

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ІМ. Ю. М. ПОТЕБНИ  
ЗАПОРІЗЬКОГО НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ

**Ю. С. Синиця**

**ОБЛІК ЗА НП(С)БО**

**Навчальний посібник  
для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра  
спеціальності «Облік і оподаткування»  
освітньо-професійної програми  
«Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством»**

Затверджено  
Вченою радою ЗНУ  
Протокол № 12 від 28.05.2024

Запоріжжя  
2024

УДК 657:006.034(477)(075.8)

С381

Синиця Ю. С. Облік за НП(С)БО : навчальний посібник для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством». Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2024. 182 с.

У навчальному посібнику узагальнено та систематизовано ключові аспекти теорії та практики обліку за чинними Національними положеннями (стандартами). Посібник підготовлений відповідно до робочої програми навчальної дисципліни «Облік за НП(С)БО». У ньому висвітлюються концептуальні основи Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розглядається облік основних засобів, нематеріальних активів, запасів, дебіторської заборгованості, зобов'язань, фінансових інвестицій, інвестиційної нерухомості, доходів, витрат та інших об'єктів обліку згідно відповідних НП(С)БО, а також розглянуто загальні вимоги до фінансової звітності та особливості формування фінансової звітності підприємств усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), материнських підприємств, малих підприємств, мікропідприємств та підприємств, що зобов'язані складати звітність за сегментами.

За кожною темою у посібнику наведено теоретичний матеріал, контрольні питання, практичні завдання з рекомендаціями до виконання, вправи для самостійної роботи та тести.

Рецензенти:

*Ю. С. Герасименко* – д.е.н., доцент, професор кафедри педагогіки, психології та менеджменту Білоцерківського інституту неперервної професійної освіти ДЗВО «Університет менеджменту освіти» НАПН України.

*Н. О. Бірченко* – к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування Державного біотехнологічного університету (м. Харків).

Відповідальний за випуск

*Т. О. Меліхова*, д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

УДК 657:006.034(477)(075.8)

С381

© ІННІ ім. Ю. М. Потебні ЗНУ.

Синиця Ю. С., 2024

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	7
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b>	
<b>Тема 1. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: сутність та загальна характеристика</b>	9
1.1 Сутність та історія становлення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО)	9
1.2 Існуюча система Національних положень (стандартів)	12
1.3 Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та бухгалтерського обліку (МСБО) як альтернатива національним положенням	15
<i>Контрольні питання</i>	16
<i>Практичні завдання</i>	17
<i>Тести</i>	17
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 7, 28</b>	
<b>Тема 2. Облік основних засобів за НП(С)БО 7. Зменшення корисності активів за НП(С)БО 28</b>	19
2.1 Загальні положення НП(С)БО 7. Визнання та оцінка основних засобів	19
2.2 Переоцінка основних засобів. Амортизація основних засобів	22
2.3 Зменшення корисності основних засобів. Вибуття основних засобів	25
2.4 Загальні положення НП(С)БО 28. Визнання та оцінка зменшення корисності активу	25
2.5 Відновлення корисності активу. Зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки	27
<i>Контрольні питання</i>	28
<i>Практичні завдання з рекомендаціями до виконання</i>	29
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	32
<i>Тести</i>	34
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 3. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 8, 27</b>	
<b>Тема 3. Облік нематеріальних активів за НП(С)БО 8. Облік необоротних активів, утримуваних для продажу, та припиненої діяльності за НП(С)БО 27</b>	36
3.1 Загальні положення НП(С)БО 8. Визнання і оцінка нематеріальних активів	36
3.2 Переоцінка нематеріальних активів. Амортизація нематеріальних активів	39
3.3 Зменшення корисності нематеріальних активів. Вибуття нематеріальних активів	41
3.4 Загальні положення НП(С)БО 27. Визнання та оцінка необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу	41
3.5 Визнання та оцінка припиненої діяльності	43
<i>Контрольні питання</i>	44
<i>Практичні завдання з рекомендаціями до виконання</i>	44

<i>Вправи для самостійної роботи</i>	45
<i>Тести</i>	46
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 4. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 9, 30</b>	
<b>Тема 4. Облік запасів за НП(С)БО 9. Облік біологічних активів за НП(С)БО 30</b>	48
4.1 Загальні положення НП(С)БО 9. Визнання та первісна оцінка виробничих запасів, готової продукції та товарів	48
4.2 Оцінка вибуття запасів. Оцінка запасів на дату балансу	51
4.3 Загальні положення НП(С)БО 30. Визнання та оцінка біологічних активів	52
4.4 Доходи та витрати сільськогосподарської діяльності	54
<i>Контрольні питання</i>	55
<i>Практичні завдання з рекомендаціями до виконання</i>	55
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	57
<i>Тести</i>	59
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 5. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 10</b>	
<b>Тема 5. Облік дебіторської заборгованості за НП(С)БО 10</b>	61
5.1 Загальні положення НП(С)БО 10. Визнання та оцінка дебіторської заборгованості	61
5.2 Резерв сумнівних боргів щодо дебіторської заборгованості: сутність та порядок визначення	63
<i>Контрольні питання</i>	64
<i>Практичні завдання з рекомендаціями до виконання</i>	64
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	66
<i>Тести</i>	68
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 6. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 11</b>	
<b>Тема 6. Облік зобов'язань за НП(С)БО 11</b>	70
6.1 Загальні положення НП(С)БО 11. Визнання та оцінка зобов'язання	70
6.2 Забезпечення: поняття, види та порядок нарахування	72
<i>Контрольні питання</i>	73
<i>Практичні завдання з рекомендаціями до виконання</i>	73
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	75
<i>Тести</i>	76
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 7. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 12, 13</b>	
<b>Тема 7. Облік фінансових інвестицій за НП(С)БО 12. Облік фінансових інструментів за НП(С)БО 13</b>	78
7.1 Загальні положення НП(С)БО 12. Первісна оцінка фінансових інвестицій	78
7.2 Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу. Облік спільної діяльності	80
7.3 Загальні положення НП(С)БО 13. Класифікація фінансових інструментів	82
7.4 Визнання фінансових інструментів. Оцінка фінансових інструментів.	
<i>Хеджування</i>	83
<i>Контрольні питання</i>	85
<i>Практичні завдання з рекомендаціями до виконання</i>	85

<i>Вправи для самостійної роботи</i>	87
<i>Тести</i>	88
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 8. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 32, 14</b>	
<b>Тема 8. Облік інвестиційної нерухомості за НП(С)БО 32. Облік оренди за НП(С)БО 14</b>	90
8.1 Загальні положення НП(С)БО 32. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості	90
8.2 Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості. Вибуття інвестиційної нерухомості	93
8.3 Загальні положення НП(С)БО 14. Облік оренди в орендаря. Облік оренди в орендодавця	94
8.4 Продаж активу та його зворотна оренда	97
<i>Контрольні питання</i>	98
<i>Практичні завдання з рекомендаціями до виконання</i>	98
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	101
<i>Тести</i>	103
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 9. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 21, 22</b>	
<b>Тема 9. Вплив змін валютних курсів за НП(С)БО 21. Вплив інфляції за НП(С)БО 22</b>	105
9.1 Загальні положення НП(С)БО 21. Операції в іноземній валюті	105
9.2 Фінансова звітність в іноземних валютах	107
9.3 Загальні положення НП(С)БО 22. Коригування показників балансу та звіту про фінансові результати	108
9.4 Коригування показників звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал	110
<i>Контрольні питання</i>	110
<i>Практичні завдання з рекомендаціями до виконання</i>	111
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	113
<i>Тести</i>	115
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 10. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 26</b>	
<b>Тема 10. Виплати працівникам за НП(С)БО 26</b>	116
10.1 Загальні положення НП(С)БО 26. Поточні виплати працівникам	116
10.2 Виплати при звільненні. Виплати по закінченні трудової діяльності. Інші виплати працівникам	118
<i>Контрольні питання</i>	121
<i>Практичні завдання з рекомендаціями до виконання</i>	121
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	124
<i>Тести</i>	125
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 11. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 15</b>	
<b>Тема 11. Облік доходів за НП(С)БО 15</b>	127
11.1 Загальні положення НП(С)БО 15. Визнання доходу	127
11.2 Класифікація доходу	128
11.3 Оцінка доходу	131
<i>Контрольні питання</i>	131
<i>Практичні завдання з рекомендаціями до виконання</i>	132
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	133

<i>Тести</i>	134
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 12. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 16</b>	
<b>Тема 12. Облік витрат за НП(С)БО 16</b>	136
12.1 Загальні положення НП(С)БО 16. Визнання витрат	136
12.2 Склад витрат	137
<i>Контрольні питання</i>	142
<i>Практичні завдання з рекомендаціями до виконання</i>	142
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	144
<i>Тести</i>	147
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 13. ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ НП(С)БО 1, 6</b>	
<b>Тема 13. Загальні вимоги до фінансової звітності за НП(С)БО 1. Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах за НП(С)БО 6</b>	148
13.1 Загальні положення НП(С)БО 1. Склад та елементи фінансової звітності	148
13.2 Якісні характеристики фінансової звітності та принципи її складання	151
13.3 Загальні положення НП(С)БО 6. Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках	152
13.4 Зміни в обліковій політиці. Події після дати балансу	153
<i>Контрольні питання</i>	155
<i>Практичні завдання з рекомендаціями до виконання</i>	155
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	157
<i>Тести</i>	158
<b>ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 14. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ НП(С)БО 2, 25, 29</b>	
<b>Тема 14. Консолідована фінансова звітність за НП(С)БО 2. Спрощена фінансова звітність за НП(С)БО 25. Фінансова звітність за сегментами за НП(С)БО 29</b>	160
14.1 Загальні положення НП(С)БО 2. Порядок складання консолідованої фінансової звітності	160
14.2 Загальні положення НП(С)БО 25. Фінансова звітність малого підприємства та мікропідприємства	163
14.3 Загальні положення НП(С)БО 29. Визначення звітних сегментів та їх складових частин	165
<i>Контрольні питання</i>	169
<i>Практичні завдання з рекомендаціями до виконання</i>	170
<i>Вправи для самостійної роботи</i>	173
<i>Тести</i>	174
<b>ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА</b>	176
<b>РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА</b>	178

## ВСТУП

Правильне ведення обліку є обов'язковою передумовою успішної діяльності будь-якого підприємства. Нормативно-правова база з бухгалтерського обліку часто змінюється, тому важливим є забезпечення студентів необхідною інформацією, яка відповідає чинному законодавству.

Вивчення дисципліни «Облік за НП(С)БО» передбачено навчальним планом підготовки здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

**Метою** навчальної дисципліни «Облік за НП(С)БО» є формування системи наукових знань, практичних вмінь і навичок з бухгалтерського обліку в розрізі окремих ділянок облікового процесу відповідно до НП(С)БО, а також отримання інформації щодо основних вимог до складання фінансової звітності окремими підприємствами.

**Основними завданнями** вивчення дисципліни «Облік за НП(С)БО» є:

- вивчення концептуальних основ положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зокрема в частині основних етапів становлення та подальшого розвитку національної облікової системи;
- засвоєння теоретичних знань та набуття практичних вмінь щодо обліку основних засобів, нематеріальних активів, запасів, дебіторської заборгованості, зобов'язань, фінансових інвестицій, інвестиційної нерухомості, доходів, витрат та інших об'єктів обліку згідно існуючої системи положень (стандартів);
- ознайомлення з загальними вимогами до фінансової звітності та особливостями формування фінансової звітності підприємств усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), материнських підприємств, малих підприємств, мікропідприємств та підприємств, що зобов'язані складати звітність за сегментами.

Навчальна дисципліна «Облік за НП(С)БО» продовжує фахову підготовку студента і базується на знаннях, отриманих при вивченні дисциплін «Економічна теорія», «Мікроекономіка», «Основи підприємництва», «Гроші і кредит», «Фінанси», «Теорія бухгалтерського обліку». Набуті при вивченні даного курсу знання необхідні для подальшого вивчення дисциплін: «Фінансовий облік 1», «Фінансовий облік 2», «Основи аналітичної роботи», «Аудит», а також для подальшої дослідницької діяльності з обліку, аналізу, оподаткування та аудиту.

Вивчення студентами навчальної дисципліни «Облік за НП(С)БО» має сформувані у них такі вміння і навички:

- засвоєння теоретичних знань з бухгалтерського обліку;
- засвоєння методів бухгалтерського обліку і застосування їх при систематизації облікових даних;
- оволодіння теоретичними знаннями, практичними вміннями та навичками безперервного, суцільного, взаємозв'язаного спостереження за господарською діяльністю підприємства і накопичення інформації про цю діяльність;
- розробка пропозицій щодо вибору оптимальних і ефективних рішень на

основі опрацювання облікової інформації;

- уміння якісно використовувати наявну інформацію, аналізувати та інтерпретувати її;

- навички щодо попередження негативних явищ у господарській діяльності, виявлення резервів та розробки заходів щодо їх використання.

Навчальне видання покликане допомогти здобувачам вищої освіти засвоїти основні положення тем дисципліни «Облік за НП(С)БО» у ході аудиторних занять, а також під час самостійного вивчення. Навчальний посібник складається з теоретичного матеріалу, контрольних питань, практичних завдань з рекомендаціями до виконання, вправ для самостійної роботи та тестів за кожною темою, переліку використаної та рекомендованої літератури.



# ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

## Тема 1. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: сутність та загальна характеристика



- 1.1 Сутність та історія становлення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО)
- 1.2 Існуюча система Національних положень (стандартів)
- 1.3 Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та бухгалтерського обліку (МСБО) як альтернатива національним положенням

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з концептуальних основ національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

**Основні терміни і поняття:** Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО)

### 1.1 Сутність та історія становлення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО)

Основним нормативним документом, що регулює порядок ведення бухгалтерського обліку в Україні, є закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV, який був прийнятий 16 липня 1999 року. Відповідно до цього закону, з 1 січня 2000 року розпочався перехід на нові національні стандарти бухгалтерського обліку та звітності.

Розробкою стандартів бухгалтерського обліку в Україні займається *Методологічна рада з бухгалтерського обліку*, яка діє на громадських засадах як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку є науково-практичним центром з питань методології бухгалтерського обліку і звітності, його комп'ютеризації і вдосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку, розробки заходів і нормативних документів щодо подальшої гармонізації національної системи бухгалтерського обліку з рекомендаціями міжнародних стандартів обліку.

Методологічна рада утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств і відомств, підприємств і організацій України. Склад Методологічної ради затверджується на три роки Міністерством фінансів України. Засідання Методологічної ради проводяться не рідше трьох раз на рік.

Методологічна рада діє на підставі «Положення про Методологічну раду з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України», згідно якого головними завданнями Методологічної ради є:

- Концептуальне визначення основних принципів побудови національної системи бухгалтерського обліку та методологічного забезпечення його застосування, напрямків її інтегрування із статистикою та гармонізації з рекомендаціями міжнародних стандартів обліку, а також організації первинного обліку.

- Розробка проєктів положень (стандартів), інструкцій та іншого нормативного методичного забезпечення бухгалтерського обліку, бухгалтерської (фінансової) звітності.

- Ґрунтовне обговорення проєктів нормативно-методичних документів з бухгалтерського обліку і звітності.

- Вивчення, узагальнення, розповсюдження кращого досвіду організації бухгалтерської роботи, здійснення бухгалтерськими службами попереднього та поточного контролю за витрачанням коштів та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

- Методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації, зафіксованої як на традиційних, так і на машинозчитувальних носіях.

- Вивчення зарубіжної практики організації бухгалтерського обліку та методологічне забезпечення використання вказаних рекомендацій.

- Заслуховування повідомлень керівників бухгалтерських служб міністерств і відомств про роботу з удосконалення бухгалтерського обліку, підвищення його ролі в забезпеченні додержання фінансової дисципліни та надання користувачам достовірної інформації про фінансово-майновий стан на підприємствах і в організаціях, підготовка рекомендацій по поліпшенню справ.

- Обговорення питань, пов'язаних з розробкою рекомендацій по вдосконаленню системи підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації бухгалтерів.

У складі Методологічної ради для більш зацікавленої та плідної участі усіх членів ради утворюються секції, склад і напрямок діяльності яких затверджується Президією Методологічної ради.

В загальному розумінні під національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку слід розглядати нормативно-правовий акт, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», **національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку** – це нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі),

розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Розроблені стандарти затверджуються Міністерством фінансів України, а стандарти, що стосуються обліку в банках, затверджуються Національним банком України. Фактично Методологічна рада виконує функції виконавчого органу, а Міністерство фінансів України в особі управління методології бухгалтерського обліку – дорадчого.

Система бухгалтерського обліку в Україні, що діяла з 1991 року по 1996 рік, сформувалася в рамках СРСР з усіма наслідками *централізованого управління*. Методологія ведення бухгалтерського обліку була розроблена Міністерством фінансів СРСР і передбачала жорстку регламентацію бухгалтерського обліку та порядку вчинення всіх процедур. Вся інформація, яку давав бухгалтерський облік, призначалася швидше не для її конкретних користувачів, а для міністерств і відомств, які займалися управлінням тієї чи іншої сфери економіки, і для розрахунку податкових платежів.

З Дня незалежності України в країні в різних аспектах розглядалася проблема кардинального удосконалення бухгалтерського обліку. Перший президент України Леонід Кравчук в 1992 році видав указ *«Про перехід України до загальноприйнятої міжнародної практики системи обліку і статистики»*.

На підставі цього указу Кабінет міністрів України постановою № 326 від 4 травня 1993 року затвердив *«Концепцію створення системи національної статистики України»* та *«Державну програму переходу до міжнародних стандартів обліку та статистики»*, але ця програма так і не була виконана.

У 1995 році Верховна рада України розглядала проєкт закону *«Про бухгалтерський облік»*, але після недовгого обговорення законопроєкт був відправлений на доопрацювання. Після 1995 року законопроєкт поступово дописувався і поліпшувався, і лише 16 липня 1999 року президент України Леонід Кучма підписав закон *«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»*. Закон тоді складався з 5 розділів і 15 статей, в них були сформульовані основні принципи бухгалтерського обліку в Україні. День прийняття цього законодавчого акту став в Україні офіційним професійним святом – Днем бухгалтера.

31 березня 1999 року наказом Міністра фінансів України були введені перші 5 стандартів бухгалтерського обліку:

- П (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
- П (С) БО 2 «Баланс»
- П (С) БО 3 «Звіт про фінансові результати»
- П (С) БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»
- П (С) БО 5 «Звіт про власний капітал».

Пізніше поступово приймалися нові стандарти й удосконалювалися старі. Однією з найбільш характерних тенденцій розвитку бухгалтерського обліку в

Україні є активне просування ідей, закладених у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та звітності.

## 1.2 Існуюча система Національних положень (стандартів)

В Україні на сьогодні затверджено 2 нових Національних положення (стандарти) бухгалтерського обліку (2013 р.) та 28 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (1999-2009 рр.).

Серед них:

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»**. Цим Національним положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів та вводяться нові форми фінансової звітності, які максимально наближені до МСФЗ:

- ✓ Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- ✓ Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи);
- ✓ Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом);
- ✓ Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом);
- ✓ Звіт про власний капітал.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **2 «Консолідована фінансова звітність»**. Це Національне положення (стандарт) визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності. Норми НП(С)БО 2 застосовуються групою юридичних осіб, яка складається з материнського (холдингового) підприємства та дочірніх підприємств (крім групи підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, або групи підприємств, у якій материнське (холдингове) підприємство складає фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»** визначає порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **7 «Основні засоби»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **8 «Нематеріальні активи»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **9 «Запаси»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації

про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **10 «Дебіторська заборгованість»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **11 «Зобов'язання»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **12 «Фінансові інвестиції»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **13 «Фінансові інструменти»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **14 «Оренда»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **15 «Дохід»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **16 «Витрати»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **17 «Податок на прибуток»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **18 «Будівельні контракти»** визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **19 «Об'єднання підприємств»** визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств та/або об'єднання видів їх діяльності, гудвілу, який виник при придбанні, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств та/або видів їх діяльності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **21 «Вплив змін валютних курсів»** визначає 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.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **22 «Вплив інфляції»** визначає порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»** визначає методологічні засади формування інформації про операції пов'язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **24 «Прибуток на акцію»** визначає методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **25 «Спрощена фінансова звітність»** установлює зміст і форму Фінансової звітності малого підприємства в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок її заповнення, а також зміст і форму Фінансової звітності мікропідприємства в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок її заповнення.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **26 «Виплати працівникам»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **28 «Зменшення корисності активів»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **29 «Фінансова звітність за сегментами»** визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **30 «Біологічні активи»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **31 «Фінансові витрати»** визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **32 «Інвестиційна нерухомість»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин та її розкриття у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку **34 «Платіж на основі акцій»** визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу та/або коштів (інших активів), а також її розкриття у фінансовій звітності.

### **1.3 Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та бухгалтерського обліку (МСБО) як альтернатива національним положенням**

Історично в кожній країні склались власні стандарти обліку та звітності, які відповідали в першу чергу вимогам, що висувалися до звітності її основними користувачами. Відмінності в підходах до змісту фінансових звітів значно ускладнювали аналіз інформації та прийняття рішень в умовах розвитку міжнародної торгівлі, багатонаціональних компаній, глобалізації фінансових ринків. У зв'язку з цим, виникла потреба в гармонізації фінансової звітності компаній різних країн, для забезпечення якої 29 червня 1973 р. було створено **Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку** (International Accounting Standards Committee – IASC). Його було засновано на підставі угоди, укладеної між професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Канади, Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, Великобританії, Ірландії та США.

З 1983 р. до 2000 р. КМСБО об'єднував всі фахові бухгалтерські організації, що входять до складу **Міжнародної федерації бухгалтерів**. За станом на січень 2000 р. до КМСБО входило 143 члени зі 104 країн світу, які представляли понад 2 мільйони бухгалтерів.

У Конституції КМСБО було викладено такі цілі організації:

- формулювати і публікувати в інтересах громадськості стандарти бухгалтерського обліку, що їх потрібно дотримуватися при складанні фінансової звітності, а також сприяти їхньому прийняттю та дотриманню в усьому світі;
- спрямовувати зусилля на поліпшення і гармонізацію регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних з поданням фінансових звітів.

За період своєї діяльності КМСБО видав 41 **міжнародний стандарт бухгалтерського обліку** (МСБО), (International Accounting Standard – IAS). Усі

чинні на сьогодні стандарти (за винятком МСБО 37) було переглянуто, що посприяло поліпшенню їх якості.

У травні 2000 р. було прийнято новий статут, згідно з яким Комітет було перейменовано на *Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку* (International Accounting Standards Board – IASB). У новому статуті РМСБО викладено такі цілі діяльності:

– розробка в інтересах громадськості єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, що мають обов'язкову силу, відповідно до яких у фінансовій звітності повинна розкриватися якісна, прозора та порівнянна інформація, для того щоб учасники фондових ринків та інші користувачі могли приймати обґрунтовані економічні рішення;

– поширення й забезпечення суворого дотримання цих стандартів;

– забезпечення максимального зближення національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи з найбільш оптимального вирішення питань бухгалтерського обліку та звітності.

Після реорганізації РМСБО перейменувала міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у *міжнародні стандарти фінансової звітності* (International Financial Reporting Standards – IFRS). Водночас міжнародні стандарти, випущені до 2001 року, зберігають свою колишню назву, тобто МСБО. РМСБО випущено 16 міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Міжнародні стандарти фінансової звітності, у широкому розумінні цього терміну, включають:

– Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards – IFRS);

– Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (International Accounting Standards – IAS);

– Тлумачення міжнародних стандартів (Interpretations), розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (IFRIC) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень (SIC).

### Контрольні питання



1. Що слід розуміти під національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку?

2. Хто займався розробкою стандартів бухгалтерського обліку в Україні?

3. Коли саме розпочався перехід на нові національні стандарти бухгалтерського обліку та звітності?

4. Дайте коротку характеристику Методологічній раді з бухгалтерського обліку.

5. Опишіть основні етапи становлення бухгалтерського обліку в Україні.



6. В якому році були введені перші стандарти бухгалтерського обліку? Про які саме стандарти йдеться?

7. Що Вам відомо про існуючу систему Національних положень (стандартів)? Яку кількість документів вона налічує?

8. Які основні етапи розвитку міжнародної бухгалтерської системи, зокрема в частині розробки нормативного забезпечення (МСФЗ, МСБО)?

### Практичні завдання



**Завдання 1.** Ознайомившись з Положенням про Методологічну раду з бухгалтерського обліку, назвіть та дайте оцінку основним завданням роботи цього дорадчого органу при Міністерстві фінансів України.

**Завдання 2.** Проаналізуйте роботу Комітету (Ради) з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

**Завдання 3.** Дайте характеристику історії становлення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

**Завдання 4.** Знайдіть відповідність НП(С)БО міжнародному законодавству (МСФЗ, МСБО), результати роботи подайте в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Взаємозв'язок Національних положень бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів

НП(С)БО		МСФЗ, МСБО	
Номер стандарту	Назва стандарту	Номер стандарту	Назва стандарту



### Тести

1. Нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку – це:

- а) національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку;
- б) міжнародний стандарт фінансової звітності;
- в) План рахунків;
- г) Баланс.

2. Методологічна рада з бухгалтерського обліку функціонує при:

- а) Міністерстві фінансів України;
- б) Міністерстві юстиції України;
- в) Міністерстві економіки України;
- г) немає правильної відповіді.

3. Який рік можна вважати початком переходу на нові національні стандарти бухгалтерського обліку та звітності?

- а) 4 травня 1993 року;
- б) 16 липня 1999 року;
- в) 31 березня 1999 року;
- г) 1 січня 2000 року.

4. Коли було прийнято перші стандарти?

- а) 4 травня 1993 року;
- б) 16 липня 1999 року;
- в) 31 березня 1999 року;
- г) 1 січня 2000 року.

5. Яку кількість стандартів включає чинна існуюча система бухгалтерського обліку в Україні?

- а) 29;
- б) 30;
- в) 31;
- г) 34.

6. Коли було створено перший міжнародний законодавчий орган (Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), який почав гармонізацію облікового процесу різних країн?

- а) 29 червня 1973 р;
- б) 16 липня 1999 року;
- в) 31 березня 2005 року;
- г) 1 січня 2009 року.

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 7, 28

### Тема 2. Облік основних засобів за НП(С)БО 7. Зменшення корисності активів за НП(С)БО 28



- 2.1 Загальні положення НП(С)БО 7. Визнання та оцінка основних засобів
- 2.2 Переоцінка основних засобів. Амортизація основних засобів
- 2.3 Зменшення корисності основних засобів. Вибуття основних засобів
- 2.4 Загальні положення НП(С)БО 28. Визнання та оцінка зменшення корисності активу
- 2.5 Відновлення корисності активу. Зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з обліку основних засобів за НП(С)БО 7, а також отримати інформацію про зменшення корисності активів за НП(С)БО 28

**Основні терміни і поняття:** основні засоби, первісна вартість, справедлива вартість, переоцінена вартість, ліквідаційна вартість, залишкова вартість, вартість, яка амортизується, строк корисного використання (експлуатації), амортизація, знос, зменшення корисності

#### **2.1 Загальні положення НП(С)БО 7. Визнання та оцінка основних засобів**

НП(С)БО 7 «Основні засоби» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Норми цього положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ).

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»

Термін	Трактування
основні засоби	матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)
група основних засобів	сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів
подібні (однорідні) об'єкти	об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість
первісна вартість	історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
справедлива вартість	сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
переоцінена вартість	вартість необоротних активів після їх переоцінки
ліквідаційна вартість	сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
залишкова вартість	різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)
вартість, яка амортизується	первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
амортизація	систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)
знос основних засобів	сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання
строк корисного використання (експлуатації)	очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)
зменшення корисності	втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування
капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи	витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби.
  - 1.1. Земельні ділянки.

- 1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.
- 1.3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.
- 1.4. Машини та обладнання.
- 1.5. Транспортні засоби.
- 1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
- 1.7. Тварини, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.
- 1.8. Багаторічні насадження, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, а також плодоносні рослини.
- 1.9. Інші основні засоби.
2. Інші необоротні матеріальні активи.
  - 2.1. Бібліотечні фонди.
  - 2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
  - 2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.
  - 2.4. Природні ресурси.
  - 2.5. Інвентарна тара.
  - 2.6. Предмети прокату.
  - 2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

Підприємства *можуть установлювати вартісні ознаки предметів*, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

**Придбані (створені) основні засоби** зараховуються на баланс підприємства *за первісною вартістю*. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

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

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

*Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»).*

**Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів** дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 7.

**Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства**, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 7.

**Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції** тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 16 «Витрати».

**Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт**, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

**Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив**, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

**Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта** (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

## **2.2 Переоцінка основних засобів. Амортизація основних засобів**

### **Переоцінка основних засобів**

Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

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.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди.

*Переоцінена первісна вартість та сума зносу* об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. **Індекс переоцінки** визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

**Сума дооцінки** залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а **сума уцінки** – до складу витрат.

#### **Амортизація основних засобів**

Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (крім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій).

Нарахування амортизації здійснюється *протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта*, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і *призупиняється на період* його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) та ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів переглядаються на кінець звітного року у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання та ліквідаційної вартості, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання та/або ліквідаційної вартості.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується **із застосуванням таких методів**:

1) **прямолінійного**, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) **зменшення залишкової вартості**, за яким 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 (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) **прискореного зменшення залишкової вартості**, за яким 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, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) **кумулятивного**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) **виробничого**, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

*Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів* може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається на кінець звітного року у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно.

Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12.

**Нарахування амортизації починається** з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

**Нарахування амортизації припиняється**, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу амортизації припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми зносу основних засобів і витрат підприємства, крім випадків, коли сума



нарахованої амортизації включається до собівартості іншого активу і балансової вартості такого активу.

### **2.3 Зменшення корисності основних засобів. Вибуття основних засобів**

Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів.

Сума вигід від відновлення корисності об'єкта основних засобів, визнана відповідно до НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів.

Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття *внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.*

**Фінансовий результат від вибуття об'єктів** основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

### **2.4 Загальні положення НП(С)БО 28. Визнання та оцінка зменшення корисності активу**

НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності.

Норми НП(С)БО 28 не поширюються на: запаси; активи, які виникають у підрядника від будівельних контрактів; відстрочені податкові активи; активи, які виникають від виплат працівникам; фінансові активи, які обліковуються за справедливою вартістю; біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю.

Основними термінами, що використовуються в цьому стандарті, є:

**Вигоди від відновлення корисності** – це величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми витрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість.

**Втрати від зменшення корисності** – це сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

**Сума очікуваного відшкодування активу** – це найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих

грошових надходжень від активу.

**Група активів, яка генерує грошові потоки** – це мінімальна група активів, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (груп активів).

**Чиста вартість реалізації активу** – це справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

На дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу. Про зменшення корисності активів можуть свідчити, такі ознаки:

1. Зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось.

2. Застаріння або фізичне пошкодження активу.

3. Суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду або очікувані найближчим часом.

4. Збільшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування активу.

5. Перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю.

6. Суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства.

7. Інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувалось.

За наявності ознак про зменшення корисності активу підприємство визначає суму очікуваного відшкодування активу.

Суму очікуваного відшкодування визначають окремо для кожного активу.

**Чиста вартість реалізації активу** базується на цінах активного ринку за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію. До *витрат на реалізацію* належать витрати, які можна прямо пов'язати з продажем активу, за винятком фінансових витрат і витрат з податку на прибуток.

*За відсутності активного ринку* для конкретного активу його чиста вартість реалізації базується на наявній інформації про суму, яку підприємство може отримати за актив на дату річного балансу в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами після вирахування витрат на його реалізацію.

*Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень* від активу визначається застосуванням відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п'яти років. Якщо в підприємства є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки, що свідчать про

достовірність оцінки майбутніх грошових потоків, то така оцінка може визначатися на підставі фінансових планів підприємства, які охоплюють період більше п'яти років.

*Майбутні грошові потоки* слід попередньо оцінювати для активу в його теперішньому стані. Майбутні грошові потоки від продажу (списання) активу наприкінці строку його корисного використання оцінюються за чистою вартістю його реалізації.

*Ставка дисконту* базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податку), що використовується в операціях з аналогічними активами. За відсутності ринкової ставки відсотка ставка дисконту базується на ставці відсотка на можливі позики підприємства або розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства.

Втрати від зменшення корисності активу визнаються *іншими витратами*. Після визнання втрат від зменшення корисності активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації).

## **2.5 Відновлення корисності активу. Зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки**

Якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то підприємство визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності.

Про відновлення корисності активу можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

1. Суттєве збільшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду.
2. Суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду.
3. Зменшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво збільшити суму очікуваного відшкодування активу.
4. Суттєві зміни активу та/або способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність підприємства.
5. Інші свідчення того, що ефективність активу є або буде кращою, ніж очікувалось.

Якщо ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то вигоди від відновлення корисності активу визнаються *іншим доходом*. Після відновлення корисності активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації). Балансова (залишкова) вартість активу, збільшена внаслідок відновлення його

корисності, не повинна перевищувати балансову (залишкову) вартість цього активу, визначену на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності.

Якщо суму очікуваного відшкодування певного активу визначити неможливо, то визначається *сума очікуваного відшкодування групи активів*, яка генерує грошові потоки і до якої належить цей актив.

Суму очікуваного відшкодування активу неможливо визначити, якщо теперішня вартість майбутніх грошових надходжень від цього активу суттєво відрізняється від чистої вартості його реалізації та якщо актив самостійно не генерує надходження грошових коштів від його використання.

*Балансова вартість групи активів, яка генерує грошові потоки, включає* балансову вартість лише тих активів, які можна прямо віднести до такої групи, або визначається шляхом розподілу балансової вартості активів на обґрунтованій та послідовній основі.

*Балансова вартість групи активів, яка генерує грошові потоки, не включає* суму зобов'язання, якщо суму очікуваного відшкодування такої групи можна визначити без урахування цього зобов'язання.

Втрати від зменшення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки, визнаються, якщо сума очікуваного відшкодування цієї групи менша за її балансову вартість.

Балансова вартість окремих активів групи зменшується на відповідну частину зазначених втрат, визначену шляхом розподілу загальної суми втрат пропорційно балансовій вартості кожного активу групи.

Якщо чисту вартість реалізації окремого активу групи або теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень для окремого активу групи можна визначити, то балансова вартість такого активу не зменшується нижче чистої вартості реалізації активу або теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від цього активу.

Втрати від зменшення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки, визнаються для кожного активу групи в порядку, установленому НП(С)БО 28.

Вигоди від відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки, визнаються, якщо сума очікуваного відшкодування цієї групи перевищує її балансову вартість.



### Контрольні питання

1. Що таке основний засіб та які основні групи основних засобів Вам відомі?
2. Дайте коротку характеристику основним видам оцінки основних засобів.
3. Які шляхи надходження основних засобів на підприємство Ви можете назвати?

4. Як формується первісна вартість основного засобу, що придбаний за плату? Чому дорівнює первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт / неподібний актив?

5. Що слід розуміти під переоцінкою основного засобу? Який механізм переоцінки передбачений законодавством?

6. Що таке амортизація та знос? Назвіть основні методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені законодавством та дайте їх коротку характеристику.

7. Які ознаки можуть свідчити про зменшення корисності активів? Як здійснюється оцінка зменшення корисності активу?

8. Які ознаки можуть свідчити про відновлення корисності активу? Як здійснюється оцінка в такому випадку?

9. Опишіть особливості зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки.

### Практичні завдання з рекомендаціями до виконання



**Завдання 1.** ТОВ «Надія» придбало обладнання у виробничий цех. Визначити первісну вартість такого обладнання, якщо вартість його придбання (з ПДВ) становила 589 296 грн, митний збір сплачений у розмірі 7 400 грн, витрати на транспортування від постачальника до місцезнаходження виробничого цеху – 5 700 грн (у т. ч. ПДВ), вартість встановлення, яка сплачена сторонній організації – 18 300 грн (у т. ч. ПДВ). Підприємство є платником ПДВ.

Первісна вартість обладнання = вартість придбання без ПДВ + митний збір + транспортні витрати без ПДВ + вартість встановлення без ПДВ

Первісна вартість обладнання =  $589\,296/120 \cdot 100 + 7400 + 5\,700/120 \cdot 100 + 18\,300/120 \cdot 100 = 518\,480$  грн

**Завдання 2.** ТОВ «Надія» здійснило будівництво виробничого цеху. Вартість будматеріалів дорівнювала 250 000 грн; витрати на оплату праці будівельників – 40 000 грн; сума ЄСВ на фонд оплати праці – 8 800 грн; вартість послуг сторонньої організації – 24 000 грн (у т. ч. ПДВ); амортизація необоротних активів, використаних при будівництві, – 15 000 грн. Визначити первісну вартість будівлі.

Первісна вартість будівлі = вартість будматеріалів + витрати на оплату праці + сума ЄСВ + вартість послуг сторонньої організації без ПДВ + амортизація необоротних активів

Первісна вартість будівлі =  $250\,000 + 40\,000 + 8\,800 + 24\,000/120 \cdot 100 + 15\,000 = 333\,800$  грн

**Завдання 3.** ТОВ «Надія» придбало та використовує верстат, первісна вартість якого – 896 000 грн; ліквідаційна вартість – 40 000 грн; строк корисного використання – 7 років. При цьому, протягом строку експлуатації верстата при нарахуванні амортизації виробничим методом планується виготовити продукції: за 1-й рік – 25 000 шт., за 2-й рік – 28 000 шт., за 3-й рік – 29 000 шт., за 4-й рік – 32 000 шт., за 5-й рік – 35 000 шт, за 6-й – 38 000 шт, за 7-й рік – 41 000 шт. Необхідно розрахувати амортизацію верстата за допомогою існуючих методів.

1) Розраховуємо за прямолінійним методом:

Річна амортизація = (первісна вартість – ліквідаційна вартість) / строк використання (у роках)

$(896\,000 - 40\,000) / 7 = 122\,285,71$  грн – річна сума амортизації

$122\,285,71 / 12 = 10\,190,48$  грн – місячна сума амортизації

Таблиця 2.2 – Розрахунок амортизації прямолінійним методом

Період (роки)	Первісна вартість ОЗ	Річна сума амортизації	Сума накопиченої амортизації	Залишкова вартість ОЗ (гр. 2 – гр. 4)	Сума щомісячної амортизації (гр. 3 : 12)
I	896 000	122 285,71	122 285,71	773 714,29	10 190,48
II	896 000	122 285,71	244 571,42	651 428,58	10 190,48
III	896 000	122 285,71	366 857,13	529 142,87	10 190,48
IV	896 000	122 285,71	489 142,84	406 857,16	10 190,48
V	896 000	122 285,71	611 428,55	284 571,45	10 190,48
VI	896 000	122 285,71	733 714,26	162 285,74	10 190,48
VII	896 000	122 285,71	856 000,00	40 000,00	10 190,48

2) Розраховуємо за методом зменшення залишкової вартості:

Річна амортизація = первісна вартість \* річна норма амортизації

Річна норма амортизації =  $1 - \sqrt[n]{\frac{ЛВ}{ПВ}}$ ,

де n – строк використання (у роках)

$1 - \sqrt[7]{40\,000/89\,600} = 0,358632$

$896\,000 * 0,358632 = 321\,334,09$  грн – річна сума амортизації

Таблиця 2.3 – Розрахунок амортизації методом зменшення залишкової вартості

Період (роки)	Первісна вартість ОЗ	Річна сума амортизації	Сума накопиченої амортизації	Залишкова вартість ОЗ	Сума щомісячної амортизації
				896 000,00	
I	896 000	321 334,09	321 334,09	574 665,91	26 777,84
II	896 000	206 093,47	527 427,56	368 572,44	17 174,46
III	896 000	132 181,80	659 609,36	236 390,64	11 015,15
IV	896 000	84 777,20	744 386,56	151 613,44	7 064,77
V	896 000	54 373,40	798 759,96	97 240,04	4 531,12
VI	896 000	34 873,37	833 633,33	62 366,67	2 906,11
VII	896 000	22 366,67	856 000,00	40 000,00	1 863,89

3) Розраховуємо за методом прискореного зменшення залишкової вартості:

Річна амортизація = первісна вартість \* річна норма амортизації

Річна норма амортизації =  $2 \times 1 / (\text{строк використання (у роках)})$

$2 \times 1 / 7 = 0,2857142858$

$896\ 000 \times 0,2857142858 = 256\ 000$  грн – річна сума амортизації

Таблиця 2.4 – Розрахунок амортизації методом прискореного зменшення залишкової вартості

Період (роки)	Первісна вартість ОЗ	Річна сума амортизації	Сума накопиченої амортизації	Залишкова вартість ОЗ	Сума щомісячної амортизації
				896 000,00	
I	896 000	256 000,00	256 000,00	640 000,00	21 333,33
II	896 000	182 857,14	438 857,14	457 142,86	15 238,10
III	896 000	130 612,24	569 469,39	326 530,61	10 884,35
IV	896 000	93 294,46	662 763,85	233 236,15	7 774,54
V	896 000	66 638,90	729 402,75	166 597,25	5 553,24
VI	896 000	47 599,21	777 001,96	118 998,04	3 966,60
VII	896 000	78 998,04	856 000,00	40 000,00	6 583,17

4) Розраховуємо за кумулятивним методом:

Річна амортизація = (первісна вартість – ліквідаційна вартість) × кумулятивний коефіцієнт

Кумулятивний коефіцієнт = кількість років, які залишаються до кінця строку використання / сума числа років корисного використання

$1+2+3+4+5+6+7 = 28$

Кумулятивний коефіцієнт для першого року використання =  $7/28 = 0,25$

Таблиця 2.5 – Розрахунок амортизації кумулятивним методом

Кумулятивний коефіцієнт	Період (роки)	Первісна вартість ОЗ	Річна сума амортизації	Сума накопиченої амортизації	Залишкова вартість ОЗ	Сума щомісячної амортизації
					856 000	
0,25	I	896 000	214 000,00	214 000,00	682 000,00	17 833,33
0,21428571	II	896 000	183 428,57	397 428,57	498 571,43	15 285,71
0,17857143	III	896 000	152 857,14	550 285,71	345 714,29	12 738,10
0,14285714	IV	896 000	122 285,71	672 571,43	223 428,57	10 190,48
0,10714286	V	896 000	91 714,29	764 285,71	131 714,29	7 642,86
0,07142857	VI	896 000	61 142,86	825 428,57	70 571,43	5 095,24
0,03571429	VII	896 000	30 571,43	856 000,00	40 000,00	2 547,62

5) Розраховуємо за виробничим методом:

Виробнича ставка амортизації =  $\frac{\text{ПВ} - \text{ЛВ}}{\text{Продукт}}$

де Продукт – очікуваний (плановий) обсяг продукції (робіт, послуг), що має бути отриманий з використанням даного основного засобу.

Річна амортизація = річний фактичний обсяг продукції (роботи, послуг) × виробнича ставка амортизації, або сума місячних амортизацій.

Очікуваний обсяг продукції = 25 000 + 28 000 + 29 000 + 32 000 + 35 000 + 38 000 + 41 000 = 228 000

Виробнича ставка амортизації = (896 000 – 40 000)/228 000 = 3,7543859649

Таблиця 2.6 – Розрахунок амортизації виробничим методом

Фактичний обсяг виробництва	Період (роки)	Первісна вартість ОЗ	Річна сума амортизації	Сума накопиченої амортизації	Залишкова вартість ОЗ	Сума щомісячної амортизації
					896 000	
25 000	I	896 000	93 859,65	93 859,65	802 140,35	7 821,64
28 000	II	896 000	105 122,81	198 982,46	697 017,54	8 760,23
29 000	III	896 000	108 877,19	307 859,65	588 140,35	9 073,10
32 000	IV	896 000	120 140,35	428 000,00	468 000,00	10 011,70
35 000	V	896 000	131 403,51	559 403,51	336 596,49	10 950,29
38 000	VI	896 000	142 666,67	702 070,18	193 929,82	11 888,89
41 000	VII	896 000	153 929,82	856 000,00	40 000,00	12 827,49

## Вправи для самостійної роботи



**Вправа 1.** ТОВ «Мета» придбало обладнання, яке потребує монтажу, на суму 298 500 грн, у т. ч. ПДВ. Отримано рахунок від транспортної організації за доставку обладнання на суму 2 540 грн, у т. ч. ПДВ. Передано обладнання в цех для монтажу. Використано запасні частини для монтажу на суму 1 590 грн (без ПДВ). Нараховано заробітну плату працівникам, які виконували монтаж, – 1 900 грн. Здійснено нарахування ЄСВ (22 % від фонду оплати праці). Після монтажу обладнання оприбутковано як основний засіб. Ліквідаційна вартість об'єкта становить 5 % від первісної вартості. Термін корисного використання складає – 5 років. Підприємство не є платником ПДВ. Визначити первісну вартість об'єкта та нарахувати амортизацію за перший рік використання прямолінійним методом.

**Вправа 2.** Підприємство придбало в постачальника фрезерувальний станок. Його вартість – 98 000 грн, у т. ч. ПДВ. Станок використовуватимуть як основний засіб для виконання робіт із ремонту виробничого обладнання. Вартість послуг з доставки станка транспортною організацією – 4 100 грн, у т. ч. ПДВ. Монтаж та налагодження станка коштувала – 2 400 грн (без ПДВ). Після проведення всіх робіт об'єкт ввели в експлуатацію. Ліквідаційна вартість об'єкта становить 5 % від первісної вартості. Термін корисного використання складає – 5 років. Підприємство не є платником ПДВ. Визначити первісну вартість об'єкта та нарахувати амортизацію за перший рік використання методом прискореного зменшення залишкової вартості.



**Вправа 3.** Підприємство безкоштовно отримало сушарку вартістю 45 000 грн. Послуги з транспортування надавала стороння організація і вони склали 2 240 грн (у т. ч. ПДВ). Робітникам підприємства нарахована заробітна плата у розмірі 2 630 грн за монтаж та встановлення сушарки на виробництві. Здійснено також нарахування ЄСВ у розмірі 22 % від фонду оплати праці. Після монтажу обладнання оприбутковано як основний засіб. Ліквідаційна вартість об'єкта становить 5 % від первісної вартості. Термін корисного використання складає – 5 років. Підприємство є платником ПДВ. Визначити первісну вартість об'єкта та нарахувати амортизацію за перший рік використання кумулятивним методом.

**Вправа 4.** ТОВ «Надія» здійснило будівництво виробничого цеху. Вартість будматеріалів дорівнювала 250 000 грн; витрати на оплату праці будівельників – 40 000 грн; сума ЄСВ – 22 % від фонду оплати праці; вартість послуг сторонньої організації – 24 000 грн (у т. ч. ПДВ); амортизація необоротних активів, використаних при будівництві, – 15 000 грн. Ліквідаційна вартість об'єкта становить 5 % від первісної вартості. Термін корисного використання складає – 25 років. Підприємство є платником ПДВ. Визначити первісну вартість об'єкта та нарахувати амортизацію за перший рік використання методом зменшення залишкової вартості.

**Вправа 5.** Підприємство споруджує будівлю цеху власними силами. При цьому були здійснені такі витрати: придбане будівельне обладнання на суму 68 200 грн (у т. ч. ПДВ); використані власні запаси на суму 11 000 грн; нарахована заробітна плата працівникам, які беруть участь у будівництві, – 23 200 грн; нараховано ЄСВ на фонд оплати праці – 22 %; нарахована амортизація машин і механізмів, що беруть участь у будівництві, на суму 8 000 грн. Ліквідаційна вартість об'єкта становить 5 % від первісної вартості. Термін корисного використання складає – 25 років. Підприємство є платником ПДВ. Визначити первісну вартість об'єкта та нарахувати амортизацію за перший рік використання прямолінійним методом.

**Вправа 6.** ТОВ «Мета» побудувало власними силами склад для зберігання будівельних матеріалів. Витрати на будівництво становили: будматеріали обліковою вартістю 110 600 грн; МШП – 4 200 грн; нафтопродукти – 5 100 грн; електроенергія та вода – 10 400 грн (без ПДВ); зарплата працівників, зайнятих на будівництві, – 47 600 грн; ЄСВ – 22 % від суми нарахованої зарплати; собівартість транспортних послуг допоміжного підрозділу підприємства – 4 200 грн; амортизація основних засобів, задіяних на будівництві, – 7 600 грн. Ліквідаційна вартість об'єкта становить 5 % від первісної вартості. Термін корисного використання складає – 25 років. Підприємство є платником ПДВ. Визначити первісну вартість об'єкта та нарахувати амортизацію за перший рік використання кумулятивним методом.

**Вправа 7.** Підприємство безоплатно одержало 3 ноутбуки, справедлива вартість кожного на дату отримання становить 14 200 грн. Доставку здійснювала стороння організація, вартість послуг якої склала 200 грн, у т. ч. ПДВ. Встановлення комп'ютерного забезпечення здійснював програміст підприємства, якому нараховано заробітну плату в розмірі 1 400 грн. Здійснено також нарахування ЄСВ на заробітну плату працівника. Ліквідаційна вартість об'єкта становить 5 % від первісної вартості. Термін корисного використання складає – 7 років. Підприємство є платником ПДВ. Визначити первісну вартість об'єкта та нарахувати амортизацію за перший рік використання методом зменшення залишкової вартості.

**Вправа 8.** Підприємство придбало автомобіль для директора. Вартість автомобіля склала 700 000 грн (у т. ч. ПДВ). Підприємство замовило доставку автомобіля у сторонньої організації, витрати на транспортування склали 1 750 грн (у т. ч. ПДВ). Нараховано заробітну плату працівнику, що займався пошуком автомобіля та його придбанням у розмірі 1 200 грн. Здійснено нарахування ЄСВ на суму нарахованої заробітної плати. Витрати на страхування автомобіля склали 21 000 грн. Ліквідаційна вартість об'єкта становить 5 % від первісної вартості. Термін корисного використання складає – 10 років. Підприємство є платником ПДВ. Визначити первісну вартість об'єкта та нарахувати амортизацію за перший рік використання методом прискореного зменшення залишкової вартості.



## Тести

1. Первісна вартість – це:

а) історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення)

необоротних активів;

б) первісна або переоцінена (відновна) вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості;

в) сума, за якою може бути здійснений обмін активу в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами;

г) вартість основних засобів з урахуванням їх індексації.

2. Залишкова вартість – це:

а) первісна (переоцінена) вартість за вирахуванням суми зносу;

б) первісна або переоцінена (відновна) вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості;

в) історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів;

г) вартість основних засобів з урахуванням їх індексації.

3. Вартість, що амортизується, – це:

- а) первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості;
- б) сума, за якою може бути здійснений обмін активу в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами;
- в) первісна переоцінена вартість за вирахуванням суми зносу;
- г) історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

4. Амортизація основних засобів – це:

- а) систематичний розподіл вартості, яка амортизується протягом строку корисного використання активу;
- б) сума амортизації об'єкта основних засобів накопичена з початку строку його корисного використання;
- в) період часу, протягом якого основні засоби будуть використані підприємством;
- г) витрати підприємства на придбання або створення основних засобів.

5. Метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється за терміном корисного використання об'єкта і подвоюється:

- а) метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- б) прямолінійний метод;
- в) кумулятивний метод;
- г) метод зменшення залишкової вартості.

6. Виробнича ставка амортизації визначається:

- а) (первісна вартість – ліквідаційна вартість) / плановий випуск продукції;
- б) (первісна вартість – ліквідаційна вартість) / строк корисної експлуатації;
- в) первісна вартість / плановий випуск продукції;
- г) плановий випуск / (первісна вартість – ліквідаційна вартість).

7. Сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування – це:

- а) вигоди від відновлення корисності;
- б) втрати від зменшення корисності;
- в) чиста вартість реалізації активу;
- г) немає правильної відповіді.

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 3. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 8, 27

### Тема 3. Облік нематеріальних активів за НП(С)БО 8. Облік необоротних активів, утримуваних для продажу, та припиненої діяльності за НП(С)БО 27



3.1 Загальні положення НП(С)БО 8. Визнання і оцінка нематеріальних активів

3.2 Переоцінка нематеріальних активів. Амортизація нематеріальних активів

3.3 Зменшення корисності нематеріальних активів. Вибуття нематеріальних активів

3.4 Загальні положення НП(С)БО 27. Визнання та оцінка необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу

3.5 Визнання та оцінка припиненої діяльності

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з обліку нематеріальних активів за НП(С)БО 8, а також отримати інформацію щодо необоротних активів, утримуваних для продажу, та припиненої діяльності за НП(С)БО 27

**Основні терміни і поняття:** нематеріальні активи, первісна вартість, справедлива вартість, переоцінена вартість, залишкова вартість, вартість, яка амортизується, строк корисного використання, амортизація, знос, дослідження, розробки, необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу

#### 3.1 Загальні положення НП(С)БО 8. Визнання та оцінка нематеріальних активів

НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»

Термін	Трактування
1	2
нематеріальний актив	немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
група нематеріальних активів	сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів

## Продовження таблиці 3.1

1	2
дослідження	заплановані підприємствами дослідження, які проводяться ними уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань
розробка	застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання
незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи	капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося
активний ринок	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
накопичена амортизація нематеріальних активів	сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання
немонетарні активи	усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей

*Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:*

1. права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

2. права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, тощо);

3. права на комерційні позначення (права на торговельні марки, комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

4. права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

5. авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

6. інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- ✓ витрати на дослідження;
- ✓ витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- ✓ витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- ✓ витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств або їх частини;
- ✓ витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

**Придбані (створені) нематеріальні активи** зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

**Первісна вартість придбаного нематеріального активу** складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

**Фінансові витрати не включаються до первісної вартості** нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

**Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт**, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

**Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив**, дорівнює справедливій вартості

переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

**Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів** є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 8.

**Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства**, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 8.

Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

**Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою**, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

**Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством**, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

**Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання**, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

### **3.2 Переоцінка нематеріальних активів. Амортизація нематеріальних активів**

Підприємство може здійснювати *переоцінку* за справедливою вартістю на дату балансу тих *нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок*. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Переоцінка нематеріальних активів 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.

*Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація* об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. **Індекс переоцінки**

визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

**Сума дооцінки** залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі капіталу у дооцінках та в іншому сукупному доході, а **сума уцінки** – у складі витрат звітного періоду.

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється *протягом строку їх корисного використання*, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

Нематеріальні активи з *невизначеним строком корисного використання* амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством (у розпорядчому акті) не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

- ✓ строки корисного використання подібних активів;
- ✓ моральний знос, що передбачається;
- ✓ правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- ✓ очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;
- ✓ залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з НПСБО 7.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

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

**Нарахування амортизації починається** з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. **Нарахування амортизації припиняється**, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.



### 3.3 Зменшення корисності нематеріальних активів. Вибуття нематеріальних активів

Втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів.

Сума вигід від відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів, визнана відповідно до НПСБО 28, відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів.

Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок *безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод* від його використання.

**Фінансовий результат від вибуття об'єктів** нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю.

Регістри аналітичного обліку нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

### 3.4 Загальні положення НП(С)БО 27. Визнання та оцінка необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу

НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групи активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності.

Норми НП(С)БО 27 не поширюються на оцінку таких активів, утримуваних для продажу: відстрочених податкових активів; активів, що пов'язані з виплатами працівникам по закінченні їх трудової діяльності; довгострокових фінансових активів, які оцінюються за справедливою вартістю; довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; інвестиційної нерухомості, що оцінюється за справедливою вартістю.

Основними термінами, що використовуються в цьому стандарті, є:

**Вартість використання** – це теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від використання активу та його ліквідації.

**Група вибуття** – це сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

**Компонент підприємства** – це одиниця (група одиниць), що генерує грошові кошти та може бути відділена операційно і забезпечує діяльність з виробництва та/або продажу продукції (робіт, послуг).

***Припинена діяльність*** – це ліквідований або визнаний як утримуваний для продажу компонент підприємства, який являє собою:

- а) відокремлюваний напрям або сегмент діяльності підприємства;
- б) частину єдиного скоординованого плану відмови від окремого напрямку або сегменту діяльності підприємства;
- в) дочірнє підприємство, що було придбане винятково з метою його перепродажу.

*Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу* у разі, якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Період завершення продажу *може бути продовжено* на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу.

Необоротні активи, група вибуття, відчуження яких планується в інший спосіб, ніж продаж на дату балансу, *не визнаються утримуваними для продажу*.

*Первісне визнання необоротних активів та групи вибуття* як утримуваних для продажу проводиться на дату, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються вищезазначені умови, або на дату оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.

Необоротні активи, група вибуття, які визнані утримуваними для продажу, *припиняють визнаватися у складі необоротних активів*.

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

Придбані (отримані, у т. ч. безкоштовно) активи, які визнаються необоротними активами, утримуваними для продажу, зараховуються на баланс за вартістю придбання, яка визначається відповідно до НП(С)БО 9.

Необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу, *відображаються в обліку та звітності на дату балансу за найменшою з двох величин* – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.

У разі відмови від реалізації необоротного активу, групи вибуття підприємство оцінює необоротний актив, який більше не визнається як утримуваний для продажу або виключається з групи вибуття, утримуваної для продажу, за нижчою з оцінок:

а) балансовою вартістю необоротного активу або групи вибуття на момент їх визнання як утримуваних для продажу, скоригованою на суми амортизації та переоцінки, які було б визнано за період його утримання для продажу;  
або б) вищою з оцінок: чистою вартістю реалізації необоротного активу або вартістю використання.

### 3.5 Визнання та оцінка припиненої діяльності

Якщо компонент підприємства, який відповідає ознакам припиненої діяльності, вибув через безпосереднє припинення (ліквідацію) діяльності з виробництва та/або продажу продукції (робіт, послуг), то підприємство оцінює і відображає результати зазначеної операції у складі *доходів та витрат припиненої діяльності* на дату фактичного вибуття активів та погашення зобов'язань.

Для погашення зобов'язань підприємства, що виникають у зв'язку з визнанням компонента підприємства, який відповідає ознакам припиненої діяльності, утримуваним для продажу, і обумовлені вимогами законодавства, договорів або при прийнятті на себе добровільно перед фізичними та юридичними особами у зв'язку з таким припиненням діяльності (вихідна допомога та інші виплати при звільненні, штрафи, пені за порушення умов договорів тощо), створюються забезпечення відповідно до НП(С)БО 11 «Зобов'язання».

При прийнятті керівним органом управління підприємства рішення про відмову від припинення діяльності створені (визнані) відповідно до цього пункту забезпечення сторнуються.

Якщо суб'єкт господарювання більше не класифікує свого компонента як утримуваного для продажу, то результати діяльності такого компонента, що раніше визнавалися як від припиненої діяльності, необхідно рекласифікувати і віднести до доходів або витрат діяльності.

Підприємство подає у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) за період, у якому відбулося фактичне вибуття його компонента шляхом ліквідації або продажу, єдиний показник, який містить:

- прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування;
- прибуток (збиток) від переоцінки необоротних активів, групи вибуття, які утворюють припинену діяльність та оцінюються за чистою вартістю реалізації.

## Контрольні питання



1. Що таке нематеріальний актив та які основні групи нематеріальних активів Вам відомі?
2. Які критерії визнання нематеріальних активів? Що не визнається нематеріальним активом?
3. Який порядок формування первісної вартості нематеріальних активів, отриманих різними шляхами?
4. Опишіть порядок переоцінки нематеріальних активів.
5. Які особливості амортизації нематеріальних активів можна назвати?
6. Що слід розуміти під зменшенням корисності нематеріальних активів?
7. Як здійснюється вибуття нематеріальних активів?
8. Які критерії необоротного активу та груп вибуття, щоб визнаватися утримуваними для продажу? Який порядок їх оцінки?
9. Назвіть особливості визнання та оцінки припиненої діяльності.

## Практичні завдання з рекомендаціями до виконання



**Завдання 1.** ТОВ «Надія» виконало розробку комп'ютерної програми. В процесі розробки підприємство понесло наступні витрати: витрати на курси підвищення кваліфікації робітників, зайнятих розробкою програми – 12 800 грн, у т. ч. ПДВ; нараховано заробітну плату розробникам – 24 600 грн; нараховано ЄСВ на фонд заробітної плати розробників (22 %); витрати на державну реєстрацію авторських прав – 1 400 грн; сума амортизації комп'ютера, використаного для розробки – 640 грн; вартість використаних матеріалів – 750 грн. Підприємство є платником ПДВ. Визначити первісну вартість комп'ютерної програми.

Первісна вартість комп'ютерної програми = нарахована заробітна плата + сума ЄСВ + витрати на реєстрацію + вартість використаних матеріалів

Первісна вартість комп'ютерної програми = 24 600 + (24600 \* 0,22) + 1400 + 750 = 32 162 грн

**Завдання 2.** ТОВ «Надія» здійснює переоцінку нематеріального активу. Первісна вартість програмного забезпечення – 404 036 грн. Накопичена сума зносу – 162 593 грн. На дату переоцінки справедлива вартість програмного забезпечення становить 195 500 грн. Здійснити переоцінку програмного забезпечення.

1) Визначаємо залишкову вартість програмного забезпечення:

404 036 – 162 593 = 241 443 грн

2) Розраховуємо індекс переоцінки:

$$195\,500 / 241\,443 = 0,809715$$

3) Здійснюємо переоцінку програмного забезпечення:

Переоцінена первісна вартість = Первісна вартість \* Індекс переоцінки

$$404\,036 * 0,809715 = 327\,154 \text{ грн}$$

Переоцінений знос = Накопичений знос \* Індекс переоцінки

$$162\,593 * 0,809715 = 131\,654 \text{ грн}$$

Переоцінена балансова вартість програмного забезпечення становить:

$$327\,154 - 131\,654 = 195\,500 \text{ грн}$$

**Завдання 3.** ТОВ «Надія» реалізувало право на науковий винахід за ціною 45 000 грн (в т. ч. ПДВ). Первісна вартість реалізованого нематеріального активу – 85 000 грн, а нарахований знос упродовж строку експлуатації – 50 000 грн. Визначити фінансовий результат від реалізації нематеріального активу.

1. Визначаємо залишкову вартість нематеріального активу = 85 695 - 50000 = 35 695 грн

2. Знаходимо вартість реалізації без ПДВ = 45 000 / 120 \* 100 = 37 500 грн

3. Розраховуємо фінансовий результат від реалізації = 37 500 - 35 695 = 1 805 грн.

### Вправи для самостійної роботи



**Вправа 1.** Підприємство придбало програмне забезпечення для потреб бухгалтерії на суму 75 200 грн, у т. ч. ПДВ. Термін корисного використання об'єкта нематеріальних активів складає – 5 років. Бухгалтерську програму налаштував програміст сторонньої організації, який надав рахунок за свої послуги на суму 5 750 грн, у т. ч.

ПДВ. На підприємстві прийнято рішення про нарахування амортизації прямолінійним методом. Визначити первісну вартість програмного забезпечення. Нарахувати амортизацію на об'єкт за перший рік використання.

**Вправа 2.** Підприємство реалізувало право на торговельну марку за ціною 231 800 грн (в т. ч. ПДВ). Первісна вартість реалізованого нематеріального активу – 601 300 грн, а нарахований знос упродовж строку експлуатації – 398 560 грн. Визначити фінансовий результат від реалізації нематеріального активу.

**Вправа 3.** Підприємство придбало програмне забезпечення для потреб бухгалтерії на суму 82 100 грн, у т. ч. ПДВ. Термін корисного використання об'єкта нематеріальних активів складає – 5 років. Бухгалтерську програму налаштував програміст підприємства, якому було нараховано заробітну плату в розмірі 12 320 грн, сума ЄСВ склала 22 % від нарахованої зарплати. На

підприємстві прийнято рішення про нарахування амортизації прямолінійним методом. Визначити первісну вартість програмного забезпечення. Наррахувати амортизацію на об'єкт за перший рік використання.

**Вправа 4.** Підприємство здійснює переоцінку нематеріального активу. Первісна вартість бухгалтерської програми – 89 300 грн. Накопичена сума зносу – 31 703 грн. На дату переоцінки справедлива вартість програмного забезпечення становить 107 200 грн. Здійснити переоцінку комп'ютерної програми.

**Вправа 5.** Підприємство реалізувало право на корисну модель за ціною 77 000 грн (в т. ч. ПДВ). Первісна вартість реалізованого нематеріального активу – 121 500 грн, а нарахований знос упродовж строку експлуатації – 46 253 грн. Визначити фінансовий результат від реалізації нематеріального активу.

**Вправа 6.** Підприємство придбало програмне забезпечення для потреб керівництва на суму 153 800 грн, у т. ч. ПДВ. Термін корисного використання об'єкта нематеріальних активів складає – 5 років. Придбану програму налаштував програміст сторонньої організації, який надав рахунок за свої послуги на суму 11 960 грн, у т. ч. ПДВ. На підприємстві прийнято рішення про нарахування амортизації прямолінійним методом. Визначити первісну вартість програмного забезпечення. Наррахувати амортизацію на об'єкт за перший рік використання.

**Вправа 7.** Підприємство здійснює переоцінку нематеріального активу. Первісна вартість комп'ютерної програми – 204 100 грн. Накопичена сума зносу – 81 203 грн. На дату переоцінки справедлива вартість програмного забезпечення становить 79 630 грн. Здійснити переоцінку комп'ютерної програми.

**Вправа 8.** Підприємство реалізувало право користування надрами за ціною 584 000 грн (в т. ч. ПДВ). Первісна вартість реалізованого нематеріального активу – 411 460 грн, а нарахований знос упродовж строку експлуатації – 189 201 грн. Визначити фінансовий результат від реалізації нематеріального активу.



### Тести

1. Визначаються активом і підлягають відображенню у складі нематеріальних активів:
  - а) витрати на розробку нематеріального активу;
  - б) витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
  - в) витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
  - г) витрати на рекламу та просування продукції на ринку.

2. Які витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів?

- а) фінансові витрати;
- б) мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню;
- в) витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням нематеріального активу та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням;
- г) немає правильної відповіді.

3. Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є:

- а) їх справедлива вартість на дату отримання;
- б) погоджена засновником підприємства (учасником) їх справедлива вартість;
- в) витрати на дослідження та розробки;
- г) немає правильної відповіді.

4. Індекс переоцінки нематеріальних активів визначається:

- а) різницею між залишковою вартістю об'єкта, який переоцінюється, і його справедливою вартістю;
- б) діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість;
- в) сумою справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, і його залишкової вартості;
- г) множенням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

5. Фінансовий результат від вибуття нематеріальних активів визначається як:

- а) добуток доходу і залишкової вартості;
- б) різниця між первісною вартістю і доходом від вибуття;
- в) різниця між доходом від вибуття і залишковою вартістю;
- г) сума доходу від вибуття та залишкової вартості.

6. Сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції – це:

- а) нематеріальні активи;
- б) немонетарні активи;
- в) групи вибуття;
- г) запаси.

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

- а) нараховується;
- б) не нараховується;
- в) нараховується частково;
- г) немає правильної відповіді.

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 4. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 9, 30

### Тема 4. Облік запасів за НП(С)БО 9. Облік біологічних активів за НП(С)БО 30



- 4.1 Загальні положення НП(С)БО 9. Визнання та первісна оцінка виробничих запасів, готової продукції та товарів
- 4.2 Оцінка вибуття запасів. Оцінка запасів на дату балансу
- 4.3 Загальні положення НП(С)БО 30. Визнання та оцінка біологічних активів
- 4.4 Доходи та витрати сільськогосподарської діяльності

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з обліку запасів за НП(С)БО 9, а також отримати інформацію щодо біологічних активів за НП(С)БО 30

**Основні терміни і поняття:** запаси, первісна вартість, методи оцінки вибуття запасів, чиста вартість реалізації запасів, біологічні активи, справедлива вартість, біологічні перетворення, сільськогосподарська продукція

#### 4.1 Загальні положення НП(С)БО 9. Визнання та первісна оцінка виробничих запасів, готової продукції та товарів

НП(С)БО 9 «Запаси» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»

Термін	Трактування
запаси	активи, які: - утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) 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
первісна вартість	фактична собівартість запасів, визначена відповідно до законодавства
відновлювальна вартість	сучасна собівартість придбання
чиста вартість реалізації запасів	очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію



Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

1. сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

2. незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

3. готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

4. товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

5. малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

6. поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за НП(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

**Придбані (отримані) або вироблені запаси** зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків та знижок, наданих постачальником (продавцем);

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка

відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. *Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається* діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітної місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

• інші витрати, 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.

У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

**Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства,** визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за НП(С)БО 16 «Витрати».

**Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства,** визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 9.

**Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно,** визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 9.

**Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси,** дорівнює балансовій вартості переданих запасів. 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 звітної періоду.

**Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси,** визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Подібними вважаються запаси, що мають подібне призначення або умови використання.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- ✓ понаднормові втрати і нестачі запасів;
- ✓ витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні у виробничому процесі перед наступним етапом виробництва;
- ✓ фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»);

- ✓ витрати на продаж;
- ✓ загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

#### 4.2 Оцінка вибуття запасів. Оцінка запасів на дату балансу

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ❖ ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- ❖ середньозваженої собівартості;
- ❖ собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- ❖ нормативних затрат;
- ❖ ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються **за ідентифікованою собівартістю**.

Оцінка **за середньозваженою собівартістю** проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Оцінка запасів **за методом ФІФО** базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до підприємства, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка **за нормативними затратами** 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. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Оцінка **за цінами продажу** заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. **Собівартість реалізованих товарів** визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. **Сума торговельної націнки** на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього

відсотку торговельної націнки. *Середній відсоток торговельної націнки* визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітнього місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і продаж.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітнього періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітнього періоду.

#### **4.3 Загальні положення НП(С)БО 30. Визнання та оцінка біологічних активів**

НП(С)БО 30 «Біологічні активи» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію під час збирання врожаю та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»

Термін	Трактування
1	2
біологічний актив	жива тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи
біологічні перетворення	процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та/або кількісні зміни біологічних активів
сільськогосподарська діяльність	процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів

1	2
довгострокові біологічні активи	усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами
поточні біологічні активи	біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі
сільськогосподарська продукція	актив, одержаний в результаті збирання врожаю, призначений для продажу, безоплатної передачі, переробки або внутрішньогосподарського споживання
додаткові біологічні активи	біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень

*Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом*, якщо підприємство контролює їх в результаті минулих подій, існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

*Об'єктом бухгалтерського обліку є окремих вид біологічних активів або їх група.*

*Біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю зменшеною на очікувані витрати на продаж, крім випадків, коли справедливую вартість достовірно визначити неможливо.*

*Якщо справедливую вартість достовірно визначити неможливо, біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до НПСБО 7 або НПСБО 9.*

*Безоплатно отримані біологічні активи, у тому числі і як внесок до статутного капіталу, при їх первісному визнанні оцінюються відповідно до НПСБО 30.*

*Додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж або за виробничою собівартістю відповідно до НПСБО 16 «Витрати».*

*Довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю з урахуванням накопиченої амортизації і втрат від зменшення корисності відповідно до НПСБО 7 та НПСБО 28.*

*Поточні біологічні активи та додаткові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю відповідно до НПСБО 9, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво.*

*Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж або за виробничою собівартістю відповідно до НПСБО 16.*

*Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до НПСБО 9.*

Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

1. Останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство).

2. Ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

3. Додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

#### **4.4 Доходи та витрати сільськогосподарської діяльності**

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, *визначаються витратами операційної діяльності*. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група) відповідно до НП(С)БО 16.

Доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного) року, визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Зазначені доходи (витрати) включаються до складу *інших операційних доходів (витрат)*.

*Фінансовий результат від операцій з біологічними активами та сільськогосподарською продукцією* складається з:

1. Фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

2. Фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на продаж.

3. Фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж.

Доходи від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на продаж, визначаються відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід».

При цьому собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації.

### Контрольні питання



1. Що таке запаси та які основні види запасів Вам відомі?
2. Які умови визнання запасів активом та які витрати не включаються до первісної вартості запасів?
3. Яким чином запаси можуть надходити на підприємство та як при цьому проводиться їх оцінка?
4. Що представляють собою транспортно-заготівельні витрати та яка методика їх розподілу?
5. Як здійснюється оцінка запасів при їх вибутті? Дайте коротку характеристику основним методам вибуття запасів.
6. Що слід розуміти під біологічним активом? Які їх види Вам відомі?
7. Як здійснюється оцінка біологічних активів?
8. Що Вам відомо про ціни активного ринку, на яких ґрунтується справедлива вартість біологічних активів?
9. Опишіть особливості відображення в обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності.

### Практичні завдання з рекомендаціями до виконання



**Завдання 1.** ТОВ «Надія» за договором купівлі-продажу придбало запчастини для автомобілів. Вартість запчастин за договором з постачальником склала 135 000 грн, у т. ч. ПДВ. Транспортні витрати на доставку запчастин сторонньою організацією склали 1 100 грн, у т. ч. ПДВ. Сторонньою організацією були надані інформаційні послуги з пошуку запчастин на суму 560 грн, у т. ч. ПДВ. Витрати зі страхування ризиків доставки запчастин склали 450 грн. Працівникам підприємства, за розвантаження запчастин нараховано заробітну плату на суму 2 700 грн. Крім цього, було нараховано суму ЄСВ (22 %) на фонд оплати праці задіяних працівників. Підприємство є платником ПДВ. Визначити первісну вартість запчастин.

Первісна вартість запчастин = вартість за договором без ПДВ + транспортні витрати без ПДВ + інформаційні послуги з пошуку запчастин без ПДВ + витрати зі страхування ризиків + заробітна плата працівникам + сума ЄСВ на заробітну плату

Первісна вартість запчастин =  $135\,000/120*100 + 1\,100/120*100 + 560/120*100 + 450 + 2700 + 2700*0,22 = 117\,627,33$  грн

**Завдання 2.** У звітному періоді ТОВ «Надія» придбало у постачальника 800 л палива за ціною 48 грн, в т. ч. ПДВ. Як внесок до статутного капіталу отримано 300 л за ціною 47,67 грн, в т. ч. ПДВ. За звітний період було використано дизпалива на потреби виробництва 350 л, для загальногосподарських потреб 140 л. Залишок дизельного палива на початок періоду склав 20 л за ціною 39,25 грн за літр. Визначити за методом середньозваженої собівартості вартість використаного дизпалива та залишок палива на кінець звітного періоду.

- 1) Визначаємо вартість початкового залишку по паливу =  $20 * 39,25 = 785,00$  грн
- 2) Визначаємо вартість надходжень:
  - від постачальника =  $800 * (48 / 120 * 100) = 32\ 000,00$  грн
  - як внесок до статутного капіталу =  $300 * (47,67 / 120) * 100 = 11\ 917,50$  грн
- 3) Визначаємо загальну кількість надходжень =  $800 + 300 = 1100$  л
- 4) Середньозважена собівартість =  $(785,00 + 32\ 000,00 + 11\ 917,50) / (20 + 1100) = 39,91$  грн
- 5) Розраховуємо вартість використаного дизпалива:
  - на потреби виробництва =  $350 * 39,91 = 13\ 969,53$  грн
  - для загальногосподарських потреб =  $140 * 39,91 = 5\ 587,81$  грн
- 6) Визначаємо залишок дизпалива на кінець періоду =  $20 + 1100 - 350 - 140 = 630$  л
- 7) Розраховуємо вартість дизпалива на кінець періоду =  $630 * 39,91 = 25\ 145,16$  грн

**Завдання 3.** За звітний період ТОВ «Надія» придбало у постачальника запчастини – 120 шт. за ціною 130 грн, в т. ч. ПДВ, від підзвітних осіб оприбутковано 100 шт. за ціною 110 грн, в т. ч. ПДВ. За звітний період було використано запчастин для потреб збуту 350 шт. Залишок запчастин на початок періоду складав 150 шт. за ціною 100 грн. Визначити ціну вибуття запчастин за методом ФІФО.

Визначаємо ціни придбання запчастин без ПДВ:

1-ше придбання  $130 / 120 * 100 = 108,33$  грн

2-ге придбання  $110 / 120 * 100 = 91,67$  грн

Початковий залишок  $150 * 100 = 15\ 000,00$  грн

Надходження  $120 * 108,33 = 13\ 000,00$  грн

$100 * 91,67 = 9\ 166,67$  грн

Використання 350 шт.

зокрема  $150 * 100 = 15\ 000,00$  грн

$120 * 108,33 = 13\ 000,00$  грн

$80 * 91,67 = 7\ 333,33$  грн

Кінцевий залишок  $20 * 91,67 = 1\ 833,33$  грн



**Завдання 4.** Здійснити розподіл транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), якщо вартість запасів на початок місяця становила 120 450 грн, надійшло за місяць – 283 560 грн, вибуло за місяць – 89 500 грн. Сума транспортно-заготівельних витрат відповідно склала: на початок місяця – 35 050 грн, за місяць – 86 200 грн.

	Вартість запасів	ТЗВ
Початковий залишок	120 450	35 050
Надходження	283 560	86 200
Вибуття	89 500	26 860,41
Кінцевий залишок	314 510	94 389,59

$(35\ 050 + 86\ 200) / (120\ 450 + 283\ 560) * 89\ 500 = 26\ 860,41$  грн

### Вправи для самостійної роботи



**Вправа 1.** На початку звітного періоду на підприємстві залишилось 210 кг матеріалів за ціною 38 грн/кг. Протягом звітного періоду підприємство придбало матеріали (ціна вказана з ПДВ):

- 01.12 – 350 кг за ціною 45 грн/кг.
- 06.12 – 440 кг за ціною 49 грн/кг.
- 11.12 – 290 кг за ціною 52 грн/кг.

Вибуло:

- 09.12 – 320 кг
- 13.12 – 380 кг.

Підприємство є платником ПДВ. Визначити за методом середньозваженої собівартості вартість запасів, відпущених у виробництво. Визначити залишок на кінець місяця.

**Вправа 2.** Оцінити вартість вибуття запасів, якщо відомо, що залишок матеріалів на складі на початок місяця – 190 шт. по 150 грн. Протягом місяця відбувся такий рух матеріалів:

Надходження (ціна вказана з ПДВ):

- 01. 12 – 210 шт. по 120 грн.
- 02. 12 – 150 шт. по 98 грн.
- 10. 02 – 430 шт. по 107 грн.

Вибуття:

- 12. 12 – 350 шт.
- 15. 12 – 400 шт.

Підприємство є платником ПДВ. Визначити вибуття матеріалів за методом ФІФО, визначити залишки матеріалів.

**Вправа 3.** На початку звітнього періоду на підприємстві залишилось 100 кг матеріалів ціною 5 грн. Протягом звітнього періоду підприємство придбало матеріали (ціна вказана з ПДВ):

- 01.12 – 60 кг ціною 7 грн/кг
- 05.12 – 230 кг ціною 7,4 грн/кг
- 10.12 – 150 кг ціною 8 грн/кг.

Підприємство не є платником ПДВ. У цьому ж звітньому періоді у виробництво відпущено матеріали в кількості 340 кг. Провести оцінку за середньозваженою собівартістю відпущених у виробництво матеріалів. Визначити залишок на кінець місяця.

**Вправа 4.** На початку звітнього періоду на підприємстві залишилось 200 кг матеріалів за ціною 28 грн/кг. Протягом звітнього періоду підприємство придбало матеріали (ціна вказана з ПДВ):

- 01.12 – 350 кг за ціною 35 грн/кг.
- 05.12 – 420 кг за ціною 29 грн/кг.
- 10.12 – 280 кг за ціною 22 грн/кг.

Вибуло:

06.12 – 320 кг

11.12 – 290 кг.

Підприємство не є платником ПДВ. Визначити за методом ФІФО собівартість запасів, відпущених у виробництво. Визначити залишок на кінець місяця.

**Вправа 5.** Залишок товарів на початок місяця: 100 од. по 10 грн.

Надійшло товарів:

03. 12 – 300 од. по 15 грн.

08. 12 – 200 од. по 12 грн.

15. 12 – 700 од. по 13 грн.

Вибуло товарів:

05. 12 – 200 од.

10. 12 – 400 од.

24. 12 – 300 од.

Ціни вказані з ПДВ. Підприємство є платником ПДВ. Визначити вибуття товарів методом середньозваженої собівартості. Визначити залишок на кінець місяця.

**Вправа 6.** Оцінити вибуття запасів за звітний період, якщо відомо, що залишок запасів певного виду на складі на початок місяця – 160 шт. за ціною 110 грн. Протягом місяця відбувся такий рух запасів:

Надходження:

01.12 – 230 шт. за ціною 120 грн.

04.12 – 370 шт. за ціною 130 грн.

07.12 – 250 шт. за ціною 170 грн.

Вибуло:

08.12 – 600 шт.

14.12 – 200 шт.

Ціни вказані з ПДВ. Підприємство є платником ПДВ. При оцінці вибуття запасів застосувати метод ФІФО. Визначити залишок на кінець місяця.

**Вправа 7.** Оцінити вартість вибуття запасів методом середньозваженої собівартості, якщо відомо, що залишок запасів на складі на початок місяця – 120 кг за ціною 22 грн.

Надходження:

02.12 – 90 кг за ціною 30 грн.

04.12 – 170 кг за ціною 27 грн.

05.12 – 100 кг за ціною 24 грн.

Вибуття:

12.12 – 350 кг.

Ціни вказані з ПДВ. Підприємство є платником ПДВ. Визначити також залишок на кінець місяця.

**Вправа 8.** Оцінити вартість вибуття запасів методом ФІФО, якщо відомо, що залишок запасів на складі на початок місяця – 145 кг за ціною 29 грн.

Надходження:

02.12 – 95 кг за ціною 36 грн.

04.12 – 180 кг за ціною 25 грн.

05.12 – 120 кг за ціною 27 грн.

Вибуття:

06.12 – 400 кг.

Ціни вказані з ПДВ. Підприємство не є платником ПДВ. Визначити також залишок на кінець місяця.



## Тести

1. Придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за:

- а) первісною вартістю;
- б) справедливою вартістю;

- в) ринковою вартістю;
- г) залишковою вартістю.

2. Первинною вартістю запасів, отриманих підприємством безоплатно, визнається їх:

- а) справедлива вартість;
- б) ліквідаційна вартість;
- в) балансова вартість;
- г) залишкова вартість.

3. Який варіант формування фактичної собівартості матеріалів на підприємствах є методологічно правильним:

- а) за вартістю матеріалів за цінами постачання з ПДВ;
- б) за цінами постачання без ПДВ;
- в) за цінами постачання з ПДВ і транспортні витрати з ПДВ;
- г) за вартості матеріалів за цінами постачання без ПДВ і транспортно-заготівельні витрати без ПДВ.

4. Фактична собівартість придбаних виробничих запасів включає:

- а) витрати на збут;
- б) адміністративні витрати;
- в) матеріальні витрати;
- г) транспортно-заготівельні витрати.

5. Метод ідентифікованої собівартості передбачає:

- а) оцінку запасів із кожної одиниці, діленням сумарної вартості на сумарну кількість залишку запасів на початок періоду та одержаних за період запасів;
- б) оцінку запасів, що відпускаються для спеціальних замовлень і проектів;
- в) застосування підприємством середнього відсотка торгової націнки;
- г) застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормативних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

6. Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що:

- а) запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство;
- б) запаси оцінюються шляхом ділення сумарної вартості їх за залишку на початок звітного місяця й вартості одержаних протягом місяця запасів на сумарну кількість запасів на початок місяця і одержаних у звітному місяці запасів;
- в) запаси використовуються у послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство;
- г) запаси оцінюються шляхом застосування норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

7. Біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі – це:

- а) довгострокові біологічні активи;
- б) поточні біологічні активи;
- в) виробничі запаси;
- г) незавершене виробництво.

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 5. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 10

### Тема 5. Облік дебіторської заборгованості за НП(С)БО 10



5.1 Загальні положення НП(С)БО 10. Визнання та оцінка дебіторської заборгованості

5.2 Резерв сумнівних боргів щодо дебіторської заборгованості: сутність та порядок визначення

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з обліку дебіторської заборгованості за НП(С)БО 10

**Основні терміни і поняття:** дебіторська заборгованість, дебітори, довгострокова дебіторська заборгованість, поточна дебіторська заборгованість, сумнівний борг, безнадійна дебіторська заборгованість, чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості, резерв сумнівних боргів

#### 5.1 Загальні положення НП(С)БО 10. Визнання та оцінка дебіторської заборгованості

НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»

Термін	Трактування
1	2
дебіторська заборгованість	сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату
дебітори	юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів
довгострокова дебіторська заборгованість	сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу
поточна дебіторська заборгованість	сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу
безнадійна дебіторська заборгованість	поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності

1	2
сумнівний борг	поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником
чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості	сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума.

*Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги* визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та *оцінюється за первісною вартістю*. У разі відстрочення платежу за продукцію, товари, роботи, послуги з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості та номінальною сумою грошових коштів та/ або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію, товари, роботи, послуги, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (процентами) у періоді її нарахування.

Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Виключення безнадійної дебіторської заборгованості з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів безнадійна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги списується з активів на інші операційні витрати. Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів.

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. Частина довгострокової дебіторської заборгованості, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, відображається на ту саму дату в складі поточної дебіторської заборгованості.

Довгострокова дебіторська заборгованість відображається в балансі за її теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом включає заборгованість фінансових і податкових органів, а також авансові платежі,

переплату за податками і зборами, іншими платежами до бюджету та відображається в балансі із виділенням заборгованості з податку на прибуток.

## **5.2 Резерв сумнівних боргів щодо дебіторської заборгованості: сутність та порядок визначення**

Резерв сумнівних боргів – це резерв, який створюється з метою покриття у майбутньому безнадійної дебіторської заборгованості.

Згідно з п. 8 НП(С)БО 10, величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності.

За *методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості* величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За *методом застосування коефіцієнта сумнівності* величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

*Коефіцієнт сумнівності* може розраховуватися такими способами:

- ✓ визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- ✓ класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- ✓ визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років.

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.

*Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги* здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат.

## Контрольні питання



1. Що таке дебіторська заборгованість та хто такі дебітори?

2. Які основні види дебіторської заборгованості Вам відомі?

3. В чому різниця між безнадійною дебіторською заборгованістю та сумнівним боргом?

4. Які умови визнання дебіторської заборгованості активом підприємства?

5. Який порядок оцінки дебіторської заборгованості на момент виникнення та на дату балансу?

6. Що представляє собою резерв сумнівних боргів? Які існують методи визначення резерву сумнівних боргів?

7. Опишіть порядок визначення резерву сумнівних боргів методом застосування коефіцієнта сумнівності.

## Практичні завдання з рекомендаціями до виконання



**Завдання 1.** За 2023 рік підприємство має чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати в розмірі 18 000 000 грн.

Підприємство визначає величину сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати. Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Таблиця 5.2 – Вихідні дані для розрахунку резерву сумнівних боргів

Рік	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати, грн	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною, грн
2020	8 000 000	5 000
2021	10 000 000	7 000
2022	15 000 000	9 000
Разом	33 000 000	21 000

1. Визначаємо коефіцієнт сумнівності дебіторської заборгованості:

$$21\,000 / 33\,000\,000 = 0,0006$$

2. Розраховуємо суму резерву сумнівних боргів за 2023 рік:

$$18\,000\,000 * 0,0006 = 10\,800 \text{ грн}$$

**Завдання 2.** Підприємство протягом року реалізувало продукцію чотирьом іншим підприємствам. Обсяги продажів та заборгованість, яка, з різних причин, залишалась непогашеною за підприємствами наведено в таблиці 5.3.



Таблиця 5.3 – Вихідні дані для розрахунку резерву сумнівних боргів

Показники	Підприємство А	Підприємство Б	Підприємство В	Підприємство Г
Обсяги продажів, грн	200 697	350 000	400 573	560 000
Непогашена заборгованість, грн	4 000	7 761	12 000	28 769

Визначити: ризик неповерненості боргів за кожним підприємством та в середньому; суму резерву сумнівних боргів, яку необхідно сформувати підприємству.

1. Визначаємо ризик неповернення:

Підприємство А =  $4\,000 / 200\,697 = 0,020$  або 2,0 %;

Підприємство Б =  $7\,761 / 350\,000 = 0,022$  або 2,2 %;

Підприємство В =  $12\,000 / 400\,573 = 0,030$  або 3,0 %;

Підприємство Г =  $28\,769 / 560\,000 = 0,051$  або 5,1 %.

2. Розраховуємо середній ризик неповернення боргів:

$(4\,000 + 7\,761 + 12\,000 + 28\,769) / (200\,697 + 350\,000 + 400\,573 + 560\,000)$

\* 100 =  $52\,530 / 1\,511\,270 = 0,0348$  або 3,48 %

3. Знаходимо суму резерву сумнівних боргів:

$1\,511\,270 * 3,48\% = 52\,592,20$  грн

**Завдання 3.** Дебіторська заборгованість на 31 грудня 2023 року становить 854 000 грн, з наступним розподілом за строками її непогашення:

1-ша група (до одного року) – 580 000 грн;

2-га група (від 1 року до 3 років) – 223 000 грн;

3-тя група (більше трьох років) – 51 000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2023 року становить 5 650 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості на 31 грудня 2023 року підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Таблиця 5.4 – Вихідні дані за три роки для розрахунку резерву сумнівних боргів

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи, грн			Заборгованість, що визнана безнадійною, грн		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.20	1 800 000	185 600	16 200	1 400	2 200	1 850
31.12.21	3 650 000	156 900	34 900	4 100	1 700	2 400
31.12.22	2 890 000	125 400	23 400	3 050	3 290	4 200

Визначити коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості та величину резерву сумнівних боргів.

1. Розраховуємо загальні суми заборгованості в розрізі груп:

Дебіторська заборгованість 1-шої групи =  $1\,800\,000 + 3\,650\,000 + 2\,890\,000$   
= 8 340 000 грн

Дебіторська заборгованість 2-ої групи =  $185\,600 + 156\,900 + 125\,400$  =  
467 900 грн

Дебіторська заборгованість 3-ої групи =  $16\,200 + 34\,900 + 23\,400$  =  
74 500 грн

Безнадійна заборгованість 1-шої групи =  $1\,400 + 4\,100 + 3\,050$  = 8 550 грн

Безнадійна заборгованість 2-ої групи =  $2\,200 + 1\,700 + 3\,290$  = 7 190 грн

Безнадійна заборгованість 3-ої групи =  $1\,850 + 2\,400 + 4\,200$  = 8 450 грн

2. Визначаємо коефіцієнт сумнівності для кожної групи:

Коефіцієнт сумнівності 1-ї групи =  $8\,550 / 8\,340\,000 = 0,001$

Коефіцієнт сумнівності 2-ї групи =  $7\,190 / 467\,900 = 0,015$

Коефіцієнт сумнівності 3-ї групи =  $8\,450 / 74\,500 = 0,113$

3. Знаходимо величину резерву сумнівних боргів на 31 грудня 2023 року:

$580\,000 * 0,001 = 580,00$

$223\,000 * 0,015 = 3\,345,00$

$51\,000 * 0,113 = 5\,763,00$

Всього = 9 688,00 грн

З урахуванням залишку резерву сумнівних боргів слід донарахувати ще 4 038,00 грн ( $9\,688 - 5\,650$ ) з включенням до витрат грудня 2023 року.

### Вправи для самостійної роботи



**Вправа.** Користуючись вихідними даними (таблиця 5.5), наведеними нижче, виконати індивідуальне завдання (розрахувати резерв сумнівних боргів) по варіантам.

Дебіторська заборгованість на 31 грудня 2023 року становить 986 000 грн, з наступним розподілом за строками її непогашення:

1-ша група (до одного року) – 710 500 грн;

2-га група (від 1 року до 3 років) – 193 400 грн;

3-тя група (більше трьох років) – 82 100 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2023 року становить 3270 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості на 31 грудня 2023 року підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Таблиця 5.5 – Вихідні дані для розрахунку резерву сумнівних боргів умовного підприємства

Варіант 1	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи, грн			Заборгованість, що визнана безнадійною, грн		
Дата балансу	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.20	1 240 000	182 600	19 200	1 100	2 200	1 270
31.12.21	3 650 000	151 900	30 900	4 000	1 900	2 400
31.12.22	2 120 000	127 400	21 400	3 750	3 290	3 100
Варіант 2	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи, грн			Заборгованість, що визнана безнадійною, грн		
Дата балансу	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.20	1 800 000	180 600	15 200	1 400	3 200	1 850
31.12.21	4 550 000	156 900	39 900	4 300	6 700	3 400
31.12.22	2 190 000	145 700	27 400	3 250	1 290	7 200
Варіант 3	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи, грн			Заборгованість, що визнана безнадійною, грн		
Дата балансу	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.20	1 300 000	115 600	16 100	2 400	2 200	4 850
31.12.21	3 150 000	256 900	32 900	3 100	3 700	3 400
31.12.22	2 890 000	125 200	27 400	9 050	2 290	3 200
Варіант 4	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи, грн			Заборгованість, що визнана безнадійною, грн		
Дата балансу	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.20	1 460 000	186 600	15 200	4 400	2 900	1 750
31.12.21	3 720 000	154 900	33 900	2 100	1 400	2 300
31.12.22	2 820 000	121 400	23 400	3 020	3 090	4 600
Варіант 5	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи, грн			Заборгованість, що визнана безнадійною, грн		
Дата балансу	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.20	1 730 000	195 600	12 200	1 630	2 040	1 650
31.12.21	3 120 000	142 900	31 900	4 250	1 200	2 750
31.12.22	2 830 000	126 400	27 400	3 050	3 290	4 100
Варіант 6	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи, грн			Заборгованість, що визнана безнадійною, грн		
Дата балансу	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.20	1 550 000	165 600	15 200	2 100	2 100	2 850
31.12.21	4 110 000	146 100	37 900	3 500	2 600	1 400
31.12.22	3 890 000	123 400	21 400	3 010	3 160	3 200

Продовження таблиці 5.5

Варіант 7	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи, грн			Заборгованість, що визнана безнадійною, грн		
Дата балансу	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.20	2 100 000	167 600	16 300	2 400	2 300	1 650
31.12.21	3 690 000	146 900	34 400	4 600	1 700	2 300
31.12.22	1 790 000	121 400	23 500	3 950	3 590	4 700

  

Варіант 8	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи, грн			Заборгованість, що визнана безнадійною, грн		
Дата балансу	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.20	1 300 000	195 200	13 200	2 100	2 600	1 550
31.12.21	4 150 000	116 900	31 900	4 600	1 300	2 200
31.12.22	3 290 000	175 400	28 400	3 250	3 490	4 700

Визначити коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості та величину резерву сумнівних боргів.



### Тести

1. Заборгованість юридичних та фізичних осіб, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів або інших активів – це:

а) дебіторська заборгованість;

б) кредиторська заборгованість;

в) поточна заборгованість;

г) сумнівна заборгованість.

2. Резерв сумнівних боргів створюється за:

а) дебіторською заборгованістю;

б) дебіторською та кредиторською заборгованістю;

в) поточними зобов'язаннями;

г) кредиторською заборгованістю.

3. В якій формі фінансової звітності відображають інформацію про дебіторську заборгованість?

а) баланс;

б) звіт про фінансові результати;

в) звітність за сегментами;

г) звіт про власний капітал.

4. Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності – це:

- а) безнадійна дебіторська заборгованість;
- б) сумнівний борг;
- в) зобов'язання;
- г) обтяжливий контракт.

5. Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником – це:

- а) обтяжливий контракт;
- б) сумнівний борг;
- в) зобов'язання;
- г) безнадійна дебіторська заборгованість.

6. Сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів називається:

- а) чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості;
- б) первісна вартість дебіторської заборгованості;
- в) сума погашення;
- г) теперішня вартість дебіторської заборгованості.

7. Сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу – це:

- а) безнадійна дебіторська заборгованість;
- б) сумнівний борг;
- в) довгострокова дебіторська заборгованість;
- г) поточна дебіторська заборгованість.

# ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 6. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 11

## Тема 6. Облік зобов'язань за НП(С)БО 11



6.1 Загальні положення НП(С)БО 11. Визнання та оцінка зобов'язання

6.2 Забезпечення: поняття, види та порядок нарахування

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з обліку зобов'язань за НП(С)БО 11

**Основні терміни і поняття:** зобов'язання, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, непередбачене зобов'язання, забезпечення, сума погашення, теперішня вартість, обтяжливий контракт

### 6.1 Загальні положення НП(С)БО 11. Визнання та оцінка зобов'язання

НП(С)БО 11 «Зобов'язання» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»

Термін	Трактування
1	2
довгострокові зобов'язання	всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями
поточні зобов'язання	зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу
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; або 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
забезпечення	зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу
обтяжливий контракт	контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту
сума погашення	недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства

1	2
теперішня вартість	дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства

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

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

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

До **довгострокових зобов'язань** належать:

- 1) довгострокові кредити банків;
- 2) інші довгострокові зобов'язання;
- 3) відстрочені податкові зобов'язання;
- 4) довгострокові забезпечення.

Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з 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.

Довгострокові зобов'язання відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

**Поточні зобов'язання** включають:

- ✓ короткострокові кредити банків;
- ✓ поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, за товари, роботи, послуги, за розрахунками з бюджетом, у тому числі з податку на прибуток, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків;
- ✓ короткострокові векселі видані;
- ✓ поточні забезпечення;
- ✓ інші поточні зобов'язання.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

## 6.2 Забезпечення: поняття, види та порядок нарахування

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Суми створених забезпечень визначаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до НП(С)БО 7).

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

**Сума забезпечення на виплату відпусток** визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

**Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію** створюється у разі наявності затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, що будуть зазначені, й після початку реалізації цього плану.

Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває. Забезпечення довгострокових зобов'язань визначаються у сумі їх теперішньої вартості.

**Забезпечення щодо обтяжливого контракту** визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням. Сума неминучих витрат, пов'язаних з виконанням обтяжливого контракту, визначається за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту. Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюються за різницею між витратами на його виконання і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності



ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Після завершення робіт з демонтажу, переміщення об'єктів основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання, залишок (недостатність) забезпечення на відновлення земельних ділянок визнається іншим операційним доходом (іншими операційними витратами).

Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою.

### Контрольні питання



1. Що таке зобов'язання та які основні види зобов'язань Вам відомі?

2. Назвіть умови визнання зобов'язання, що існують згідно законодавства.

3. Що слід розуміти під довгостроковими зобов'язаннями та які їх види існують?

4. Що представляють собою поточні зобов'язання та які групи таких зобов'язань Ви можете назвати?

5. Як відображаються в балансі довгострокові та поточні зобов'язання?

6. З якою метою створюються забезпечення? Які існують види забезпечень?

7. Опишіть порядок визначення суми забезпечення на виплату відпусток.

### Практичні завдання з рекомендаціями до виконання



**Завдання 1.** 01.06.2023 р. банк видав кредит юридичній особі у сумі 120 000 грн терміном 2 місяці. Процентна ставка за кредитом становить 28 % річних, а щомісячна комісія від первинної суми кредиту – 1,25 % в місяць. Проценти та комісійні сплачуються щомісяця з 1 по 5 число місяця, наступного за звітним. Кредит був наданий без застави. 02.07.2023 р. клієнт погасив 50 % від суми взятого кредиту. Визначити суму заборгованості за кредитом, зокрема суму нарахованих процентів і суму щомісячної комісії, протягом всього періоду.

1. Визначаємо суму нарахованих процентів за наданим кредитом за період 01.06.2023-30.06.2023 =  $120\,000 \text{ грн} \times 0,28 / 365 \text{ днів} \times 30 \text{ днів} = 2\,761,64 \text{ грн}$

2. Розраховуємо суму щомісячної комісії =  $120\,000 \text{ грн} \times 0,0125 = 1\,500 \text{ грн}$

3. Знаходимо суму заборгованості за кредитом загальну (половина розміру кредиту, нараховані проценти за перший місяць та щомісячна комісія):

$$02.07.2023 \text{ р.} = 60\,000 + 2\,761,64 + 1\,500 = 64\,261,64 \text{ грн}$$

4. Визначаємо суму нарахованих процентів за наданим кредитом за період 01.07.2023-31.07.2023 =  $60\,000 \text{ грн} \times 0,28 / 365 \text{ днів} \times 31 \text{ днів} = 1\,426,85 \text{ грн}$

5. Розраховуємо суму щомісячної комісії =  $120\,000 \text{ грн} \times 0,0125 = 1\,500 \text{ грн}$

6. Знаходимо суму заборгованості за кредитом загальну (залишок кредиту, нараховані проценти за другий місяць та щомісячна комісія):

$$01.08.2023 \text{ р.} = 60\,000 + 1\,426,85 + 1\,500 = 62\,926,85 \text{ грн}$$

**Завдання 2.** Адміністративний персонал ТОВ «Надія» складається з 6 осіб, з яких один працівник – особа з інвалідністю. Плановий фонд оплати праці адміністративного персоналу на 2024 рік склав 980 000,00 грн (з урахуванням відпускних). Планова сума відпускних на 2024 рік – 105 000,00 грн. За січень 2024 року була нарахована заробітна плата адміністративному персоналу: працівникові з інвалідністю – 10 000,00 грн, іншому адмінперсоналу – у розмірі 72 000,00 грн. Здійснити розрахунок забезпечення виплат відпусток за січень поточного року.

*Для довідки.* Коефіцієнт забезпечення виплат відпусток (коефіцієнт резерву) = планова річна сума відпускних (за графіком відпусток на рік) / плановий річний фонд оплати праці (згідно зі штатним розписом).

Щомісячна сума забезпечення виплат відпусток (щомісячний резерв) = Заробітна плата фактична  $\times$  Коефіцієнт забезпечення виплат відпусток  $\times$  Коефіцієнт коригування забезпечення виплат відпусток на суму ЄСВ-нарахувань

Коефіцієнт коригування забезпечення виплат відпусток на суму ЄСВ-нарахувань ( $K_{\text{ЄСВ}}$ ):

$$K_{\text{ЄСВ}} = 1 + \text{ЄСВ} : 100,$$

де ЄСВ – ставка ЄСВ у частині нарахувань на зарплату, % (для звичайних працівників — 22 %, для працівників з інвалідністю — 8,41 %).

1. Визначаємо коефіцієнт забезпечення виплат відпусток ( $K_{\text{ЗВВ}}$ ):

$$K_{\text{ЗВВ}} = 105\,000 / 980\,000 = 0,1071428.$$

2. Розраховуємо коефіцієнт коригування забезпечення виплат відпусток на суму ЄСВ-нарахувань ( $K_{\text{ЄСВ}}$ ):

- для працівника з інвалідністю:  $K_{\text{ЄСВ}1} = 1 + 8,41 \% : 100 \% = 1,0841$ ;

- для інших працівників:  $K_{\text{ЄСВ}2} = 1 + 22 \% : 100 \% = 1,22$ .

3. Знаходимо суму забезпечення виплат відпусток за січень 2024 року:

- для працівника з інвалідністю:  $10\,000 \times 0,1071428 \times 1,0841 = 1\,161,54 \text{ грн}$

- для інших працівників:  $72\,000 \times 0,1071428 \times 1,22 = 9\,411,42 \text{ грн}$

**Завдання 3.** ТОВ «Надія» для виробництва придбало матеріалів на суму 45 800 грн (без ПДВ), а вартість виготовленої та реалізованої продукції складає 74 620 грн (з ПДВ). Визначте суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету.

ПДВ = ПЗ (при продажу) – ПК (при придбанні),

де ПДВ – податок на додану вартість;

ПЗ – податкове зобов'язання;

ПК – податковий кредит.

1. Визначаємо суму податкового зобов'язання:

$$\text{ПЗ} = 74\,620 / 120 \times 20 = 12\,436,67 \text{ грн}$$

2. Визначаємо суму податкового кредиту:

$$\text{ПК} = 45\,800 \times 0,20 = 9\,160,00 \text{ грн}$$

3. Визначаємо суму податку, належного до сплати:

$$\text{ПДВ} = 12\,436,67 - 9\,160 = 3\,276,67 \text{ грн}$$

### Вправи для самостійної роботи



**Вправа 1.** Адміністративний персонал підприємства складається з 5 осіб, з яких один працівник – особа з інвалідністю. Плановий фонд оплати праці адміністративного персоналу на 2024 рік склав 840 000,00 грн (з урахуванням відпускних). Планова сума відпускних на 2024 рік – 98 000,00 грн. За січень 2024 року

була нарахована заробітна плата адміністративному персоналу: працівникові з інвалідністю – 11 300,00 грн, іншому адмінперсоналу – у розмірі 81 000,00 грн. Здійснити розрахунок забезпечення виплат відпусток за січень поточного року.

**Вправа 2.** Визначити суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету або величину бюджетного відшкодування за вересень поточного року на основі наведених даних:

1. Реалізовано товарів на суму 697 200 грн (з ПДВ).
2. Придбано товарів на суму 789 510 грн (без ПДВ).
3. Одержано передоплату від покупця згідно контракту – 101 200 грн (з ПДВ).

**Вправа 3.** Адміністративний персонал підприємства складається з 5 осіб, з яких один працівник – особа з інвалідністю. Плановий фонд оплати праці адміністративного персоналу на 2024 рік склав 876 000,00 грн (з урахуванням відпускних). Планова сума відпускних на 2024 рік – 96 000,00 грн. За січень 2024 року була нарахована заробітна плата адміністративному персоналу: працівникові з інвалідністю – 11 200,00 грн, іншому адмінперсоналу – у розмірі 82 100,00 грн. Здійснити розрахунок забезпечення виплат відпусток за січень поточного року.

**Вправа 4.** 01.08.2023 р. банк видав кредит юридичній особі у сумі 210 000 грн терміном 2 місяці. Процентна ставка за кредитом становить 24 % річних, а щомісячна комісія від первинної суми кредиту – 1,2 % в місяць. Проценти та комісійні сплачуються щомісяця з 1 по 5 число місяця, наступного за звітним. Кредит був наданий без застави. 02.09.2023 р. клієнт погасив 50 % від

суми взятого кредиту. Визначити суму заборгованості за кредитом, зокрема суму нарахованих процентів і суму щомісячної комісії, протягом всього періоду.

**Вправа 5.** Визначити суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету або величину бюджетного відшкодування за вересень поточного року на основі наведених даних:

1. Реалізовано товарів на суму 782 400 грн (з ПДВ).
2. Придбано товарів на суму 554 220 грн (без ПДВ).
3. Одержано передоплату від покупця згідно контракту – 171 200 грн (з ПДВ).

**Вправа 6.** Адміністративний персонал підприємства складається з 5 осіб, з яких один працівник – особа з інвалідністю. Плановий фонд оплати праці адміністративного персоналу на 2024 рік склав 901 000,00 грн (з урахуванням відпускних). Планова сума відпускних на 2024 рік – 95 200,00 грн. За січень 2024 року була нарахована заробітна плата адміністративному персоналу: працівникові з інвалідністю – 10 600,00 грн, іншому адмінперсоналу – у розмірі 84 800,00 грн. Здійснити розрахунок забезпечення виплат відпусток за січень поточного року.

**Вправа 7.** 01.010.2023 р. банк видав кредит юридичній особі у сумі 245 000 грн терміном 2 місяці. Процентна ставка за кредитом становить 25 % річних, а щомісячна комісія від первинної суми кредиту – 1,2 % в місяць. Проценти та комісійні сплачуються щомісяця з 1 по 5 число місяця, наступного за звітним. Кредит був наданий без застави. 02.09.2023 р. клієнт погасив 50 % від суми взятого кредиту. Визначити суму заборгованості за кредитом, зокрема суму нарахованих процентів і суму щомісячної комісії, протягом всього періоду.

**Вправа 8.** Визначити суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету або величину бюджетного відшкодування за вересень поточного року на основі наведених даних:

1. Реалізовано товарів на суму 492 400 грн (з ПДВ).
2. Придбано товарів на суму 658 620 грн (без ПДВ).
3. Одержано передоплату від покупця згідно контракту – 126 800 грн (з ПДВ).



### Тести

1. 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 – це:

- а) фінансові інвестиції;
- б) зобов'язання;
- в) витрати діяльності;

г) забезпечення.

2. Які умови повинні бути дотримані для визнання зобов'язань?

- а) оцінка їх може бути достовірно визначена;
- б) існує ймовірність зменшення економічних вигод внаслідок їх погашення;
- в) оцінка їх може бути достовірно визначена; існує ймовірність зменшення економічних вигод внаслідок їх погашення;
- г) оцінка їх не може бути достовірно визначена; існує ймовірність збільшення економічних вигод внаслідок їх погашення.

3. Зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу – це:

- а) довгострокові зобов'язання;
- б) поточні зобов'язання;
- в) непередбачені зобов'язання;
- г) забезпечення.

4. Зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу – це:

- а) довгострокові зобов'язання;
- б) обтяжливий контракт;
- в) непередбачені зобов'язання;
- г) забезпечення.

5. До довгострокових зобов'язань належать:

- а) довгострокові кредити банків;
- б) відстрочені податкові зобов'язання;
- в) інші довгострокові зобов'язання;
- г) усі відповіді правильні.

6. Забезпечення можуть створюватися для відшкодування майбутніх операційних витрат, серед яких:

- а) виплата відпусток працівникам;
- б) придбання сировини;
- в) доставка сировини;
- г) всі відповіді правильні.

7. Сума забезпечення виплат відпусток (щомісячний резерв) розраховується:

- а) Заробітна плата фактична × Коефіцієнт забезпечення виплат;
- б) Заробітна плата фактична × Коефіцієнт забезпечення виплат × Коефіцієнт коригування забезпечення виплат відпусток на суму ЄСВ-нарахувань;
- в) планова річна сума відпускних / плановий річний фонд оплати праці;
- г) плановий річний фонд оплати праці / планова річна сума відпускних.

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 7. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 12, 13

### Тема 7. Облік фінансових інвестицій за НП(С)БО 12. Облік фінансових інструментів за НП(С)БО 13



- 7.1 Загальні положення НП(С)БО 12. Первісна оцінка фінансових інвестицій
- 7.2 Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу. Облік спільної діяльності
- 7.3 Загальні положення НП(С)БО 13. Класифікація фінансових інструментів
- 7.4 Визнання фінансових інструментів. Оцінка фінансових інструментів. Хеджування

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з обліку фінансових інвестицій за НП(С)БО 12, а також отримати інформацію щодо фінансових інструментів за НП(С)БО 13

**Основні терміни і поняття:** фінансові інвестиції, метод ефективної ставки відсотка, метод участі в капіталі, ринкова вартість фінансової інвестиції, амортизована собівартість фінансової інвестиції, фінансовий інструмент, фінансовий актив, фінансове зобов'язання, хеджування

#### 7.1 Загальні положення НП(С)БО 12. Первісна оцінка фінансових інвестицій

НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 7.1.

Таблиця 7.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»

Термін	Трактування
1	2
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
метод ефективної ставки відсотка	метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добуток ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток
метод участі в капіталі	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

## Продовження таблиці 7.1

1	2
ринкова вартість фінансової інвестиції	сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку
амортизована собівартість фінансової інвестиції	собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії)
спільний контроль	розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності
спільна діяльність	господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними
контрольні учасники	учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю
оператор спільної діяльності	учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік
суттєвий вплив	повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики. Свідченням суттєвого впливу є: 1) володіння 20 % або більше акцій (статутного капіталу) підприємства; 2) представництво в раді директорів підприємства; 3) участь у прийнятті рішень; 4) взаємообмін управлінським персоналом; 5) забезпечення підприємства необхідною інформацією

*Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за 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.*

*Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.*

*Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів.*

Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються як фінансовий дохід інвестора, крім випадків, коли такі надходження не відповідають критеріям визнання доходу, встановленим НПСБО 15 «Дохід».

## 7.2 Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу. Облік спільної діяльності

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю.

Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

Фінансові інвестиції, *справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо*, відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

*Втрати від зменшення корисності* фінансових інвестицій відображаються у складі *інших витрат* з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (*дисконт або премія при придбанні*) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (*доходу від фінансових інвестицій*), що підлягає отриманню, та відображається у складі *інших фінансових доходів або інших фінансових витрат* з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

Фінансові інвестиції *в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність* зі створенням юридичної особи на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі.

Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій *збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (витрат) від участі в капіталі*. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

*Якщо інвестор (контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи спільному, 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 спільного, асоційованого підприємства відповідно.*



*Якщо інвестор (контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбає 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.*

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією.

***Кожний учасник спільної діяльності*** без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах 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) дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності.

*Активи, задіяні в спільній діяльності* без створення юридичної особи, не відображаються фінансовими інвестиціями учасників такої діяльності.

*Вклади, внесені у спільну діяльність* без створення юридичної особи, відображаються у складі *іншої довгострокової заборгованості або розрахунків з іншими дебіторами* залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.

*Оператор спільної діяльності* веде бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи окремо від результатів власної господарської діяльності і складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності без створення юридичної особи.

*Вклади учасників* в окремому балансі спільної діяльності без створення юридичної особи відображаються у складі *інших довгострокових зобов'язань або розрахунків з іншими кредиторами* залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.

*Частка учасника спільної діяльності* без створення юридичної особи в активах та зобов'язаннях спільної діяльності без створення юридичної особи відображається в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів на підставі окремого балансу, наданого оператором спільної діяльності без створення юридичної особи.

*Частка учасника в доходах та витратах спільної діяльності* без створення юридичної особи відображається у складі інших операційних доходів та інших операційних витрат.

*Зобов'язання, взяті учасником* для здійснення спільної діяльності (у тому числі на оплату праці, сплату податків), визнаються витратами спільної діяльності без створення юридичної особи і компенсуються учаснику за рахунок спільної діяльності без створення юридичної особи.

*Витрати, понесені учасником* для провадження власної та спільної діяльності, розподіляються між спільною і власною діяльністю пропорційно обраній базі (виготовленій продукції, годинам праці, заробітній платі, обсягу діяльності, прямим витратам тощо).

### 7.3 Загальні положення НП(С)БО 13. Класифікація фінансових інструментів

НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 7.2.

Таблиця 7.2 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти»

Термін	Трактування
фінансові інвестиції	активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора
фінансовий інструмент	контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого
фінансовий актив	це: а) грошові кошти та їх еквіваленти; б) контракт, що надає право отримати 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
фінансове зобов'язання	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
інструмент власного капіталу	контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями
похідний фінансовий інструмент	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 початкових інвестицій
хеджування	застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін справедливої вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку
коефіцієнт ефективності хеджування	частка від ділення відповідно зміни справедливої вартості або грошових потоків об'єкта хеджування на зміну справедливої вартості або грошового потоку від інструмента хеджування

*Фінансові інструменти* в бухгалтерському обліку поділяються на фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу і похідні фінансові інструменти.

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.

Фінансові зобов'язання включають фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, та інші фінансові зобов'язання.

До інструментів власного капіталу належать прості акції, частки та інші види власного капіталу.

Похідні фінансові інструменти включають ф'ючерсні контракти, форвардні контракти та інші похідні фінансові інструменти.

#### **7.4 Визнання фінансових інструментів. Оцінка фінансових інструментів. Хеджування**

Фінансовий актив або фінансове зобов'язання відображається у балансі, якщо підприємство є стороною-укладачем угоди щодо фінансового інструмента.

Фінансові активи або фінансові зобов'язання, що виникають внаслідок твердих контрактів на придбання або продаж ресурсів (робіт, послуг), відображаються в балансі після виникнення права на отримання активу або зобов'язання на його передачу.

Форвардний контракт визнається фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням на дату виникнення зобов'язання щодо придбання або продажу предмета контракту.

Опціони визнаються фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями 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.

Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту.

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.

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.

*Підприємство списує з балансу фінансове зобов'язання або його частину після його виконання, анулювання або закінчення терміну його дії.*

Фінансові інструменти *первісно оцінюють* та відображають *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, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо).

На кожну наступну після визнання *дату балансу фінансові активи* оцінюються *за їх справедливою вартістю*, крім:

1. дебіторської заборгованості, що не призначена для перепродажу;
2. фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення;
3. фінансових активів, справедливу вартість яких неможливо достовірно визначити;
4. фінансових інвестицій та інших фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю.

На кожну наступну після визнання *дату балансу фінансові зобов'язання* оцінюються *за амортизованою собівартістю*, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань за похідними фінансовими інструментами.

*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 інструмента 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 інструмента власного капіталу, справедливу вартість якого на кожну наступну після визнання дату балансу не можна достовірно визначити, оцінюється *за собівартістю*.

**Облік хеджування** справедливої вартості здійснюється у разі наявності всіх таких 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 інструмента хеджування;

✓ очікується, що значення коефіцієнта ефективності хеджування буде в межах 0,8 - 1,25;

✓ справедливу вартість або грошові потоки від об'єкта хеджування та справедливу вартість інструмента хеджування можна достовірно оцінити;

✓ існує висока імовірність 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.

Зміни балансової вартості об'єкта хеджування (крім хеджування грошових потоків) внаслідок переоцінки або ризику, що хеджується, визнаються іншими доходами або іншими витратами звітного періоду.

### Контрольні питання



1. Що таке фінансові інвестиції? Які особливості первісного визнання фінансових інвестицій Ви можете назвати?

2. Що таке ринкова вартість фінансової інвестиції? Що таке амортизована собівартість фінансової інвестиції?

3. Що представляє собою облік спільної діяльності без створення юридичної особи?

4. Що таке фінансові інструменти та які основні групи фінансових інструментів Ви знаєте? Наведіть приклади.

5. Які характерні риси первісного визнання фінансових інструментів?

6. Як здійснюється оцінка фінансових інструментів на дату балансу?

7. Що Вам відомо про облік хеджування справедливої вартості?

### Практичні завдання з рекомендаціями до виконання



**Завдання 1.** Підприємство 3 січня 2024 року придбало облігації номінальною вартістю 50 000 грн за 46 282 грн, тобто дисконт становив 3 718 грн (50 000 – 46 282).

Фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена 9 % річних. Дата погашення облігації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 4 500 грн (50 000 x 9 %).

Здійснити розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації.

1. Визначаємо ефективну ставку відсотка:

$$\frac{(50000 \times 9\%) + (3718 \div 5)}{(46282 + 50000) \div 2} \approx 11\%$$

2. Здійснюємо розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації:

а) сума відсотка за ефективною ставкою дорівнює:

$$46\,282 \times 11\% = 5091,02$$

б) сума амортизації дисконту дорівнює:

$$5\,091,02 - 4\,500 = 591,02$$

в) амортизована собівартість інвестиції:

$$46\,282 + 591,02 = 46\,873,02$$

Результати розрахунку за весь період подано в таблиці 7.3.

Таблиця 7.3 – Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номинальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн	Сума амортизації дисконту, грн	Амортизована собівартість інвестиції, грн
03.01.2024				46 282,00
31.12.2024	4 500,00	5 091,02	591,02	46 873,02
31.12.2025	4 500,00	5 156,03	656,03	47 529,05
31.12.2026	4 500,00	5 228,20	728,20	48 257,25
31.12.2027	4 500,00	5 308,30	808,30	49 065,55
31.12.2028	4 500,00	5 397,21	934,45	50 000,00

**Завдання 2.** Облігації номінальною вартістю 50 000 грн придбані 8 січня 2024 року за 52 019 грн, тобто премія становила 2 019 грн (52 019 – 50 000).

Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 9 % річних. Погашення облігації відбудеться через 5 років.

Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 4 500 грн (50 000 x 9%).

Здійснити розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації.

1. Визначаємо ефективну ставку відсотка:

$$\frac{(4500 - 2019 \div 5)}{(52019 + 50000) \div 2} = 8\%$$

2. Здійснюємо розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації:

а) сума відсотка за ефективною ставкою дорівнює:

$$52\,019 * 8\% = 4\,161,52$$

б) сума амортизації премії дорівнює:

$$4500 - 4161,52 = 338,48$$

в) амортизована собівартість інвестиції:

$$52019 - 338,48 = 51\,680,52$$

Результати розрахунку за весь період подано в таблиці 7.4.

Таблиця 7.4 – Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

Дата	Номинальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн	Сума амортизації премії, грн	Амортизована собівартість інвестиції, грн
08.01.2024				52 019,00
31.12.2024	4 500,00	4 161,52	338,48	51 680,52
31.12.2025	4 500,00	4 134,44	365,56	51 314,96
31.12.2026	4 500,00	4 105,20	394,80	50 920,16
31.12.2027	4 500,00	4 073,61	426,39	50 493,77
31.12.2028	4 500,00	4 039,50	493,77	50 000,00

## Вправи для самостійної роботи



**Вправа 1.** Підприємство 2 січня 2024 року придбало облігації номінальною вартістю 70 000 грн за 56 270 грн, тобто з дисконтом.

Фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена 9 % річних. Дата погашення облігації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 6 300 грн ( $70\,000 \times 9\%$ ).

Здійснити розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації.

**Вправа 2.** Облігації номінальною вартістю 70 000 грн придбані 4 січня 2024 року за 82 140 грн, тобто з премією.

Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 9 % річних. Погашення облігації відбудеться через 5 років.

Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 6 300 грн ( $70\,000 \times 9\%$ ).

Здійснити розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації.

**Вправа 3.** Підприємство 6 січня 2024 року придбало облігації номінальною вартістю 80 000 грн за 63 110 грн, тобто з дисконтом.

Фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена 9 % річних. Дата погашення облігації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 7 200 грн ( $80\,000 \times 9\%$ ).

Здійснити розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації.

**Вправа 4.** Облігації номінальною вартістю 80 000 грн придбані 9 січня 2024 року за 92 870 грн, тобто з премією.

Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 9 % річних. Погашення облігації відбудеться через 5 років.

Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 7 200 грн ( $80\,000 \times 9\%$ ).

Здійснити розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації.

**Вправа 5.** Підприємство 10 січня 2024 року придбало облігації номінальною вартістю 100 000 грн за 85 400 грн, тобто з дисконтом.

Фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена 9 % річних. Дата погашення облігації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 9 000 грн ( $100\,000 \times 9\%$ ).

Здійснити розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації.

**Вправа 6.** Облігації номінальною вартістю 100 000 грн придбані 12 січня 2024 року за 116 780 грн, тобто з премією.

Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 9 % річних. Погашення облігації відбудеться через 5 років.

Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 9 000 грн (100 000 x 9%).

Здійснити розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації.

**Вправа 7.** Підприємство 14 січня 2024 року придбало облігації номінальною вартістю 120 000 грн за 106 800 грн, тобто з дисконтом.

Фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена 9 % річних. Дата погашення облігації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 10 800 грн (120 000 x 9%).

Здійснити розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації.

**Вправа 8.** Облігації номінальною вартістю 120 000 грн придбані 16 січня 2024 року за 134 610 грн, тобто з премією.

Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 9 % річних. Погашення облігації відбудеться через 5 років.

Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 10 800 грн (120 000 x 9%).

Здійснити розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації.



## Тести

1. Активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора – це:

а) фінансові інвестиції;

б) капітальні інвестиції;

в) інвестиційна нерухомість;

г) операційна нерухомість.

2. 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 – це:

а) метод участі в капіталі;

б) метод ефективної ставки відсотка;

в) прямолінійний метод;

г) метод середньозваженої собівартості.

3. Метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутокм ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток – це:

а) метод ефективної ставки відсотка;



- б) метод участі в капіталі;
- в) кумулятивний метод;
- г) метод середньозваженої собівартості.

4. Фінансові інструменти в бухгалтерському обліку включають:

- а) фінансові активи та фінансові зобов'язання;
- б) інструменти власного капіталу;
- в) похідні фінансові інструменти;
- г) всі відповіді правильні.

5. Сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку – це:

- а) ринкова вартість фінансової інвестиції;
- б) первісна вартість фінансової інвестиції;
- в) залишкова вартість фінансової інвестиції;
- г) собівартість фінансової інвестиції.

6. Контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого – це:

- а) фінансова інвестиція;
- б) фінансовий інструмент;
- в) капітальна інвестиція;
- г) хеджування.

7. Похідні фінансові інструменти включають:

- а) ф'ючерсні контракти, форвардні контракти;
- б) акції, облігації;
- в) грошові кошти, дебіторську заборгованість;
- г) фінансові активи, призначені для перепродажу, інші фінансові активи.

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 8. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 32, 14

### Тема 8. Облік інвестиційної нерухомості за НП(С)БО 32. Облік оренди за НП(С)БО 14



- 8.1 Загальні положення НП(С)БО 32. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості
- 8.2 Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості. Вибуття інвестиційної нерухомості
- 8.3 Загальні положення НП(С)БО 14. Облік оренди в орендаря. Облік оренди в орендодавця
- 8.4 Продаж активу та його зворотна оренда

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з обліку інвестиційної нерухомості за НП(С)БО 32, а також з обліку оренди за НП(С)БО 14

**Основні терміни і поняття:** нерухомість, інвестиційна нерухомість, операційна нерухомість, оцінка інвестиційної нерухомості, оренда, операційна оренда, фінансова оренда, суборенда, мінімальні орендні платежі, строк оренди

#### 8.1 Загальні положення НП(С)БО 32. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості

НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.

Основними термінами, що використовуються в цьому стандарті, є:

**Інвестиційна нерухомість** – це нерухомість (земельна ділянка, споруда, будівля (частина будівлі) або їх поєднання), утримувана власником або орендарем відповідно до договору фінансової оренди з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для використання у виробництві та постачанні товарів, при наданні послуг та для адміністративних цілей або продажу в процесі звичайної діяльності.

**Операційна нерухомість** – це нерухомість (земельна ділянка, будівля, споруда (частина будівлі) або їх поєднання), утримувана власником або орендарем відповідно до договору фінансової оренди з метою використання у виробництві та постачанні товарів, при наданні послуг та для адміністративних цілей.

З метою бухгалтерського обліку не вважається інвестиційною нерухомістю:

1. Операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість.

2. Недрухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності.

3. Недрухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності.

4. Недрухомість, утримувана з метою майбутнього поліпшення та подальшого використання як операційна недрухомість.

5. Операційна недрухомість, стосовно якої очікується вибуття.

6. Недрухомість, що надана в оренду іншому суб'єкту господарювання на умовах фінансової оренди.

***До інвестиційної недрухомості належать:***

➤ земельна ділянка, утримувана для довгострокового збільшення власного капіталу, а не для короткострокового продажу в процесі звичайної діяльності;

➤ земельна ділянка, утримувана для використання в майбутньому, мету використання якої ще не визначено. Якщо підприємством ще не визначено, чи буде земельна ділянка використовуватися як операційна недрухомість, чи для продажу в короткостроковій перспективі у процесі звичайної діяльності, тоді така земельна ділянка вважається утримуваною для збільшення власного капіталу;

➤ будівля, яка є власністю підприємства (або як право користування будівлею, утримуваною підприємством) та надана в оренду за однією чи кількома операційними орендами;

➤ будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду за однією чи кількома операційними орендами.

Якщо певний об'єкт основних засобів включає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною недрухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною недрухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.

Якщо справедливу вартість частини об'єкта, яка належить до інвестиційної недрухомості, достовірно визначити неможливо, то вся недрухомість, до якої належить ця частина, обліковується як основні засоби відповідно до НП(С)БО 7.

За наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної недрухомості, і до інвестиційної недрухомості, підприємство розробляє критерії щодо їх розмежування.

Інвестиційна недрухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

***Придбана (створена) інвестиційна недрухомість*** зараховується на баланс підприємства за *первісною вартістю*.

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

Первісна вартість придбаної інвестиційної нерухомості складається з таких витрат:

✓ суми, що сплачують постачальникам (продавцям) та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

✓ реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на інвестиційну нерухомість;

✓ суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) інвестиційної нерухомості (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

✓ юридичні послуги, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням інвестиційної нерухомості;

✓ інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

**Первісною вартістю інвестиційної нерухомості, створеної підприємством**, є її вартість, визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості, виходячи із загальної суми витрат на її створення відповідно до НП(С)БО 7.

**Первісна вартість інвестиційної нерухомості, одержаної у фінансову оренду**, визначається відповідно до НП(С)БО 14.

**Якщо придбання інвестиційної нерухомості здійснюється на умовах відстрочки платежу**, то її первісною вартістю визнається ціна відповідно до договору. Винагорода постачальнику на суму різниці між договірною ціною та загальною сумою платежів на його користь визнається фінансовими витратами.

**Первісна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов'язаних з її поліпшенням** (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання інвестиційної нерухомості.

Витрати, що здійснюються для підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від її використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення.

Інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, переоцінці не підлягає.

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

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на інвестиційну нерухомість її справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу.

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

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості не включає попередньої оплати та нарахованого доходу від фінансової оренди.

## **8.2 Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості. Вибуття інвестиційної нерухомості**

Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості здійснюються лише *в разі зміни характеру використання нерухомості*, що засвідчується:

- 1) початком використання її як операційної нерухомості;
- 2) початком її підготовки з метою використання як операційної нерухомості з переведенням об'єкта з інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості;
- 3) початком підготовки її до продажу з переведенням об'єкта з інвестиційної нерухомості до складу запасів;
- 4) завершенням використання її як операційної нерухомості з переведенням до інвестиційної нерухомості;
- 5) початком операційної оренди іншою стороною з переведенням об'єкта зі складу запасів до інвестиційної нерухомості.

Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів здійснюється у разі існування зміни способу використання цього активу, *що підтверджується початком підготовки до продажу*.

Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів здійснюється у порядку, передбаченому для основних засобів.

У разі переведення інвестиційної нерухомості, що оцінювалась за справедливою вартістю, до операційної нерухомості або до складу запасів собівартість таких основних засобів або запасів визначається за справедливою вартістю інвестиційної нерухомості на дату такого переведення.

При *переведенні операційної нерухомості до інвестиційної*, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, *різниця між балансовою (залишковою) вартістю операційної нерухомості і справедливою вартістю*

інвестиційної нерухомості відображається відповідно до НП(С)БО 7.

При переведенні нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю нерухомості станом на дату переведення та її балансовою (залишковою) вартістю визнається іншим доходом або іншими витратами періоду, у якому відбулося таке переведення.

Визнання інвестиційної нерухомості припиняється при вибутті об'єкта внаслідок продажу, передачі у фінансову оренду, ліквідації, внесення до статутного капіталу, при невідповідності критеріям визнання активу з інших підстав, при переведенні з інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості або припиненні використання такої інвестиційної нерухомості з виключенням очікування отримання будь-яких економічних вигод від її вибуття.

Фінансовий результат від вибуття інвестиційної нерухомості визначається вирахуванням з доходу від вибуття її балансової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям інвестиційної нерухомості.

Вартість інвестиційної нерухомості в балансі відображається окремою статтею.

### **8.3 Загальні положення НП(С)БО 14. Облік оренди в орендаря. Облік оренди в орендодавця**

НП(С)БО 14 «Оренда» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»

Термін	Трактування
1	2
оренда	договір між орендодавцем та орендарем, за яким орендодавець надає орендарю право користування необоротним активом за плату на певний строк
операційна оренда	оренда, що не передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом власності на об'єкт оренди
фінансова оренда	оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом
суборенда	договір про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій стороні
невідмовна оренда	договір оренди, на початок строку якого орендарем сплачено таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або який може бути розірвано лише: - з дозволу орендодавця; - якщо відбулася певна непередбачена подія; - у разі укладення орендарем нового договору оренди цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем

1	2
строк оренди	період дії невідмовної оренди, протягом якого орендар має право використовувати об'єкт оренди, а також такі строки: - періоди, протягом яких є можливим продовження оренди, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість; - періоди, протягом яких є можливим припинення оренди, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він не реалізує таку можливість
мінімальні орендні платежі	платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені: - для орендаря - на суми, що гарантовані орендарем або пов'язаною з ним стороною; - для орендодавця - на гарантовану ліквідаційну вартість з боку орендаря або пов'язаної з орендарем сторони чи третьої сторони, не пов'язаної з орендарем, що фінансово здатна виконувати зобов'язання за гарантією
непередбачена орендна плата	частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка)
припустима ставка відсотка в оренді	ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює сумі справедливої вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди та будь-яких первісних прямих витрат орендодавця
негарантована ліквідаційна вартість	частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не гарантовано або гарантовано лише пов'язаною з ним стороною

### **Облік оренди в орендаря**

На початку строку оренди орендар визнає активи та зобов'язання за фінансовою орендою за сумами, що дорівнюють справедливій вартості орендованого майна, або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, яка визначається на початку оренди.

Первісні прямі витрати орендаря, що безпосередньо пов'язані з укладенням договору оренди (витрати, пов'язані з переговорами, юридичні послуги), збільшують вартість визнаного активу.

Орендар розраховує *теперішню вартість мінімальних орендних платежів* на дату початку оренди із застосуванням припустимої ставки відсотка в оренді, яка зазначається в договорі оренди. Якщо ставку в договорі оренди не визначено, то орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності лише в сумі, що належить до звітного періоду.

Мінімальні орендні платежі розподіляються орендарем між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов'язань.

*Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.*

*Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу. При цьому метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до НП(С)БО 7, НП(С)БО 8.*

*Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в договорі оренди.*

*Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.*

#### ***Облік оренди в орендодавця***

*Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря за сумою чистої інвестиції в оренду та визнає дохід і витрати, пов'язані з реалізацією активу.*

*Первісні прямі витрати орендодавця, що безпосередньо пов'язані з укладенням договору оренди, збільшують вартість дебіторської заборгованості орендаря та зменшують суму доходу, визнану протягом строку оренди.*

*Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).*

*Орендодавець визнає фінансовий дохід протягом строку оренди на основі графіка, що відображає незмінну періодичну ставку прибутковості на чисті інвестиції орендодавця в оренду.*

*Отримувані орендодавцем орендні платежі розподіляються між фінансовим доходом та зменшенням основної суми боргу протягом строку оренди.*

*Вартість і нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відображається орендодавцем на рахунках обліку класу 1 «Необоротні активи».*

*Дохід від операційної оренди (крім доходу від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди.*

*Орендодавець збільшує балансову вартість орендованого активу на суму понесених ним первісних прямих витрат, що безпосередньо пов'язані з укладенням договору про операційну оренду, та визнає їх витратами протягом строку оренди на такій самій основі, як і дохід від оренди.*



## 8.4 Продаж активу та його зворотна оренда

*У разі продажу активу та його зворотної фінансової оренди:*

1) дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо продажна вартість (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижча або дорівнює балансовій вартості проданого активу;

2) дохід від продажу активу за звітний період визнається в розмірі балансової (залишкової) вартості проданого активу, якщо продажна вартість (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) вища балансовій вартості проданого активу. Сума перевищення продажної вартості активу над його балансовою вартістю включається продавцем-орендарем до складу доходів майбутніх періодів з включенням до складу доходу відповідних звітних періодів протягом строку фінансової оренди;

3) собівартістю проданих (реалізованих) активів визнається їх балансова (залишкова) вартість.

*У разі продажу активу та його зворотної операційної оренди:*

1) дохід за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо продажна вартість активу дорівнює або нижча його справедливої вартості;

2) дохід від продажу активу за звітний період визнається в розмірі справедливої вартості проданого активу, якщо продажна вартість активу вища його справедливої вартості, а справедлива вартість проданого активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) вища його балансової (залишкової) вартості. Сума перевищення продажної вартості над справедливою вартістю проданого активу включається до складу доходів майбутніх періодів продавця-орендаря з визнанням її доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди;

3) дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі балансової (залишкової) вартості активу, якщо продажна вартість активу вище його справедливої вартості і (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) балансової (залишкової) вартості, а справедлива вартість проданого активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижче його балансової (залишкової) вартості. 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 продавця-орендаря з визнанням доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди;

4) дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі продажної вартості активу, якщо продажна вартість активу вища його справедливої вартості, але (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижча його балансової (залишкової) вартості;

5) собівартістю проданих (реалізованих) активів визнається їх балансова (залишкова) вартість, крім випадку, якщо майбутніми орендними платежами, що є зниженими проти ринкових, компенсуються втрати від продажу активу.

Втрати, що компенсуються зниженими орендними платежами, виключаються у звітному періоді з балансової (залишкової) вартості реалізованого активу і зараховуються до складу витрат майбутніх періодів з включенням до витрат відповідного звітного періоду протягом строку оренди.

### Контрольні питання



1. Що таке інвестиційна нерухомість? Чим інвестиційна нерухомість відрізняється від операційної?
2. Наведіть приклади інвестиційної нерухомості. Що згідно законодавства не вважається інвестиційною нерухомістю?
3. Які правила оцінки інвестиційної нерухомості Ви можете назвати?
4. Які особливості переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості?
5. Яким чином відображається вибуття інвестиційної нерухомості?
6. Що таке оренда та які основні види оренди існують?
7. Як здійснюється облік оренди в орендаря? Які характерні моменти обліку оренди в орендодавця?
8. Які існують відмінності у відображенні продажу активу та його зворотної фінансової та операційної оренди?

### Практичні завдання з рекомендаціями до виконання



**Завдання 1.** Розглянути та проаналізувати ситуативні приклади віднесення нерухомості до складу інвестиційної нерухомості.

А) Підприємство має на балансі адміністративну будівлю, яка складається з декількох кімнат. В оренду здаються тільки дві кімнати. Як треба обліковувати інвестиційну частину нерухомості ?

Підприємство має виділити із загальної вартості будівлі вартість двох кімнат та обліковувати їх окремо від іншої частини будівлі: дві кімнати обліковуватимуться як інвестиційна нерухомість згідно НП(С)БО 32, а інша частина будівлі – як операційна нерухомість у складі основних засобів згідно НП(С)БО 7.

Б) Підприємство має склад площею 2000 м<sup>2</sup>, з них 600 м<sup>2</sup> здає в оренду, інша частина використовується для власних потреб (зберігання продукції).

Наказом по підприємству встановлено натуральний критерій (за принципом «більше 50 % площі»).

1. Визначаємо площу складу, що використовується для зберігання продукції:

$$2000 - 600 = 1400 \text{ м}^2$$

2. Визначаємо питому вагу частини складу, що використовується для зберігання продукції:

$$1400 / 2000 = 0,7 \text{ або } 70 \%$$

Оскільки з інвестиційною метою використовується менша частина складу (100 – 70 = 30 %), то весь склад слід обліковувати як операційну нерухомість згідно НП(С)БО 7.

В) Початкові дані з попереднього прикладу. Вартісний критерій обрано за принципом «більше 50 % доходу». Щомісячний дохід від інвестиційної частини становить 20 тис. грн, а від операційної – 15 тис. грн.

1. Визначаємо щомісячний загальний дохід від будівлі:

$$20000 + 15000 = 35000 \text{ грн}$$

2. Визначаємо частку від доходу інвестиційної нерухомості:

$$20000 / 35000 = 0,57 \text{ або } 57 \%$$

Згідно вартісного критерію з інвестиційною метою використовується більша частина складу (57 %), значить весь склад слід обліковувати як інвестиційну нерухомість за НП(С)БО 32.

**Завдання 2.** Зазначити за якою вартістю необхідно обліковувати інвестиційну нерухомість при первісному визнанні та на дату балансу. Розглянути наступний приклад з точки зору різних оцінок.

Підприємство придбало будівлю вартістю 900 тис. грн (ціна вказана без ПДВ, сума ПДВ – 180 тис. грн). Будівлю введено в експлуатацію і планується використовувати як інвестиційну нерухомість (надавати в оренду). На першу дату балансу після введення об'єкта в експлуатацію справедлива вартість становила 950 тис. грн.

Облік за справедливою вартістю. На першу дату балансу після введення об'єкта в експлуатацію справедлива вартість становила 950 тис. грн.

Облік за первісною вартістю.

А) первісне визнання – 900 тис. грн

Б) на першу дату балансу:

За звітний період нараховано амортизацію в сумі 45 тис. грн ((900 - 0) / 20 років). Значить залишкова вартість в балансі буде така:

$$900 - 45 = 855 \text{ тис. грн}$$

**Завдання 3.** Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах:

Строк оренди – 3 роки, починаючи з 2 січня 2024 року.

Орендна ставка відсотка становить 24 % річних.

Мінімальні орендні платежі – 300 000 (50 000 x 6) сплачуються один раз на півроку (30 червня і 31 грудня).

Після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.

Теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів розраховується за формулою:

$$TBA = A * [(1 - \frac{1}{(1+i)^n}) / i], \quad (8.1)$$

де  $A$  – сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно (ануїтет);

$n$  – кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;

$i$  – ставка відсотка для вказаного періоду.

Таблиця 8.2 – Розрахунок фінансових витрат у складі орендних платежів

Дата	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	мінімальна сума орендних платежів, що сплачується регулярно (ануїтет)	фінансові витрати*	за устаткування**	
02.01.24	-	-	-	205 570,37
30.06.24	50 000,00	24 668,44	25 331,56	180 238,81
31.12.24	50 000,00	21 628,66	28 371,34	151 867,47
30.06.25	50 000,00	18 224,10	31 775,90	120 091,56
31.12.25	50 000,00	14 410,99	35 589,01	84 502,55
30.06.26	50 000,00	10 140,31	39 859,69	44 642,86
31.12.26	50 000,00	5 358,00***	44 642,00	0
Разом	300 000,00	94 430,00	205 570,37	

\* Визначається як добуток залишку зобов'язання з оренди на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період (24% : 2 = 12 %).

\*\* Визначається як різниця між сумою орендного платежу та сумою фінансових витрат.

\*\*\* Визначається з урахуванням залишку зобов'язання з оренди.

**Завдання 4.** Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах:

Справедлива вартість об'єкта фінансової оренди – 164 456 грн.

Строк оренди – 3 роки, починаючи з 2 січня 2024 року.

Орендна ставка відсотка становить 24 % річних.

Мінімальні орендні платежі одержують один раз на півроку (30 червня і 31 грудня).

Після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.

Таблиця 8.3 – Розрахунок фінансових доходів у складі орендних платежів

Дата	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	мінімальна сума орендних платежів, що сплачується регулярно (ануїтет)	фінансовий дохід*	за устаткування**	
02.01.24	-	-	-	164 456,00
30.06.24	40 000,00	19 734,72	20 265,21	144 190,79
31.12.24	40 000,00	17 302,89	22 697,03	121 493,76
30.06.25	40 000,00	14 579,25	25 420,68	96 073,08
31.12.25	40 000,00	11 528,77	28 471,16	67 601,92
30.06.26	40 000,00	8 112,23	31 887,70	35 714,22
31.12.26	40 000,00	4 285,71***	35 714,22	0
Разом	240 000,00	75 544,00	164 456,00	

\* Визначається як добуток залишку заборгованості орендаря на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період ( $24\% : 2 = 12\%$ ).

\*\* Визначається як різниця між сумою орендного платежу та фінансового доходу.

\*\*\* Визначається з урахуванням залишку заборгованості орендаря

## Вправи для самостійної роботи



**Вправа 1.** Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах: строк оренди – 3 роки, починаючи з 3 січня 2024 року; орендна ставка відсотка становить 22 % річних; мінімальні орендні платежі – 240 000 (40 000 x 6) сплачуються один раз на півроку (30 червня і 31 грудня). Після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.

**Вправа 2.** Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах: справедлива вартість об'єкта фінансової оренди – 182 512 грн; строк оренди – 3 роки, починаючи з 3 січня 2024 року; орендна ставка відсотка становить 22 % річних; мінімальні орендні платежі одержують один раз на півроку (30 червня і 31 грудня). Після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.

**Вправа 3.** Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах: строк оренди – 3 роки, починаючи з 3 січня 2024 року; орендна ставка відсотка становить 26 %

річних; мінімальні орендні платежі – 270 000 (45 000 x 6) сплачуються один раз на півроку (30 червня і 31 грудня). Після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.

**Вправа 4.** Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах: справедлива вартість об'єкта фінансової оренди – 196 418 грн; строк оренди – 3 роки, починаючи з 3 січня 2024 року; орендна ставка відсотка становить 26 % річних; мінімальні орендні платежі одержують один раз на півроку (30 червня і 31 грудня). Після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.

**Вправа 5.** Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах: строк оренди – 3 роки, починаючи з 3 січня 2024 року; орендна ставка відсотка становить 28 % річних; мінімальні орендні платежі – 330 000 (55 000 x 6) сплачуються один раз на півроку (30 червня і 31 грудня). Після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.

**Вправа 6.** Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах: справедлива вартість об'єкта фінансової оренди – 206 752 грн; строк оренди – 3 роки, починаючи з 3 січня 2024 року; орендна ставка відсотка становить 28 % річних; мінімальні орендні платежі одержують один раз на півроку (30 червня і 31 грудня). Після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.

**Вправа 7.** Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах: строк оренди – 3 роки, починаючи з 3 січня 2024 року; орендна ставка відсотка становить 30 % річних; мінімальні орендні платежі – 360 000 (60 000 x 6) сплачуються один раз на півроку (30 червня і 31 грудня). Після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.

**Вправа 8.** Підприємство-орендодавець уклало угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем на таких умовах: справедлива вартість об'єкта фінансової оренди – 245 984 грн; строк оренди – 3 роки, починаючи з 3 січня 2024 року; орендна ставка відсотка становить 30 % річних; мінімальні орендні платежі одержують один раз на півроку (30 червня і 31 грудня). Після завершення строку оренди право власності на устаткування переходить орендарю.



## Тести

1. Власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети – це:
- а) інвестиційна нерухомість;
  - б) операційна нерухомість;
  - в) фінансові інвестиції;
  - г) немає правильної відповіді.
2. Оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом – це:
- а) фінансова оренда;
  - б) операційна оренда;
  - в) суборенда;
  - г) невідмовна оренда.
3. Договір про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій стороні називається:
- а) суборендою;
  - б) операційною орендою;
  - в) фінансовою орендою;
  - г) невідмовною орендою.
4. Власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях – це:
- а) операційна нерухомість;
  - б) інвестиційна нерухомість;
  - в) фінансові інвестиції;
  - г) немає правильної відповіді.
5. До інвестиційної нерухомості не належить:
- а) нерухомість, що утримується з метою продажу;
  - б) земельна ділянка, утримувана для довгострокового збільшення власного капіталу;
  - в) будівля, яка є власністю підприємства та надана в оренду;
  - г) земельна ділянка, утримувана для використання в майбутньому, мету використання якої ще не визначено.

6. Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за:
- а) справедливою вартістю;
  - б) первісною вартістю;
  - в) переоціненою вартістю;
  - г) теперішньою вартістю чистих грошових надходжень.



## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 9. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 21, 22

### Тема 9. Вплив змін валютних курсів за НП(С)БО 21. Вплив інфляції за НП(С)БО 22



- 9.1 Загальні положення НП(С)БО 21. Операції в іноземній валюті
- 9.2 Фінансова звітність в іноземних валютах
- 9.3 Загальні положення НП(С)БО 22. Коригування показників балансу та звіту про фінансові результати
- 9.4 Коригування показників звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з впливу змін валютних курсів за НП(С)БО 21, а також впливу інфляції за НП(С)БО 22

**Основні терміни і поняття:** валютний курс, валюта звітності, іноземна валюта, курсова різниця, інфляція, індекс інфляції, коефіцієнт коригування, кумулятивний приріст інфляції

#### 9.1 Загальні положення НП(С)БО 21. Операції в іноземній валюті

НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» визначає 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.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 9.1.

Таблиця 9.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»

Термін	Трактування
валюта звітності	грошова одиниця України
іноземна валюта	валюта інша, ніж валюта звітності
валютний курс	установлений Національним банком України офіційний валютний курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни
курсова різниця	різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах
операція в іноземній валюті	господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті
монетарні статті	статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів
немонетарні статті	статті інші, ніж монетарні статті балансу

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

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 початок дня дати сплати авансу. У разі 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.

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 початок дня дати одержання авансу. У разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід від реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів.

*На кожну дату балансу:*

а) *монетарні статті в іноземній валюті* відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу;

б) *немонетарні статті*, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції;

в) *немонетарні статті за справедливою вартістю* в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на початок дня дати визначення цієї справедливої вартості.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею (відповідно до облікової політики). Для визначення курсових різниць на дату балансу застосовується валютний курс на кінець дня дати балансу. При визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосовується валютний курс на початок дня дати здійснення операції. Підприємство може здійснити перерахунок залишків на кінець дня за монетарними статтями в іноземній валюті, за якими протягом дня здійснювались господарські операції із застосуванням валютного курсу, встановленого на кінець цього дня.

Курсові різниці від перерахунку *грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність* відображаються у складі

інших операційних доходів (витрат).

Курсові різниці від перерахунку *монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність* відображаються у складі інших доходів (витрат).

Курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку *зобов'язань засновників при формуванні статутного капіталу*, відображаються у складі додаткового капіталу.

Курсові різниці, які виникають *щодо дебіторської заборгованості або зобов'язань за розрахунками із господарською одиницею за межами України*, погашення яких не плануються і не є ймовірними в найближчій перспективі, відображаються у складі іншого додаткового капіталу та відображаються в іншому сукупному доході.

## **9.2 Фінансова звітність в іноземних валютах**

Показники статей фінансової звітності господарської одиниці за межами України включаються у валюті звітності до фінансової звітності підприємства в такому порядку:

1. Монетарні і немонетарні статті (крім статей власного капіталу) господарської одиниці за межами України підлягають перерахунку *за валютним курсом на кінець дня дати балансу*.

2. Статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку *за валютним курсом на кінець дня дати здійснення операцій*, за винятком випадків, коли фінансова звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою.

Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць.

Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин валютних курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці.

3. Показники статей власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку або непокритого збитку) відображаються *за валютним курсом на кінець дня дати визнання показника відповідної статті*.

4. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) на кінець дня дати балансу визначається виходячи з нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок року, чистого прибутку (збитку) за даними перерахованого звіту про фінансові результати за звітний період та суми розподіленого у звітному періоді прибутку (списаного збитку), перерахованої *за валютним курсом на кінець дня дати розподілу прибутку (списання збитку)*.

Зазначений порядок застосовується лише до перерахунку фінансової звітності тих господарських одиниць за межами України, які відповідають усім наведеним нижче ознакам класифікації, кількісні характеристики яких визначаються власником або уповноваженим органом 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.

У разі продажу або ліквідації господарської одиниці за межами України *накопичена сума курсових різниць*, що відображена в складі іншого додаткового капіталу, включається до складу інших доходів (витрат) того звітного періоду, в якому визнається прибуток або збиток від продажу (ліквідації) господарської одиниці за межами України та відображається в іншому сукупному доході.

### **9.3 Загальні положення НП(С)БО 22. Коригування показників балансу та звіту про фінансові результати**

НП(С)БО 22 «Вплив інфляції» визначає порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності.

Норми НП(С)БО 22 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність.

Основними термінами, що використовуються в цьому стандарті, є:

**Індекс інфляції** – це індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.

**Коефіцієнт коригування** – це відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності.

**Кумулятивний приріст інфляції** – це добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний.

*Показники річної фінансової звітності підприємства підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування у разі наявності в економічному середовищі, зокрема, таких специфічних факторів:*

- переважна більшість населення зберігає свої заощадження у формі немонетарних активів або у відносно стабільній іноземній валюті;

- продаж та придбання активів на умовах відстрочення платежу здійснюється за цінами, які компенсують очікувану втрату купівельної спроможності грошей протягом періоду відстрочення платежу;

- відсоткові ставки, зарплата та ціни індексуються згідно з індексом цін;

- досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 100 % і більше.

### ***Коригування показників балансу***

Монетарні активи та монетарні зобов'язання, які згідно з угодою між підприємством та іншою стороною підлягають індексації (депозити, облигації тощо), відображаються в балансі в сумі, передбаченій угодою. Показники інших монетарних статей не коригуються.

Показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю, визначеною на дату балансу (кінець звітного року), не коригуються. Показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю, визначеною не на дату балансу (кінець звітного року), коригуються з використанням індексу інфляції на дату переоцінки.

Показники немонетарних статей, відображені за первісною вартістю або залишковою вартістю, коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату визнання відповідного активу, зобов'язання і власного капіталу.

Якщо підприємство придбало активи на умовах відстрочення платежу без сплати відсотків, унаслідок чого суму відсотків визначити неможливо, вартість таких активів коригується із застосуванням індексу інфляції з дати платежу.

На початок першого звітного року, в якому застосовується НП(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.

### ***Коригування показників звіту про фінансові результати***

Усі 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) визнавалися 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 з 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 шляхом додавання скоригованої вартості залишку незавершеного виробництва на початок року до скоригованої суми витрат на виробництво за рік

і вирахування скоригованої вартості залишку незавершеного виробництва на кінець року.

Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті відображається у скоригованому звіті про фінансові результати.

#### **9.4 Коригування показників звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал**

##### ***Коригування показників звіту про рух грошових коштів***

Скориговані показники розділу I звіту про рух грошових коштів (крім нарахованих та сплачених відсотків, сплаченого податку на прибуток) визначаються згідно з НП(С)БО з урахуванням відповідних статей скоригованого балансу та скоригованого звіту про фінансові результати. Суми нарахованих та сплачених відсотків, сплаченого податку на прибуток, коригуються з використанням індексу інфляції на дату їх визнання.

Показники, що відображають рух 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 звіту про власний капітал***

Скориговані показники звіту про власний капітал визначаються згідно з НП(С)БО, з урахуванням відповідних показників скоригованої фінансової звітності. Показники, які неможливо отримати безпосередньо із скоригованої фінансової звітності (переоцінка активів, відрахування до резервного капіталу тощо), коригуються у порядку, викладеному в НП(С)БО 22 в частині, що стосується коригування балансу.

#### **Контрольні питання**



1. Що слід розуміти під валютним курсом? Від чого залежить валютний курс?
2. Опишіть особливості відображення операцій в іноземній валюті.
3. Як здійснюється оцінка монетарних та немонетарних статей в іноземній валюті на дату балансу?
4. Які особливості відображення в обліку курсових різниць від перерахунку монетарних статей про операційну, інвестиційну і фінансову діяльність, зобов'язань засновників, дебіторської заборгованості?
5. Який порядок перерахунку фінансової звітності в іноземних валютах?
6. Що представляє собою інфляція? Хто здійснює розрахунок індексу інфляції на рівні держави?
7. Що Вам відомо про коригування показників балансу та звіту про фінансові результати на індекс інфляції?

8. Як здійснюється коригування показників звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал на індекс інфляції?

### Практичні завдання з рекомендаціями до виконання



**Завдання 1.** Визначити та проаналізувати курсові різниці для наступних ситуацій:

А) У бухгалтерському обліку ТОВ «Надія» враховується дебіторська заборгованість за відвантажені нерезидентові 01.03.2024 р. товари на суму 50 000 дол. В рахунок її часткового погашення підприємство отримало 16.03.2024 р. виручку у сумі 10 000 дол. Визначити курсову різницю на дату здійснення господарської операції. Для розрахунку використати вказаний курс Національного банку України на дату здійснення господарської операції (на 16.03.2024 р. – 37,8807 грн/дол.) та на дату попередньої оцінки (на 01.03.2024 р. – 38,1637 грн/дол.). Встановити до доходів чи до витрат відноситиметься курсова різниця.

Курсову різницю на дату здійснення господарської операції (на 16.03.2024 р.) слід розраховувати лише в межах обсягу здійсненої господарської операції, тобто щодо тієї частини дебіторської заборгованості, яку погашено у цей день, – 10 000 дол. при цьому курсова різниця визначається так:

$$10\,000 \text{ дол.} \times (37,8807 \text{ грн/дол.} - 38,1637 \text{ грн/дол.}) = - 2\,830,00 \text{ грн}$$

Згідно з розрахунками, курсова різниця становить 2 830 грн і відноситься до витрат підприємства.

Б) У бухгалтерському обліку ТОВ «Надія» враховується кредиторська заборгованість за отримані від нерезидента 07.02.2024 р. товари на суму 30 000 дол. До кінця кварталу підприємство не перерахувало нерезиденту іноземну валюту в рахунок погашення цієї заборгованості, тому на дату балансу (тобто на 31.03.2024 р.) підприємству слід розрахувати курсову різницю. Для розрахунку використати вказаний курс Національного банку України на дату балансу (на 31.03.2024 р. – 38,9760 грн/дол.) та на дату попередньої оцінки (на 07.02.2024 р. – 39,2627 грн/дол.). Встановити до доходів чи до витрат відноситиметься курсова різниця.

Визначаємо курсову різницю в перерахунку на весь обсяг операції:

$$30\,000 \text{ дол.} \times (39,2627 \text{ грн/дол.} - 38,9760 \text{ грн/дол.}) = 8\,601,00 \text{ грн}$$

Згідно з розрахунками, курсова різниця становить 8 601 грн і відноситься до доходів підприємства.

В) 10.01.2024 р. банк зарахував на підставі заяви ТОВ «Надія» 500 000 грн для придбання 12 000 \$ на балансовий рахунок. На дату придбання валюти

(11.01.2024 р.) курс МВРУ склав 38,30 грн за 1 \$, курс НБУ – 38,186833 грн за 1 \$. Послуги банку склали 640 грн. Відобразити курсову різницю та визначити залишок коштів, що буде повернуто на поточний рахунок в національній валюті.

1. Визначаємо вартість валюти за курсом НБУ:

Курс НБУ x 12 000 = 38,186833 x 12 000 = 458 242,00 грн

2. Знаходимо різницю курсів НБУ та МВРУ в перерахунку на весь обсяг придбаної валюти:

$(38,186833 - 38,30) \times 12\,000 = 1\,358,00$  грн

Ця курсова різниця відноситься до витрат підприємства.

3. Визначаємо залишок коштів на рахунку в банку в національній валюті:

$500\,000 - 458\,242,00 - 1\,358,00 - 640 = 39\,760$  грн

**Завдання 2.** Здійснити коригування балансу умовного підприємства.

Таблиця 9.2 – Вихідні дані щодо Індексів інфляції

Період	Значення
Початок року	100,0
Кінець року	119,2
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

Баланс умовного підприємства на 31.12 минулого року

Стаття	Балансова сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість
<b>Актив</b>			
Основні засоби			
залишкова вартість	320	-	352
первісна вартість	400	$119,2/108,4 = 1,0996$	440
знос	80	$119,2/108,4 = 1,0996$	88
Товари	50	$119,2/107,5 = 1,1088$	55
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги - чиста реалізаційна вартість	200	-	200
Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті	30	-	30
Баланс	600		637
<b>Пасив</b>			
Статутний капітал	260	$119,2/100,0 = 1,192$	310
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	300	-	287
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	40	-	40
Баланс	600		637



## Вправи для самостійної роботи



**Вправа 1.** У бухгалтерському обліку підприємства враховується дебіторська заборгованість за відвантажені нерезидентові 01.02.2024 р. товари на суму 30 000 дол. В рахунок її часткового погашення підприємство отримало 12.02.2024 р. виручку у сумі 20 000 дол. Визначити курсову різницю на дату здійснення господарської операції. Для розрахунку використати вказаний курс Національного банку України на дату здійснення господарської операції (на 12.02.2024 р. – 38,0807 грн/дол.) та на дату попередньої оцінки (на 01.02.2024 р. – 37,5637 грн/дол.). Встановити до доходів чи до витрат відноситиметься курсова різниця.

**Вправа 2.** У бухгалтерському обліку підприємства враховується кредиторська заборгованість за отримані від нерезидента 09.02.2024 р. товари на суму 20 000 дол. До кінця кварталу підприємство не перерахувало нерезиденту іноземну валюту в рахунок погашення цієї заборгованості, тому на дату балансу (тобто на 31.03.2024 р.) підприємству слід розрахувати курсову різницю. Для розрахунку використати вказаний курс Національного банку України на дату балансу (на 31.03.2024 р. – 38,9760 грн/дол.) та на дату попередньої оцінки (на 09.02.2024 р. – 37,2627 грн/дол.). Встановити до доходів чи до витрат відноситиметься курсова різниця.

**Вправа 3.** У бухгалтерському обліку підприємства враховується дебіторська заборгованість за відвантажені нерезидентові 01.02.2024 р. товари на суму 70 000 дол. В рахунок її часткового погашення підприємство отримало 12.02.2024 р. виручку у сумі 30 000 дол. Визначити курсову різницю на дату здійснення господарської операції. Для розрахунку використати вказаний курс Національного банку України на дату здійснення господарської операції (на 12.02.2024 р. – 37,8807 грн/дол.) та на дату попередньої оцінки (на 01.02.2024 р. – 38,1637 грн/дол.). Встановити до доходів чи до витрат відноситиметься курсова різниця.

**Вправа 4.** У бухгалтерському обліку підприємства враховується кредиторська заборгованість за отримані від нерезидента 06.02.2024 р. товари на суму 50 000 дол. До кінця кварталу підприємство не перерахувало нерезиденту іноземну валюту в рахунок погашення цієї заборгованості, тому на дату балансу (тобто на 31.03.2024 р.) підприємству слід розрахувати курсову різницю. Для розрахунку використати вказаний курс Національного банку України на дату балансу (на 31.03.2024 р. – 38,9760 грн/дол.) та на дату попередньої оцінки (на 06.02.2024 р. – 37,5627 грн/дол.). Встановити до доходів чи до витрат відноситиметься курсова різниця.

**Вправа 5.** У бухгалтерському обліку підприємства враховується дебіторська заборгованість за відвантажені нерезидентіві 01.02.2024 р. товари на суму 40 000 дол. В рахунок її часткового погашення підприємство отримало 12.02.2024 р. виручку у сумі 20 000 дол. Визначити курсову різницю на дату здійснення господарської операції. Для розрахунку використати вказаний курс Національного банку України на дату здійснення господарської операції (на 12.02.2024 р. – 37,8807 грн/дол.) та на дату попередньої оцінки (на 01.02.2024 р. – 38,1637 грн/дол.). Встановити до доходів чи до витрат відноситиметься курсова різниця.

**Вправа 6.** У бухгалтерському обліку підприємства враховується кредиторська заборгованість за отримані від нерезидента 11.02.2024 р. товари на суму 70 000 дол. До кінця кварталу підприємство не перерахувало нерезиденту іноземну валюту в рахунок погашення цієї заборгованості, тому на дату балансу (тобто на 31.03.2024 р.) підприємству слід розрахувати курсову різницю. Для розрахунку використати вказаний курс Національного банку України на дату балансу (на 31.03.2024 р. – 39,1760 грн/дол.) та на дату попередньої оцінки (на 11.02.2024 р. – 37,9627 грн/дол.). Встановити до доходів чи до витрат відноситиметься курсова різниця.

**Вправа 7.** У бухгалтерському обліку підприємства враховується дебіторська заборгованість за відвантажені нерезидентіві 01.02.2024 р. товари на суму 20 000 дол. В рахунок її часткового погашення підприємство отримало 12.02.2024 р. виручку у сумі 10 000 дол. Визначити курсову різницю на дату здійснення господарської операції. Для розрахунку використати вказаний курс Національного банку України на дату здійснення господарської операції (на 12.02.2024 р. – 37,6607 грн/дол.) та на дату попередньої оцінки (на 01.02.2024 р. – 38,1637 грн/дол.). Встановити до доходів чи до витрат відноситиметься курсова різниця.

**Вправа 8.** У бухгалтерському обліку підприємства враховується кредиторська заборгованість за отримані від нерезидента 15.02.2024 р. товари на суму 30 000 дол. До кінця кварталу підприємство не перерахувало нерезиденту іноземну валюту в рахунок погашення цієї заборгованості, тому на дату балансу (тобто на 31.03.2024 р.) підприємству слід розрахувати курсову різницю. Для розрахунку використати вказаний курс Національного банку України на дату балансу (на 31.03.2024 р. – 38,8760 грн/дол.) та на дату попередньої оцінки (на 15.02.2024 р. – 37,1627 грн/дол.). Встановити до доходів чи до витрат відноситиметься курсова різниця.



## Тести

1. Статті балансу, що відображають грошові кошти, а також такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій сумі грошей або їх еквівалентів – це:

- а) монетарні статті;
- б) немонетарні статті;

- в) активні статті;
- г) пасивні статті.

2. Різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах – це:

- а) курсова різниця;
- б) валютна різниця;
- в) валютний коридор;
- г) немає правильної відповіді.

3. Валютний курс – це:

- а) установлений Національним банком України офіційний курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни;
- б) різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти;
- в) сукупність економічних та організаційних форм, що пов'язані з купівлею або продажем валют різних країн;
- г) діяльність держави та уповноважених нею органів щодо регламентації валютних відносин.

4. Відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності – це:

- а) коефіцієнт коригування;
- б) кумулятивний коефіцієнт;
- в) коефіцієнт хеджування;
- г) немає правильної відповіді.

5. Добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний – це:

- а) кумулятивний приріст інфляції;
- б) коефіцієнт коригування інфляції;
- в) коефіцієнт хеджування;
- г) немає правильної відповіді.

6. Хто зобов'язаний коригувати фінансову звітність на індекс інфляції:

- а) всі підприємства та організації;
- б) підприємства, що мають оприлюднювати річну фінансову звітність;
- в) бюджетні установи;
- г) підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ.

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 10. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 26

### Тема 10. Виплати працівникам за НП(С)БО 26



10.1 Загальні положення НП(С)БО 26. Поточні виплати працівникам

10.2 Виплати при звільненні. Виплати по закінченні трудової діяльності. Інші виплати працівникам

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з виплат працівникам за

НП(С)БО 26

**Основні терміни і поняття:** виплати працівникам, поточні виплати працівникам, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати працівникам

#### 10.1 Загальні положення НП(С)БО 26. Поточні виплати працівникам

НП(С)БО 32 «Виплати працівникам» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 10.1.

Таблиця 10.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»

Термін	Трактування
1	2
поточні виплати працівнику	виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу
виплати по закінченні трудової діяльності	виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника
виплати інструментами власного капіталу підприємства	виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством

Продовження таблиці 10.1

1	2
виплати при звільненні	виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку
інші довгострокові виплати працівнику	виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу
виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню	виплати за невідпрацьований час, право на які не поширюється на майбутні періоди
гарантовані виплати працівнику	виплати працівнику, які не залежать від майбутньої трудової діяльності
вартість поточних робіт, виконаних працівником	збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті виконання робіт працівником у звітному періоді
актуарні прибутки (збитки)	прибутки (збитки), які є різницею між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося, з урахуванням зміни актуарних припущень
актуарні припущення	демографічні та фінансові припущення, що використовуються для обчислення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою

**Виплати працівникам** включають поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати.

Поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

Нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, визнається поточним зобов'язанням.

Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді.

Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням у тому періоді, у якому час відсутності працівника на роботі підлягає оплаті.

Премії та інші заохочувальні виплати визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат у майбутньому.

## **10.2 Виплати при звільненні. Виплати по закінченні трудової діяльності. Інші виплати працівникам**

### ***Виплати при звільненні***

*Зобов'язання щодо виплат при звільненні* визнається у разі, якщо підприємство має невідмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні за власним бажанням згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою.

*Виплати при звільненні* визнаються витратами того періоду, у якому виникають зобов'язання за такими виплатами.

Виплати при звільненні, що не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після дати балансу, обчислюються за теперішньою вартістю з використанням ставки дисконту.

*Якщо звільнення за власним бажанням* відбуватиметься за пропозицією підприємства із зобов'язанням здійснити виплати при звільненні, то оцінка таких виплат здійснюється з урахуванням кількості працівників, які, як очікується, приймуть таку пропозицію.

### ***Виплати по закінченні трудової діяльності***

Зобов'язання та активи, пов'язані з виплатами по закінченні трудової діяльності, обліковуються за кожною програмою виплат по закінченні трудової діяльності.

*Нарахована сума внесків за програмою з визначеним внеском* визнається поточним зобов'язанням у періоді, протягом якого працівники виконували роботу.

*Відрахування за програмою з визначеним внеском*, що не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, обчислюються за теперішньою вартістю з використанням ставки дисконту.

*Зобов'язання за програмою з визначеною виплатою* визначається в сумі теперішньої вартості зобов'язання за такою програмою на дату балансу та не визнаних актуарних прибутків (за вирахуванням невизнаних актуарних збитків), яка зменшується на вартість раніше виконаних працівниками, але ще невизнаних робіт і на справедливую вартість на дату балансу активів програми, якими буде погашатися це зобов'язання.

*Витрати за програмою з визначеною виплатою* визнаються в сумі вартості поточних робіт, виконаних працівниками, витрат на відсотки за програмою, визнаних актуарних збитків, визнаної вартості раніше виконаних працівниками робіт, збитку (за вирахуванням прибутку) від скорочення програми з визначеною виплатою або остаточних розрахунків за нею, яка зменшується на суму очікуваного прибутку від активів цієї програми, на суму, яка підлягає відшкодуванню підприємству за програмою, і на суму визнаних актуарних прибутків.

Протягом звітнього року *витрати на відсотки за програмою* обчислюються як добуток ставки дисконту, визначеної на початок звітнього року, та теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою.

*АктUARні 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 звітнього періоду над більшою з таких величин:

а) 10 % теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою на цю дату;

б) 10 % справедливої вартості активів програми на цю дату.

*Сума актуарних прибутків (збитків) звітнього періоду* визначається діленням цієї величини на очікуваний середній строк роботи, що залишився до досягнення працівниками, охопленими цією програмою, пенсійного віку.

Вартість раніше виконаних працівниками робіт визнається рівномірно протягом середнього періоду до дати, з якої виплати стають гарантованими за умовами програми з визначеною виплатою.

*Прибуток (збиток) від скорочення програми з визначеною виплатою* або остаточного розрахунку за такою програмою 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.

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.

*Очікуваний прибуток від активів програми з визначеною виплатою* дорівнює зміні справедливої вартості цих активів, утримуваних протягом звітнього періоду, з урахуванням фактичних внесків і виплат.

Для визначення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою та відповідної вартості поточних робіт, виконаних працівниками, а за необхідності, і вартості раніше виконаних працівниками робіт, підприємство кожний період, у якому працівники виконують роботу, розглядає як такий, що приводить до виникнення у працівників права на додаткову виплату у майбутньому, а кожна така виплата для визначення остаточного зобов'язання обчислюється окремо.

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.

*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 зобов'язання, активу і витрат (доходів), пов'язаних з такою програмою, суттєво не відрізнялися від сум зобов'язання, активу і витрат (доходів), визначених на дату балансу з урахуванням змін в актуарних припущеннях.*

*В актуарних припущеннях використовуються такі демографічні і фінансові показники, зокрема:*

- смертності (як під час трудової діяльності, так і після її завершення);
- плинності кадрів, непрацездатності, передчасного виходу на пенсію;
- частки учасників програми, які мають утриманців, з правом на виплати;
- звернень за медичним обслуговуванням;
- ставки дисконту;
- майбутніх рівнів зарплати та виплат по закінченні трудової діяльності;
- майбутніх витрат на медичне обслуговування;
- очікуваного рівня прибутковості активів програми.

*Для визначення теперішньої вартості зобов'язання за програмами виплат по закінченні трудової діяльності ставка дисконту обчислюється із застосуванням ринкової ставки доходу за високоліквідними корпоративними облігаціями на дату балансу. У разі відсутності активного ринку корпоративних облігацій використовується відсоткова ставка доходу за довгостроковими державними облігаціями на дату балансу. При цьому обираються облігації, валюта та строк погашення яких відповідають валюті та прогнозованому строку погашення зобов'язання за кожною програмою.*

*Програми виплат за участю кількох роботодавців розглядаються як програми з визначеною виплатою або з визначеним внеском відповідно до умов програми. У разі відсутності достатньої інформації щодо розподілу між роботодавцями активів, зобов'язань, витрат і доходів за програмою виплат за участю кількох роботодавців зобов'язання і витрати за такою програмою визначаються і визнаються у порядку, передбаченому для програми з визначеним внеском.*

### ***Інші виплати працівникам***

*Зобов'язання щодо виплат інструментами власного капіталу підприємства визначаються і визнаються згідно з НПСБО 13.*

*Інші довгострокові виплати працівникам визнаються зобов'язанням через створення на дату балансу забезпечення в сумі теперішньої вартості цього зобов'язання на дату балансу за вирахуванням справедливої вартості на дату балансу активів програми, якими буде погашатися це зобов'язання.*

*Витрати на інші довгострокові виплати працівникам визначаються в сумі вартості поточних робіт, виконаних працівниками, витрат на відсотки за програмою, актуарних збитків (за вирахуванням актуарних прибутків) і збитків (за вирахуванням прибутків) від скорочення програми або остаточних розрахунків за нею, зменшеної на суму очікуваного прибутку від активів програми, на суму визнаного активом права на відшкодування і на суму вартості*



раніше виконаних працівниками робіт. Актуарні прибутки (збитки) та вартість раніше виконаних працівниками робіт визнаються у періоді їх виникнення.

Якщо визначена в такому порядку величина має від'ємне значення, то вона визнається іншим операційним доходом.

### Контрольні питання



1. Що таке виплати працівникам? З чого вони складаються?

2. Перелічіть основні компоненти, що включаються в поняття «поточні виплати працівникам». Дайте їм коротку характеристику.

3. Які умови визнання виплат при звільненні?

4. Які особливості відображення в обліку виплат по закінченні трудової діяльності?

5. Що представляють собою виплати інструментами власного капіталу підприємства?

6. Що слід розуміти під іншими довгостроковими виплатами працівнику?

7. Що Вам відомо про актуарні прибутки (збитки) та які демографічні і фінансові показники використовуються в актуарних припущеннях?

### Практичні завдання з рекомендаціями до виконання



**Завдання 1.** Визначити по кожному працівнику суму нарахованої заробітної плати за вересень, обсяг утримань з неї, а також розмір заробітної плати до одержання.

Таблиця 10.2 – Вихідні дані для нарахування заробітної плати окремим працівникам ТОВ «Надія»

№ з/п	ПІБ працівника	Посада	Посадовий оклад (відрядна розцінка), грн	Відпрацьовано (кількість виготовленої продукції)	Додаткові дані
1	Мельниченко Т. О.	Керівник	18 404,00	19 днів*	Сплачує аліменти** на 1 дитину
2	Василенко Д. К.	Токар IV розряду	46,10	136 шт.	Має на утриманні 2-х дітей до 18 років

\*Календарний місячний фонд робочого часу – 22 дні.

\*\*За виконавчим документом розмір аліментів складає ¼ доходу працівника.

Для довідки. При розрахунку заробітної плати за посадовим окладом враховується кількість відпрацьованих робочих днів у місяці. Заробітну плату за посадовим окладом розраховують за формулою:

$$ЗПо = ПО / Др \times Дв, \quad (10.1)$$

де ЗПо – сума заробітної плати за посадовим окладом за місяць (грн);

ПО – посадовий оклад, грн;

Др – кількість робочих днів у місяці згідно з графіком роботи (дні);

Дв – кількість відпрацьованих за місяць днів.

При прямій відрядній оплаті праці та індивідуальному виконанні робіт заробіток робітника визначають так:

$$ЗПв = В \times р, \quad (10.2)$$

де ЗПв – заробітна плата працівника-відрядника (грн);

В – кількість виготовлених виробів (обсяг виконаних робіт);

р – розцінка за одиницю роботи.

Із заробітної плати працівників здійснюють утримання:

✓ обов'язкові (ПДФО – 18 % та військовий збір – 1,5 %, утримання за виконавчими документами і нотаріальними написами);

✓ необов'язкові (з ініціативи роботодавця та за заявою працівника).

1. Користуючись вихідною інформацією з табеля обліку робочого часу, встановлено, що директор Мельниченко Т. О. у вересні поточного року відпрацював 19 днів, при календарному фонді робочого часу – 22 дні.

Визначаємо суму нарахованої заробітної плати Мельниченко Т. О.:

$$18404,00 / 22 \times 19 = 15\,894,36 \text{ грн.}$$

2. Розраховуємо суму нарахованої заробітної плати токаря IV розряду Василенка Д.К. за вересень:

$$136 \times 46,10 = 6\,269,60 \text{ грн.}$$

Таблиця 10.3 – Розрахунок суми нарахованої заробітної плати та утримань з неї окремим працівникам ТОВ «Надія»

№ з/п	Прізвище, ініціали	Дохід працівника, грн	Утримання із заробітної плати, грн			Заробітна плата до одержання, грн
			ПДФО (18 %)	Військовий збір (1,5 %)	Аліменти	
1	Мельниченко Т. О.	15 894,36	2 860,98	238,42	*3 198,74	9 596,22
2	Василенко Д. К.	6 269,60	**645,41	94,04	-	5 530,15

\*Утримання із заробітної плати Мельниченка Т. О. аліментів здійснюється після утримання з неї ПДФО і військового збору. Розраховуємо суми утримань:

- ПДФО  $15\,894,36 \times 18 / 100 = 2\,860,98$  грн

- ВЗ  $15\,894,36 \times 1,5 / 100 = 238,42$  грн

- Аліменти а)  $15\,894,36 - (2\,860,98 + 238,42) = 12\,794,96$  грн

б)  $12\,794,96 / 4 = 3\,198,74$  грн

Заробітна плата Мельниченка Т. О. до одержання:

$$15\,894,36 - (2\,860,98 + 238,42 + 3\,198,74) = 9\,596,22 \text{ грн}$$

**\*\*Василенко Д. К.** має право на соціальну пільгу передбачену ПКУ, оскільки його заробіток менший від граничного розміру доходу (в 2023 р.  $2684 \text{ грн} * 1,4 = 3760 \text{ грн}$ ), який дає право на отримання податкової соціальної пільги (ПСП) одному з батьків в розрахунку на 2-х дітей ( $3760 * 2 = 7\,520 \text{ грн}$ ).

ПСП для Василенка Д. К. становить 50 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи на початок звітного року ( $2684,00 * 50 \% = 1\,342 \text{ грн}$ ) помноженому на кількість дітей:

$$1\,342 * 2 = 2\,684,00 \text{ грн}$$

Оподаткований дохід Василенка Д. К.:

$$6\,269,6 - 2\,684 = 3\,585,6 \text{ грн}$$

Розрахуємо суми утримань:

$$\text{ПДФО } 3\,585,60 * 0,18 = 645,41 \text{ грн}$$

$$\text{ВЗ } 6\,269,60 * 1,5 / 100 = 94,04 \text{ грн}$$

Заробітна плата Василенка Д. К. до одержання :

$$6\,269,60 - 645,41 - 94,04 = 5\,530,15 \text{ грн}$$

**Завдання 2.** Працівник ТОВ «Надія» перебував у щорічній відпустці 14 календарних днів – із 1 по 14 листопада. Дохід працівника в розрахунковому періоді (за попередні 12 місяців) склав 204 106,00 грн. Розрахувати суму відпускних.

Для довідки. Для розрахунку відпускних необхідно визначити середньоденну заробітну плату, виходячи з виплат працівникові за останні 12 місяців, як це передбачено Порядком обчислення середньої заробітної плати № 100.

Тривалість розрахункового періоду = 365 – святково-неробочі дні. В даний час тривалість такого періоду буде складати 365 к. днів, адже у розрахунковому періоді немає святково-неробочих днів через воєнний стан.

У тривалості відпустки не враховуємо святкові і неробочі дні. Тривалість оплачуваних днів відпустки складає 14 днів, тому що святково-неробочі дні не віднімаємо, так як діє воєнний стан.

1. Визначаємо суму середньоденної зарплати:

$$204\,106 / 365 = 559,19 \text{ грн}$$

2. Визначаємо суму відпускних:

$$559,19 * 14 = 7\,828,72 \text{ грн}$$

**Завдання 3.** Розрахувати суму допомоги з тимчасової непрацездатності бухгалтеру підприємства Томченко К.С., страховий стаж якої 6 років 7 місяців.

Згідно з листком непрацездатності працівник хворіла з 9 по 16 серпня 2023 р. За період 01 серпня 2022 р. по 31 липня 2023 р. Томченко К.С. нараховані такі виплати:

1. заробітна плата за окладом: 121 560 грн;

2. одноразова неоподатковувана матеріальна допомога – 3 520 грн;

3. допомога з тимчасової втрати працездатності за період з 03.02.2023 р по 14.02.2023 р. включно (12 календарних днів) – 4 511 грн;

4. оплата за дні відпустки з 05.06.2023 р. по 18.06.2023 р. (14 календарних днів) – 11 956 грн;

5. премія за 4 квартал 2022 р. – 4 000 грн.

Для довідки. Якщо страховий стаж співробітника менше 8 років і цей працівник не відноситься до пільгових категорій осіб, то сума середньоденної зарплати зменшується. В розрахунок лікарняного береться така частина зарплати: якщо стаж працівника менше 3 років – 50 % середньоденної зарплати, якщо стаж 3-5 років – 60 %, якщо стаж 5-8 років – 70 %, а вже коли стаж більше 8 років враховуються всі 100 % зарплати.

Виплата лікарняних за перші 5 календарних днів хвороби працівника здійснюється у формі матеріального забезпечення за рахунок підприємства (роботодавця). Інші дні хвороби, тобто починаючи із 6-го календарного дня, оплачуються за рахунок Пенсійного фонду України у формі соціальної виплати.

Для розрахунку лікарняних необхідно також визначити середньоденну заробітну плату, виходячи з виплат працівникові за останні 12 місяців. Згідно згаданого Порядку обчислення середньої заробітної плати не всі виплати включаються у розрахунок фактичного заробітку.

Серед наведених виплат оплата матеріальної допомоги та лікарняних у розрахунку участі не беруть.

1. Визначаємо середньоденну заробітну плату, яку використовують для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності:

$$(121\,560 + 11\,956 + 4\,000) / 365 = 376,76 \text{ грн}$$

З урахуванням страхового стажу працівника допомога з тимчасової непрацездатності виплачується в розмірі 70 % середньоденного заробітку.

2. Знаходимо суму середньоденного заробітку з урахуванням страхового стажу працівника:

$$376,76 \times 70 \% = 263,73 \text{ грн}$$

2. Розраховуємо суму нарахованих лікарняних за час хвороби:

- за рахунок роботодавця (перші п'ять днів непрацездатності):

$$263,73 \times 5 = 1\,318,65 \text{ грн}$$

- за рахунок коштів ПФУ (решта днів непрацездатності):

$$263,73 \times 3 = 791,19 \text{ грн}$$

Загальна сума лікарняних:

$$1\,318,65 + 791,19 = 2\,109,84 \text{ грн}$$

## Вправи для самостійної роботи



**Вправа 1.** Посадовий оклад головного бухгалтера підприємства складає 18 500 грн. У травні при календарному місячному фонді робочого часу 22 дні головний бухгалтер відпрацювала 17 днів. Нархувати заробітну плату,

здійснити обов'язкові утримання з зарплати та визначити суму до одержання.

**Вправа 2.** Працівник ТОВ «Надія» перебував на лікарняному із 11 по 14 листопада поточного року, тобто всього 4 к. д. За відпрацьований час у розрахунковому періоді йому нарахована заробітна плата 169 010,32 грн. Страховий стаж працівника становить 3 років 4 місяці. Нарахувати суму допомоги з тимчасової непрацездатності.

**Вправа 3.** Посадовий оклад головного економіста підприємства складає 16 700 грн. У травні при календарному місячному фонді робочого часу 22 дні головний економіст відпрацювала 20 днів. Нарахувати заробітну плату, здійснити обов'язкові утримання з зарплати та визначити суму до одержання.

**Вправа 4.** Працівник ТОВ «Надія» перебував у щорічній відпустці 14 календарних днів – із 10 по 23 липня. Дохід працівника в розрахунковому періоді (за попередні 12 місяців) склав 197 523,10 грн. Розрахувати суму відпускних.

**Вправа 5.** Посадовий оклад керівника підприємства складає 21 000 грн. У квітні при календарному місячному фонді робочого часу 22 дні керівник відпрацював 18 днів. Нарахувати заробітну плату, здійснити обов'язкові утримання з зарплати та визначити суму до одержання.

**Вправа 6.** Працівник ТОВ «Надія» перебував у щорічній відпустці 14 календарних днів – із 5 по 18 жовтня. Дохід працівника в розрахунковому періоді (за попередні 12 місяців) склав 214 356,00 грн. Розрахувати суму відпускних.

**Вправа 7.** Посадовий оклад бухгалтера підприємства складає 14 000 грн. У травні при календарному місячному фонді робочого часу 22 дні бухгалтер відпрацювала 21 день. Нарахувати заробітну плату, здійснити обов'язкові утримання з зарплати та визначити суму до одержання.

**Вправа 8.** Працівник ТОВ «Надія» перебував на лікарняному із 7 по 14 листопада поточного року, тобто 8 к. д. За відпрацьований час у розрахунковому періоді йому нарахована заробітна плата 193 118,22 грн. Страховий стаж працівника становить 5 років 2 місяці. Нарахувати суму допомоги з тимчасової непрацездатності.



## Тести

1. Поточні виплати працівникам включають:

- а) заробітну плату за окладами та тарифами;
- б) виплати за невідпрацьований час;
- в) премії та інші заохочувальні виплати;

г) всі відповіді вірні.

2. Виплати працівникам не включають:

- а) поточні виплати;
- б) виплати при звільненні;
- в) виплати по закінченні трудової діяльності;
- г) виплати майбутніх періодів.

3. Виплати працівнику, які не залежать від майбутньої трудової діяльності – це:

- а) гарантовані виплати;
- б) виплати за невідпрацьований час;
- в) виплати при звільненні;
- г) поточні виплати працівнику.

4. Винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу – це:

- а) заробітна плата;
- б) премія;
- в) актуарні прибутки;
- г) гарантована виплата працівнику.

5. Винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці – це:

- а) основна заробітна плата;
- б) додаткова заробітна плата;
- в) заохочувальні та компенсаційні виплати;
- г) гарантовані виплати працівнику.

6. Винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) – це:

- а) основна заробітна плата;
- б) додаткова заробітна плата;
- в) заохочувальні та компенсаційні виплати;
- г) гарантовані виплати працівнику.

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 11. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 15

### Тема 11. Облік доходів за НП(С)БО 15



11.1 Загальні положення НП(С)БО 15. Визнання доходу

11.2 Класифікація доходу

11.3 Оцінка доходу

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з обліку доходів за НП(С)БО 15

**Основні терміни і поняття:** доходи, проценти, роялті, дивіденди, дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи, інші доходи

#### 11.1 Загальні положення НП(С)БО 15. Визнання та класифікація доходу

НП(С)БО 15 «Дохід» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 11.1.

Таблиця 11.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»

Термін	Трактування
Роялті	будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау)
Дивіденди	частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства
Проценти	плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству
Балансова вартість валюти	вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу

Норми НП(С)БО 15 не поширюється на доходи, пов'язані з:

- договорами оренди;
- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі;
- страховою діяльністю;
- первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції;
- змінами вартості інших поточних активів;
- природним приростом поголів'я худоби, виходом продукції
- сільського та лісового господарства;
- видобуванням корисних копалин.

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.
2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.
3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
5. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.
6. Надходження, що належать іншим особам.
7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.
8. Сума балансової вартості валюти.

## 11.2 Класифікація доходу

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- ✓ дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- ✓ чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- ✓ інші операційні доходи;
- ✓ фінансові доходи;
- ✓ інші доходи.

**Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)** – це загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

**Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)** визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів,



робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

**До складу інших операційних доходів** включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

**До складу фінансових доходів** включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

**До складу інших доходів**, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

**Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається** в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

**Дохід не визнається**, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

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:

- 1) можливості достовірної оцінки доходу;
- 2) імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- 3) можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- 4) можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

- ✓ вивченням виконаної роботи;

✓ визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

✓ визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

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 надання послуг).

*Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений*, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

*Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений* і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно з НП(С)БО 10. Доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

Отримане цільове фінансування (у тому числі кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств) визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

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.

Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:

- імовірно надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;
- дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

- ❖ проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами з урахуванням економічного змісту відповідної угоди;
- ❖ роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- ❖ дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

### 11.3 Оцінка доходу

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі *справедливої вартості активів*, що отримані або підлягають отриманню.

Якщо безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигід *протягом кількох звітних періодів*, то доходи визнаються на систематичній основі (наприклад, у сумі нарахованої амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця *визнається доходом у вигляді процентів*.

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 та їх еквівалентів.

Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.



### Контрольні питання

1. Що таке доходи та які умови їх визнання?
2. Які надходження не визнаються доходами згідно законодавства?
3. Які основні групи доходів Вам відомі?
4. Що слід розуміти під доходом (виручкою) від реалізації продукції, чистим доходом від реалізації продукції?
5. Що входить до складу інших операційних доходів, фінансових доходів та інших доходів?
6. Охарактеризуйте умови визнання доходу (виручки) від реалізації продукції. Які умови визнання операцій з надання послуг?
7. Опишіть умови визнання цільового фінансування.
8. Які особливості оцінки доходу в бухгалтерському обліку Вам відомі?

## Практичні завдання з рекомендаціями до виконання



**Завдання 1.** В звітному періоді ТОВ «Надія» було реалізовано готової продукції на суму 561 254 грн (в т. ч. ПДВ), надано послуг на 149 635 грн (в т. ч. ПДВ). В цьому періоді також було зафіксовано повернення раніше проданої продукції на суму 2 984, 50 грн. Розмір наданих знижок покупцям продукції склав 5 104 грн, величина знижок покупцям послуг – 1 251 грн. Визначити чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) по підприємству.

1. Визначаємо суму ПДВ по реалізованій продукції та наданим послугам:

$$561\,254 / 120 * 20 = 93\,542,33 \text{ грн}$$

$$149\,635 / 120 * 20 = 24\,939,17 \text{ грн}$$

2. Розраховуємо загальну суму непрямих податків (ПДВ), наданих знижок, вартості повернутої раніше проданої продукції:

$$2\,984,50 + 5\,104 + 1\,251 + 93\,542,33 + 24\,939,17 = 124\,836,50 \text{ грн}$$

3. Знаходимо чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

$$(561\,254 + 149\,635) - 124\,836,50 = 586\,052,50 \text{ грн}$$

**Завдання 2.** ТОВ «Надія» реалізувало готової продукції на суму 369 451 грн (в т. ч. ПДВ), при цьому було надано знижок покупцям в обсязі 10 784 грн. За звітний період підприємство одержало дивіденди на суму 78 631,50 грн. Дохід від реалізації запасів склав 54 129,45 грн, дохід від реалізації фінансових інвестицій – 45 600,00 грн, дохід від операційної оренди активів – 48 600 грн, дохід від операційних курсових різниць – 9 651,12 грн, дохід від списання кредиторської заборгованості – 11 891,70 грн, дохід від безоплатно одержаного обладнання, переданого міжнародними партнерами, – 245 690,00 грн. Визначити загальну суму доходів, а також підрахувати обсяги окремих видів доходів (чистого доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, інших операційних доходів, фінансових доходів, інших доходів).

1. Знаходимо чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

$$369\,451 - (369\,451 / 120 * 100 + 10\,784) = 297\,091,83 \text{ грн}$$

2. Визначаємо суму інших операційних доходів:

$$54\,129,45 + 48\,600 + 9\,651,12 + 11\,891,70 = 124\,272,27 \text{ грн}$$

3. Сума фінансових доходів представлена лише дивідендами: 78 631,50 грн

4. Розраховуємо суму інших доходів:

$$45\,600,00 + 245\,690,00 = 291\,290 \text{ грн}$$

5. Підраховуємо загальну суму доходів:

$$297\,091,83 + 124\,272,27 + 78\,631,50 + 291\,290 = 791\,285,60 \text{ грн}$$

## Вправи для самостійної роботи



**Вправа 1.** В звітному періоді підприємство реалізувало готової продукції на 267 241 грн (в т. ч. ПДВ), надало послуг на суму 121 010 грн (в т. ч. ПДВ). В звітному періоді також було повернено раніше продану продукцію на суму 5 724, 40 грн. Розмір наданих знижок покупцям склав 2 502 грн, по послугам – 1 963 грн. Визначити чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) по підприємству.

**Вправа 2.** Підприємство реалізувало готової продукції на 264 450 грн (в т. ч. ПДВ), при цьому було надано знижок покупцям в обсязі 9 714 грн. За звітний період підприємство одержало дивіденди на суму 58 671,50 грн. Дохід від реалізації запасів склав 25 129,55 грн, дохід від реалізації фінансових інвестицій – 43 620,00 грн, дохід від операційної оренди активів – 52 000 грн, дохід від операційних курсових різниць – 7 621,14 грн, дохід від безоплатно одержаного устаткування – 186 620,00 грн. Визначити загальну суму доходів, а також підрахувати обсяги окремих видів доходів (чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів, фінансових доходів, інших доходів).

**Вправа 3.** В звітному періоді підприємство реалізувало готової продукції на 203 001 грн (в т. ч. ПДВ), надало послуг на суму 101 020 грн (в т. ч. ПДВ). В звітному періоді також було повернено раніше продану продукцію на суму 10 176, 30 грн. Розмір наданих знижок покупцям склав 7 482 грн, по послугам – 5 970 грн. Визначити чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) по підприємству.

**Вправа 4.** Підприємство реалізувало готової продукції на 195 480 грн (в т. ч. ПДВ), при цьому було надано знижок покупцям в обсязі 8 234 грн. За звітний період підприємство одержало дивіденди на суму 53 601,00 грн. Дохід від реалізації запасів склав 25 000,00 грн, дохід від реалізації фінансових інвестицій – 85 600,00 грн, дохід від операційної оренди активів – 57 000 грн, дохід від операційних курсових різниць – 7 137,20 грн, дохід від безоплатно одержаного устаткування – 173 200,00 грн. Визначити загальну суму доходів, а також підрахувати обсяги окремих видів доходів (чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів, фінансових доходів, інших доходів).

**Вправа 5.** В звітному періоді підприємство реалізувало готової продукції на 245 201 грн (в т. ч. ПДВ), надало послуг на суму 149 050 грн (в т. ч. ПДВ). В звітному періоді також було повернено раніше продану продукцію на суму 2 114, 20 грн. Розмір наданих знижок покупцям склав 3 452 грн, по послугам –

1 873 грн. Визначити чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) по підприємству.

**Вправа 6.** Підприємство реалізувало готової продукції на 188 500 грн (в т. ч. ПДВ), при цьому було надано знижок покупцям в обсязі 7 134 грн. За звітний період підприємство одержало дивіденди на суму 59 201,00 грн. Дохід від реалізації запасів склав 27 000,00 грн, дохід від реалізації фінансових інвестицій – 94 500,00 грн, дохід від операційної оренди активів – 55 000 грн, дохід від операційних курсових різниць – 5 167,40 грн, дохід від безоплатно одержаного устаткування – 147 800,00 грн. Визначити загальну суму доходів, а також підрахувати обсяги окремих видів доходів (чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів, фінансових доходів, інших доходів).

**Вправа 7.** Підприємство реалізувало готової продукції на 161 200 грн (в т. ч. ПДВ), при цьому було надано знижок покупцям в обсязі 6 754 грн. За звітний період підприємство одержало дивіденди на суму 62 501,00 грн. Дохід від реалізації запасів склав 21 000,00 грн, дохід від реалізації фінансових інвестицій – 90 500,00 грн, дохід від операційної оренди активів – 37 000 грн, дохід від операційних курсових різниць – 5 122,50 грн, дохід від безоплатно одержаного устаткування – 167 400,00 грн. Визначити загальну суму доходів, а також підрахувати обсяги окремих видів доходів (чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інших операційних доходів, фінансових доходів, інших доходів).

**Вправа 8.** В звітному періоді підприємство реалізувало готової продукції на 211 771 грн (в т. ч. ПДВ), надало послуг на суму 185 020 грн (в т. ч. ПДВ). В звітному періоді також було повернено раніше продану продукцію на суму 2 864, 70 грн. Розмір наданих знижок покупцям склав 3 882 грн, по послугам – 1 543 грн. Визначити чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) по підприємству.



## Тести

1. До складу інших операційних доходів не включають:
  - а) дохід (виручка) від реалізації продукції;
  - б) дохід від операційних курсових різниць;
  - в) дохід від реалізації оборотних активів;
  - г) дохід від операційної оренди активів;
2. Платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом – це:
  - а) роялті;

- б) дивіденди;
- в) проценти;
- г) виручка від реалізації.

3. Частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства – це:

- а) дивіденди;
- б) проценти;
- в) роялті;
- г) виручка від реалізації.

4. До складу фінансових доходів включаються:

- а) доходи від реалізації фінансових інвестицій;
- б) доходи від курсових різниць;
- в) дивіденди, відсотки;
- г) доходи від операційної оренди активів.

5. Не визнаються доходами такі надходження:

- а) сума попередньої оплати та авансу;
- б) доходи від реалізації фінансових інвестицій;
- в) дохід (виручка) від реалізації продукції;
- г) дивіденди, відсотки.

6. Збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) – це:

- а) доходи;
- б) проценти;
- в) роялті;
- г) дивіденди.

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 12. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 16

### Тема 12. Облік витрат за НП(С)БО 16



- 12.1 Загальні положення НП(С)БО 16. Визнання витрат
- 12.2 Склад витрат

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з обліку витрат за НП(С)БО 16

**Основні терміни і поняття:** витрати, собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), виробнича собівартість, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати, елементи витрат, статті витрат

#### 12.1 Загальні положення НП(С)БО 16. Визнання витрат

НП(С)БО 16 «Витрати» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 12.1.

Таблиця 12.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»

Термін	Трактування
об'єкт витрат	продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат
елемент витрат	сукупність економічно однорідних витрат
прямі витрати	витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом
нормальна потужність	очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва

Норми НП(С)БО 16 не поширюються на витрати, пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції.

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.



Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод *протягом кількох звітних періодів*, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.
2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.
3. Погашення одержаних позик.
4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у НП(С)БО 16.
5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до НП(С)БО.
6. Балансова вартість валюти.

## 12.2 Склад витрат

*Собівартість реалізованих товарів* визначається за НП(С)БО 9.

*Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)* складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До *виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)* включаються:

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

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.

*Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.*

До складу **прямих матеріальних витрат** включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

До складу **прямих витрат на оплату праці** включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу **інших прямих витрат** включаються 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, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу **загальновиробничих витрат** включаються:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До **змінних загальновиробничих витрат** належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До **постійних загальновиробничих витрат** відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

**Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)**, поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До **адміністративних витрат** відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і 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);
- винагороди за 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, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;

- інші витрати загальногосподарського призначення.

**Витрати на збут** включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- ✓ витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

- ✓ витрати на ремонт тари;

- ✓ оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

- ✓ витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

- ✓ витрати на передпродажну підготовку товарів;

- ✓ витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- ✓ витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, 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 гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- ✓ витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

- ✓ витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

- ✓ інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До **інших операційних витрат** включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до НП(С)БО 8;

- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

- втрати від знецінення запасів;

- нестачі й втрати від псування цінностей;

- визнані штрафи, пеня, неустойка;

- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

- інші витрати операційної діяльності.

**Витрати операційної діяльності** групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елементу операційних витрат «Матеріальні затрати».

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу вищезазначених елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

До **фінансових витрат** відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

**Втрати від участі в капіталі** є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

До складу **інших витрат** включаються витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

- ❖ собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);

- ❖ втрати від зменшення корисності необоротних активів;
- ❖ втрати від безоплатної передачі необоротних активів;
- ❖ втрати від неопераційних курсових різниць;
- ❖ сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- ❖ витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- ❖ залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- ❖ інші витрати діяльності.

Податки на прибуток визнаються витратами згідно з НП(С)БО 17 «Податок на прибуток».



### Контрольні питання

1. Що таке витрати та які умови їх визнання?
2. Які надходження не визнаються витратами згідно законодавства?
3. Які основні складові собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) Ви можете назвати?
4. Що представляє собою виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)?
5. Що слід розуміти під загальновиробничими витратами та які їх складові?
6. Що входить до складу адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат?
7. Назвіть та охарактеризуйте економічні елементи витрат.
8. Що розуміють під фінансовими витратами, втратами від участі в капіталі та іншими витратами?

### Практичні завдання з рекомендаціями до виконання



**Завдання 1.** Провести розподіл загальновиробничих витрат підприємства за квітень та травень, якщо відомо:

Нормальна виробнича потужність підприємства за звичайних умов роботи за місяць становить 2 000 одиниць продукції. Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю складають 34 000 грн, з них: змінні – 20 000 грн, постійні – 14 000 грн.

Фактична потужність підприємства:

- квітень – 1 800 одиниць продукції; - травень – 2 500 одиниць продукції.

Фактична сума загальновиробничих витрат:

- квітень: 30 000 грн, з них: змінні – 17 000 грн, постійні – 13 000 грн.

- травень: 37 000 грн, з них: змінні – 20 000 грн, постійні – 17 000 грн.

Таблиця 12.2 – Розподіл загальновиробничих витрат

№ з/п	Показники	Порядок розрахунку	Всього	На одиницю бази розподілу
1	База розподілу за нормальною потужністю		2000	
2	ЗВВ за нормальною потужністю, грн, з них: - змінні - постійні	(20 000 / 2000) (14 000 / 2000)	34 000 20 000 14 000	10 7
3	База розподілу за фактичною потужністю, од. - квітень - травень		1 800 2 500	
4	Фактичні ЗВВ за квітень, грн, з них: – змінні – постійні, всього з них: – постійні розподілені – постійні нерозподілені	(7 x 1 800) (13 000 – 12 600)	30 000 17 000 13 000 12 600 400	
5	Фактичні ЗВВ за травень, грн, з них: – змінні – постійні, всього з них: – постійні розподілені – постійні нерозподілені	7 x 2500 = 17500 але не більше суми фактичних постійних загальновиробничих (17 000) – 17 000	37 000 20 000 17 000 17 000 0	

**Завдання 2.** На підставі наведених даних визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції, а також собівартість одиниці продукції.

1. Для потреб основного виробництва за звітний період здійснено такі витрати:

- списані матеріали – 226 120 грн;
- нарахована амортизація – 220 000 грн;
- нарахована заробітна плата виробничим робітникам – 126 400 грн;
- проведено відрахування на соціальні заходи за діючими тарифами (22 %);
- списані змінні загальновиробничі витрати – 12 600 грн;
- списані розподілені постійні загальновиробничі витрати – 6 800 грн;
- списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати – 1 500 грн.

2. Вихід готової продукції становив 21 503 од.

1. Визначаємо фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції:  $226\,120 + 220\,000 + 126\,400 + (126\,400 \times 0,22) + (12\,600 + 6\,800) = 619\,728$  грн

2. Знаходимо собівартість одиниці готової продукції:

$619\,728 / 21\,503 = 28,82$  грн

Результати детального розрахунку подані в таблиці 12.3.

Таблиця 12.3 – Розрахунок калькуляції виробничої собівартості готової продукції

№ з/п	Статті витрат	Витрати, грн	Витрати на одну одиницю, грн
1	Сировина і матеріали	226 120	10,52
2	Основна заробітна плата	126 400	5,88
3	Нарахування до фондів соціального страхування	27 808	1,29
4	Амортизація	220 000	10,23
5	Загальновиробничі витрати	19 400	0,90
	Разом	619 728	28,82

### Вправи для самостійної роботи



**Вправа 1.** Для потреб основного виробництва за звітний період здійснено такі витрати:

- а) списані матеріали – 354 120 грн;
- б) нарахована амортизація – 186 351 грн;
- в) нарахована заробітна плата виробничим робітникам

– 141 220 грн;

г) проведено відрахування на соціальні заходи за діючими тарифами (22 %);

д) списані змінні загальновиробничі витрати – 11 400 грн;

е) списані розподілені постійні загальновиробничі витрати – 5 720 грн;

є) списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати – 1 423 грн.

Вихід готової продукції становив 25 508 од. Визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції, а також собівартість одиниці продукції.

**Вправа 2.** Для потреб основного виробництва за звітний період здійснено такі витрати:

а) списані матеріали – 347 150 грн;

б) нарахована амортизація – 194 321 грн;

в) нарахована заробітна плата виробничим робітникам – 163 270 грн;

г) проведено відрахування на соціальні заходи за діючими тарифами (22 %);

д) списані змінні загальновиробничі витрати – 12 100 грн;

е) списані розподілені постійні загальновиробничі витрати – 6 140 грн;

є) списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати – 1 153 грн.

Вихід готової продукції становив 22 463 од. Визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції, а також собівартість одиниці продукції.



**Вправа 3.** Для потреб основного виробництва за звітний період здійснено такі витрати:

- а) списані матеріали – 311 190 грн;
- б) нарахована амортизація – 169 352 грн;
- в) нарахована заробітна плата виробничим робітникам – 157 260 грн;
- г) проведено відрахування на соціальні заходи за діючими тарифами (22 %);
- д) списані змінні загальновиробничі витрати – 10 600 грн;
- е) списані розподілені постійні загальновиробничі витрати – 5 810 грн;
- є) списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати – 1 373 грн.

Вихід готової продукції становив 23 228 од. Визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції, а також собівартість одиниці продукції.

**Вправа 4.** Для потреб основного виробництва за звітний період здійснено такі витрати:

- а) списані матеріали – 319 120 грн;
- б) нарахована амортизація – 189 391 грн;
- в) нарахована заробітна плата виробничим робітникам – 153 571 грн;
- г) проведено відрахування на соціальні заходи за діючими тарифами (22 %);
- д) списані змінні загальновиробничі витрати – 11 720 грн;
- е) списані розподілені постійні загальновиробничі витрати – 6 870 грн;
- є) списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати – 1 293 грн.

Вихід готової продукції становив 24 460 од. Визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції, а також собівартість одиниці продукції.

**Вправа 5.** Для потреб основного виробництва за звітний період здійснено такі витрати:

- а) списані матеріали – 294 620 грн;
- б) нарахована амортизація – 179 391 грн;
- в) нарахована заробітна плата виробничим робітникам – 153 210 грн;
- г) проведено відрахування на соціальні заходи за діючими тарифами (22 %);
- д) списані змінні загальновиробничі витрати – 11 860 грн;
- е) списані розподілені постійні загальновиробничі витрати – 5 610 грн;
- є) списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати – 1 425 грн.

Вихід готової продукції становив 22 511 од. Визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції, а також собівартість одиниці продукції.

**Вправа 6.** Для потреб основного виробництва за звітний період здійснено такі витрати:

а) списані матеріали – 321 170 грн;  
б) нарахована амортизація – 193 881 грн;  
в) нарахована заробітна плата виробничим робітникам – 173 295 грн;  
г) проведено відрахування на соціальні заходи за діючими тарифами (22 %);  
д) списані змінні загальновиробничі витрати – 11 123 грн;  
е) списані розподілені постійні загальновиробничі витрати – 6 720 грн;  
є) списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати – 1 433 грн.  
Вихід готової продукції становив 21 453 од. Визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції, а також собівартість одиниці продукції.

**Вправа 7.** Для потреб основного виробництва за звітний період здійснено такі витрати:

а) списані матеріали – 301 110 грн;  
б) нарахована амортизація – 164 751 грн;  
в) нарахована заробітна плата виробничим робітникам – 167 861 грн;  
г) проведено відрахування на соціальні заходи за діючими тарифами (22 %);  
д) списані змінні загальновиробничі витрати – 10 690 грн;  
е) списані розподілені постійні загальновиробничі витрати – 5 497 грн;  
є) списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати – 1 172 грн.

Вихід готової продукції становив 23 868 од. Визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції, а також собівартість одиниці продукції.

**Вправа 8.** Для потреб основного виробництва за звітний період здійснено такі витрати:

а) списані матеріали – 314 160 грн;  
б) нарахована амортизація – 182 333 грн;  
в) нарахована заробітна плата виробничим робітникам – 191 541 грн;  
г) проведено відрахування на соціальні заходи за діючими тарифами (22 %);  
д) списані змінні загальновиробничі витрати – 13 770 грн;  
е) списані розподілені постійні загальновиробничі витрати – 7 930 грн;  
є) списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати – 1 353 грн.

Вихід готової продукції становив 27 410 од. Визначити фактичну собівартість випущеної з виробництва готової продукції, а також собівартість одиниці продукції.



## Тести

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

- а) витрати;
- б) доходи;
- в) фінансові інвестиції;
- г) збиток.

2. Продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат – це:

- а) елемент витрат;
- б) об'єкт витрат;
- в) стаття витрат;
- г) норма витрат.

3. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) не включаються:

- а) прямі матеріальні витрати;
- б) прямі витрати на оплату праці;
- в) інші прямі витрати;
- г) адміністративні витрати.

4. Не визнаються витратами:

- а) погашення одержаних позик;
- б) суми уцінки необоротних активів;
- в) суми безнадійної дебіторської заборгованості;
- г) визнані штрафи, пеня, неустойка.

5. До адміністративних витрат не включають:

- а) витрати на зв'язок;
- б) витрати на аудиторські послуги;
- в) плату за розрахунково-касове обслуговування;
- г) визнані штрафи, пені, неустойки.

6. До фінансових витрат належать:

- а) витрати на купівлю-продаж іноземної валюти;
- б) відсотки за кредит;
- в) сумнівні та безнадійні борги;
- г) витрати на дослідження і розробки.

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 13. ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ НП(С)БО 1, 6

### Тема 13. Загальні вимоги до фінансової звітності за НП(С)БО 1. Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах за НП(С)БО 6



- 13.1 Загальні положення НП(С)БО 1. Склад та елементи фінансової звітності
- 13.2 Якісні характеристики фінансової звітності та принципи її складання
- 13.3 Загальні положення НП(С)БО 6. Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках
- 13.4 Зміни в обліковій політиці. Події після дати балансу

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок щодо загальних вимог до фінансової звітності за НП(С)БО 1, а також щодо виправлення помилок і змін у фінансових звітах за НП(С)БО 6

**Основні терміни і поняття:** фінансова звітність, баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності, облікова оцінка, дата балансу, подія після дати балансу

#### 13.1 Загальні положення НП(С)БО 1. Склад та елементи фінансової звітності

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Основні терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 13.1.

**Метою складання фінансової звітності** є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

**Фінансова звітність складається з:** балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності.

Таблиця 13.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Термін	Трактування
1	2
фінансова звітність	звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства
користувачі звітності	фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень;

## Продовження таблиці 13.1

1	2
облікова політика	сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності
звичайна діяльність	будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення
операційна діяльність	основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю
основна діяльність	операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу;
інвестиційна діяльність	придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей)
фінансова діяльність	діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства
баланс (звіт про фінансовий стан)	звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал
звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)	звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід
звіт про рух грошових коштів	звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів (грошей) протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності
звіт про власний капітал	звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду
примітки до фінансової звітності	сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними НПСБО або МСФЗ
активи	ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому
зобов'язання	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
власний капітал	різниця між активами і зобов'язаннями підприємства
доходи	збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
витрати	зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
прибуток	сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати

1	2
збиток	перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати
грошові кошти (гроші)	готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання
еквіваленти грошових коштів (грошей)	короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості
оборотні активи	гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу
необоротні активи	всі активи, що не є оборотними

Підприємства, які складають фінансову звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, складають проміжну фінансову звітність, яка охоплює відповідний період (І квартал, перше півріччя, дев'ять місяців), наростаючим підсумком з початку звітного року у складі балансу та звіту про фінансові результати.

Підприємства можуть *не наводити статті*, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також *додавати статті* із збереженням їх назви і коду рядка.

Показники про податок на прибуток, витрати і збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу *наводяться в дужках*.

У **балансі** відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. У випадках, передбачених законодавством, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством на окремий баланс, заносяться до окремих реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу і відповідних форм фінансової звітності підприємства. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

У **звіті про фінансові результати** розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

У **звіті про рух грошових коштів** наводяться дані про рух грошових коштів (грошей) протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. При складанні фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

У *звіті про власний капітал* розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У графах звіту про власний капітал, призначених для наведення складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені у розділі I «Власний капітал» балансу. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

У *примітках до фінансової звітності* наводиться інформація про призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім зареєстрованого капіталу).

*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 підприємства, що контролює інші підприємства (материнське підприємство), а також назву фактичної контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву;
- середню кількість працівників підприємства протягом звітного періоду;
- дату затвердження фінансової звітності;
- повідомлення про складання фінансової звітності за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює.

Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності.

### **13.2 Якісні характеристики фінансової звітності та принципи її складання**

Інформація, яка наводиться у фінансовій звітності, повинна бути *дохідлива і зрозуміла* її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність повинна містити лише *доречну інформацію*, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

Фінансова звітність повинна бути *достовірною (правдивою)*. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною (правдивою), якщо вона не містить помилок та перекозчень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Фінансова звітність повинна **надавати можливість користувачам порівнювати**: фінансові звіти підприємства за різні періоди; фінансові звіти різних підприємств.

Фінансова звітність підприємства формується з **дотриманням таких принципів**:

1. *автономності підприємства*, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

2. *безперервності діяльності*, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

3. *періодичності*, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

4. *історичної (фактичної) собівартості*, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

5. *нарахування*, згідно з яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей);

6. *повного висвітлення*, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

7. *послідовності*, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

8. *обачності*, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

9. *превалювання сутності над формою*, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

10. *єдиного грошового вимірника*, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

### **13.3 Загальні положення НП(С)БО 6. виправлення помилок і зміни в облікових оцінках**

НП(С)БО 6 визначає порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.

Основними термінами, що використовуються в цьому стандарті, є:

**Облікова оцінка** – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.



**Дата балансу** – це дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

**Подія після дати балансу** – це подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

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

Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація.

Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї ж самої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.

Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

### **13.4 Зміни в обліковій політиці. Події після дати балансу**

Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

*Не вважається зміною облікової політики* встановлення облікової політики для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- ✓ коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- ✓ повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

*Події після дати балансу* можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів.

Події після дати балансу, які надають додаткову інформацію про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань. Коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових записів в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок подій після дати балансу.

Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансових звітів. Такі події слід розкривати в примітках до фінансових звітів, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення.

***Орієнтовний перелік подій після дати балансу:***

1. *Події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу:*

1.1. Оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною.

1.2. Переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їхньої вартості, визначеної на дату балансу.

1.3. Продаж запасів, який свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату балансу.

1.4. Отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велись на звітну дату.

1.5. Виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності.

2. *Події, які вказують на обставини, що виникли після дати балансу:*

2.1. Прийняття рішення щодо реорганізації підприємства.

2.2. Придбання єдиного (цілісного) майнового комплексу.

2.3. Рішення про припинення операцій, які становлять значну частину основної діяльності підприємства.

2.4. Знищення (втрата) активів підприємства внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події.

2.5. Прийняття рішення щодо емісії цінних паперів.

2.6. Непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів.

2.7. Укладення контрактів щодо значних капітальних і фінансових інвестицій.

2.8. Прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність підприємства.

## Контрольні питання



1. Що таке фінансова звітність та яка основна її мета? Які основні види фінансової звітності Вам відомі?

2. Дайте коротку характеристику кожному виду фінансової звітності.

3. Які якісні характеристики фінансової звітності Ви можете назвати?

4. Що собою представляють принципи складання фінансової звітності?

5. Як здійснюється виправлення помилок у фінансовій звітності? Які наслідки зміни в облікових оцінках?

6. Що слід розуміти під обліковою політикою підприємства? Яким чином відображуються зміни в обліковій політиці?

7. Що таке подія після дати балансу? Назвіть можливі події після дати балансу.

## Практичні завдання з рекомендаціями до виконання



**Завдання.** На основі наведених нижче показників (таблиця 13.2), скласти баланс підприємства.

Таблиця 13.2 – Вихідні дані для складання балансу ТОВ «Мета», тис. грн

Показник	Значення
1	2
Статутний капітал	12500
Нерозподілений прибуток	98874
Кошти в касі	7
Кошти на рахунку в банку	99101
Виробничі запаси	10159
Готова продукція	16461
Довгострокові кредити банків	51009
Основні засоби (первісна вартість)	60082
Накопичена амортизація основних засобів	9960
Резервний капітал	639
Розрахунки з покупцями	41371
Розрахунки з постачальниками	25450
Розрахунки за виплатами працівникам	1741
Розрахунки за податками	2247
Вилучений капітал	121
Розрахунки за страхуванням	1463
Короткострокові кредити банків	6390
Довгострокова дебіторська заборгованість	251
Поточні забезпечення	3152
Інші оборотні активи	629

## Продовження таблиці 13.2

1	2
Інші поточні зобов'язання	3127
Капітал у дооцінках	11630

Для виконання завдання слід скористатися формою бланку Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Підприємство ТОВ «Мета»

Територія Олександрівський р-н м. Запоріжжя

Організаційно-правова форма господарювання товариство з обмеженою відповідальністю

Вид економічної діяльності оптова та роздрібна торгівля

Середня кількість працівників, осіб 36

Одиниця виміру: тис. грн без десяткового знака

### Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня минулого року

Форма № 1

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	50122	
первісна вартість	1011	60082	
знос	1012	9960	
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	251	
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	50373	
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси	1100	26620	
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	41371	
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	99108	
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190	629	
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	167728	
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>			
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>	218101	

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	12500	
Капітал у дооцінках	1405	11630	
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415	639	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	98874	
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
Вилучений капітал	1430	-121	( )
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>	<b>123522</b>	
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510	51009	
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>	<b>51009</b>	
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600	6390	
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	25450	
розрахунками з бюджетом	1620	2247	
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	1463	
розрахунками з оплати праці	1630	1741	
Поточні забезпечення	1660	3152	
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	3127	
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>	<b>43570</b>	
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>			
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>	<b>218101</b>	

Керівник                    Петренко Т. О.

Головний бухгалтер    Максименко В. М.

## Вправи для самостійної роботи

**Вправа.** Користуючись вихідними даними, наведеними нижче (таблиця 13.3), виконати індивідуальне завдання (скласти баланс підприємства) по варіантам.



Таблиця 13.3 – Вихідні дані для складання балансу умовного підприємства, тис. грн

Показник	Варіант 1	Варіант 2	Варіант 3	Варіант 4
Статутний капітал	44800	102600	51200	10240
Нерозподілений прибуток	98874	75100	36500	7300
Запаси	79108	52300	12560	2512
Кошти на рахунку в банку	86620	96100	79980	15996
Розрахунки з постачальниками	51009	2863	49633	9926
Основні засоби	34205	1503	8903	1781
Нематеріальні активи	1265	46961	30456	2091
Розрахунки з покупцями	1371	40300	5890	5178
Короткострокові кредити банків	50450	75630	496	99
Товари	51100	11256	1522	305
Амортизація нематеріальних активів	852	23600	4796	959
Інші активи	3427	32350	10997	2198
Інші зобов'язання	2427	69	896	179
Амортизація основних засобів	7830	885	1113	222
Резервний капітал	854	23	5674	1136

Продовження таблиці 13.3

Показник	Варіант 5	Варіант 6	Варіант 7	Варіант 8
Статутний капітал	65920	46240	25240	53940
Нерозподілений прибуток	27300	54300	96300	72300
Запаси	32512	512	1512	1312
Кошти на рахунку в банку	75996	6996	22896	28126
Розрахунки з постачальниками	11569	169	954	999
Основні засоби	5925	13781	10581	15411
Нематеріальні активи	2291	82378	49378	47632
Розрахунки з учасниками	156	1116	1416	1216
Розрахунки з покупцями	5178	632	41596	39616
Розрахунки з оплати праці	2160	690	634	534
Товари	789	989	1050	886
Амортизація нематеріальних активів	556	763	853	723
Інші зобов'язання	8563	451	941	811
Амортизація основних засобів	5451	1534	624	2449
Резервний капітал	1016	25	51	11

### Тести



1. Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період – це:

- а) фінансова звітність;
- б) статистична звітність;
- в) податкова звітність;
- г) внутрішньогосподарська звітність.

2. Звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал – це:

- а) Баланс;
- б) Звіт про фінансові результати;
- в) Примітки до фінансової звітності;
- г) Звіт про власний капітал.

3. Звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід – це:

- а) Баланс;
- б) Звіт про фінансові результати;
- в) Звіт про рух грошових коштів;
- г) Звіт про власний капітал.

4. Звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності – це:

- а) Баланс;
- б) Примітки до фінансової звітності;
- в) Звіт про рух грошових коштів;
- г) Звіт про власний капітал.

5. Звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду – це:

- а) Баланс;
- б) Звіт про фінансові результати;
- в) Примітки до фінансової звітності;
- г) Звіт про власний капітал.

6. Сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності – це:

- а) Звіт про рух грошових коштів;
- б) Звіт про фінансові результати;
- в) Примітки до фінансової звітності;
- г) Звіт про власний капітал.

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 14. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ НП(С)БО 2, 25, 29

### Тема 14. Консолідована фінансова звітність за НП(С)БО 2. Спрощена фінансова звітність за НП(С)БО 25. Фінансова звітність за сегментами за НП(С)БО 29



14.1 Загальні положення НП(С)БО 2. Порядок складання консолідованої фінансової звітності

14.2 Загальні положення НП(С)БО 25. Фінансова звітність малого підприємства та мікропідприємства

14.3 Загальні положення НП(С)БО 29. Визначення звітних сегментів та їх складових частин

**Мета:** формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок щодо окремих видів звітності (консолідованої фінансової звітності за НП(С)БО 2, спрощеної фінансової звітності за НП(С)БО 25, фінансової звітності за сегментами за НП(С)БО 29)

**Основні терміни і поняття:** консолідована фінансова звітність, материнське підприємство, дочірнє підприємство, спрощена фінансова звітність, мале підприємство, мікропідприємство, фінансова звітність за сегментами, географічний сегмент, господарський сегмент

#### 14.1 Загальні положення НП(С)БО 2. Порядок складання консолідованої фінансової звітності

НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності.

Норми цього положення застосовуються підприємствами, які контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім материнських підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки, застосовують норми цього положення для складання окремої консолідованої фінансової звітності щодо таких підприємств.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 14.1.



Таблиця 14.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»

Термін	Трактування
група	група юридичних осіб, що складається з підприємства, яке контролює інші підприємства (материнське підприємство), та всіх підприємств, які ним контролюються (дочірніх підприємств)
владні повноваження	повноваження, обсяг яких надає можливість підприємству-інвестору, як правило, одноосібно управляти найбільш значущими видами діяльності, які суттєво впливають на формування фінансового результату підприємства, яке є об'єктом інвестицій
права захисту інтересів інвесторів	повноваження, обмежений обсяг яких дає підприємству-інвестору лише можливість захистити свої права та інтереси стосовно підприємства, яке є об'єктом інвестицій, без надання можливості управляти найбільш значущими видами діяльності
внутрішньогрупові операції	операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи
внутрішньогрупове сальдо	сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій
неконтрольована частка	частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства)
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

**Материнське підприємство** не подає консолідовану фінансову звітність за наявності всіх таких умов:

- 1) якщо воно є дочірнім підприємством іншого підприємства (повністю або частково належить іншому підприємству);
- 2) власники неконтрольованої частки поінформовані про це і не заперечують;
- 3) якщо воно не є емітентом цінних паперів;
- 4) якщо його материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка є загальнодоступною.

Групи поділяються на малі, середні або великі.

**Малими групами** вважаються групи, показники річної консолідованої фінансової звітності яких на дату складання річної консолідованої фінансової звітності відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро включно;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро включно;
- середня кількість працівників – до 50 осіб включно.

**Середніми групами** вважаються групи, які не відповідають критеріям для малих груп та показники річної консолідованої фінансової звітності яких на дату

складання річної консолідованої фінансової звітності відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 20 мільйонів євро включно;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 мільйонів євро включно;
- середня кількість працівників – до 250 осіб включно.

**Великими групами** вважаються групи, показники річної консолідованої фінансової звітності яких на дату складання річної консолідованої фінансової звітності відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – понад 250 осіб.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні до іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі офіційних валютних курсів Національного банку України, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.

Малі та середні групи (крім груп, у складі яких є підприємства, що становлять суспільний інтерес) звільняються від обов'язкового складання консолідованої фінансової звітності.

До **консолідованої фінансової звітності** включають показники фінансової звітності материнського підприємства та всіх дочірніх підприємств.

*Дочірнє підприємство вважається контрольованим з боку материнського підприємства за наявності всіх таких умов:*

- 1) материнське підприємство має владні повноваження щодо дочірнього підприємства;
- 2) результати діяльності дочірнього підприємства безпосередньо призводять до змін у складі і вартості активів, зобов'язань, власного капіталу материнського підприємства;
- 3) материнське підприємство має фактичну можливість для здійснення владних повноважень.

Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності групи з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню:

- 1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;
- 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;
- 3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доходу дочірніх підприємств. *Неконтрольована частка визначається як добуток відсотка наявних голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу, чистого прибутку (збитку) та сукупного доходу дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств).*

## **14.2 Загальні положення НП(С)БО 25. Фінансова звітність малого підприємства та мікропідприємства**

НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» установлює зміст і форму фінансової звітності малого підприємства в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок її заповнення, а також зміст і форму фінансової звітності мікропідприємства в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок її заповнення. Показники цих звітів наводяться у *тисячах гривень з одним десятковим знаком*.

Норми цього положення застосовуються мікропідприємствами, малими підприємствами, непідприємницькими товариствами, представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ).

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається визначення окремих категорій підприємств, серед яких мікропідприємства та малі підприємства.

Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 350 тисяч євро включно;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тисяч євро включно;
- середня кількість працівників – до 10 осіб включно.

Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро включно;

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро включно;
- середня кількість працівників – до 50 осіб включно.

### ***Фінансова звітність малого підприємства***

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

Актив балансу представлений 3-ма розділами:

*I розділ «Необоротні активи»* (статті: Нематеріальні активи, Незавершені капітальні інвестиції, Основні засоби, Довгострокові біологічні активи, Довгострокові фінансові інвестиції, Інші необоротні активи).

*II розділ «Оборотні активи»* (статті: Запаси, Поточні біологічні активи, Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, Інша поточна дебіторська заборгованість, Поточні фінансові інвестиції, Гроші та їх еквіваленти, Витрати майбутніх періодів, Інші оборотні активи).

*III розділ «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття»*

Пасив балансу представлений 4-ма розділами:

*I розділ «Власний капітал»* (статті: Зареєстрований (пайовий) капітал, Додатковий капітал, Резервний капітал, Нерозподілений прибуток (непокритий збиток), Неоплачений капітал).

*II розділ «Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення».*

*III розділ «Поточні зобов'язання»* (статті: Короткострокові кредити банків; Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями, товари, роботи, послуги, розрахунками з бюджетом, розрахунками зі страхування, розрахунками з оплати праці; Доходи майбутніх періодів; Інші поточні зобов'язання).

*IV розділ «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття».*

У звіті про фінансові результати наводиться інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період. Показники про податок на прибуток, витрати і збитки наводяться в дужках.

*Перелік статей звіту про фінансові результати:* Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), Інші операційні доходи, Інші доходи, Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), Інші операційні витрати, Інші витрати, Фінансовий результат до оподаткування, Податок на прибуток, Чистий прибуток (збиток).

### ***Фінансова звітність мікропідприємства***

Зміст статей балансу:

Актив має 2 розділи:

*I розділ «Необоротні активи»* (статті: Основні засоби, Інші необоротні активи).

*II розділ «Оборотні активи» (статті: Запаси, Поточна дебіторська заборгованість, Гроші та їх еквіваленти, Інші оборотні активи).*

*Пасив має 3 розділи:*

*I розділ «Власний капітал» (статті: Капітал, Нерозподілений прибуток (непокритий збиток), Неоплачений капітал).*

*II розділ «Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення».*

*III розділ «Поточні зобов'язання» (статті: Короткострокові кредити банків; Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги, розрахунками з бюджетом, розрахунками зі страхування, розрахунками з оплати праці; Інші поточні зобов'язання).*

*Зміст статей звіту про фінансові результати: Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), Інші доходи, Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), Інші витрати, Фінансовий результат до оподаткування, Податок на прибуток, Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування, Чистий прибуток (збиток).*

### **14.3 Загальні положення НП(С)БО 29. Визначення звітних сегментів та їх складових частин**

НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності.

Норми цього положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім юридичних осіб, які відповідно до законодавства визнані мікропідприємствами, малими підприємствами, непідприємницькими товариствами, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ), якщо підприємство займає монопольне становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), або якщо щодо продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства до початку звітнього року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення.

Інформація про звітні сегменти наводиться в Додатку до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» – форма № 6.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 14.2.

Таблиця 14.2 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»

Термін	Трактування
звітний сегмент	господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, наведеними у окремих пунктах НП(С)БО 29, щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація
географічний сегмент	відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших: <ul style="list-style-type: none"> <li>- економічними і політичними умовами географічного регіону;</li> <li>- взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах;</li> <li>- територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг);</li> <li>- характерними для географічного регіону ризиками діяльності;</li> <li>- правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах</li> </ul>
господарський сегмент	відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: <ul style="list-style-type: none"> <li>- видом продукції (товарів, робіт, послуг);</li> <li>- способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг);</li> <li>- характером виробничого процесу;</li> <li>- характерними для цієї діяльності ризиками;</li> <li>- категорією покупців</li> </ul>
внутрішньогосподарські розрахунки	розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань

Інформація формується у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури.

Сегмент визнається, якщо він відповідає більшості з критеріїв визначення господарського і географічного сегментів.

Залежно від сутності ризиків та організаційної структури підприємства **географічні сегменти** поділяються на два види:

1. *Географічний виробничий сегмент* виділяється за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства.

2. *Географічний збутовий сегмент* виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства.

Основою для виділення географічного сегмента може виступати діяльність, яка ведеться в окремій області (областях) України, в окремій зарубіжній країні, в кількох зарубіжних країнах, у сталих регіональних угрупованнях країн.

Господарський сегмент або географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і одночасно показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв:

✓ дохід даного сегмента підприємства від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками підприємства становить не менше ніж 10 % загального доходу від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками всіх сегментів певного виду (господарського або географічного відповідно);

✓ фінансовий результат даного сегмента становить не менше ніж 10 % сумарного фінансового результату всіх сегментів певного виду.

✓ балансова вартість активів даного сегмента становить не менше ніж 10 % загальної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду (господарського або географічного відповідно).

За характером впливу на фінансовий результат діяльності підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура підприємства.

Якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства побудована за видами продукції (товарів, робіт, послуг), що виробляється, то пріоритетним визнається господарський вид сегмента, а допоміжним – географічний. Якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства здійснювалася за регіонами, в яких підприємство функціонує, то пріоритетним визнається географічний вид сегмента, а допоміжним – господарський.

У разі відсутності чітких переваг залежності фінансових результатів і ризиків пріоритетним звітним сегментом визнається господарський сегмент, а допоміжним – географічний.

Обліковою політикою підприємства визначаються види сегментів, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

Доходами звітного сегмента визнається частина доходів підприємства від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента, за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів і вирахувань з доходу (збори, знижки, повернення товарів тощо).

Витратами звітного сегмента визнається частина витрат підприємства, що пов'язані з звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента.

*Доходи звітних сегментів* наводяться за вирахуванням податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів і вирахувань з доходу.

*Фінансові доходи і фінансові витрати звітних сегментів* наводяться, якщо отримання фінансових доходів є основною діяльністю підприємства.

*Дохід сегмента від участі в капіталі асоційованих і спільних підприємств та дохід від інших інвестицій*, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, наводиться в сумі, що безпосередньо стосується звітного сегмента.

*Доходи і витрати звітних сегментів, пов'язані з продажем та зменшенням корисності фінансових інвестицій*, наводяться, якщо здійснення фінансових інвестицій є основною діяльністю підприємства.

*Доходи та витрати, які не можуть бути розподілені на окремі звітні сегменти*, включаються до нерозподілених статей, зокрема втрати від участі в капіталі.

*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 стосуються звітного сегмента.

*До складу доходів звітних сегментів не включається дохід з податку на прибуток.*

*До складу витрат звітних сегментів не включаються:* адміністративні витрати та витрати на збут, які пов'язані з діяльністю підприємства в цілому і не можуть бути віднесені до окремого сегмента; витрати з податку на прибуток.

Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати наводяться в сумі, яка безпосередньо стосується звітного сегмента або визначена шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі на окремий звітний сегмент (наприклад, пропорційно доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг зовнішнім покупцям).

*Активами звітного сегмента* визнаються активи господарського або географічного сегмента, які використовуються ним для виконання своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосуються цього сегмента.

*Зобов'язаннями звітного сегмента* визнають заборгованість господарського або географічного сегмента підприємства, що виникла внаслідок виконання ним своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосується цього сегмента.

Активи та зобов'язання вважаються такими, що безпосередньо стосуються звітного сегмента підприємства, якщо доходи та витрати, пов'язані з їхнім використанням або виникненням, включаються до складу інформації про цей сегмент при складанні фінансової звітності.

*Основні засоби і нематеріальні активи, які використовуються одночасно кількома звітними сегментами підприємства*, включаються до того звітного сегмента, до витрат якого включено суму амортизації за такими необоротними активами.

*Дебіторська заборгованість та інші активи, що призводять до виникнення у підприємства доходів у вигляді відсотків чи дивідендів*, відносяться



до звітнього сегмента, якщо зазначені доходи включені до доходів такого звітнього сегмента.

*До складу активів звітнього сегмента не включаються:*

- відстрочені податкові активи;
- дебіторська заборгованість з податку на прибуток;
- фінансові інвестиції, якщо цей актив не виникає внаслідок основної діяльності цього звітнього сегмента, а доходи і витрати, пов'язані з такими фінансовими інвестиціями, не включаються до складу доходів і витрат такого звітнього сегмента;

- дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів у вигляді дивідендів, якщо такі доходи не включаються до складу доходів звітнього сегмента;

- інші оборотні активи, які пов'язані з діяльністю підприємства в цілому і не стосуються окремого сегмента.

*Зобов'язання, що виникли на рівні підприємства і стосуються кількох його звітних сегментів, розподіляються, якщо витрати на обслуговування боргу також розподіляються на такі звітні сегменти.*

*До складу зобов'язань звітнього сегмента не включаються:*

- забезпечення наступних витрат і платежів та цільове фінансування, якщо вони стосуються діяльності підприємства в цілому;

- відстрочені податкові зобов'язання;

- довгострокові фінансові зобов'язання, зобов'язання за кредитами банків та інших фінансових установ, якщо отримання фінансових доходів не є основною діяльністю звітнього сегмента;

- поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками;

- зобов'язання з податку на прибуток, інші зобов'язання перед бюджетом та державними цільовими фондами, які не можна на обґрунтованій та послідовній основі розподілити між звітними сегментами підприємства.

## Контрольні питання



1. Що таке консолідована фінансова звітність? Що слід розуміти під материнським та дочірнім підприємством? Які основні групи юридичних осіб Вам відомі?

2. Дайте коротку характеристику основним групам юридичних осіб.

3. Які основні правила складання консолідованої фінансової звітності Ви можете назвати?

4. Що собою представляють мікропідприємства та малі підприємства згідно чинного законодавства?

5. Охарактеризуйте фінансову звітність малого підприємства.

6. Проаналізуйте фінансову звітність мікропідприємства в розрізі основних складових.

7. Що таке звітний сегмент та які вони бувають?
8. Який порядок визначення доходів і витрат звітних сегментів?
9. Як відбувається визначення активів і зобов'язань за звітними сегментами?

### Практичні завдання з рекомендаціями до виконання



**Завдання 1.** На основі наведених нижче показників (таблиця 14.3), скласти баланс малого підприємства. Таблиця 14.3 – Вихідні дані для складання балансу ПП «Мрія», тис. грн

Показник	Значення
Статутний капітал	2342,6
Нерозподілений прибуток	429,1
Кошти в касі	2,5
Кошти на рахунку в банку	318,3
Виробничі запаси	1041,7
Готова продукція	639,0
<b>Основні засоби (первісна вартість)</b>	1931,1
<b>Накопичена амортизація основних засобів</b>	126,6
Резервний капітал	473,8
Розрахунки з покупцями	215,6
Розрахунки з постачальниками	626,6
Розрахунки за виплатами працівникам	131,3
Розрахунки за податками	18,2

Для виконання завдання слід скористатися формою бланку Балансу (Звіт про фінансовий стан) Форма № 1-м.

**Завдання 2.** На основі наведених нижче показників (таблиця 14.4), скласти звіт про фінансові результати малого підприємства.

Таблиця 14.4 – Вихідні дані для складання звіту про фінансові результати ПП «Мрія», тис. грн

Показник	Значення
Адміністративні витрати	621,2
Витрати на збут	1203,4
Витрати на сплату процентів	31,0
Дохід від операційних курсових різниць	152,7
Дохід від реалізації оборотних активів	2540,1
Дохід від реалізації фінансових інвестицій	34,6
Доходи від участі в капіталі	27,1
Собівартість реалізації фінансових інвестицій	18,0
Собівартість реалізованих оборотних активів	296,1
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	15601,3
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	18985,8

Для виконання завдання слід скористатися формою бланку Звіту про фінансові результати Форма № 2-м.

Підприємство ПП «Мрія»

Територія Олександрівський р-н м. Запоріжжя

Організаційно-правова форма господарювання приватне підприємство

Вид економічної діяльності неспціалізована оптова торгівля

Середня кількість працівників, осіб 11

Одиниця виміру:

тис. грн з одним десятковим знаком

**1. Баланс**  
**на 31 грудня минулого року**  
Форма № 1-м

Актив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000		
Первісна вартість	1001		
Накопичена амортизація	1002	(    )	(    )
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби:	1010	1804,5	
первісна вартість	1011	1931,1	
знос	1012	( 126,6 )	(    )
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	1804,5	
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси:	1100	1680,7	
у тому числі готова продукція	1103	639,0	
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	215,6	
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	320,8	
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	2217,1	
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>			
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>	4021,6	

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	2342,6	
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415	473,8	
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	429,1	
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>	3245,5	
<b>II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення</b>			
<b>III. Поточні зобов'язання</b>			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	626,6	
розрахунками з бюджетом	1620	18,2	
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630	131,3	
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>	776,1	
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>			
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>	4021,6	

## 2. Звіт про фінансові результати

за рік

Форма № 2-м

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	18985,8	
Інші операційні доходи	2120	2692,8	
Інші доходи	2240	61,7	
<b>Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)</b>	<b>2280</b>	21740,3	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(15601,3)	( )
Інші операційні витрати	2180	(2120,7)	( )
Інші витрати	2270	(49,0)	( )
<b>Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)</b>	<b>2285</b>	(17771,0)	( )
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	3969,3	
Податок на прибуток	2300	(714,5)	( )
<b>Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)</b>	<b>2350</b>	3254,8	

## Вправи для самостійної роботи



**Вправа.** Користуючись вихідними даними, наведеними нижче (таблиця 14.5), виконати індивідуальне завдання (скласти звіт про фінансові результати малого підприємства) по варіантам.

Таблиця 14.5 – Вихідні дані для складання звіту про фінансові результати умовного малого підприємства,

тис. грн

Показник	Варіант 1	Варіант 2	Варіант 3	Варіант 4
Адміністративні витрати	571,2	471,4	371,1	811,2
Витрати на збут	156,4	201,2	216,3	456,0
Витрати на сплату процентів	95,1	89,9	75,5	101,1
Дохід від операційних курсових різниць	192,0	202,1	172,4	201,5
Дохід від реалізації оборотних активів	3140,1	3940,5	2940,1	2160,9
Дохід від реалізації фінансових інвестицій	27,7	35,0	56,3	78,1
Доходи від участі в капіталі	83,2	101,1	53,4	23,0
Собівартість реалізації фінансових інвестицій	23,8	21,6	38,0	40,3
Собівартість реалізованих оборотних активів	211,0	1191,3	2211,0	1911,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	98302,1	97502,5	181302,8	171302,1
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	114915,3	174115,2	205915,2	246915,2

Продовження таблиці 14.5

Показник	Варіант 5	Варіант 6	Варіант 7	Варіант 8
Адміністративні витрати	751,2	671,1	971,3	671,6
Витрати на збут	432,2	266,7	256,2	256,0
Витрати на сплату процентів	84,1	75,6	89,8	105,1
Дохід від операційних курсових різниць	162,0	382,0	152,2	392,4
Дохід від реалізації оборотних активів	2540,8	2940,1	3740,1	2640,2
Дохід від реалізації фінансових інвестицій	37,1	47,5	47,0	35,6
Доходи від участі в капіталі	93,3	73,2	63,0	79,0
Собівартість реалізації фінансових інвестицій	26,0	27,3	31,1	33,0
Собівартість реалізованих оборотних активів	1915,1	2311,9	3311,7	1281,1
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	152301,7	198502,1	199102,3	101302,2
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	199115,2	301915,7	246911,4	192916,7



## Тести

1. Зміст і форму фінансової звітності малого підприємства та мікропідприємства, а також порядок її заповнення визначає:

- а) НП(с)БО 25;
- б) НП(с)БО 29;

- в) НП(с)БО 1;
- г) НП(с)БО 2.

2. Підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв (балансова вартість активів - до 350 тисяч євро включно; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 700 тисяч євро включно; середня кількість працівників - до 10 осіб включно) – це:

- а) мікропідприємства;
- б) малі підприємства;
- в) середні підприємства;
- г) немає правильної відповіді.

3. Частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству – це:

- а) неконтрольована частка;
- б) контрольована частка;
- в) нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- г) розподілений прибуток (покритий збиток).

4. Звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів материнської компанії та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці – це:

- а) консолідована звітність;
- б) звітність за сегментами;
- в) індивідуальна звітність;
- г) спрощена звітність.

5. Відокремлена частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших видів продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу; характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками – це:

- а) господарський сегмент;
- б) географічний сегмент;
- в) звітний сегмент;
- г) внутрішній сегмент.

6. Господарський сегмент або географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і одночасно показники його діяльності є:

а) не меншими 10 % загального доходу чи фінансового результату, або балансової вартості активів;

б) не більшими 10 % загального доходу чи фінансового результату, або балансової вартості активів;

в) не меншими 20 % загального доходу чи фінансового результату, або балансової вартості активів;

г) не меншими 15 % загального доходу чи фінансового результату, або балансової вартості активів.

## ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
3. Про Державний бюджет України на 2024 рік: закон України від 09.11.2023 р. № 3460-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
4. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
5. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» : наказ Міністерства фінансів від 27.06.2013 р. № 628. URL: <https://zakon.help/documents/z1223-13> (дата звернення: 14.03.2024).
6. НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : наказ Міністерства фінансів від 28.05.1999 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
7. НП(С)БО 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
8. НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» : наказ Міністерства фінансів від 18.10.99 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
9. НП(С)БО 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів від 20.10.99 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
10. НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» : наказ Міністерства фінансів від 08.10.99 р. № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
11. НП(С)БО 11 «Зобов'язання» : наказ Міністерства фінансів від 31.01.2000 р. № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
12. НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» : наказ Міністерства фінансів від 26.04.2000 р. № 91. URL: <https://zakon.help/documents/z0284-00> (дата звернення: 14.03.2024).
13. НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» : наказ Міністерства фінансів від 30.11.2001 р. № 559. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
14. НП(С)БО 14 «Оренда» : наказ Міністерства фінансів від 28.07.2000 р. № 181. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
15. НП(С)БО 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів від 29.11.99 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 14.03.2024).



16. НП(С)БО 16 «Витрати» : наказ Мінфіну від 31.12.99 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
17. НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» : наказ Мінфіну від 10.08.2000 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
18. НП(С)БО 22 «Вплив інфляції» : наказ Мінфіну від 28.02.2002 р. № 147. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
19. НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» : наказ Мінфіну від 25.02.2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 14.03.2024) .
20. НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» : наказ Мінфіну від 28.10.2003 р. № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
21. НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» : наказ Мінфіну від 07.11.2003 р. № 617. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
22. НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» : наказ Мінфіну від 24.12.2004 р. № 817. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
23. НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» : наказ Мінфіну від 19.05.2005 р. № 412. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
24. НП(С)БО 30 «Біологічні активи» : наказ Мінфіну від 8.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
25. НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» : наказ Мінфіну від 02.07.2007 р. № 779. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
26. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, ПКТ) : Міжнародний документ від 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text) (дата звернення: 14.03.2024).

## РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

### **Основна:**

1. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Подмешальська Ю. В., Чакалова Н. С. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Запоріжжя : ЗДІА, 2018. 602 с.
2. Макаренко А. П., Панченко О. М., Бескоста Г. М. Фінансовий облік 1 : навч. посіб. Запоріжжя : ЗДІА, 2017. 400 с.
3. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Кутчак Ю. М. Фінансовий облік II : навч. посіб. Запоріжжя : ЗНУ, 2023. 368 с.
4. Макаренко А. П. Меліхова Т. О., Подмешальська Ю. В. Звітність підприємства : навч.-метод. посіб. Запоріжжя : ЗДІА, 2016. 194 с.
5. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / за ред. проф. М. Ф. Огійчука. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.
6. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
7. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк та ін. Київ : Кондор-Видавництво, 2013. 551 с.

### **Додаткова:**

1. Меліхова Т. О., Синиця Ю. С., Рой Я. А. Удосконалення бухгалтерського обліку за національними стандартами та методики внутрішнього контролю з метою складання достовірної фінансової звітності малих підприємств та запобігання банкрутству. *Review of transport economics and management*. 2023. № 10 (26). URL: <http://pte.diit.edu.ua/article/view/300609/293257>.
2. Меліхова Т. О., Синиця Ю. С., Яковлев А. І. Удосконалення обліку та аудиту основних засобів на малому підприємстві за допомогою правильного застосування їх вартісного вимірювання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 23. URL: <https://nauka.com.ua/index.php/investplan/article/view/2591/2627>. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.23.53>.
3. Синиця Ю. С., Бандурко Є. О. Відрядження працівника: порядок організації та документування. *Актуальні питання сталого науково-технічного та соціально-економічного розвитку регіонів України* : матеріали III Всеукраїнської наук.-практ. конф. за участю молодих науковців Запоріжжя: ЗНУ, 2023. С. 504-506. URL: [https://www.znu.edu.ua/ii\\_znu/nauka/conf6/zbirnyk\\_23.pdf](https://www.znu.edu.ua/ii_znu/nauka/conf6/zbirnyk_23.pdf).
4. Синиця Ю. С., Бандурко Є. О. Удосконалення обліку та внутрішнього контролю розрахунків із підзвітними особами в контексті змін податкового законодавства. *Ефективна економіка*. 2023 № 12. URL: <https://www.nauka.com.ua/index.php/ee/article/view/2725/2761>. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.12.51>.
5. Синиця Ю. С., Письменний С. С. Нормативно-правове регулювання обліку заробітної плати та її економічна сутність. *Сучасні виклики та напрями вдосконалення в економічній та технічній наукових сферах* : Міжнародна

науково-практична конференція Інженерного навчально-наукового інституту ім. Ю.М. Потебні Запорізького національного університету Запоріжжя: ЗНУ, 2023. С. 225-227. URL: <https://www.znu.edu.ua/ukr/university/11929/12623/12803>.

6. Синиця Ю. С., Рой Я. А. Формування фінансової звітності малого підприємства: концептуальні основи. *Стан та перспективи розвитку бізнес-середовища в умовах сучасних викликів*: III Всеукраїнська науково-практична конференція здобувачів вищої освіти та молодих науковців Рівне: РДГУ, 2023. С. 38-42.

7. Синиця Ю. С., Яковлев А. І. Облік основних засобів на малих підприємствах: економічна сутність та особливості. *Стан та перспективи розвитку бізнес-середовища в умовах сучасних викликів*: III Всеукраїнська науково-практична конференція здобувачів вищої освіти та молодих науковців Рівне: РДГУ, 2023. С. 50-54.

### ***Законодавчі та нормативні документи:***

8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

9. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

10. Про Державний бюджет України на 2024 рік: закон України від 09.11.2023 р. № 3460-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

11. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Мінфіну від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

12. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» : наказ Мінфіну від 27.06.2013 р. № 628. URL: <https://zakon.help/documents/z1223-13> (дата звернення: 14.03.2024).

13. НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : наказ Мінфіну від 28.05.1999 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

14. НП(С)БО 7 «Основні засоби» : наказ Мінфіну від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

15. НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» : наказ Мінфіну від 18.10.99 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

16. НП(С)БО 9 «Запаси» : наказ Мінфіну від 20.10.99 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

17. НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» : наказ Мінфіну від 08.10.99 р. № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

18. НП(С)БО 11 «Зобов'язання» : наказ Мінфіну від 31.01.2000 р. № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
19. НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» : наказ Мінфіну від 26.04.2000 р. № 91. URL: <https://zakon.help/documents/z0284-00> (дата звернення: 14.03.2024).
20. НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» : наказ Мінфіну від 30.11.2001 р. № 559. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
21. НП(С)БО 14 «Оренда» : наказ Мінфіну від 28.07.2000 р. № 181. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
22. НП(С)БО 15 «Дохід» : наказ Мінфіну від 29.11.99 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
23. НП(С)БО 16 «Витрати» : наказ Мінфіну від 31.12.99 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
24. НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» : наказ Мінфіну від 28.12.2000 р. № 353. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
25. НП(С)БО 18 «Будівельні контракти» : наказ Мінфіну від 28.04.2001 р. № 205. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
26. НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» : наказ Мінфіну від 07.07.1999 р. № 163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
27. НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» : наказ Мінфіну від 10.08.2000 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
28. НП(С)БО 22 «Вплив інфляції» : наказ Мінфіну від 28.02.2002 р. № 147. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
29. НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» : наказ Мінфіну від 18.06.2001 р. № 303. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
30. НП(С)БО 24 «Прибуток на акцію»: наказ Мінфіну від 16.07.2001 № 344. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
31. НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» : наказ Мінфіну від 25.02.2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
32. НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» : наказ Мінфіну від 28.10.2003 р. № 601. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03#Text> (дата звернення: 14.03.2024).
33. НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» : наказ Мінфіну від 07.11.2003 р. № 617. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

34. НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» : наказ Мінфіну від 24.12.2004 р. № 817. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

35. НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» : наказ Мінфіну від 19.05.2005 р. № 412. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

36. НП(С)БО 30 «Біологічні активи» : наказ Мінфіну від 08.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

37. НП(С)БО 31 «Фінансові витрати» : наказ Мінфіну від 28.04.2006 р. № 415. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

38. НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» : наказ Мінфіну від 02.07.2007 р. № 779. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

39. НП(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» : наказ Мінфіну від 26.08.2008 р. № 1090. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

40. НП(С)БО 34 «Платіж на основі акцій» : наказ Мінфіну від 30.12.2008 р. № 1577. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0057-09#Text> (дата звернення: 14.03.2024).

#### ***Інформаційні ресурси:***

1. Облік за НП(С)БО : електрон. курс. URL: <https://moodle.znu.edu.ua/course/view.php?id=11787>.

Навчальне видання  
(українською мовою)

Синиця Юлія Сергіївна

ОБЛІК ЗА НП(С)БО

Навчальний посібник  
для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра  
спеціальності «Облік і оподаткування»  
освітньо-професійної програми  
«Оподаткування, облік, контроль в управлінні підприємством»

Рецензенти: *Ю. С. Герасименко, Н. О. Бірченко*

Відповідальний за випуск *Т. О. Меліхова*  
Коректор *Ю. С. Синиця*