

Дохід від реалізації продукції визначається відповідно до методу нарахувань при відвантаженні продукції.

Податковий облік здійснюється згідно з чинним податковим законодавством.

Пояснення щодо заповнення Балансу

1. Нематеріальні активи

До складу нематеріальних активів товариства входять комп'ютерні програми, на які протягом звітного періоду нараховано знос в розмірі 103,0 тис. грн. У звітному році придбані нематеріальні активи на суму 371,9 тис. грн.

2. Незавершене будівництво на 01.01.2003 р. становить 10 742,5 тис. грн, на 31.12.03 р. — 21 051,7 тис. грн.

3. Основні засоби відображаються за історичною собівартістю, нарахування амортизації здійснюється методом зменшення залишкової вартості, передбаченим податковим законодавством України. Рух основних засобів протягом року відображено в розділі II Приміток до річної звітності.

4. Довгострокові фінансові інвестиції

Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств, є внесками товариства до статутних фондів дочірніх підприємств "Комбінат громадського харчування", "Хімік", "ПК "Дружба народів", "Готель "Жовтневий", які складають на 31.12.03 р. відповідно 285,3 тис. грн; 71,73 тис. грн; 95,9 тис. грн; 43,1 тис. грн. За результатами фінансово-господарської діяльності в 2003 році збитки дочірніх підприємств склали 10,8 тис. грн, які товариство визнає у "Звіті про фінансові результати" в розділі "Витрати від участі в капіталі."

Інші довгострокові фінансові інвестиції обліковуються за історичною собівартістю та включають:

- / 125 простих іменних акцій АГ "Укрхімінвест" на загальну суму 787 тис. грн, що становить 6,5% статутного фонду акціонерної групи;
- / 175 760 000 простих іменних акцій АКІБ "УкрСиббанку" загальною номінальною вартістю 8 788 тис. грн, що становить 9,76% статутного фонду банку;
- долю статутного фонду ТОВ "Азотбудінвест" в сумі 45 тис. грн, що становить 13,6% його розміру.

5. Запаси товариства обліковуються за собівартістю. Протягом звітного періоду до оцінки та уцінки запасів не проводилось.

Виробничі запаси станом на 01.01.03 р. склали 173 701,3 тис. грн, на 31.12.03 р. — 152 914,2 тис. грн, у т.ч.:

- / сировина та виробничі матеріали: на 01.01.03 р. — 7 688,4 тис. грн, на 31.12.03 р. — 35 838,2 тис. грн;
- купівельні напівфабрикати: на 01.01.03 р. — 42 910,0 тис. грн, на 31.12.03 р. — 36 457,0 тис. грн;
- паливо: на 01.01.03 р. — 898,8 тис. грн, на 31.12.03 р. — 916,0 тис. грн;
- / тара і тарні матеріали: на 01.01.03 р. — 1 299,8 тис. грн, на 31.12.03 р. — 1 634,8 тис. грн;
- / будівельні матеріали: на 01.01.03 р. — 7 715,1 тис. грн, на 31.12.03 р. — 6 810,4 тис. грн;
- / запасні частини: на 01.01.03 р. — 22 817,6 тис. грн, на 31.12.03 р., — 16 019,8 тис. грн;
- / малоцінні та швидкозношувані предмети: на 01.01.03 р. — 19 276,6 тис. грн; на 31.12.03 р. - 6 696,3 тис. грн.

6. Дебіторська заборгованість

На 31.12.03 р. загальна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги складала 166 362,0 тис. грн, у т.ч.:

- / заборгованість до трьох місяців — 144 089,9 тис. грн;
- / заборгованість від трьох до шести місяців — 1 712,0 тис. грн;
- / заборгованість від шести місяців до одного року — 428,4 тис. грн.

За звітний період заборгованість була зменшена на суму безнадійного боргу в розмірі 1 242,6 тис. грн, що була віднесена на рахунок резерву сумнівних боргів.

Дебіторську заборгованість за виданими авансами в розмірі 424 813,3 тис. грн складають попередньо оплачені суми за сировину, природний газ, електроенергію та обладнання.

Інша поточна дебіторська заборгованість складає 35 721,5 тис. грн.

7. Власний капітал

Статутний капітал товариства було сформовано відповідно до наказу Фонду ДМУ від 18.05.99 р. за № 892 про завершення продажу акцій ВАТ "Азот", а саме: 48 998 796 простих іменних акцій номінальною вартістю 0,05 грн. Відповідно до рішення загальних зборів акціонерів від 19.12.2001 р. (протокол № 7) статутний фонд ВАТ "Азот" було збільшено на суму індексації основних засобів, а саме: на 414 039,89 тис. грн, шляхом випуску акцій номінальною вартістю 8,50 грн, при цьому акції номінальною вартістю 5 копійок були замінені на акції нової номінальної вартості. Тобто на 01.01.2003 р. статутний фонд товариства складають 48 998 796 простих іменних акцій номінальною вартістю 8,50 грн.

Резервний фонд товариства на 31.12.2003 р. склав 1 093,4 тис. грн. Відповідно до п. 7 Статуту ВАТ "Азот" резервний фонд товариства створюється в розмірі не менше ніж 25% статутного фонду товариства, шляхом щорічних відрахувань у розмірі не менше ніж 5% чистого прибутку. Загальними зборами акціонерів товариства від 28.03.2003 р. (протокол № 9) прийнято рішення про спрямування чистого прибутку в розмірі 500 тис. грн на формування резервного фонду.

Додатково вкладений капітал сформований за рахунок емісійного доходу і складає на 01.01.2003 р. 9 934,5 тис. грн. Протягом року розмір емісійного доходу не змінювався.

Інший додатковий капітал включає фонд індексації основних засобів, який на 31.12.03 р. складає 104 597,5 тис. грн.

На початок 2003 року товариство мало 303 592,9 тис. грн непокритих збитків, які отримані протягом 1997—2000 років та спричинені падінням цін на продукцію товариства на світовому ринку та кризою народного господарства в Україні. Результатом фінансово-господарської діяльності ВАТ "Азот" у звітному періоді є чистий прибуток в розмірі 918,3 тис. грн, частина якого в розмірі 872,39 тис. грн відповідно до рішення загальних зборів акціонерів від 23.04.2004 р. (протокол № 10) спрямовано на покриття збитків попередніх періодів.

8. Довгострокові зобов'язання

До інших довгострокових зобов'язань в розмірі 162 312,2 тис. грн віднесено довгостроковий безпроцентний кредит, наданий корпорацією "Термосинтекс" (Вадуц, Ліхтенштейн) в межах виконання інвестиційного договору між ВАТ "Азот", ФДМ України та корпорацією "Термосинтекс" від 31 жовтня 1995 р.

9. Поточні зобов'язання товариства

Зобов'язання товариства оцінюються за історичною собівартістю. Зобов'язань, за якими минув термін позовної давності на звітну дату, товариство не має.

Заборгованість товариства за виданими вексями складає 413 829,4 тис. грн.

Пояснення щодо заповнення Звіту про фінансові результати

Доходи та витрати у Звіті про фінансові результати визначені згідно з принципами нарахування та відповідності.

Дохід від реалізації продукції визнається у період відвантаження її покупцям. Витрати визнаються у період, коли вони фактично відбуваються, і відображаються в бухгалтерському обліку і фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться.

Розшифровка окремих статей Звіту про фінансові результати:

- р. 60 "Інші операційні доходи"** становить 123 013,8 тис. грн та включає:
- / дохід від оренди основних засобів — 518,7 тис. грн;
 - / операційна курсова різниця — 2 006,0 тис. грн;
 - / реалізація інших оперативних активів — 28 046,2 тис. грн; доходи від об'єктів соцкультпобуту — 402,1 тис. грн;
 - / інші операційні доходи (в т.ч. продаж валюти) — 92 040,8 тис. грн;
- р. 90 "Інші операційні витрати"** складає 131 061,0 тис. грн та включає: /
- штрафи, пені — 1 009,4 тис. грн;
 - / витрати по операційній оренді активів — 753,5 тис. грн;
 - / операційна курсова різниця — 3 798,7 тис. грн;
 - / інші операційні витрати (в т.ч. від продажу валюти) — 97 461,3 тис. грн; /
 - реалізація оборотних активів — 23 297,6 тис. грн; / утримання об'єктів соцкультпобуту — 4 740,5 тис. грн;
- р. 140 "Фінансові витрати"** складає 18 180,9 тис. грн та відображає суми, сплачені за кредити;
- р. 150 "Витрати від участі в капіталі"** складає 35,8 тис. грн та включає збитки дочірніх підприємств;
- р. 160 "Інші витрати"** становить 6 998,5 тис. грн та включає: /
- неопераційну курсову різницю — 2 593,1 тис. грн; /
 - реалізація необоротних активів — 204,0 тис. грн; /
 - списання необоротних активів — 4 201,4 тис. грн.

Пояснення щодо заповнення Звіту про рух грошових коштів

Товариство має грошові кошти в національній грошовій одиниці України — гривні: на 01.01.03 р. — 596,8 тис. грн, на 31.12.03 р. — 462,1 тис. грн; в іноземній валюті: на 01.01.03 р. — 2 062,4 тис. грн, на 31.12.03 р. — 1 886,6 тис. грн.

Протягом звітнього року залишок коштів зменшився на 310,5 тис. грн за рахунок видатків на операційну діяльність та на погашення позик. Водночас зросли видатки по інвестиційній діяльності, значні кошти спрямовано на фінансування реконструкції виробництва.

Пояснення щодо заповнення Звіту про власний капітал

Статутний фонд товариства складає 416 489 766 гривень, поділений на 48 998 796 простих іменних акцій номінальною вартістю 8,50 грн.

Власниками пакетів акцій, що володіють більш як 5% розміру статутного товариства, є:

- / дочірнє підприємство "Камелот" (м. Харків, вул. Сумська, 82) — 20,9%;
- / дочірнє підприємство "Реал—Клас" (м. Харків, пр. Правди, 10, кв. 28) — 16,8%;
- / дочірнє підприємство "Фландерс—Інвест" (Харківська обл., с. Мартове, вул. Леніна, 23) - 5,9%.
- / дочірнє підприємство "Дюнарс" (код ЄДРПОУ: 32030324, м. Харків, вул. Дарвіна, 20) - 11,233%;

</ дочірня компанія "Газ України" НАК "Нафтогаз України" (м. Київ, вул. Урицького, 45) - 16,3%;

/ корпорація "Перлман Ентерпрайзис" (The offices of Trident Trust Company, Trident Chambers, P.O. Box 146, Road Town, Tortola) — 12,205%.

Інформація про основні види товарів або послуг, що їх виробляє чи надає емітент

Основним напрямом діяльності ВАТ "Азот" в звітному періоді було виробництво аміаку та мінеральних добрив, а саме: аміачної селітри, карбаміду, аміачної води, рідких азотних добрив (КАС), сульфату амонію. Частка мінеральних добрив у загальному обсязі товарної продукції в 2003 році склала 71%.

Обсяг вироблених в 2003 році мінеральних добрив в перерахунку на 100% вміст поживних речовин склав 684 тис. тонн, що перевищує відповідний показник попереднього року на **10,6%**.

Карбамід — це азотне добриво, що містить не менше ніж 46% азоту в амідній формі. Рівень використання потужностей по виробництву карбаміду в 2003 році склав 115,1%. У звітному періоді товариство виробило 760 тис. тонн карбаміду, що на 12,1% перевищує відповідний показник попереднього року.

Аміачна селітра — це азотне добриво, що містить 35% азоту в аміачній та нітратній формах. За 2003 рік обсяг виробництва аміачної селітри склав 865 тис. тонн, що на 5,2% перевищує аналогічний показник 2002 року. Протягом звітнього періоду потужності по виробництву аміачної селітри були завантажені на рівні 89,2%.

Протягом 2003 року на ВАТ "Азот" вироблено 862,0 тис. тонн аміаку. Близько 90% синтезованого протягом 2003 року аміаку використано в технологічних цілях для виробництва карбаміду, аміачної селітри, аміачної води, карбамідо-аміачних сумішей, капролактаму.

Інформація про основні ринки збуту та основних клієнтів

Географія поставок продукції ВАТ "Азот" є досить широкою та включає власне Україну, СНД, ринки Центральної та Східної Європи, Туреччину, Азіатсько-Тихоокеанський регіон (у т.ч. Китай), Латинську Америку, Австралію.

Стратегічно важливим для товариства був та залишається внутрішній ринок України.

Мінеральні добрива азотної групи в основних регіонах України складають більше двох третин від загального обсягу споживання.

Основними споживачами Відкритого акціонерного товариства "Азот" в Україні в 2003 році були сільськогосподарські товаровиробники та промислові підприємства, що займаються виробничою кооперацією та зовнішньою торгівлею.

Орієнтуючись на розширення ринків збуту в Україні, де аміачна селітра є традиційно популярним добривом, товариство впроваджує у виробництво нові види добрив на основі аміачної селітри з різного роду домішками.

При реалізації продукції в Україні переваги віддаються прямому продажу. При цьому зберігається важлива роль посередників та дрібнооптових торговців мінеральними добривами. Реальними перевагами цих структур є знання місцевих ринків та більш гнучка система розрахунків.

Експортна орієнтація виробництв мінеральних добрив залишається головним фактором збереження стабільних обсягів виробництва. Найбільш перспективними ринками збуту продукції ВАТ "Азот" є країни, які знаходяться в безпосередньому сусідстві

з Україною, що забезпечує мінімальні транспортні витрати, — Центральна Європа, європейська частина СНД, Балтійські країни, Туреччина, а також країни з великим обсягом споживання, а саме: Китай, Індія, В'єтнам, Малайзія, Бразилія, Аргентина. В експортних поставках переважали угоди з крупними трейдерами. При роботі зі споживачами з ближнього зарубіжжя підприємство орієнтується на довгострокові перспективні контракти з крупними операторами місцевих ринків на умовах DAF кордон України — Польща, Словачія, Угорщина, Молдова, Росія.

Інформація про особливості стану розвитку галузі виробництва, в якій здійснює діяльність емітент

Протягом останніх років хімічний комплекс України розвивається під домінуючим впливом експортної орієнтації. Це, з однієї сторони, свідчить про те, що на сьогоднішній день галузь має свої товарні ніші на світовому ринку, а, з другої, — значно посилює залежність національного виробництва від світової кон'юнктури.

Україна володіє значними потужностями по виробництву аміаку, що є базовим у виробництві азотних мінеральних добрив. При повному завантаженні виробництв ці потужності дозволяють випускати до 6 мільйонів тонн аміаку на рік. Проте енергомісткість українських виробників мінеральних добрив на порядок перевищує аналогічні показники підприємств промислово розвинених країн.

Виробництво аміаку в Україні за останні роки не перевищує 4—4,5 мільйони тонн на рік. Основним напрямком використання аміаку в Україні на даний час є виробництво мінеральних добрив.

Інформація про конкуренцію в галузі, про особливості продукції (послуг) емітента

Інформація про найбільш впливових конкурентів наведена в Додатку № 6.

Крім цього, конкурентами ВАТ "Азот" є:

/ з мінеральних добрив: Невинномиський "Азот" (Росія), Новомосковський "Азот" (Росія), ВАТ "Азот" (м. Гродно, Білорусь);

/ з іонообмінних смол: ВАТ "Азот" (м. Кемерово, Росія), "Такем" (м. Кемерово, Росія), "Rohm and Hass" (США), "Purolite" (Велика Британія), "Bayer" (Німеччина), "Daw Chemical" (США);

/ по капролактаму: ВАТ "Азот" (м. Гродно, Білорусь), ВАТ "ЩокінАзот" (с. Первомайське, Тульська обл., Росія).

Основними перевагами ВАТ "Азот" є:

/ розвинена мережа залізниць, відносна близькість залізничних станцій-переходів та найбільшого в Україні порту "Южний";

/ вигідне географічне розташування та можливість відвантажувати продукцію в центральних областях України, які мають кращі в Україні земельні ресурси та розвинену систему складів.

Продукція, яка випускається товариством, відповідає вимогам ДСТУ та вимогам, що пред'являються до аналогічної продукції в промислово розвинених країнах. Головна перевага продукції, яка випускається Черкаським "Азотом", — більш висока якість.

Інформація щодо істотних проблем, які впливають на діяльність емітента

Найбільш складним питанням, від вирішення якого значною мірою залежить ефективність роботи товариства, є забезпечення природним газом, ціни на який ви-

значають виробничу потужність підприємства, оскільки вони впливають на собівартість продукції. Для 2003 року характерне підвищення цін на природний газ на 5%, на електроенергію — на 7%. Головною проблемою, що впливає на конкурентоспроможність українських мінеральних добрив, є їх висока енергомісткість, що перевищує відповідні показники промислово розвинених країн. Це поряд з введенням в експлуатацію у майбутньому в районах з дешевим природним газом (в Латинській Америці, на Близькому та Середньому Сході, в Південній Азії) нових потужностей виробництва аміаку, який є базовим продуктом у виробництві мінеральних добрив, призведе до зниження конкурентоспроможності українських добрив.

Протягом останніх років хімічний комплекс України був орієнтований на експорт продукції, що значною мірою посилило залежність національного виробництва мінеральних добрив від коливань світової кон'юнктури. Разом з цим експорт українських добрив все частіше зустрічає протидію з боку іноземних країн у вигляді активізації антидемпінгових процесів.

За таких умов розвиток національного виробництва має бути спрямований на внутрішній ринок. Тобто, визначальною умовою формування повноцінного механізму зростання рівня завантаження виробничих потужностей є зростання попиту на внутрішньому ринку. Проте на даний час в Україні відсутня програма захисту національного ринку, що призвело до зростання частки більш дешевших імпортованих добрив в загальному обсязі споживання. Поряд з цим на світових ринках проти українських виробників мінеральних добрив продовжує діяти ціла система обмежень. В Україні відсутня система пільгового кредитування комерційними банками закупок мінеральних добрив вітчизняного виробництва на внутрішньому ринку, а західні постачальники широко використовують механізми експортного субсидування та пільгового кредитування.

На рівні держави необхідно приймати рішення щодо підвищення мита та введення компенсаційних зборів за ввезення мінеральних добрив до України.

Інформація про факти виплати штрафів і компенсацій за порушення чинного законодавства

Виробнича діяльність товариства здійснюється відповідно до законодавства України про охорону навколишнього середовища. Протягом звітного року ніякі дії товариства, пов'язані з виробничою діяльністю, не мали суттєвого впливу на навколишнє середовище та не завдали йому шкоди. На виробництвах ВАТ "Азот" використовуються сучасні системи очищення води та повітря.

Протягом 2003 року товариством за порушення чинного законодавства було сплачено такі суми:

- / 573,2 тис. грн. — штраф за ненадання робочих місць інвалідам;
- / 230,93 тис. грн. — штраф ДПА;
- / 205,25 тис. грн. — штрафи по господарській діяльності.

Політика щодо фінансування діяльності

У звітному році фінансування діяльності товариства проводилось як за рахунок власних обігових коштів, так і за рахунок банківських кредитів. Частка зобов'язань в структурі капіталу ВАТ "Азот" на кінець 2003 року склала 82,07%, частка власного капіталу — відповідно 17,93%. Близько 15,42% загального обсягу зобов'язань складає інвестиція, надана корпорацією "Термосинтекс" у формі довгострокового безпроцентного кредиту з метою виконання договору купівлі-продажу пакету акцій

між ФДМУ, ВАТ "Азот" та корпорацією "Термосинтекс". Короткострокові банківські кредити становлять близько 7,54% загальної суми зобов'язань товариства. Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги становить 21,59% загальної суми зобов'язань. Дефіцит власних обігових коштів обумовлено наявністю непокрытих збитків минулих років.

У 2003 році з метою залучення коштів на реконструкцію діючих виробництв товариство здійснило емісію процентних іменних облігацій загальною номінальною вартістю 30 млн грн.

За результатами діяльності в 2003 році товариство отримало 918,3 тис. грн чистого прибутку.

Розраховані коефіцієнти рентабельності показують, що в 2003 році на кожен гривню активів товариства припадає 0,001 грн чистого прибутку, на кожен гривню власного капіталу — 0,004 грн чистого прибутку. Рентабельність реалізованої продукції показує, що на одну гривню витрачених на виробництво та збут продукції коштів припадає 0,001 грн чистого прибутку. На підставі вищевикладеного можна стверджувати, що, незважаючи на недостатній рівень платоспроможності, фінансовий стан ВАТ "Азот" дозволяє здійснювати безперервну діяльність в майбутньому.

Інформація про вартість укладених, але ще не виконаних договорів

Станом на 31.12.2003 року портфель замовлень ВАТ "Азот" складає 180 мільйонів гривень. Терміни дії контрактів, що складають портфель замовлень на продукцію товариства, обмежується груднем 2004 року. Визначити очікувані прибутки від виконання цих договорів немає можливості.

Прогнози та плани

План діяльності ВАТ "Азот" на 2004 рік, який затверджений загальними зборами акціонерів від 23.04.2004 р. (протокол № 10), направлений на вирішення таких завдань:

- / підвищення конкурентоспроможності продукції, яка виробляється;
- / розширення ринку збуту продукції в Україні та за її межами;
- / залучення інвестицій та власних коштів для технічного переозброєння з метою скорочення матеріало- та енергоємності продукції.

Основним напрямком діяльності товариства в 2004 році буде виробництво аміаку, мінеральних добрив (аміачна селітра, карбамід), капролактаму та іонообмінних смол, а також реалізація цієї продукції.

В цілому по акціонерному товариству обсяг товарної продукції, робіт, послуг в 2004 році заплановано в розмірі 1 198,1 млн грн. Заплановано ріст рівня виробництва проти досягнутого в 2003 році на 0,3%.

Планом передбачено в 2004 році випустити 803,3 тисячі тонн аміаку, 700 тисяч тонн карбаміду, 614,5 тисячі тонн аміачної селітри, 3 490 тонн іонообмінних смол, 50,0 тисяч тонн капролактаму.

Прибуток від звичайної діяльності акціонерного товариства заплановано в розмірі 17,2 мільйона гривень.

Основними заходами перспективного розвитку ВАТ "Азот" на поточний та наступні роки є:

- / стабілізація потужності виробництва аміаку цеху А-3;
- / збільшення потужності виробництва аміаку цеху А-5 до 1500 тонн на добу;

/ стабілізація та збільшення потужності виробництва карбаміду в цехах М-2 та М-6;

/ освоєння виробництва магнезійної добавки у виробництво аміачної селітри, що дозволяє надати високу якість готовій продукції і, тим самим, збільшити обсяг експортного продажу.

Серед перспективних заходів на наступні роки є розширення базисного складу для додаткового збереження основної сировини для виробництва капролактаму — бензолу, будівництво установок по виробництву кристалічного гідроксиламіну, регуляторів росту рослин, освоєння виробництва аміачної селітри зі стабілізуючою фосфорною добавкою, модернізація вузла ректифікації бензолу для виробництва капролактаму, впровадження сучасних автоматизованих систем управління виробництвом і підприємством.

Інша інформація, що може бути істотною для оцінки інвестором фінансового стану та результатів діяльності емітента

Темп росту фактичного обсягу виробництва проти 2002 року склав 135,2%.

Для звітнього періоду характерне коливання цін на мінеральні добрива та аміак, тому виробнича програма товариства коректувалася таким чином, що головні ресурси спрямовувалися на виробництво тих продуктів, які в певний час мали найрентабельніші ринки збуту та сировини. Починаючи з третього кварталу звітнього року на світовому ринку виникла тенденція стрімкого зростання попиту на аміак. Відповідно зросли також і ціни на аміак та добрива азотної групи. До того ж змінилася структура збуту продукції товариства, значно зросли обсяги відвантаження в Туреччину, Бразилію, Індію, Угорщину, Аргентину.

Під контролем та у використанні ВАТ "Азот" знаходяться очисні споруди, які розташовані на відстані восьми кілометрів від підприємства. Ці споруди здійснюють очистку стічних вод підприємства і всіх промислових та стічних вод міста.

На час складання звіту акціонерам товариства видано 29 570 сертифікатів акцій. Не отримали сертифікатів акцій 6 272 акціонери з причини відсутності в реєстрі акціонерів їхніх реквізитів, викладених українською мовою. Всім акціонерам, що не отримали сертифікати акцій, надіслані анкети для подальшого внесення даних до реєстру та видачі сертифікатів акцій.

За результатами фінансово-господарської діяльності товариства в 2002—2003 роках згідно з рішенням загальних зборів акціонерів від 28 березня 2003 року (протокол №9) та від 23 квітня 2004 року (протокол №10) фонд виплати дивідендів не формувався, дивіденди не нараховувались та не виплачувались. Акції товариства пройшли лістинг та торгуються в Першій фондовій торгівельній системі.

Додаток 9

Додаток 9

Дата (рік, місяць, число) _____

Підприємство _____ за ЄДРПОУ

Територія _____ за КОАТУУ

Орган державного управління _____ за СПОДУ

Галузь _____ за ЗКГНГ

Вид економічної діяльності _____ за КВЕД

Одиниця виміру: тис. грн _____ Контрольна сума _____

КОДИ	
	01

ДОДАТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
“Інформація за сегментами”
 за 20__ рік

Форма № 6 Код за ДКУД 1801009

I. Показники пріоритетних звітних _____ сегментів
 (господарський, географічний виробничий, географічний збутовий)

Найменування показника	Код ряд-ка	Найменування звітних сегментів												Нерозподілені статті			Усього
		Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
I. Доходи звітних сегментів:																	
Доходи від операційної діяльності звітних сегментів	010																

696

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
4. Фінансовий результат діяльності підприємства (р. 070 - р. 170)	190																
5. Активи звітних сегментів	200																
з них:	201																
	202																
	203																
	204																
	205																
Нерозподілені активи	220	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
з них:	221	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
	222	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
	223	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
	224	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
Усього активів підприємства	230																
6. Зобов'язання звітних сегментів	240																
з них:	241																
	242																
	243																
	244																
Нерозподілені зобов'язання	260	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
з них:	261	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				
	262	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				

III. Показники за допоміжними звітними географічними _____ сегментами
(виробничий, збутовий)

Найменування показника	Код рядка	Найменування звітних сегментів												Нерозподілені статті			Усього
														Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	
		Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям	350																
Балансова вартість активів звітних сегментів	360																
Капітальні інвестиції	370																
	380																
	390																

Керівник Головний
бухгалтер

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Богатко Н.Г. и др. Финансовый учет: Вопросы, задачи, тесты: Учебн. пособие / Н.Г. Богатко, Л.П. Толстова, А.А. Самсонова. — К.: А.С.К., 2004. — 664 с.
2. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ПП "Рута", 2001. — 224 с.
3. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. — К.: Лібра, 2004. — 880 с.
4. Гольцова С.М., Плікус І.Й. Звітність підприємств (фінансова, статистична, консолідована та до фондів соціального та пенсійного страхування): Навчальний посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 292 с.
5. Господарські операції та податкові події / Керівник авт. колективу І. Назарбаєва. — К.: Бліц-Інформ, 2004. - 288 с.
6. Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та їх заповнення. Навчальний посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2004. — 440 с.
7. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 663 с.
8. Об'єкти бухгалтерського та податкового обліку / Керівник авт. колективу І. Назарбаєва. — К.: Бліц-Інформ, 2004. - 288 с.
9. Пархоменко В. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі, ч. 8. — Луганськ: "Футура" ДСД "Лугань", 2005. - 640 с.
10. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України (за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку). Видання третє, перероблене та доповнене — Київ, 2002. — 472 с.
11. Примостка Л.О. Фінансові деривативи: аналітичні та облікові аспекти: Монографія. - К.: КНЕУ, 2001. - 263 с.
12. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000 - 496 с.
13. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за МСБО: методичні рекомендації / За ред. С.Ф. Голова. — Вінниця: Консоль, 2003. — 362 с.
14. Хелферт Э. Техника финансового анализа / Пер. с англ. — Под ред. Л.П. Бельх. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 663 с.
15. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навчальний посібник. — К.: ЦУЛ, 2002. — 656 с.
16. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. — К.: Знання-Прес, 2003. - 444 с.

Навчальне видання

Фінансовий облік

Підручник під редакцією

Голова Сергія Федоровича

Автори: Голов Сергій Федорович
Костюченко Валентина Миколаївна
Кравченко Ірина Юріївна Ямборко
Галина Анатоліївна

*Літературний редактор — А.Бакало
Коректор — Т.Луффер*

Підписано до друку 17.08.04. Формат 70x100/16. Папір офсетний №1. Гарнітура TimesClassic. Друк офсетний. Умови, друк. арк. 78,7. Обл.-вид. арк. 44. Наклад 3 000 прим. Зам. 5-310.

Видавництво «Лібра» ТОВ
01032 Київ-32, вул. Саксаганського, 110, кв. 1.
Тел. 234-76-19.

Поштова адреса: 01032, Київ-32, а/с 68.

E-mail: libra-k@i.com.ua

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру видавців
Серія ДК № 26 від 31.03.2000

Віддруковано на ВАТ "Білоцерківська книжкова фабрика",
09117, м. Біла Церква, вул. Леся Курбаса, 4.